



GZ. RV/2829-W/11,
miterledigt RV/2830-W/11;
RV/2831-W/11; RV/2832-W/11;
RV/2945-W/12; RV/2946-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch A., vom 30.6.2011 und 25.9.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer 2003 (Bescheid vom 16.11.2010), 2004 (Bescheid vom 19.11.2010), 2005 (Bescheid vom 6.12.2010), 2006 (Bescheid vom 25.4.2011), 2007 (Bescheid vom 13.7.2012) und 2008 (Bescheid vom 13.7.2012) entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die Umsatzsteuer wird endgültig festgesetzt.
2. Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben. Die Umsatzsteuer wird endgültig festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden von der Betriebsprüfung (BP) für den Prüfungszeitraum 2002 bis 2006 und den Nachschauzeitraum 2007 bis 2008 u.a. die laut Tz 3 und Tz 5 BP-Bericht vom 10.11.2010 in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.9.2010 dargestellten berufungsgegenständlichen Feststellungen folgenden Inhalts getroffen:

I) Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Gestionsleistungen (Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung):

Das geprüfte Unternehmen leiste diverse Arbeiten für die Gruppenbesteuerung und verrechne die Kosten dafür an die Gruppenmitglieder aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung (Steuerumlagenvereinbarung, Punkt 5 Gestionspauschale) weiter. Die Bekanntgabe der Belastung für die einzelnen Gruppenmitglieder sei für das Jahr 2005 mit Schreiben vom 17.1.2006 erfolgt. Die Rechnungslegung dafür hätte laut geprüftem Unternehmen erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen sollen (bei Durchführung der tatsächlichen Veranlagung). Die Rechnung sei bisher nicht gelegt und daher noch keine Umsatzsteuer für die Gestionspauschalen 2005 vom Unternehmen abgeführt worden. Die erbrachten Leistungen gliederten sich im Wesentlichen in zwei Teilbereiche auf, zum ersten in Leistungen während des Jahres bis zur Abgabe der Jahreserklärung (Zusammenstellung der Jahresunterlagen, Berechnung der Steuerumlagen und Gestionspauschalen, gruppenspezifische Meldungen, Planungsrechnungen) und zum zweiten in Leistungen im Zusammenhang mit der erfolgten Veranlagung (Prüfung der Feststellungsbescheide, Abrechnung der endgültigen Steuerumlagen und Gestionspauschalen, Ermittlung der Differenzbeträge). Im Rahmen der Abgabe der Steuererklärungen werde den Gruppenmitgliedern schriftlich der vorläufige Gestionspauschalbetrag – ermittelt nach den erklärten Gewinnanteilen – mitgeteilt. Die Gruppenmitglieder bildeten für diese Gestionspauschalen Rückstellungen. Das geprüfte Unternehmen verbuche die Gestionspauschalen als Ertrag. Der endgültige Betrag der Gestionspauschale werde aufgrund der Bestimmung im Vertrag erst im Zuge der tatsächlich erfolgten Veranlagung feststehen. Die Gestionspauschale bemesse sich aus einem Fixbetrag von € 400,00 pro Gruppenmitglied und einem Prozentsatz von 0,4 % des dem Gruppenmitglied zurechenbaren Ergebnisses. Die Gestionspauschale unterliege (ausgenommen bei Organunternehmen) der Umsatzsteuer gem. § 10 UStG 1994 (20 %). Nach Ansicht der BP sei im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Gestionspauschale im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung bereits der wesentliche Teil der Leistung erfolgt. Diese Ansicht werde durch die unternehmensrechtliche Verbuchung der vorläufigen Gestionspauschale als Ertrag im geprüften Unternehmen untermauert (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung). Das geprüfte Unternehmen unterliege der Sollbesteuerung. Die Steuerschuld entstehe nach § 19 Abs. 2 UStG 1994 für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden sei und verschiebe sich lediglich um einen Kalendermonat bei späterer Rechnungsausstellung. Es lägen in diesem Fall auch keine Dauerleistungen (Leistungen, die über einen längeren Zeitraum erbracht und in größeren Zeitabständen abgerechnet würden) vor. Die für das einzelne Jahr im darauffolgenden Jahr an die Gruppenmitglieder gemeldeten und verbuchten

Gestionspauschalen sei daher im Jahr der Leistungserbringung der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die steuerbaren Gesamtumsätze und die mit 20 % zu versteuernden Umsätze des geprüften Unternehmens seien daher im Jahr 2006 um € 132.979,36, im Jahr 2007 um € 163.122,59 und im Jahr 2008 um € 546.083,70 zu erhöhen.

II) Vorsteuerabzug für Zuschuss zur Mitarbeiterverköstigung (Punkt 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung):

Bei dieser Feststellung bezieht sich die BP auf eine bereits anlässlich einer die vorangegangenen Abgabenerhebungszeiträume betreffenden BP zum gleichen Sachverhalt getroffene Feststellung folgenden Inhalts: In den Räumlichkeiten des geprüften Unternehmens werde ein Restaurant von der D.GmbH (jetzt E.) betrieben. In einem Rahmenvertrag zwischen der Betreibergesellschaft und dem geprüften Unternehmen sei vereinbart worden, dass das geprüfte Unternehmen Essenslieferungen an die eigenen Mitarbeiter stützen werde. Die Arbeitnehmer könnten das Essen aus dem Angebot frei wählen und bezahlen an der Kantinenkassa mittels Chipkarte 35% des eigentlichen Preises. Der Arbeitgeber, das geprüfte Unternehmen, leiste einen Kostenzuschuss (lt. Rahmenvertrag Stützung) in der Höhe von 65% des Brutto-Essenspreises. Die Verrechnung des Kostenzuschusses erfolge in der Weise, dass monatliche Rechnungen über diese 65% Stützung mit Umsatzsteuerausweis vom Restaurantbetreiber an das geprüfte Unternehmen gelegt würden. Das geprüfte Unternehmen ziehe sich diesen Betrag als Vorsteuer ab. Die geltend gemachte Vorsteuer sei nicht anzuerkennen. Zuschüsse, die ein Arbeitgeber an eine nicht von ihm selbst betriebene Kantine leiste, seien beim Kantinenunternehmen als Entgelt von dritter Seite zu versteuern. Dem Arbeitgeber stehe hinsichtlich des Zuschusses kein Vorsteuerabzug zu. Die Tatsache, dass der Arbeitnehmer sein Essen frei wählen könne und mittels Chipkarte bezahle, spreche dafür, dass der Arbeitnehmer Leistungsempfänger sei und der Arbeitgeber lediglich einen Kostenzuschuss zur Preisauffüllung leiste, wodurch ein Vorsteuerabzug aber ausgeschlossen sei. Die von der Bw. im Zusammenhang mit der betreffenden BP-Feststellung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die vorangegangenen Jahre erhobene Berufung sei mit Berufungsentscheidung des UFS vom 18.2.2008, RV/2108-W/05, als unbegründet abgewiesen worden. Die Bw. habe gegen diese Berufungsentscheidung des UFS eine VwGH-Beschwerde eingebracht (Zl. 2008/13/0068), über welche noch nicht entschieden sei. Die von der Bw. im nunmehr geprüften Zeitraum weiterhin geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus den bezahlten Stützungen seien nicht anzuerkennen, und zwar iHv € 30.159,56 im Jahr 2003, € 27.998,98 im Jahr 2004, € 26.687,96 im Jahr 2005, € 36.034,96 im Jahr 2006, € 44.413,85 im Jahr 2007 und € 59.300,01 im Jahr 2008.

