

GZ. RV/4083-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitner & Leitner GmbH. & Co. KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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 mit Stiftungsurkunde vom 17. September 1999 errichtet. Stifter sind A. B. C. und D.

Gemäß Punkt III der Stiftungsurkunde wurden der Bw. von den Stiftern insgesamt S 1.000.000,00 (€ 72.672,83) Barleinlagen gewidmet. Weiters wurden ihr von A. und B. insgesamt 100 % der Geschäftsanteile an der X-GmbH. gewidmet.

Gemäß Punkt IV der Stiftungsurkunde ist primärer Stiftungszweck *"die Wahrnehmung der Eigentümerfunktion hinsichtlich der ihr übertragenen Unternehmensbeteiligungen und die Sicherstellung einer einheitlichen Willensbildung bei den mit der Stiftung verbundenen Unternehmen."*

Im Rahmen dieser Eigentümerfunktion solle die Stiftung alle Vorkehrungen treffen, die für den Bestand und die Rentabilität der ihr gehörigen Unternehmungen der X-Gruppe zweckmäßig seien.

Weiterer Zweck der Bw. ist die Versorgung der in Punkt V der Stiftungsurkunde genannten Begünstigten.

In einer Absichtserklärung der Stifter der Bw. vom 17. September 2000 wurden dem Stiftungsvorstand Richtlinien für seine Tätigkeit dargelegt, wobei die Stifter von der Annahme ausgingen, dass die Kenntnis ihrer Wünsche und Intentionen den Stiftungsvorstand in seiner Tätigkeit unterstützen werde. Die Wünsche und Intentionen der Stifter lauten wie folgt:

"(2) Vorzugsweiser Zweck der Privatstiftung ist die Sicherung des Fortbestandes und der Rentabilität der Unternehmungen der X-Gruppe und der Erhalt des Vermögens für Begünstigte und Letztbegünstigte. (3) Zu diesem Zweck wird dem Stiftungsvorstand die Aufgabe übertragen, die X-Gruppe neu zu strukturieren. Die X-GmbH. soll als Holding im wesentlichen die strategische Ausrichtung des Unternehmens, die Überprüfung der Einhaltung der Jahrespläne, der Forschung und Entwicklung und das Marketing für die Gesamtgruppe übernehmen. Die operativen Unternehmungen sollen in Personengesellschaften (GmbH. & Co. KG) ausgegliedert und die operative Verantwortung den Geschäftsführern dieser Gesellschaften übertragen werden, die für das Erreichen der gesetzten Ziele und Pläne selbst verantwortlich sein sollen. (4) Um eine möglichst effektive Besetzung des Managements sicherzustellen, soll nach dem Wunsch der Stifter dem Stiftungsvorstand die alleinige Kompetenz bei der Besetzung von Führungspositionen innerhalb der X-Gruppe zukommen. (5) Es entspricht dem Wunsch der Stifter, die Willensbildung in der Gruppe zu versachlichen und eine im Unternehmensinteresse gelegene Entscheidungsfindung zu gewährleisten. Bei Auffassungsunterschieden der Führungskräfte der X-Gruppe soll dem Stiftungsvorstand die alleinige Kompetenz zukommen, die Konflikte verbindlich und letztgültig für alle zu lösen. (6) Es ist weiters der Wunsch der Stifter, dass der Stiftungsvorstand für eine klare Trennung der

Kompetenzen und eine strikte Einhaltung der getroffenen Regelungen - sei es im Gesellschaftsvertrag, sei es in Gesellschafterbeschlüssen oder der Geschäftsordnungen - Sorge trage. Der Stiftungsvorstand soll daher Geschäftsordnungen erlassen, Informationsrechte, -pflichten und -wege festlegen und überhaupt alle ihm notwendig erscheinenden Maßnahmen setzen und Regelungen festlegen, mit denen nach seiner Einschätzung bestmöglich diese Ziele erreicht werden. (7) Letztendlich entspricht es dem Wunsch der Stifter, dass dann, wenn die Rentierlichkeit des Unternehmens oder Teile des Unternehmens nicht mehr gegeben sein sollte, Verwertungs-, Schließungs- und Sanierungsmaßnahmen in Gang gesetzt werden. Der Stiftungsvorstand soll dazu nach eigenem Ermessen alle Maßnahmen ergreifen, die ihm zur Verwirklichung des Ziels eines Vermögenserhaltes notwendig erscheinen; er kann nach seinem Ermessen das Unternehmen (oder Teile davon) verkaufen oder stilllegen oder strategische oder institutionelle Partner - sei es im Wege der Anteilsübertragung oder im Wege der Kapitalerhöhung - hereinnehmen. Ein solcher Handlungsbedarf ist im besonderen dann zu unterstellen, wenn die Eigenkapitalrendite, gerechnet auf den Durchschnitt der letzten drei Jahre (beginnend mit dem Geschäftsjahr 1999) geringer ist als die Hälfte jener Rendite, die man bei einer Veranlagung der buchmäßigen Eigenmittel im Sekundärmarkt erzielen würde."

