



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Peter Weinmar, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Abweisung der Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Privatstiftung nach österreichischem Recht, die mit Errichtung der Stiftungsurkunde mit 22. August 1997 von G.Z. und C.Z. gegründet und mit 20. September 1997 in das Firmenbuch eingetragen wurde. Die Bw. verfolgt nach § 2 der Stiftungsurkunde den Zweck, aus den Erträgen des Stiftungsvermögens die Versorgung der Stifter, im Falle deren Ablebens die leiblichen

Nachkommen der Stifter und im Falle deren Ablebens deren leibliche Nachkommen u.s.w. zu fördern.

Die für die Erreichung des Stiftungszweckes erforderlichen Einnahmen soll die Bw. lt. Lagebericht zum Jahreabschluss 1997 durch die geplante Vermietung eines Geschäftsgebäudes erzielen. Für den berufungsgegenständlichen Zeitraum waren lt. Lagebereich zu dem für das Jahr 1997 eingereichten Jahresabschluss keine Dienstnehmer bei der Bw. beschäftigt.

Bei der Einreichung der Umsatzsteuererklärung 1997 erklärte die Bw. keinerlei Umsätze und machte aus den Rechnungen des steuerlichen Vertreters P.W. sowie des Notars Dr. S. Vorsteuern in Höhe von S 20.962,52 geltend.

Bei der Veranlagung der Bw. zur Umsatzsteuer 1997 erließ das Finanzamt einen mit 30. November 1998 datierten Abweisungsbescheid, demzufolge der Bw. mangels einer unternehmerischen Tätigkeit ein Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Gegen den vorstehend bezeichneten Abweisungsbescheid wurde mit Eingabe vom 30. Dezember 1998 fristgerecht berufen und mit Eingabe vom 29. Jänner 1999 eine erklärungs-gemäße Festsetzung beantragt.

Begründend wurde mit Eingabe vom 29. Jänner 1999 ausgeführt, dass nach Errichtung und Eintragung der Bw. ins Firmenbuch eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet worden sei.

Es habe die Absicht bestanden, ein Grundstück zu erwerben, um auf diesem ein Gebäude zu errichten, welches später vermietet werden sollte. Zu diesem Zweck seien mit der C-GmbH in Wien, W-Straße xx, Verhandlungen geführt worden, welche von ca. Mitte 1997 bis Anfang 1998 gedauert haben und schlussendlich ergebnislos abgebrochen werden mussten.

In der Folge sei weiter nach einem geeignetem Objekt gesucht und schließlich Mitte 1998 ein Objekt in Wien, S-Straße xx, angekauft, welches nach Baufertigstellung an einen bereits feststehenden Mieter vermietet werde. Damit habe die Bw. bereits im Jahre 1997 eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet.

Die Bemühungen, ein geeignetes Objekt zu erwerben, würden typische Vorbereitungshandlungen darstellen, die jedenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigen, auch wenn noch keine Einnahmen erzielt worden seien.

Literatur und Rechtsprechung würden sich wiederholte Male mit dem Beginn der Unternehmereigenschaft beschäftigen, wobei auf drei wesentliche Definitionen hinsichtlich der Unternehmereigenschaft hingewiesen werde:

Zum Ersten setze die Unternehmereigenschaft nicht voraus, dass der Unternehmer bereits Leistungen ausgeführt habe. Daher sei ein Vorsteuerabzug auch in Zeiträumen möglich, in denen Umsätze noch nicht getätigt worden seien. Vorsteuern können daher mit Verweis auf Ruppe auch im Zusammenhang mit Leistungen geltend gemacht werden, die lediglich der Vorbereitung der unternehmerischen Tätigkeit dienen.

Eine Unternehmereigenschaft sei nicht erst dann gegeben, wenn das Unternehmen Umsätze erzielt, sondern könne bereits in einem Besteuerungszeitraum vorliegen, in dem Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze gesetzt werden. Die Erbringung von Leistungen sei (noch) nicht erforderlich, erforderlich sei hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sei und nach außen hin in Erscheinung trete.

Vorbereitungshandlungen seien daher ausreichend, da maßgebend sei, wann die nach außen erkennbaren ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden.