III) Vorsteuerabzug iZm Gestionsleistungen (Punkt 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung):

Vom geprüften Unternehmen seien die Vorsteuerbeträge aus den im Zusammenhang mit den umsatzsteuerpflichtigen Gestionspauschalen stehenden Kosten bisher nicht geltend gemacht worden. Dem im BP-Verfahren gestellten Antrag auf Berücksichtigung dieser Vorsteuerbeträge iHv € 8.761,67 im Jahr 2005, € 5.703,56 im Jahr 2006, € 7.340,64 im Jahr 2007 und € 21.203,27 im Jahr 2008 werde entsprochen.

Mit den vom Finanzamt erlassenen Umsatzsteuerbescheiden 2003 (Bescheid vom 16.11.2010), 2004 (Bescheid vom 19.11.2010), 2005 (Bescheid vom 6.12.2010), 2006 (Bescheid vom 26.4.2011), 2007 (Bescheid vom 13.7.2012) und 2008 (Bescheid vom 13.7.2012) wurde den BP-Feststellungen Rechnung getragen, wobei hinsichtlich der Jahre 2003, 2004 und 2005 die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO erfolgte. Die Bescheide für 2003 und 2007 wurden vorläufig gem. § 200 Abs. 1 BAO erlassen.

Die Bw. erhob mit Anbringen vom 30.6.2011 Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004, 2005 und 2006. Mit den Anbringen vom 25.9.2012 wurden die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 eingebracht.

Die von der Bw. zu den drei Berufungspunkten erstatteten Vorbringen werden im Folgenden dargestellt:

I) Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Gestionsleistungen:

Die Bw. als Gruppenträger habe sich in der Steuerumlagenvereinbarung vertraglich dazu verpflichtet, die Gestionierung der gesamten Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 zu übernehmen. Als Gegenleistung für diese Tätigkeiten und die daraus erwachsenden internen (zB Personal) und externen (zB Berater) Kosten erhalte die Bw. von den einzelnen Gruppenmitgliedern eine sogenannte Gestionspauschale für jedes Veranlagungsjahr der Gruppenzugehörigkeit. Die Gestionspauschale bestehe aus einem fixen und einem zusätzlichen variablen Teil, wobei sich der variable Teil an dem der Gruppe zugerechneten Ergebnis orientiere. Die Gestionspauschale sei eine sonstige Leistung gem. § 3a UStG 1994. Für den Zeitpunkt einer sonstigen Leistung sei maßgeblich, wann diese „ausgeführt“ worden sei (vgl. Ruppe, 3. Aufl, § 3 Rz 121). Auch Art. 6 Abs. 2 der 6. MWSt-RL stelle auf den Zeitpunkt des Bewirkens einer Dienstleistung ab.

Der Abrechnungszeitraum (Zeitraum, den die erbrachten Leistungen betreffen würden) für die Gestionspauschale sei der Zeitraum beginnend mit der Bilanzierung des jeweils abgelaufenen Kalenderjahres (das sei das Veranlagungsjahr) bis zur Bescheiderlassung und der damit verbundenen Abrechnung für dieses Veranlagungsjahr, somit alle Leistungen, die ein abgelaufenes Veranlagungsjahr betreffen (siehe Graphik unten). Die Gestionierung einer

Unternehmensgruppe beinhalte einerseits die laufende „unterjährige“ Betreuung, andererseits eine Vielzahl an Aufgaben zum Zeitpunkt der Veranlagung der Gesamtgruppe.

1. „Unterjährige“ Betreuung:

- Berechnung der zu verbuchenden Steuerumlagen und Gestionspauschalen zum Zeitpunkt der Bilanzierung
- Mitteilung dieser Steuerumlagen und Gestionspauschalen an die Gruppenmitglieder in Briefform
- Empfehlung einer bestimmten Verbuchungsform um eine einheitliche Vorgangsweise in der Gruppe zu gewährleisten
- Vornahme von gruppenspezifischen Meldungen beim Finanzamt
- Vornahme von Planungsrechnungen (Budgets, Mittelfristplanungen) wenn von einem Gruppenmitglied erwünscht

2. Aufgaben im Zeitpunkt der Veranlagung der Gruppenmitglieder sowie der Gesamtgruppe:

- Prüfung der Feststellungsbescheide der Gruppenmitglieder
- Prüfung des Gruppenbescheides auf Basis der Feststellungsbescheide der Gruppenmitglieder
- gegebenenfalls Vornahme von Rechtsmitteln
- Abrechnung der Steuerumlagen und Gestionspauschalen auf Basis des endgültigen Gruppenbescheides
- Ermittlungen der Differenzbeträge durch Gegenüberstellung von bilanzierten und veranlagten Werten
- Mitteilung der endgültigen Steuerumlagen und Gestionspauschalen sowie der Differenzbeträge in Briefform an die Gruppenmitglieder
- Empfehlung der Verbuchungsform der Differenzbeträge aus der Abrechnung
- Rechnungslegung für endgültige Gestionspauschalen inklusive Umsatzsteuer
- Ausstellung eines Buchungsbeleges für die endgültige Steuerumlage
- Ausstellung eines Buchungsbeleges für anrechenbare Kapitalertragsteuern, die im Zuge der Veranlagung vom Gruppenträger vereinnahmt worden seien (verursachungsgerechte Aufteilung auf die Gruppenmitglieder)
- Ausstellung eines Buchungsbeleges für Anspruchszinsen, die im Zuge der Veranlagung vom Gruppenträger vereinnahmt worden seien (verursachungsgerechte Aufteilung auf die Gruppenmitglieder)
- Ausstellung eines Buchungsbelegs für Körperschaftsteuerdurchleitung (bei Körperschaftsteuerzahllast der Gesamtgruppe), die im Zuge der Veranlagung vom Gruppenträger an die Abgabenbehörde zu entrichten sei (verursachungsgerechte Aufteilung auf die Gruppenmitglieder)

- Ausstellung eines Buchungsbelegs für anrechenbare Vorgruppen-

Mindestkörperschaftsteuern, die im Zuge der Veranlagung auf Ebene der Gesamtgruppe berücksichtigt worden seien

- Einholung eines Testats eines Wirtschaftsprüfers zur Bestätigung einer korrekt erfolgten Abrechnung iSd Steuerumlagenvereinbarung.

Hauptinhalt der Aufgaben des Gruppenträgers sei es, Steuerumlagen auf Basis der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu ermitteln und, im Falle eines positiven Gruppenergebnisses, die Körperschaftsteuerzahllast verursachungsgerecht auf die einzelnen Gruppenmitglieder aufzuteilen. Den Betreuungsschwerpunkt stelle dabei die Abrechnung zum Zeitpunkt der Veranlagung der Gruppe dar, wobei diese Arbeit einen weitaus größeren Arbeitsaufwand als die unterjährige Betreuung darstelle.