Die Bw. erklärte mit Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 mit 20 % Umsatzsteuer zu versteuernde Umsätze in Höhe von S 225.000,00 (€ 16.351,39) und machte den Abzug von Vorsteuern in Höhe von S 95.656,00 (€ 6.951,59) geltend.

In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung findet sich die Erläuterung, dass die Vorsteuerbeträge aus allgemeinen Kosten der Bw. stammen würden und dass sie nur über einen unternehmerischen Bereich verfüge.

Mit angefochtenem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 wurde der Bw. der Abzug der geltend gemachten Vorsteuer versagt und ausgesprochen, dass hinsichtlich der von ihr in Rechnung gestellten Umsatzsteuer in Höhe von S 45.000,00 (€ 3.270,28) eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 bestehe.

Dies ist damit begründet, dass es nach § 1 PSG Stiftungen untersagt sei, eine gewerbliche Tätigkeit auszuüben.

Daher sei das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 zu verneinen.

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 7. August 2002 brachte die Bw. vor, dass es sich bei der von ihr ausgeübten Tätigkeit nicht um eine vom Verbot des PSG umfasste gewerbliche Tätigkeit handle.

Die Bw. trete nicht am Markt auf, sondern erbringe nur Leistungen im Konzern und sei nicht auf Gewinn ausgerichtet. Man beschränke sich auf den Ersatz der im Zusammenhang mit der Konzernleitung entstandenen Aufwendungen.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass es sich bei den Aktivitäten der Bw. um gewerbliche Tätigkeiten handle, würde dies nicht das Vorliegen einer ansonsten gegebenen Unternehmereigenschaft verhindern, was sich aus § 23 Abs. 2 BAO sowie aus § 2 Abs. 1 UStG 1994 ergebe.

Privatstiftungen seien aufgrund mangelnder Spezialregelungen im UStG 1994 wie andere juristische Personen des privaten Rechts zu behandeln (Ruppe, UStG, § 2 Tz. 20), d.h. sie besitzen Unternehmereigenschaft dann und soweit, als sie durch Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten (VwGH 13.12.1977, 1550/77).

Holdinggesellschaften, die reine Vermögensverwaltung betrieben, seien keine Unternehmer im Sinne des UStG 1994. Gesellschaften jedoch, die als geschäftsleitende Holding fungierten, käme die Unternehmereigenschaft des UStG 1994 laut einhelliger Auffassung in Lehre (Ruppe, UStG, § 2 Tz. 118, 127), Verwaltung (Rinnhofer, ÖStZ 1996, 495) und Judikatur (VwGH 4.11.1998, 96/13/0162) sehr wohl zu.

Die Bw. sei aufgrund ihrer einer Holdinggesellschaft vergleichbaren Tätigkeit analog wie eine solche zu behandeln.

Geschäftsleitende Tätigkeiten einer Holdinggesellschaft seien im Gegensatz zu Tätigkeiten der Vermögensverwaltung dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen.

Geschäftsleitend seien Tätigkeiten einer Holdinggesellschaft, die die Geschäftsführung der Gesellschaften betreffen, an denen Beteiligungen gehalten würden. Etwa Leitungsfunktionen im Konzern, wenn diese für die anderen Gesellschaften erbracht und diesen auch verrechnet würden. Rinnhofer spreche von Leistungen (aus Dienstleistungsverträgen), die üblicherweise von der Geschäftsführung der einzelnen (untergeordneten) Gesellschaften erbracht oder zugekauft würden.