Im vorliegenden Fall habe die Bw. ernsthafte Verhandlungen mit der C-GmbH über den Ankauf eines Objektes geführt, was später der Einnahmenerzielung dienen sollte. Münden die (ernsthaften) Vorbereitungshandlungen nicht in Leistungen, sondern werde die Tätigkeit abgebrochen, bevor die Leistungen erbracht und die Einnahmen erzielt worden seien, ändere dies nichts am Recht auf Vorsteuerabzug. Folglich sei bereits ab dem Zeitpunkt der Errichtung der Bw. eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben gewesen.

Im Übrigen habe es das Finanzamt unterlassen, der Bw. in diesem Verfahren die Möglichkeit zu geben, das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit nachweisen zu können. Diesfalls werde ein Verfahrensmangel erblickt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die einzig im Jahre 1997 nach außen hin erkennbare Tätigkeit der Bw. in der Veranlagung des Stiftungsvermögens auf einem Bankkonto bestanden habe.

Eine darüber hinaus gehende Tätigkeit wie beispielsweise eine Vermietung oder Vorbereitungshandlungen zur Durchführung entsprechender Leistungen sei dem Jahresabschluss 1997 nicht zu entnehmen gewesen. Das Vorliegen realer Wirtschaftstransaktionen im Sinne eines unternehmerischen Bereiches sei in der Berufung zwar behauptet, aber in keiner Weise nachgewiesen worden und auch nicht nachvollziehbar gewesen.

Im Übrigen habe keine einzige der für das Jahr 1997 vorgelegten Rechnungen auf die behaupteten Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit hingedeutet, da diese

ausschließlich mit der Stiftungsgründung in Zusammenhang stehen. Die Vorsteuerabzugsberechtigung hänge daher nicht von der bloßen Existenz einer Stiftung ab.

Für das Jahr 1997 sei aus der Aktenlage sowie aus den Berufungsausführungen lediglich eine vermögensverwaltende, nicht aber eine unternehmerische Tätigkeit erkennbar gewesen. Eine Änderung der Beurteilung, bei der Bw. sei bereits für das Jahr 1997 eine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG vorgelegen, komme daher nicht in Betracht.

Die geltend gemachten Vorsteuern seien daher zu Recht nicht abzugsfähig, weswegen eine Änderung des angefochtenen Bescheides nicht in Betracht gekommen sei.

Mit Eingabe vom 13. Dezember 2000 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wurde vorgebracht, im vorliegenden Fall sei völlig unklar, woraus das Finanzamt die Feststellung ableite, dass im Jahre 1997 keinerlei Vorbereitungshandlungen erkennbar gewesen seien. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass mit Eingabe vom 31. Mai 1999 die Vorbereitungshandlung dargelegt und die bezughabenden Belege vorgelegt worden seien.

Wenn in weiterer Folge festgestellt werde, dass das Vorliegen "realer Wirtschaftstransaktionen" nicht nachgewiesen worden sei, zeige dies, dass die Abgabenbehörde die ihr im Rahmen der Vorhaltbeantwortung vom 31. Mai 1999 angebotenen Beweise nicht gewürdigt bzw. im Rahmen der Berufungserledigung nicht berücksichtigt habe.

Die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene unrichtige Verknüpfung des Begriffes "realer Wirtschaftstransaktionen" mit dem Ausweis von Erträgen im Jahresabschluss möge dahingestellt bleiben. Reale Wirtschaftstransaktionen würden sich aus dem Vorliegen von (Anlauf)Kosten ergeben.

Auf Grund der im Vorhaltsverfahren übersandten Belege des Schriftverkehrs der Bw. hätte die Abgabenbehörde Einsicht nehmen und die Vorbereitungshandlungen zum Erwerb einer Liegenschaft zum Zwecke der Vermietung und Verpachtung nachvollzogen werden können. Im vorliegenden Fall habe es die Abgabenbehörde erster Instanz im Rahmen der Berufungserledigung unterlassen, den tatsächlichen - der Abgabenfestsetzung zu Grunde liegenden Sachverhalt - zu erforschen, wenngleich gemäß § 114 BAO die Abgabenbehörde verpflichtet sei, alles für die Bemessung der Abgabe Wichtige sorgfältig zu erheben.