Der Zeitraum der Gestionierung der Steuerumlagenvereinbarung für ein Veranlagungsjahr könne sich, je nach Zeitpunkt der Bescheiderlassung über mehrere Kalenderjahre erstrecken. In einer Graphik betreffend das Veranlagungsjahr 2005 ist die Abrechnungsperiode dieses Jahres dargestellt, beginnend mit den Bilanzierungsarbeiten ab Bilanzstichtag 31.12.2005 bis zum Abschluss im April 2006, über die Unterstützung bei der Körperschaftsteuererklärung sowie die Mitwirkung bei der BP bis zur Zustellung des Bescheides 2005 am 10.12.2010 und bis zum Fälligkeitsdatum der Abrechnung 2005 am 10.1.2011. In einer Graphik betreffend das Veranlagungsjahr 2006 ist die Abrechnungsperiode dieses Jahres dargestellt, beginnend mit den Bilanzierungsarbeiten ab Bilanzstichtag 31.12.2006 bis zum Abschluss im April 2007, über die Unterstützung bei der Körperschaftsteuererklärung sowie die Mitwirkung bei der BP bis zur Zustellung des Bescheides 2006 am 29.4.2011 und bis zum Fälligkeitsdatum der Abrechnung 2006 am 30.5.2011. In einer Graphik betreffend das Veranlagungsjahr 2007 ist die Abrechnungsperiode dieses Jahres dargestellt, beginnend mit den Bilanzierungsarbeiten ab Bilanzstichtag 31.12.2007 bis zum Abschluss im April 2008, über die Unterstützung bei der Körperschaftsteuererklärung sowie die Mitwirkung bei der BP bis zur Veranlagung 2007 im Herbst 2012 oder Frühling 2013 (?).

Unrichtigerweise werde nach Ansicht der BP den Gruppenmitgliedern im Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung schriftlich der vorläufige Betrag der Gestionspauschale zur Verbuchung mitgeteilt und sei damit der wesentliche Teil der Leistung bereits erfüllt.

Entsprechend sei im Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 26.4.2011 ein Betrag von € 26.595,87 als Zahllast vorgeschrieben worden. Tatsächlich erfolge jedoch die Mitteilung der vorläufigen Gestionspauschale im Zuge der Bilanzierungsarbeiten auf Basis von Planbilanzen, da im Zuge der Erstellung der Abgabenerklärungen keine Verbuchung mehr stattfinden könne, sondern die steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung auf unternehmensrechtlich gebuchte Werte aufbaue (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz). Die zum Zeitpunkt der

Bilanzerstellung verbuchte Gestionspauschale stelle daher nur einen vorläufigen Wert dar, der (oft abweichende) endgültige Wert stehe erst im Zeitpunkt der Endabrechnung des Veranlagungsjahres fest. Mit der schriftlichen Mitteilung der Gestionspauschale zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung sei allerdings nicht der wesentliche Teil der Leistung erbracht, da einerseits auf Wunsch der Gruppenmitglieder noch weitere Teilleistungen das Veranlagungsjahr betreffend folgten (siehe graphische Darstellung) und andererseits wie aus der obigen Darstellung klar ersichtlich, der wesentliche und arbeitsintensivste Teil der Leistung die Vornahme der endgültigen Abrechnung auf Basis des Körperschaftsteuerbescheides der Gesamtgruppe darstelle. Alle diese Leistungen würden für das jeweilige (abgelaufene) Veranlagungsjahr, das sie beträfen, als eine Einheit angesehen. Es handle sich daher aus umsatzsteuerlicher Sicht um eine Dauerleistung iSd UStR Rz 2619, bei der zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten davon ausgegangen werden könne, dass sie mit Rechnungslegung (Ausführung) ausgeführt sei. Auch *Ruppe* (3. Auflage, § 3a Rz 125) führe aus, dass es nahe liege, bei sonstigen Leistungen, die auf einem Dauerschuldverhältnis beruhten, das immer wieder zu konkreten Einzelleistungen Anlass gebe, die Abgrenzung den Parteien zu überlassen sei. Die Abgrenzung komme demnach in der Abrechnung zum Ausdruck, in der dokumentiert werde, ob eine Leistung entweder nach Zeitabschnitten oder sachlichem Zusammenhang als Einheit betrachtet werde. Den Leistungszeitpunkt am Ende einer Abrechnungsperiode anzusetzen entspreche auch der 6. MWSt-RL (vgl. *Ruppe*, 3. Auflage, § 3a Rz 125). Die Umsatzsteuerschuld entstehe daher für Gestionspauschalen auch erst am Ende eines Abrechnungszeitraumes, wobei ein Abrechnungszeitraum alle Leistungen umfasse, die ein bereits abgelaufenes steuerliches Veranlagungsjahr beträfen. Bei Dauerschuldverhältnissen mit konkreten Einzelhandlungen sei auf den Parteiwillen abzustellen. In einem solchen Fall dokumentiere die Abrechnung, welche Leistungen als Einheit angesehen würden (Bürgler in: *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg.), USt-Kommentar, § 3a Rz 270). Der österreichische Gesetzgeber habe es nicht für erforderlich gehalten, ausdrückliche Regelungen dafür zu treffen, in welchem Zeitpunkt eine sonstige Leistung als ausgeführt gelten solle (vgl. *Ruppe*, UStG², § 3a Tz 121). Solcherart unterliege es keinem Zweifel, dass der Gesetzgeber bei Umsetzung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG im Wege der Erlassung des UStG 1994 vom Verständnis dieser Richtlinie über den Zeitpunkt der Leistungserbringung ausgegangen sei und dieses Verständnis den Normen des UStG 1994 betreffend die „Ausführung“ sonstiger Leistungen in § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zugrunde gelegt habe. Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG lege in Art. 10 Abs. 2 fest, dass – soweit Mitgliedstaaten nicht anderes vorsehen würden – „Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben“, jeweils mit Ablauf des Zeitraumes als bewirkt gelten würden, auf den sich die

Abrechnungen oder Zahlungen bezögen. Von diesem Verständnis über den Zeitpunkt der Leistungserbringung sei bei Anwendung des UStG 1994 auszugehen. Bei Dauerschuldverhältnissen mit konkreten Einzelhandlungen sei auf den Parteiwillen abzustellen. Die Leistung gelte nach Maßgabe der Abrechnung als ausgeführt. Die Abrechnung könne entweder nach sachlichen oder zeitlichen Gesichtspunkten vorgenommen werden. Die Abrechnung dokumentiere, welche Leistungen als Einheit angesehen würden. Es sei daher korrekt, den Leistungszeitpunkt am Ende einer Abrechnungsperiode anzusetzen. Dass die einzelnen Teilleistungen, die jeweils ein einzelnes Veranlagungsjahr beträfen, sich für das Veranlagungsjahr 2005 über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckten und damit auch die Umsatzsteuerschuld erst nach dieser langen Zeitspanne entstehe, sei von der Abgabenbehörde bzw. der BP zu verantworten, die die Veranlagung um rund fünf Jahre verzögert vorgenommen habe. Die Bw. beantragte in den Berufungen die Korrektur der Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 entsprechend dem Berufungsbegehren, d.h. die Berücksichtigung der Umsatzsatzsteuer aus Gestionspauschalen 2005 im Jahr 2010, aus Gestionspauschalen im Jahr 2006 im Jahr 2011 und aus Gestionspauschalen 2007 im Jahr der tatsächlichen Veranlagung.

II) Vorsteuerabzug für Zuschuss zur Mitarbeiterverköstigung:

Zu diesem Berufungspunkt wurden von der Bw. umfangreiche Vorbringen erstattet, wobei argumentiert wurde, dass von einem Reihengeschäft oder einer „Einkaufskommission“ auszugehen wäre. Die vollinhaltliche Wiedergabe der Vorbringen ist entbehrlich, da mittlerweile das abweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.2.2012, 2008/13/0068, betreffend die Vorjahre (gleicher Sachverhalt) vorliegt.

