



GZ. RV/1002-W/02
und RV/0387-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften Wien betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998, Festsetzung der Umsatzsteuer für die Kalendermonate März 1999, April 1999, Mai 1999 und Juli 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 Bw. wurde am 28. September 1998 gegründet.

Unternehmensgegenstand ist lt. Punkt II. der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft die Aufnahme von Tätigkeiten in den Ländern Südost-Europas.

Neben der Gründung von Gesellschaften und dem Erwerb, Halten und Verwalten von Anteilen an Gesellschaften in beliebiger Rechtsform (Holding) sind auch Geschäftsführung für andere Unternehmungen, Gewinnung und Aufbereitung von Sand und Kies aller Art, Erzeugung von Baustoffen (Splitt, Edelsplitt, Mörtel, Fertigbeton, Mischgut), der Handel mit diesen Materialien, die Ausübung sämtlicher dienlicher Nebengewerbe, die Übernahme und Vergabe von Vertretungen, die Ausübung des Transportgewerbes, der Erwerb und die Verwaltung von gewerblichen Schutzrechten und Know-how jeder Art, die Durchführung von Leasing jeder Art, Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik sowie der Abschluss von Handelsgeschäften jeder Art mit Ausnahme von Bankgeschäften aufgelistet.

Mit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 und mit den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Kalendermonate März 1999, April 1999, Mai 1999 und Juli 1999 wurden keine Umsätze erklärt.

Für diese Zeiträume wurde der Abzug von Vorsteuer geltend gemacht, und zwar für das Jahr 1998 i.H. von S 2.689,00 (€ 195,42), für März 1999 S 10.181,00 (€ 739,88), für April 1999 S 440,00 (€ 31,98), für Mai 1999 S 21.100,00 (€ 1.533,40) und für Juli 1999 S 3.400,00 (€ 247,09).

Mit den angefochtenen Bescheiden - Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 19. Mai 1999, Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat März 1999 vom 19. Mai 1999, Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat April 1999 vom 1. Juli 1999, Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat Mai vom 7. Juli 1999 und Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat Juli vom 10. September 1999 - wurde der Vorsteuerabzug vom Finanzamt versagt und die Umsatzsteuer für diese Zeiträume mit Null festgesetzt.

Als Begründung dafür wurde das Fehlen der Unternehmereigenschaft der Bw. angeführt.

Dagegen richten sich die Berufungen vom 12. Juli 1999, 14. Juli 1999, 19. Juli 1999 und 16. September 1999.

Darin wird vorgebracht, dass die Bw. keine reine Holdinggesellschaft sei. Sie werde in Zukunft Beratungsleistungen in den Bereichen Technik, Marktforschung, Werbung und Verkaufsförderung, Personalwesen, EDV und Administration, vor allem für Konzerngesellschaften des X-

Konzerns in Südosteuropa (insbesondere Ungarn, Tschechien, Slowenien und Kroatien) durchführen und diese auch fakturieren. Derzeit würden in einem vorbereitenden Schritt die entsprechenden Betellungsverhältnisse unter der Bw. hergestellt. Im Laufe des Jahres 1999 werde dann die Beratungstätigkeit für diese neustrukturierten Tochterunternehmen aufgenommen. Der Abschluss der entsprechenden Beratungsverträge sei derzeit in Vorbereitung.

Es werde darauf hingewiesen, dass die Unternehmereigenschaft nicht erst mit der Aufnahme der Tätigkeit, sondern bereits mit der Durchführung von Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze beginne. Entscheidend sei, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung treffe.

Die derzeitige Tätigkeit der Bw. bestehe in der Vorbereitung der Erzielung von Umsätzen aus den genannten Beratungsleistungen. Die Schaffung der Strukturen sowie die Verhandlung der Verträge mit südosteuropäischen Konzerngesellschaften bedürfe naturgemäß eines etwas längeren Zeitraumes, dies ändere jedoch nichts am Charakter von typischen Vorbereitungshandlungen.

Die Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 und gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Kalendermonate März 1999, April 1999 und Mai 1999 wurden mit den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 10. August 1999, vom 17. September 1999 und vom 19. Oktober 1999 als unbegründet abgewiesen.

Diese Entscheidungen sind damit begründet, dass eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft, die sich auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen beschränke und hierbei lediglich die Rechte wahrnehme, die sich aus ihrer Stellung als Gesellschafterin ergäben (Holdinggesellschaft), nicht Unternehmer sei, weil sie im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung trete.

Soweit sich eine gemischte Holdinggesellschaft (eine solche werde zum Teil unternehmerisch) tätig auf den Erwerb und die Erhaltung von Beteiligungen beschränke, sei sie nicht Unternehmer, sodass die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nicht abgezogen werden könnten.

Der Grundsatz der Einheitlichkeit des Unternehmens sei für den in Rede stehenden Problembereich nicht anzuerkennen (vgl. VwGH 4.11.1998, 96/13/0162).