Der EuGH gehe in seinen Entscheidungen (20.6.1991, RS C-60/90 "Polysar" und 22.6.1993, RS C-333/91 "Sofitam") von unternehmerischer Tätigkeit aus, sobald eine Holdinggesellschaft

Einfluss auf die Geschäftsleitung der Beteiligungsgesellschaften nehme und/oder diesen gegenüber Dienstleistungen erbringe.

Im gegenständlichen Fall komme dem nichtunternehmerischen Bereich der Bw. nur eine sehr untergeordnete Rolle zu, weil ausschließliches Vermögen der Bw. die Anteile an Gesellschaften der X-Gruppe seien. Durch die Konzentration der Anteile bei der Bw. solle der Stiftungszweck erreicht werden, nämlich eine einheitliche Konzernleitung zu gewährleisten und auch dafür tätig zu werden.

Die Bw. habe die Leitungsfunktion des Konzerns inne. In deren Rahmen werde sie unternehmerisch tätig und erbringe Leistungen an ihre Tochtergesellschaften, die diese sonst von Unternehmensberatern und anderen Spezialisten zukaufen müssten. Beispielsweise manage die Bw. die Sanierung der anderen Gesellschaften im Konzern, treffe die strategischen Entscheidungen für diese operativ tätigen Gesellschaften und führe unter anderem auch Bankgespräche. In diesem Umfang würden die Tätigkeiten der Bw. Unternehmereigenschaft begründen und daher für die damit im Zusammenhang stehenden Leistungen an die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen. Umgekehrt resultiere die Umsatzsteuerpflicht nicht aus der Ausstellung von Rechnungen, sondern aus den im Rahmen der Unternehmereigenschaft von der Bw. erbrachten Leistungen.

Auch für die Untergesellschaften seien die Leistungen, die durch die Bw. an sie erbracht würden, betrieblich veranlasst. Denn es handle sich um Leistungen, die allein im geschäftlichen Interesse der Gesellschaften gelegen seien - nämlich Leitungsfunktionen, die diese ansonsten zukaufen oder selbst erbringen müssten.

Alleine der Umstand, dass die Bw. diese Leistungen auch durch ihre Organe erbringe, könne nicht zur Aberkennung der Unternehmereigenschaft bei der Bw. bzw. der Abzugsfähigkeit bei den empfangenden Gesellschaften führen. Denn die Leistung werde von der Bw. durch ihre Organe bzw. von ihr beauftragte Personen erbracht (schließlich könne die Privatstiftung nicht selbst handeln) und verrechnet.

Die Bestimmung in der Konzernumlagevereinbarung, dass die Untergesellschaften der Privatstiftung die Auslagen zu ersetzen haben, sei nicht als generelle Auslagenersatzbestimmung, sondern als Berechnungsmodus für die Vergütung für die Geschäftsleitung zu verstehen. Der Wert der geschäftsleitenden Leistungen der Privatstiftung ergebe sich aus den Honorarnoten der diese Leistungen ausführenden Personen.

Somit könne nicht von nichtunternehmerischen Leistungen der Bw. oder nicht betrieblich veranlassten Ausgaben der Gesellschaften gesprochen werden, da eindeutig Leistungen im Rahmen des jeweiligen Unternehmens vorliegen würden.

Der Vorsteuerabzug stehe auch aus den allgemeinen Kosten der Bw. zu, da im Lichte der neuesten Rechtsprechung des EuGH geschäftsleitenden Holdinggesellschaften, mit denen die Bw. aufgrund ihrer geschäftsleitenden Tätigkeit vergleichbar sei, der Vorsteuerabzug für sämtliche Vorleistungen zustehe, wenn diese über keinen nichtunternehmerischen Bereich verfügten.