III) Vorsteuerabzug iZm Gestionsleistungen:

Die Bw. sei Organträger einer umsatzsteuerlichen Organschaft und führe in ihrer Eigenschaft als Gruppenträger einer steuerlichen Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 im Rahmen ihres Gestionsauftrages steuerpflichtige Umsätze aus. Im Zuge ihres Gruppengestionsauftrages nehme die Bw. u.a. auch Leistungen von externen Beratern in Anspruch. Die BP habe festgestellt, dass Eingangsrechnungen zwar grundsätzlich Gegenstand eines Vorsteuerabzuges seien, jedoch ein entsprechender Vorsteuerschlüssel anzuwenden sei. Die in Punkt 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführten Beträge errechneten sich auf der Grundlage der dargestellten Umsatzaufstellung.

Demnach ergebe sich ein Vorsteuerschlüssel von 66,77 % im Jahr 2005 und 2006, 52,11 % im Jahr 2007 und 78,24 % im Jahr 2008. In der Zwischenzeit sei allerdings beim zuständigen Finanzamt ein Antrag nach § 12 Abs. 7 UStG 1994 auf Behandlung der Bw. als gesondert geführter Betrieb gestellt worden, sodass sie als eigenständiges Unternehmen innerhalb der Organschaft gesehen werden könne und ein Vorsteuerschlüssel nicht anzuwenden sei (siehe

Beilage). Daher werde der Antrag auf Korrektur der Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 dahingehend gestellt, dass Vorsteuerbeträge aus Kosten der steuerpflichtigen Gestionspauschale zu 100 % und ohne Schlüsselung anerkannt würden und die abzugsfähige Vorsteuer für 2005 um € 4.360,49, für 2006 um € 2.838,54, für 2007 um € 6.746,17 und für 2008 um 5.897,03 erhöht werde.

Die BP nahm mit Schreiben vom 17.8.2011 zur Berufung wie folgt Stellung:

I) Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Gestionsleistungen:

Sachverhalt: Wie in der Berufung angeführt, habe sich der Gruppenträger in der Steuerumlagenvereinbarung vertraglich dazu verpflichtet, die Gestionierung der gesamten Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 zu übernehmen. Als Gegenleistung für diese Tätigkeiten und die daraus erwachsenen internen und externen Kosten werde an die Gruppenmitglieder ein Gestionspauschale verrechnet.

Dies erfolge in der Form dass eine Mitteilung an die Gruppenmitglieder ergehe, in welcher Höhe eine Rückstellung für das zu zahlende Gestionspauschale einzustellen sei. Eine Rückstellung deshalb, weil das Gestionspauschale, wie in der Berufung angeführt sei, aus einem fixen und einem variablen Teil bestehe. Der variable Teil richte sich laut Bw. bzw. nach dem Schreiben anlässlich der Bekanntgabe der Rückstellung nach dem veranlagten Einkommen – und da die Veranlagung erst später erfolge – könne der Betrag noch nicht bekanntgegeben werden. In der Anfang des Folgejahres (hier 19.1.2007 für das Jahr 2006) versendeten Bekanntgabe der Kosten für das Gestionspauschale an die X-AG werde dazu angeführt: Die Gestionspauschale werde auf Basis der übermittelten Planwerte von der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Summe Euro 134.616,00 (Fixbetrag plus variabler Anteil) ermittelt. Die Verrechnung der Steuerumlagen sowie der Gestionspauschalen basiere auf den zwischen dem Gruppenträger und den einzelnen Gesellschaften abgeschlossenen Steuerumlagenvereinbarungen. Die mitgeteilten Verrechnungsbeträge seien auf den Plandaten per 18.1.2007 für 2006 errechnet und würden anlässlich der Gruppenveranlagung des Jahres 2006 auf Basis der vom Finanzamt festgestellten Bemessungsgrundlagen tatsächlich abgerechnet. Vertragliche Vereinbarung: Die Gestionspauschale sei in der Steuerumlagenvereinbarung geregelt, die von jedem Gruppenmitglied zu unterzeichnen sei. In dieser Vereinbarung sei unter Punkt 5 Gestionspauschale folgendes angeführt: *„5.1. Jedes Gruppenmitglied verpflichtet sich jährlich eine Gestionspauschale für die beim Gruppenträger durch die Unternehmensgruppe entstehenden laufenden internen und externen Kosten in folgender Höhe an den Gruppenträger zu leisten: 5.1.1. einen Betrag von Euro 400 plus Umsatzsteuer ... und zusätzlich 5.1.2. wenn das Gruppenmitglied weder Vor- noch Außengruppenverluste hat einen Betrag in Höhe von 0,4 % zuzügl. 20 % Umsatzsteuer des jeweils dem Gruppenträger zugerechneten Ergebnisses. 5.1.3. wenn das Gruppenmitglied Vor-*

und Außengruppenverluste hat – 0,4 % des Vor- und Außengruppenverlustes, den das Gruppenmitglied verwerten kann - wenn dem Gruppenmitglied ein Ergebnis zugerechnet wird, 0,4 % des zugerechneten Ergebnisses." Im Vertrag werde also nicht explizit vom veranlagten Ergebnis ausgegangen. Es werde nur bestimmt, in welcher Höhe die jährlichen Kosten weiterverrechnet würden. Es sei auch nicht extra angeführt, was unter jährlichen Kosten zu verstehen sei – die für das jeweilige Veranlagungsjahr entstandenen Kosten (so wie dies von der Bw. gesehen werde) oder die gesamten im laufenden Jahr (für div. Veranlagungsjahre) entstandenen Kosten. Im Steuerumlagevertrag werde außerdem auf Besonderheiten wie Betriebsprüfungen (Punkt 4.5) und Rechtsmittel (Punkt 4.6) eingegangen. In beiden Fällen seien die verursachten Kosten vom jeweiligen Gruppenmitglied zu tragen. Umfang der erbrachten Leistungen: Wie in Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführt, sei seitens der BP davon ausgegangen worden, dass der wesentliche Teil der Leistung bereits im Rahmen der Bilanzierungsarbeiten für die Gruppenmitglieder erfolgt sei. Davon ausgehend, dass die Gestionstätigkeit, die das verwaltend, gestaltende Tätigwerden im laufenden Wirtschaftsjahr und diverse Tätigkeiten bis zur Bilanzierung erfasse, nur bis zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres bzw. bis zur Bilanzierung möglich sei. Die Tätigkeit im Rahmen der tatsächlichen steuerlichen Veranlagung des jeweiligen Wirtschaftsjahres umfasse jedoch vor allem eine überprüfende Handlung und eine aufgrund der letzten Daten angepasste Verbuchung und Verrechnung der veranlagten Einkommen. Besteuerung der erbrachten Leistung: Unter Hinweis auf die Sollbesteuerung sei durch die BP das Gestionspauschale für das entsprechende Jahr gem. § 19 Abs. 2 UStG 1994 im folgenden Jahr der Umsatzsteuer unterzogen worden (2005 im Jahr 2006). Die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen entstehe nach § 19 Abs. 2 UStG nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden sei. Sie verschiebe sich lediglich um einen Kalendermonat bei späterer Rechnungsausstellung.

II) Vorsteuerabzug für Zuschuss zur Mitarbeiterverköstigung:

Die Wiedergabe der Stellungnahme der BP zu diesem Berufungspunkt ist entbehrlich, da mittlerweile das abweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.2.2012, 2008/13/0068, betreffend die Vorjahre (gleicher Sachverhalt) vorliegt.