Die von der Bw. angeführten Tätigkeiten (Beratungsleistungen) hätten nicht die geltend gemachten Vorsteuern verursacht.

Bei den von der Bw. geltend gemachten Vorsteuern handle es sich um solche, die mit der Holdingtätigkeit der Bw. in unmittelbarem Zusammenhang seien.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass es sich bei der Bw. um eine gemischte Holdinggesellschaft handle, so wären die Kosten der Errichtung einer Holdinggesellschaft sich aus dem Erwerb und der Verwaltung von Beteiligungen ergebende Kosten.

Die Bw. bringt in den Anträgen auf Vorlage der Berufungen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor, dass die gegenständlichen Vorsteuern nicht ihrer Holdingtätigkeit zuzurechnen seien.

Bei einer gemischten Holding seien die Vorsteuern auf die unternehmerische und auf die nicht unternehmerische Sphäre aufzuteilen.

Als vermögensverwaltende Tätigkeit seien das Abhalten von Haupt- und Generalversammlungen sowie von Aufsichtsratssitzungen durch Personen der Holdinggesellschaft und Tätigkeiten in beteiligungsstrategischen Belangen anzusehen (Rinnhofer, Steuerzeitung 1996, S 495).

Alle anderen Aktivitäten seien dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen.

Vorsteuern, die dem unternehmerischen Bereich zu mindestens 10 % zuordenbar seien, wären zur Gänze abzugsfähig.

Die 1998 geltend gemachte Vorsteuer stamme aus der Gebührennote des Notars anlässlich der Gründung der Bw.

Die für die Kalendermonaten März 1999 und April 1999 geltend gemachte Vorsteuer stamme aus Rechnungen für Stempel und Visitenkarten sowie einer Honorarnote des Wirtschaftsprüfers für die Sacheinlageprüfung anlässlich der Kapitalerhöhung der Gesellschaft durch die Einbringung (bzw. Sacheinlage) der ungarischen Konzerngesellschaften.

Die für den Kalendermonat Mai geltend gemachte Vorsteuer stamme aus einer Honorarnote des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters für die Erstellung des Gründungsberichtes, Einholung einer Ansässigkeitsbescheinigung und Korrespondenz mit dem Finanzamt sowie aus der Gebührennote eines Notars.

Sowohl die Gründung der Bw. als auch die Schaffung der entsprechenden Beteiligungsverhältnisse durch Einbringung südosteuropäischer Tochtergesellschaften könne nicht der Holdingtätigkeit zugeordnet werden.

Es werde darauf hingewiesen, dass die Bw. in Zukunft Beratungsleistungen von rd. S 10,000.000,00 (€ 726.728,34) pro Jahr an die Tochtergesellschaften in Südosteuropa erbringen werde.

Die künftig bei der Bw. entstehenden Aufwendungen würden nahezu ausschließlich mit den zu erbringenden Beratungsleistungen in Zusammenhang stehen.

Die Aktivitäten der Bw. seien Voraussetzung dafür, dass sie diese Beratungsleistungen erbringen könne.

Daher handle es sich dabei um typische Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit, wie sie bei jeder GmbH. in Vorbereitung der unternehmerischen Tätigkeit anfallen würden. Daher sei eine Zuordnung zum nicht unternehmerischen Bereich unsachlich.

Über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat Juli 1999 wurde nicht mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes abgesprochen.

Die für den Kalendermonat Juli 1999 geltend gemachte Vorsteuer stammt aus einer Honorarnote der steuerlichen Vertretung für diverse Anträge und Anzeigen beim Finanzamt, Bescheidprüfungen und laufende Beratung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994, BGBl.Nr. 663/1994, setzt das Recht zum Abzug von Vorsteuer die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers voraus.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 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.

Die Unternehmereigenschaft i.S. des § 2 UStG 1994 wird bereits mit der Vornahme von Vorbereitungshandlungen erworben.

Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

Eine Personen- oder Kapitalgesellschaft, die sich auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen beschränkt und hierbei lediglich die Rechte wahrnimmt, die sich aus ihrer Stellung als Gesellschafterin ergeben (reine Beteiligungsholding), ist nicht Unternehmer, weil sie im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung tritt (VwGH 19.10.1987, 86/15/0100).

Von unternehmerischer Tätigkeit ist bei Holdinggesellschaften jedoch auszugehen, sobald sie Einfluss auf die Geschäftsleitung der Beteiligungsgesellschaften nehmen (geschäftsführende Holding) und/oder diesen gegenüber Dienstleistungen erbringen bzw. wenn der Erwerb und das Halten von Beteiligungen als Hilfsgeschäft im Rahmen einer (anderen) unternehmerischen Tätigkeit anzusehen ist (Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, WUV-Universitätsverlag, Wien 1999, zu § 2, Tz. 36).

In den Fällen, in denen das Halten von Beteiligungen nicht bloß Hilfsgeschäft ist, sondern gleichberechtigt neben anderen wirtschaftlichen Aktivitäten steht, ist nur teilweise Unternehmereigenschaft gegeben und daher eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen (VwGH 4.11.1998, 96/13/0162).