In der Sache der "Cibo Participations", C-16/00, habe der EuGH umsatzsteuerlich die Beteiligungen bei Vorliegen von konzernleitenden Tätigkeiten diesem unternehmerischen Bereich zugeordnet. Eine Aufteilung der Vorsteuern aus Vorleistungen, die in direktem Zusammenhang mit dem Erwerb und Halten von Beteiligungen stünden, nach dem Verhältnis von umsatzsteuerpflichtigen Leistungen zu Zinsen und Dividenden sei nicht vorzunehmen. Die einzige Aufteilung, die nötig wäre, müsste im Verhältnis von umsatzsteuerpflichtigen zu (unecht) umsatzsteuerbefreiten Leistungen erfolgen. Dieser Fall treffe aber nicht zu, da alle Leistungen der Bw. deren umsatzsteuerlichem Bereich zugehören würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Der Unternehmerbegriff ist im Umsatzsteuerrecht eigenständig definiert. Er hat nichts mit dem Sprachgebrauch der Umgangssprache, auch nichts mit handels-, gewerbe- oder wirtschaftsrechtlicher Terminologie zu tun. Aus diesen Rechtsgebieten können keine Hilfsargumente für die Interpretation von Zweifels- oder Grenzfällen gewonnen werden (Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, WUV-Universitätsverlag, Wien, 1999, zu § 2, Tz. 5).

Da die Unternehmerfähigkeit stets die Erbringung von Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn voraussetzt, kennt das UStG keine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform. Auch Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Privatstiftungen etc. besitzen Unternehmereigenschaft nur

dann und insoweit, wenn (als) sie durch Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten (Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, WUV-Universitätsverlag, Wien, 1999, zu § 2, Tz. 20).

Die der Aberkennung der Unternehmereigenschaft zugrundeliegende Ansicht des Finanzamtes, dass es Privatstiftungen nach § 1 PSG untersagt sei, eine gewerbliche Tätigkeit auszuüben und aus diesem Grunde das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 zu verneinen wäre, ist verfehlt, da ein unzulässiger Schluss von der Terminologie des Handelsrechts auf den Unternehmerbegriff des UStG gezogen wurde.

Die Klärung der Frage, ob die Bw. Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist, ist ausschließlich auf der Grundlage dieser Bestimmung vorzunehmen.

Das Berufungsvorbringen, dass ausschließliches Vermögen der Bw. die Anteile an Gesellschaften der X-Gruppe seien, entspricht nicht den Tatsachen, da der Bw. gemäß Punkt III der Stiftungsurkunde auch eine Bareinlage in Höhe von S 1.000.000,00 (€ 72.672,83) gewidmet wurde.

Diesbezüglich übt die Bw. jedenfalls eine als nichtunternehmerisch zu beurteilende Tätigkeit der Vermögensverwaltung aus.

Aus dem in Punkt IV der Stiftungsurkunde zum Ausdruck kommenden Willen der Stifter, wonach der primäre Zweck der Bw. die "*Wahrnehmung der Eigentümerfunktion hinsichtlich der ihr übertragenen Unternehmensbeteiligungen und die Sicherstellung einer einheitlichen Willensbildung bei den mit der Stiftung verbundenen Unternehmen*" ist, kann keine Übertragung von geschäftsleitenden Tätigkeiten an die Bw. abgeleitet werden.

Bereits aufgrund der Regelung in § 1 Abs. 2 Z 2 PSG , wonach eine Privatstiftung nicht die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen darf, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. tatsächlich eine unmittelbar geschäftsleitende Tätigkeit im Sinne der Ausübung der Geschäftsführung übertragen wurde.

Auch die Formulierung des Stifterwillens lässt keinen Schluss auf eine Leitungsfunktion der Bw. zu. Die darin zum Ausdruck kommenden Aufgaben der Bw. sind als Ausfluss ihrer Gesellschafterstellung und daher als Vermögensverwaltung zu beurteilen, was eine Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich zur Folge hat.

Die der Bw. nach ihrer Rechtsgrundlage zukommenden Kompetenzen könnten nur dann als Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 eingestuft werden, wenn sie neben Eingriffen in die Verwaltung auch konkrete Leistungen,

wie etwa administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen, gegen Entgelt erbringen würde.

Die dem Stiftungsvorstand in der von den Stiftern unterfertigten Absichtserklärung vom 17. September 1999 erteilten Richtlinien enthalten "*Wünsche und Intentionen der Stifter*", welchen keine rechtliche Bindungswirkung unterstellt werden kann.

Mangels einer verbindlichen Verpflichtung des Stiftungsvorstandes zur Erbringung der darin aufgelisteten Leistungen betreffend die X-Gruppe ist diese Absichtserklärung keine Rechtsgrundlage für die Erbringung konkreter Dienstleistungen.