III) Vorsteuerabzug iZm Gestionsleistungen:

Die von der BP zuerkannten Vorsteuerbeträge für jene Kosten, die dem Gestionspauschale zuzuordnen seien, seien gem. § 12 Abs. 4 UStG 1994 aufgeteilt worden. *„Die Vorsteuern wurden entsprechend dem Verhältnis der steuerpflichtigen Erträge zu den unecht steuerbefreiten Erträgen (Erträge der Organgesellschaften = Innenumsätze) aus Gestionsprovisionen abzugsfähig behandelt. Auch im Fall eines gesondert geführten Betriebes gem. § 12 Abs. 7 UStG wäre die Aufteilung die gleiche, weil auch hier eine direkte Zuordnung*

erfolgen würde, und die Vorsteuern nur insoweit abzugsfähig zu behandeln sind, als sie steuerpflichtigen und nicht unecht befreiten Umsätzen zuzuordnen sind. Die genannten Innenumsätze aller Organe führen im Außenbereich vorwiegend zu unecht befreiten Umsätzen (Bank- und Versicherungsumsätze)."

Die Bw. erstattete mit Anbringen vom 26.9.2011 eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung und brachte folgendes vor:

I) Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Gestionsleistungen:

Wie in der Berufungsschrift ausführlich erläutert worden sei, beinhalte die Gestionierung einer Unternehmensgruppe einerseits die laufende „unterjährige“ Betreuung, andererseits eine Vielzahl an Aufgaben zum Zeitpunkt der Veranlagung der Gesamtgruppe. Zur vertraglichen Vereinbarung: Wenn die Prüferin zu Punkt 5.1 der Steuerumlagenvereinbarung das Wort „jährlich“ unterstreiche und damit offensichtlich andeuten möchte, dass aus dieser Formulierung abgeleitet werden könnte, dass ein jährlicher Abrechnungszeitraum vereinbart wäre, so werde dazu angemerkt, dass sich aus dem Sinn der entsprechenden Bestimmung der Steuerumlagenvereinbarung eindeutig ergebe, dass es sich hier um ein steuerliches Veranlagungsjahr und nicht um Kalenderjahr handeln könne. Die Erstreckung des Leistungszeitraumes sei in keiner Weise von der Bw. beeinflussbar und sei bedingt durch die Dauer der BP sowie der Veranlagung. Bei Erstellung der Steuerumlagenvereinbarung sei nicht damit gerechnet worden, dass sich die Leistungszeiträume über mehr als zwei Kalenderjahre erstrecken würden. In den Punkten 5.1.2 und 5.1.3 der Steuerumlagenvereinbarung werde, wie von der BP korrekt angeführt, bestimmt, dass der variable Teil der Gestionspauschale vom „zugerechneten Ergebnis“ abhängig sei. Es werde nicht explizit vom veranlagten Ergebnis ausgegangen, weil das zugerechnete Ergebnis nur das veranlagte und nicht das bilanzierte sein könne. Im Feststellungsbescheid des jeweiligen Gruppenmitglieds gebe es einen eigenen Punkt „Ergebniszurechnung“, in dem das tatsächlich an die Gesamtgruppe zugerechnete Ergebnis festgestellt werde. Da dieses Ergebnis ein anderes als das bilanzierte sei (da die bilanzierten Werte – wie bei der Berechnung einer KöSt-Rückstellung – überschlagsmäßig auf bilanziellen Plandaten beruhten), könne es sich beim zugerechneten Ergebnis entsprechend der Steuerumlagenvereinbarung nur um das veranlagte Ergebnis handeln. Zusätzlich sei in Punkt 5.3 der Steuerumlagenvereinbarung geregelt, dass Forderungen des Gruppenträgers aus Gestionspauschalen einen Monat nach Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides der Unternehmensgruppe an den Gruppenträger fällig würden. Es ergebe sich daher aus diesen Regelungen klar, dass es sich um ein Dauerschuldverhältnis handle, das erst bei Abrechnung der Gesamtgruppe für ein Veranlagungsjahr ende. Die Punkte 4.5 und 4.6 der Steuerumlagenvereinbarung bestimmten, dass bestimmte Kosten gesondert von den jeweilig betroffenen Gruppenmitgliedern zu tragen seien. Es seien davon allerdings nur Kosten aus

externen Beauftragungen umfasst, die dann tatsächlich und verursachungsgerecht vom betreffenden Gruppenmitglied zu tragen seien. Es handle sich dabei nicht um die internen Kosten des Gruppenträgers, die aus dessen Mitwirkung im Rahmen von Betriebsprüfungen und Rechtsmittelverfahren resultierten, da diese Gegenstand des pauschalen Gestionsentgelts seien. Es werde nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass weder Zeitpunkt noch Zeiträume der Hauptleistungen (insbesondere die Abrechnung im Zuge der tatsächlich erfolgten Veranlagung) von der Bw. beeinflussbar seien, da sie diesbezüglich ausschließlich von den behördlichen Schritten der Finanzverwaltung fremdbestimmt sei.

II) Vorsteuerabzug für Zuschuss zur Mitarbeiterverköstigung:

Die Wiedergabe der Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der BP zu diesem Berufungspunkt ist entbehrlich, da mittlerweile das abweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.2.2012, 2008/13/0068, betreffend die Vorjahre (gleicher Sachverhalt) vorliegt.

III) Vorsteuerabzug iZm Gestionsleistungen:

Die BP sei der Ansicht, dass auch im Fall eines gesondert geführten Betriebes nach § 12 Abs. 7 UStG 1994 eine direkte Zuordnung erfolgen würde und Vorsteuern nur insoweit abzugsfähig seien, als sie steuerpflichtigen und nicht unecht befreiten Umsätzen zuzuordnen seien. Für die Bw. sei am 30.6.2011 ein Antrag gem. § 12 Abs. 7 UStG 1994 auf Behandlung als selbständiges Unternehmen ab dem Veranlagungsjahr 2005 gestellt worden. Da die Bw. ein nach außen hin schon aufgrund ihrer Rechtsform und ihrer Eintragung ins Firmenbuch ein in sich geschlossenes Wirtschaftsgebilde darstelle und als selbständiges Unternehmen betrieben werde, in dem sie als operative Holdinggesellschaft tätig sei, erfülle sie die Kriterien gem UStR 2000 Rz 2053 als gesondert geführter Betrieb iSd § 12 Abs. 7 UStG 1994. Die BP gehe davon aus, dass auch bei einem gesondert geführten Betrieb „durchgeschaut“ werde und die Außenumsätze des Organkreises für die Bestimmung des Vorsteuerschlüssels heranzuziehen seien. Als gesondert geführter Betrieb iSd § 12 Abs. 7 UStG 1994 sei die Bw. allerdings für Zwecke der Vorsteuer wie ein eigenständiger Unternehmer zu sehen. Nach Ansicht der Bw. sei die Aufteilung der Vorsteuerbeträge, die beim Organträger angefallen seien, nach dem Verhältnis der abziehbaren und nichtabziehbaren (Außen-)Umsätze, die er in seinem Betrieb ausgeführt habe, zu beurteilen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Gestionsleistungen:

Es ist strittig, zu welchem Zeitpunkt die Umsatzsteuersteuerschuld hinsichtlich der von der Bw. im Rahmen ihrer Eigenschaft als Gruppenträger zu erbringenden und von den

Gruppenmitgliedern pauschal zu honorierende Tätigkeit der Gestionierung (sonstige Leistung gem. § 3a UStG 1994) entsteht.