Wäre die Abgabenbehörde mit den ihr im Rahmen der Vorhalteverfahren vorgelegten Beweisurkunden nicht einverstanden gewesen bzw. hätte sie an der in der Berufungsschrift vorge-

brachten Einwendungen Zweifel gehabt, wäre sie gemäß § 115 Abs. 2 BAO verpflichtet gewesen, der Bw. Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer rechtlichen Interessen zu geben.

Es liege in der Lebenserfahrung, dass der Ankauf einer Liegenschaft nicht zu den täglichen Geschäften gehöre, die in kurzer Zeit - wie ein Pultverkauf - abgewickelt würden. Vielmehr seien gerade bei Grundstückskäufen langwierige Verhandlungen hinsichtlich des Kaufpreises, der künftigen Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes und dergleichen mehr üblich. Die Bw. habe daher im Rahmen der Berufungsschrift sowie auch im Rahmen des Vorhaltsverfahrens wiederholt darauf hingewiesen, dass lang andauernde Verhandlungen bezüglich des Ankaufes einer Liegenschaft in Wien 23, geführt worden seien, die sich insbesondere deshalb in die Länge gezogen haben, da der Leasingnehmer in ein Insolvenzverfahren involviert gewesen sei und daher nur mit Zustimmung des Konkursgerichtes bzw. Masseverwalters habe agieren können.

Letztendlich seien diese Verhandlungen - wie bereits in der Berufungsschrift vom 29. Jänner 1999 ausgeführt - abgebrochen worden, da sich die Bw. auf Grund der Langwierigkeit dieser Verhandlungen nach einem Ersatzobjekt umgesehen habe. Dieses Ersatzobjekt sei vom Z-Fonds angekauft worden. Im Übrigen sei allgemein bekannt, dass auch diese Institution - entgegen einer Privatperson - nur nach jeweiliger Rücksprache mit den Gremien entscheiden könne.

Wenn das Finanzamt für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließlich den Jahresabschluss 1997 erwähne, widerspreche dies den Bestimmungen des § 166 BAO, wonach als Beweismittel alle zur Verfügung stehenden Erkenntnismittel dienen. In der Nichtaufnahme der vorgelegten Beweismittel sowie des Unterlassens der Anforderung weiterer Beweismittel werde seitens der Bw. daher eine Verletzung von Verfahrensvorschriften erblickt.

Weiters verweise das Finanzamt in seiner Berufungserledigung auf die Aktenlage, die zur Erlassung des angefochtenen Bescheides geführt habe und führe diese als Beweismittel für die Berufungserledigung an. Auf die im Rahmen des Vorhalteverfahrens vorgebrachten Unterlagen werde im Rahmen der gesamten Begründung zur ergangenen Berufungsvorentscheidung nicht Bezug genommen.

Vielmehr komme die Abgabenbehörde erster Instanz zum Schluss, dass im Jahre 1997 lediglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeübt worden sei, jedoch nicht auch auf Vorbereitungshandlungen für eine unternehmerische Tätigkeit, wiewohl dies durch die vorgelegten Belege zu beweisen versucht worden sei. Hätten die vorgelegten Beweise nicht ausgereicht, wäre die Behörde verpflichtet gewesen, alle objektiv tauglichen und zulässigen Beweismittel

heranzuziehen und vollständig auszuschöpfen. Diesbezüglich wäre die Behörde daher verpflichtet gewesen, die entsprechenden Beweise anzufordern. Ein Verzicht auf derartige Beweise hätte gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann keinen Verfahrensmangel zur Folge, wenn die Art des Beweismittels eine andere Beurteilung mit Bestimmtheit ausschließe oder diese Beweismittel zur Beurteilung der erkennbaren und bereits unzweifelhaften Gegebenheiten nichts beizutragen vermögen.