Es kann daraus auch nicht abgeleitet werden, dass die Bw. tatsächlich konkrete Dienstleistungen erbracht hat bzw. erbringen wird.

Die Absichtserklärung der Stifter soll lediglich deren Einfluss auf die betreffenden Unternehmen wahren, sodass kein Zusammenhang zu einer unternehmerischen Tätigkeit der Bw. hergestellt werden kann.

Da der in der Rechtsgrundlage (Punkt IV der Stiftungsurkunde) der Bw. normierte Stiftungszweck der Bw. keine geschäftsleitende und damit unternehmerische Tätigkeit der Bw. zum Inhalt hat und die Absichtserklärung der Stifter keine Rechtsverbindlichkeit entfaltet, ermangelt es an einer rechtlichen Grundlage für von der Bw. zu erbringende Dienstleistungen für Unternehmen der X-Gruppe.

Wenn die Bw. vorbringt, die Leitungsfunktion der X-Gruppe auszuüben, behauptet sie damit eine Diskrepanz zwischen dem Inhalt der Stiftungsurkunde und den tatsächlichen Verhältnissen, welche nicht nachvollzogen werden kann.

Die tatsächliche Tätigkeit des Stiftungsvorstandes kann nur in einer Vertretung der Interessen der Bw. als Eigentümerin der Gesellschaftsanteile an der X-GmbH. bestehen.

Im Innenverhältnis der betreffenden Unternehmen, an denen die Bw. direkt bzw. indirekt beteiligt ist, sind nur deren Organe (Geschäftsführer) handlungsberechtigt.

Eine Ausübung von Leitungsfunktionen durch die Bw. bzw. deren Vorstand ist rechtlich ausgeschlossen.

Der Stiftungsvorstand hat das Recht, im Außenverhältnis für die Bw. aufzutreten.

Er ist jedoch nicht berechtigt, nach außen hin für die Unternehmen der X-Gruppe aufzutreten und z.B., wie von der Bw. vorgebracht, Bankverhandlungen für diese zu führen.

Zu derartigen Tätigkeiten könnten nur einzelne, dem Stiftungsvorstand angehörige, von den Geschäftsführungen der betreffenden Unternehmen ermächtigte Personen herangezogen werden, was aber nicht als Erbringung von Dienstleistungen durch die Bw. anzusehen wäre.

Die von der Bw. in Bezug auf die Unternehmen der X-Gruppe entfalteten Aktivitäten resultierten daher eindeutig aus ihrer Stellung als Gesellschafterin der X-GmbH. und dienten ausschließlich der Erfüllung des Stiftungszweckes.

Die Bw. hat mangels rechtlicher Möglichkeit dazu weder einen Einfluss auf die Geschäftsleitung der Unternehmen der X-Gruppe ausüben können, noch hat sie Dienstleistungen an diese erbringen können.

Aus diesen Gründen ist die von der Bw. vorgebrachte Vergleichbarkeit ihrer Tätigkeiten betreffend die Unternehmen der X-Gruppe mit einer geschäftsführenden Holding nicht gegeben, weshalb aus den von der Bw. vorgebrachten Hinweisen auf die Rechtsprechung zu Holdinggesellschaften für die Entscheidungsfindung im gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden kann.

Am Fehlen der Unternehmereigenschaft der Bw. vermag auch die Vereinbarung in der zwischen ihr und der X-GmbH. (direkte Beteiligung), der Y-GmbH. & Co. KG in Gründung (indirekte Beteiligung) und der Z-GmbH. & Co. KG (indirekte Beteiligung) festgelegt wurde, dass die Unternehmen der X-Gruppe der einheitlichen Leitung der Bw. unterstehen würden und dass die Kosten für die von der Bw. vorgenommenen Leitungsaufgaben zwischen ihnen nach einem angemessenen Schlüssel aufzuteilen seien, nichts zu ändern.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

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

Da die Bw. im Jahr 2000 nicht als Unternehmerin tätig geworden ist, hat das Finanzamt zu Recht die von ihr erklärten Umsätze als gemäß § 11 Abs. 14 iVm § 2 Abs. 1 UStG 1994 steuerpflichtig erklärt und den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 iVm 2 Abs. 1 UStG 1994 versagt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 20. Februar 2004