Nach der von der BP vertretenen Ansicht sei bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für das jeweilige Jahr der wesentliche Teil der von der Bw. zu erbringenden Leistungen erbracht, weshalb die Steuerschuld aus den für das jeweilige Jahr zu vereinnahmenden Gestionspauschalen im darauffolgenden Jahr entstehe. Entsprechend dieser Beurteilung wurde vom Entstehen der Steuerschuld im Jahr 2006 für das Veranlagungsjahr 2005, im Jahr 2007 für das Veranlagungsjahr 2006 und im Jahr 2008 für das Veranlagungsjahr 2007 ausgegangen.

Demgegenüber vertritt die Bw. die Ansicht, dass die Gestionierung der Unternehmensgruppe neben der laufenden „unterjährigen“ Betreuung im jeweiligen Abgabenerhebungszeitraum eine Vielzahl an weiteren Arbeiten bis zur Vornahme der endgültigen Abrechnung auf Basis des Körperschaftsteuerbescheides der Gesamtgruppe umfasse und sich daher über mehrere Kalenderjahre erstrecken könne, weshalb von einer erst mit Rechnungslegung ausgeführten Dauerleistung auszugehen sei.

Betreffend die Argumente der Verfahrensparteien wird auf die im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung vollinhaltlich wiedergegebenen Ausführungen verwiesen.

In der zwischen der Bw. als Gruppenträger und den Gruppenmitgliedern abgeschlossenen Steuerumlagenvereinbarung ist folgendes vereinbart:

„5. Gestionspauschale

5.1 Jedes Gruppenmitglied verpflichtet sich, jährlich eine Gestionspauschale, die keine Steuerumlage ist, für die beim Gruppenträger durch die Unternehmensgruppe entstehenden laufenden internen und externen Kosten (insbesondere aber nicht ausschließlich, die Kosten für den Sachverständigen gemäß 6.7) in der folgenden Höhe an den Gruppenträger zu leisten:

5.1.1 einen Betrag in Höhe von EUR 400,-- zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von EUR 80,-- oder, wenn das Gruppenmitglied aufgrund einer Beteiligungsgemeinschaft an der Unternehmensgruppe beteiligt ist, einen Betrag, der sich aus EUR 400,-- zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von EUR 80,-- dividiert durch die Anzahl der Träger der Beteiligungsgemeinschaft ergibt, und zusätzlich

5.1.2 wenn das Gruppenmitglied weder Vor- noch Außengruppenverluste im Sinn von § 9 Abs 6 Z 4 KStG hat, einen Betrag

- in Höhe von 0,4 % zuzüglich 20 % Umsatzsteuer des jeweils dem Gruppenträger zugerechneten Ergebnisses, oder

5.1.3 wenn das Gruppenmitglied Vor- oder Außengruppenverluste im Sinn von § 9 Abs 6 Z 4 KStG hat, einen Betrag

- in Höhe von 0,4 % zuzüglich 20 % Umsatzsteuer jenes Teils der Vor- oder Außengruppenverluste im Sinn von § 9 Abs 6 Z 4 KStG, den das Gruppenmitglied in einem bestimmten Wirtschaftsjahr ausschließlich deshalb verwerten kann, weil für das Gruppenmitglied § 2 Abs 2b Z 1 EStG gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG nicht gilt, und

- wenn und soweit dem Gruppenträger ein Ergebnis des Gruppenmitglieds zugerechnet wird, in Höhe von 0,4 % zuzüglich 20 % Umsatzsteuer des jeweils zugerechneten Ergebnisses.

5.2 Die durch die Unternehmensgruppe beim Gruppenträger einzelfallbezogen über die durch die Gestionspauschale gemäß 5.1 abgedeckten Leistungen hinausgehenden anfallenden angemessenen internen oder externen Kosten sind verursachungsgerecht vom jeweiligen Unternehmen zu tragen. Jedes Gruppenmitglied verpflichtet sich, die Kosten gemäß 5.2 innerhalb von 14 Tagen nach Rechnungslegung und Nachweis durch den Gruppenträger an den Gruppenträger zu bezahlen.

5.3 Die Forderungen des Gruppenträgers gemäß 5.1 werden einen Monat nach Zustellung des Körperschaftsteuerbescheids der Unternehmensgruppe an den Gruppenträger fällig."

Gem. § 19 Abs. 1 UStG 1994 ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Ist die Besteuerung nicht nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) oder im Wege der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4) vorzunehmen, so entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a). Maßgebend ist somit, welche Leistungen im fraglichen Monat ausgeführt, dh bewirkt oder vollendet wurden. § 19 regelt nicht die Frage, wann eine Leistung ausgeführt worden ist oder als ausgeführt gilt. Dies muss aus § 3 oder § 3a bzw den allgemeinen Begriffsbestimmungen geschlossen werden (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 19 Tz 101).

Der Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung hat mit dem Zeitpunkt der Leistung tatbestandsmäßig nichts zu tun. Für die Entstehung der Steuerschuld kommt es de iure somit nicht darauf an, ob für die Leistung eine Rechnung bereits erstellt wurde oder erstellt werden kann (vgl zu diesem Problem - in finanzstrafrechtlicher Sicht - auch VwGH 28.4.2004, 2000/14/0044, ÖStZB 2005, 168). Wird daher eine Rechnung über eine Leistung nicht oder erst lange nach der Bewirkung der Leistung gelegt, so entsteht die Steuerschuld trotzdem nach Maßgabe des Leistungszeitpunktes (VwGH 28.10.2008, 2004/15/0020, ÖStZB 2009,

379). Ist der Leistungszeitpunkt fraglich, kann dieser nicht ohne weiteres von der Abgabenbehörde mit dem Rechnungsdatum gleichgesetzt werden, ohne weitere Feststellungen zu treffen, ob die Leistungen tatsächlich zu diesem Zeitpunkt ausgeführt wurden (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 19 Tz 103 mit Verweis auf VwGH 9.7.2008, 2005/13/0152, ÖStZB 2009, 148).

Die Steuerschuld entsteht bei Sollbesteuerung nach Maßgabe des sog. vereinbarten Entgeltes. Der Ausdruck stammt aus dem früheren USt-Recht (vgl. § 14 UStG 1959). Das UStG 1972 und das UStG 1994 haben den Begriff nicht übernommen; § 4 Abs. 1 spricht von „Soll-Einnahme“. Aus § 16 lässt sich ableiten, dass das Entgelt maßgebend ist, das im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld relevant war. Nur spätere (nachträgliche) Änderungen sind nach § 16 zu korrigieren (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 19 Tz 106).

Für die Entstehung der Steuerschuld ist der Zeitpunkt von sonstigen Leistungen von Bedeutung. § 19 Abs. 2 stellt diesbezüglich darauf ab, wann die sonstige Leistung „ausgeführt“ worden ist. Das ist freilich nicht eindeutig (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3a Tz 127). Nach dem Unionsrecht (Art. 63 MWSt-RL) ist für die Entstehung der Steuerschuld der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Dienstleistung erbracht wird. Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, gelten jeweils mit Ablauf des Zeitraumes als bewirkt, auf den sich die Abrechnung oder Zahlung bezieht (Art. 64 Abs. 1 MWSt-RL). Diese Sonderregel fehlt im österreichischen Recht, ist jedoch in unionsrechtskonformer Auslegung bei der Rechtsanwendung zu beachten (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3a Tz 128 mit Verweis VwGH 29.6.2005, 2005/14/0024, ÖStZB 2006, 12).