Im Hinblick darauf, dass bereits im Jahre 1997 Vorbereitungshandlungen für den Erwerb einer Liegenschaft vorgelegen seien, die in weiterer Folge zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, sei eine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben. Dies umso mehr, als durch Aufnahme von Kaufverhandlungen mit der C-GmbH wie mit dem Z-Fonds nach Außen erkennbare Anstalten zur Leistungserbringung getroffen worden seien.

Mit Eingabe vom 10. September 2003 reichte die Bw. die Honorarnote der Rechtsanwälte Dr. R. und Dr. Z., derzufolge die vorstehend bezeichneten Rechtsanwälte in Zusammenhang mit dem Konkurs der Fa. Sch. im Zeitraum April 1997 bis September 1998 tätig gewesen seien. Hinsichtlich der Fa. Sch. und der C-GmbH habe es Verhandlungen bezüglich der Übernahme der Gesellschaft und somit auch des Betriebsgebäudes gegeben, welche durch die Bw. erworben werden sollte.

Über das Vermögen der Fa. Sch. wurde lt. vorliegendem Firmenbuchauszug mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 24. Feber 1997 das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs über das Vermögen des Gemeinschuldners Fa. Sch. wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 5. Juli 1999 aufgehoben.

Zufolge dem Telefonat vom 16. September 2003 mit Rechtsanwalt Dr. Z. habe die Bw. seinerzeit im Jahre 1997 eine Liegenschaft erwerben wollen, um darauf ein Betriebsgebäude zu errichten. In diesem Zusammenhang sei es zu Verhandlungen mit dem für die Fa. Sch. zuständigen Masseverwalter Dr. P. gekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob für den berufungsgegenständlichen Zeitraum die Bw. zum Abzug von Vorsteuern berechtigt ist, wenn in diesem Zeitraum keine Umsätze erklärt, aber bereits Mitte des Jahres 1997 Vorbereitungshandlungen zur Begründung der Unternehmereigenschaft gesetzt wurden.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist es für die Begründung der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze erzielt werden. Vielmehr genügt ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei nicht an.

Unternehmerisch relevante Vorbereitungshandlungen müssen demnach den durch objektive Umstände erkennbaren Zweck verfolgen bzw. von der Absicht geleitet sein, selbstständig und nachhaltig Leistungen gegen Entgelt auszuführen (vgl. Rattinger, Die gescheiterte Unternehmensgründung im Umsatzsteuerrecht, FJ 1999, S. 185).

Für den Beginn der Unternehmereigenschaft ist daher maßgeblich, zu welchem Zeitpunkt der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Erzielung von Einnahmen trifft (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0211), die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (vgl. VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

Als "nach außen gerichtete Handlungen" zur Begründung der Unternehmereigenschaft sind nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes auch Handlungen wie zB die Vergabe einer Rentabilitätsstudie anzusehen, die dem Abgabepflichtigen erst eine Entscheidung ermöglichen sollen, ob er in eine Umsatztätigkeit eintritt (vgl. EuGH 14.2.1985, C-268/83).

Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist eine Tatfrage, hinsichtlich der die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen.

Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, ist im Zeitpunkt der Tätigkeit zu entscheiden.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem mit Eingabe vom 10. September 2003 eingereichten Schriftsatz von Rechtsanwalt Dr. Z. vom 31. Juli 2003, dass er im Zeitraum April 1997 bis

September 1998 in der Rechtssache "Konkurs der Fa. Sch. - C-GmbH" tätig war und hierfür S 60.000,-- in Rechnung gestellt hat. Zuzufolge dem mit Rechtsanwalt Dr. Z. geführten Telefonat vom 16. September 2003 hat die Bw. seinerzeit im Jahre 1997 eine Liegenschaft erwerben wollen, um darauf ein Betriebsgebäude zu errichten, wodurch es in der Folge zu Verhandlungen mit dem für die Fa. Sch. zuständigen Masseverwalter Dr. P. kam.

Es wurde somit glaubhaft dokumentiert, dass die Bw. bereits Mitte 1997 in Verhandlungen mit der C-GmbH stand, um ein dort befindliches Betriebsgrundstück zu erwerben. Damit wurden bereits im Jahre 1997 Vorbereitungshandlungen zur Begründung der Unternehmereigenschaft gesetzt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 16. September 2003