Die Bw. ist nach dem Willen der Gründer - wie aus der oben dargestellten Auflistung der beabsichtigten Aktivitäten in Punkt II. der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft klar hervorgeht - nicht als reine Beteiligungsholding errichtet worden.

Die Bw. hat im Jahr 2000 mit der Erbringung von vertraglich vereinbarten Beratungsleistungen an Beteiligungsgesellschaften begonnen.

Ab diesem Zeitpunkt wurde der Vorsteuerabzug vom Finanzamt anerkannt.

Die Erbringung von Beratungsleistungen an Beteiligungsgesellschaften ist eine unternehmerische Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 1 UStG 1994.

Da die Bw. ansonsten keine weiteren unternehmerischen Tätigkeiten ausübt, kommt eine Qualifizierung des Erwerbens und Haltens von Beteiligungen (vermögensverwaltende Tätigkeit) als Hilfsgeschäft im Rahmen (anderer) unternehmerischer Tätigkeiten nicht in Betracht.

Die unternehmerische und die nichtunternehmerische Tätigkeit der Bw. sind als gleichberechtigt zu beurteilen.

Daraus ergibt sich, dass die Unternehmereigenschaft der Bw. nur in jenem Teilbereich gegeben ist, in welchem sie die Dienstleistungen an Beteiligungsgesellschaften erbringt.

In diesem unternehmerischen Bereich steht der Bw. gem. § 12 Abs. 1 UStG 1994 i.V. mit § 2 Abs. 1 UStG 1994 der Vorsteuerabzug zu.

Ein Vorsteuerabzug ist nicht zulässig, insoweit die vermögensverwaltende Tätigkeit betroffen ist.

Daher ist grundsätzlich eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen.

Die den für das Jahr 1998 sowie für die Kalendermonate März 1999, April 1999 und Mai 1999 begehrten Vorsteuerabzugsbeträgen zugrundeliegenden Aufwendungen wurden lt. Berufungsvorbringen im Zusammenhang mit der Gründung der Bw. und der Schaffung der Beteiligungsverhältnisse getätigt und sind durch Rechnungen nachgewiesen.

Der für den Monat Juli 1999 begehrte Vorsteuerbetrag stammt aus einer Honorarnote der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft.

Die Gründung der Bw. und die Schaffung der entsprechenden Beteiligungsverhältnisse waren zweifellos auch für das unternehmerische Tätigwerden durch Erbringung von Dienstleistungen an die Beteiligungsgesellschaften unabdingbare Voraussetzungen.

Es handelt sich dabei aber um Tätigkeiten, die nach herrschender Auffassung dem vermögensverwaltenden Bereich zuzuordnen sind.

Der unter Hinweis auf einen Fachartikel (Rinnhofer, Umsatzsteuerliche Behandlung von (gemischten) Holdinggesellschaften, Steuerzeitung 1996, S 495) von der Bw. vertretenen Auffassung, dass als vermögensverwaltende Tätigkeiten das Abhalten von Haupt- und Generalversammlungen sowie von Aufsichtsratssitzungen durch Personen der Holdinggesellschaft und Tätigkeiten in beteiligungsstrategischen Belangen anzusehen sind, ist beizupflichten.

Der Autor führt jedoch im Anschluss an die genannte Aussage aus: "Weiters sind alle Aktivitäten in beteiligungsstrategischen Belangen, insbesondere also der Erwerb, die Veräußerung und die Umstrukturierung von Beteiligungen - als Disposition am Vermögen an sich - nichtunternehmerisch."

Betreffend die Aktivitäten hinsichtlich der Gründung der Bw. ist festzustellen, dass diese nicht unmittelbar dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden können, da der Gründungsvorgang Voraussetzung für die vermögensverwaltende Tätigkeit war, welche erst in weiterer Folge zur Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit führte.

Daher waren die in den Jahren 1998 und 1999 getätigten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gründung der Bw. und der Schaffung der Beteiligungsverhältnisse mangels Zuordenbarkeit zum unternehmerischen Bereich keine Vorbereitungshandlungen im Hinblick auf die ab dem Jahr 2000 ausgeübte unternehmerische Tätigkeit.

Das Honorar der steuerlichen Vertretung im Kalendermonat Juli 1999 ist ebenfalls dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen, da es - anhand des vorliegenden Sachverhaltes in seiner zeitlichen Abfolge - eindeutig für Aufwendungen der Bw. für Leistungen im Berufungsverfahren erster Instanz in Rechnung gestellt wurde.

Die Versagung des Vorsteuerabzuges für das Jahr 1998 und für die Kalendermonate März 1999, April 1999, Mai 1999 und Juli 1999 durch das Finanzamt ist gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 i.V. mit § 2 Abs. 1 UStG 1994 zu Recht erfolgt.

Wien, 3. April 2003