Erstreckt sich die der sonstigen Leistung zugrunde liegende Tätigkeit über den Voranmeldungszeitraum hinaus, so ist fraglich, ob es auf die Vollendung ankommt (so VwGH 25.2.1976, 336/74, ÖStZB 157 = Slg 4948 F; vgl auch Stoll, Leasing, 153; Tanzer, AnwBl 1994, 962) oder ob kontinuierliche und daher abschnittsweise Leistungserbringung anzunehmen ist. Nach *Ruppe/Achatz* ist weder generell von Leistungserbringung im Zeitpunkt der Vollendung noch generell von einer kontinuierlichen Leistungsausführung auszugehen (so aber wohl Beiser, ÖStZ 1989, 148), sondern nach 4 Fallgruppen zu differenzieren:

1. Die sonstige Leistung erfordert zwar Tätigkeiten durch eine bestimmte Zeit hindurch, beinhaltet aber die Erbringung eines bestimmten Erfolges (Zielschuldverhältnis).
2. Die sonstige Leistung beruht auf einem zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnis, das immer wieder zu konkreten Einzelleistungen Anlass gibt (zB Wartungsvertrag, Betreuung durch einen Wirtschaftstreuhänder, Konzertabonnement).
3. Die sonstige Leistung besteht in einem Dauerverhalten, das nicht zu Einzelleistungen Anlass gibt (zB Vermietung, Lizenzgewährung, Verlagsvertrag, Gewährung von Versicherungsschutz).

4. Die sonstige Leistung ist so geartet, dass sie nach Erwerb einer „Zutrittsberechtigung“ nach Belieben in Anspruch genommen werden kann (zB Beförderung im Linienverkehr, Benützung von Mautstraßen, Besuch eines Museums, Vereinsmitgliedschaft, Entsorgung von Kühlgeräten) (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3a Tz 219-223).

Nach Punkt 5.1. der oben dargestellten Vereinbarung soll die Gestionspauschale von den Gruppenmitgliedern an die Bw. als Gruppenträgerin „für die beim Gruppenträger durch die Unternehmensgruppe entstehenden laufenden internen und externen Kosten“ geleistet werden.

Im Kontext unternehmerischen Denkens kann der zitierten Formulierung keine andere Bedeutung unterstellt werden, als dass die durch dieses pauschale Entgelt abgedeckten Leistungen als Einheit zu betrachten sind.

Wie auch von der BP in Punkt 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung festgehalten wurde, waren von der Bw. zum einen Leistungen während der betreffenden Jahre und zum anderen Leistungen im Zusammenhang mit der Steuerveranlagung zu erbringen.

Von der Bw. wurde überdies ausführlich dargelegt, welche Aufgaben im Zeitpunkt der Veranlagung der Gruppenmitglieder sowie der Gesamtgruppe bis hin zum eigentlichen Betreuungsschwerpunkt, nämlich der endgültigen Abrechnung auf Basis des Körperschaftsteuerbescheides der Gesamtgruppe, wahrzunehmen waren.

Die Feststellung der BP, dass die Steuerschuld für die betreffenden Veranlagungsjahre in den jeweils darauffolgenden Jahren entstanden sei, gründet sich auf die Ansicht, dass bereits im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Gestionspauschale im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung der wesentliche Teil der Leistung erbracht worden wäre. Als wesentliches Kriterium für diese Beurteilung wurde die Vorgehensweise der Bw. angesehen, in concreto die Mitteilung der (noch nicht in Rechnung gestellten) Gestionspauschale an die Gruppenmitglieder in den jeweils darauffolgenden Jahren.

Wie von der Bw. nachvollziehbar erklärt wurde, handelt es sich bei den mitgeteilten bzw. verbuchten Beträgen allerdings lediglich um vorläufige Beträge.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung des maßgeblichen Sachverhaltes unter Zugrundelegung der Normen des Umsatzsteuerrechts vorzunehmen ist. Jedenfalls kann die Bekanntgabe eines vorläufigen Betrages für Verbuchungszwecke (Rückstellung) nicht als „Abrechnung“ der Gestionspauschale im umsatzsteuerlichen Sinn umgedeutet werden.

Tatsächlich erfolgt eine Rechnungslegung erst nach Beendigung der als einheitliche Leistung zu beurteilenden Gestionstätigkeit für das jeweilige Veranlagungsjahr, da erst dann der endgültige Betrag ermittelt werden kann. Wie in Punkt 5.3. der Vereinbarung festgelegt ist,

werden die Forderungen des Gruppenträgers einen Monat nach Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides der Unternehmensgruppe an den Gruppenträger fällig. Nach dem vereinbarten Leistungsinhalt kann nicht davon ausgegangen werden, dass der wesentliche Teil der Leistung bereits mit dem Abschluss der Bilanzierungsarbeiten für die Gruppenmitglieder bzw. mit Abgabe der Steuererklärung für das betreffende Veranlagungsjahr erfolgt wäre.

Die Gestionspauschale stellt das Entgelt für eine Summe von Leistungen dar, die als Einheit zu betrachten sind, wobei sich die Leistungserbringung bis zum Zeitpunkt der Veranlagung der Gesamtgruppe erstreckt und die Abrechnung erst nach Beendigung der Gestionstätigkeit erfolgt.

Bei gesamthafter Betrachtung ergibt sich in sachverhaltsmäßiger Hinsicht, dass die im konkreten Fall zu beurteilende Gestionstätigkeit der Fallgruppe 2 nach der Kommentierung von *Ruppe/Achatz* zuzuordnen ist, da es sich um ein auf einem zeitraumbezogenen (bis zur Veranlagung der Gesamtgruppe) Dauerschuldverhältnis handelt, das immer wieder zu konkreten Einzelleistungen Anlass gibt.

In derartigen Fällen liegt es nahe, die Abgrenzung der einzelnen sonstigen Leistung den Parteien zu überlassen. Die Abgrenzung kann entweder nach Zeitabschnitten oder nach sachlichem Zusammenhang vorgenommen werden und wird idR in der Abrechnung zum Ausdruck kommen, mit der dokumentiert wird, welche Leistungen als Einheit betrachtet werden. Es dürfte in diesem Fall auch der MWSt-RL entsprechen den Leistungszeitpunkt mit Ende des Abrechnungszeitraumes anzunehmen. Nur wenn Vorauszahlungen geleistet werden, entsteht die Steuerschuld nach Maßgabe der Vereinnahmung (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3a Tz 221).

Im berufungsgegenständlichen Fall ergibt sich bei gebotener Berücksichtigung der maßgebenden Sachverhaltselemente, dass im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage der Leistungszeitpunkt am Ende des Abrechnungszeitraumes anzunehmen ist.

Aus den dargelegten Gründen erweist sich die von der BP getroffene Feststellung, dass die Steuerschuld aus den für die jeweiligen Abgabenerhebungszeiträume zu vereinnahmenden Gestionspauschalen bereits in den darauffolgenden Jahren (im Jahr 2006 für das Jahr 2005, im Jahr 2007 für das Jahr 2006 und im Jahr 2008 für das Jahr 2007) entstanden sei, als nicht rechtskonform.

Daher werden die mit 20 % zu versteuernden Umsätze im Jahr 2006 um € 132.979,36, im Jahr 2007 um € 163.122,59 und im Jahr 2008 um € 546.083,70 vermindert.

II) Vorsteuerabzug für Zuschuss zur Mitarbeiterverköstigung:

Die Bw. wendet sich gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges iHv € 30.159,56 im Jahr 2003, € 27.998,98 im Jahr 2004, € 26.687,96 im Jahr 2005, € 36.034,96 im Jahr 2006, €

44.413,85 im Jahr 2007 und € 59.300,01 im Jahr 2008 aus Zuschüssen für Essenslieferungen an Mitarbeiter.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.2.2012, Zl. 2008/13/0068, wurde die Beschwerde der Bw. gegen die abweisende Berufungsentscheidung des UFS vom 18.2.2008, GZ RV/2108-W/05, welche die rechtliche Beurteilung des gleichen Sachverhaltes für die Vorjahre zum Gegenstand hatte, als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung ist folgendes ausgeführt:

„Zur 'Vorsteuer aus Essenslieferungen' wird in der Beschwerde unter Verweis auf 'Ruppe UStG³, § 1 Tz 154' vorgebracht, dass die 'begünstigte Verpflegung' durchaus durch einen vom Arbeitgeber beauftragten Dritten erfolgen könne. Liege eine Reihenslieferung im umsatzsteuerlichen Sinne vor, sei die Verweigerung des Vorsteuerabzuges zu Unrecht erfolgt. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass in der von der Beschwerdeführerin angesprochenen Literaturstelle (nunmehr Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 154) auch ausgeführt wird: 'Trägt der Arbeitgeber hingegen lediglich (ganz oder teilweise) die Kosten der Verpflegung, die der Arbeitnehmer selbst bei Dritten bestellen kann, liegt ein Leistungsaustausch (zu ergänzen: hinsichtlich der Essenslieferung) nur zwischen Arbeitnehmer und Dritten, nicht hingegen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber oder zwischen Arbeitgeber und Dritten vor. Aus der Sicht des Dritten liegt, wenn die Zahlung des Arbeitgebers an ihn erfolgt, Entgelt von dritter Seite vor. Leistungsempfänger ist der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber. Letzterer ist daher auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.' (vgl. in diesem Sinne auch Ruppe/Achatz, aaO, § 4 Tz 112). Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde festgestellt, dass die Arbeitnehmer in dem von einem Dritten (der D. GmbH) in den Betriebsräumlichkeiten unterhaltenen Restaurantbetrieb aus dem Speisenangebot hätten frei wählen können, wobei es ihnen auch möglich gewesen sei, sich anderweitig zu verköstigen. Einen Teil des Verkaufspreises, und hier auch nur in Bezug auf das Mittagsmenü (und nicht etwa für die Zwischenverpflegung), habe der Arbeitgeber getragen, indem er eine 'Stützung' in Höhe von 65 % der Kosten gewährt habe. Diese Stützung sei vom Dritten mit dem Arbeitgeber verrechnet worden. Nach diesen Sachverhaltsfeststellungen, denen die Beschwerde auch nicht konkret entgegen tritt, war aber die Qualifikation der gegenständlichen 'Stützung' als Entgelt von dritter Seite nicht rechtswidrig. Für das Vorliegen des von der Beschwerdeführerin angesprochenen Reihengeschäftes oder einer 'Einkaufskommission' bietet sich kein objektiv nachvollziehbarer Anhaltspunkt. Dahingestellt bleiben kann bei diesem Verfahrensergebnis im Übrigen auch der in der Stellungnahme der Prüferinnen zur Berufung angesprochene, in der Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme unwidersprochen gebliebene Umstand, dass schon wegen der Ausfuhr überwiegend unecht befreiter (Bank-) Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 (ein 'errechneter Umsatzschlüssel' wäre im Prüfungszeitraum zwischen 0,18 % und 0,69

%\" gelegen) ein Vorsteuerabzug nicht möglich gewesen wäre\" (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0068).

Da dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zum gleichen Sachverhalt in vorangegangenen Abgabenerhebungszeiträumen ergangen ist, wird das Begehren auf Gewährung des Vorsteuerabzuges iHv € 30.159,56 im Jahr 2003, € 27.998,96 im Jahr 2004, € 26.687,96 im Jahr 2005, € 36.034,96 im Jahr 2006, € 44.413,85 im Jahr 2007 und € 59.300,01 im Jahr 2008, als unbegründet abgewiesen.

III) Vorsteuerabzug iZm Gestionsleistungen:

Die Bw. wendet sich gegen die Aufteilung gem. § 12 Abs. 4 UStG 1994 der iZm ihrer Gestionsstätigkeit als Gruppenträger zuerkannten Vorsteuerbeträge und macht u.a. geltend, dass sie ab 2005 einen Antrag gem. § 12 Abs. 7 UStG 1994 gestellt habe.

Betreffend die Argumente der Verfahrensparteien wird auf die im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung vollinhaltlich wiedergegebenen Ausführungen verwiesen.

Gem. § 12 Abs. 4 UStG 1994 hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen, wenn er neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze bewirkt, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt.

Grundsätzlich verlangt das Gesetz bei der Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit eine Zuordnung nach Maßgabe des Zusammenhanges der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätzen. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen (eingeführten) Gegenständen bzw sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen (VwGH 6.3.1989, 87/15/0087, ÖStZB 485; 3.7.1996, 96/13/0057, ÖStZB 1997, 245; 16.12.1999, 96/15/0116, ÖStZB 2000, 309; 18.4.2007, 2004/13/0025, ÖStZB 668). § 12 Abs. 4 ist dabei als Grundsatznorm zu lesen, die nicht auf die Verhältnisse in einem bestimmten Besteuerungsabschnitt abstellt. Im einzelnen Besteuerungsabschnitt kommt es - entgegen dem Wortlaut des § 12 Abs. 4 - nicht darauf an, ob der Unternehmer neben anderen Umsätzen auch unecht steuerfreie Umsätze bewirkt, sondern ob Vorsteuern gegeben sind, die mit unecht steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 265).

Gem. § 12 Abs. 5 UStG 1994 kann der Unternehmer an Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder

2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Einführen sind nicht Umsätze im Sinne dieser Vorschrift.

Gem. § 12 Abs. 7 UStG 1994 hat das Finanzamt bei Anwendung der Abs. 4 und 5 auf Antrag zu gestatten, dass ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb wie ein selbständiges Unternehmen behandelt wird.

Die von der BP vorgenommene Aufteilung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 4 UStG 1994 gründet sich offenbar auf den Umstand, dass die Mitglieder der Unternehmensgruppe, für welche die Bw., die zum Prüfungszeitpunkt Organträger einer umsatzsteuerlichen Organschaft war, als Gruppenträger die Gestionstätigkeit wahrnimmt, vorwiegend unecht befreite Umsätze ausführen.

Der im konkreten Fall zu beurteilende Vorsteuerabzug resultiert aus Rechnungen für Leistungen externer Unternehmer, die von der Bw. iZm mit ihrer Gestionstätigkeit als Gruppenträger in Anspruch genommen wurden. Die Gestionstätigkeit der Bw. wird von den Gruppenmitgliedern gemäß einer Steuerumlagenvereinbarung mit pauschalen Entgelten entlohnt, deren Umsatzsteuerpflicht außer Frage steht. Bei den berufsgegenständlichen Vorsteuern handelt es sich daher nicht um solche, die mit unecht steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehen.

Der von der Bw. iZm mit der Berufung eingebrachte Antrag gem. § 12 Abs. 7 UStG 1994 erübrigt sich aufgrund der Sach- und Rechtslage, da die begehrte vollständige Anerkennung der Vorsteuerbeträge bereits nach § 12 Abs. 5 UStG 1994 zusteht.

Aus den dargelegten Gründen wird dem Berufungsbegehren auf Gewährung des Vorsteuerabzuges in beantragter Höhe stattgegeben. Die Vorsteuern werden für 2005 um € 4.360,49, für 2006 um € 2.838,54, für 2007 um € 6.746,17 und für 2008 um 5.897,03 erhöht. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. März 2013