



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/2227-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XYGmbH., RNF der ABGmbH., Adr., vertreten durch SOT Sued-Ost Treuhand GesmbH, 7000 Eisenstadt, Thomas-A.-Edisonstrasse 2, vom 28. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch ORätin Mag. Edith Hanel-Schmidt, vom 29. Mai 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Gründung der Fa. ABGmbH.. erfolgte am 25. November 2003. Als Geschäftsführer fungierte Dr. Harald Z., die Gesellschafter waren zu gleichen Teilen die BU Privatstiftung und die GI Privatstiftung. Im Gesellschaftsvertrag ist folgender Unternehmensgegenstand genannt:

- die Verwaltung von Beteiligungen im Innovations- und Technologiebereich
- das Management der Beteiligungen und deren Gesellschaft
- der Abschluss aller zur Erreichung des Gesellschaftszweckes erforderlichen Geschäfte; die Gesellschaft ist berechtigt, sich an anderen Unternehmungen, insbesondere als geschäftsführender Gesellschafter, zu beteiligen; Bank- und Börsengeschäfte sind ausgeschlossen.

In einem weiteren Schritt wurde am 27. November 2003 die Fa. XYGmbH. . errichtet. Gesellschafter waren die MA Beteiligungsgesellschaft mbH. und die ABGmbH. .

Mit Verschmelzungsvertrag vom 23. November 2004 wurde schließlich die ABGmbH. . als übertragende Gesellschaft im Konzernverbund mit der Fa. XYGmbH. . als aufnehmende Gesellschaft zum 30. September 2004 verschmolzen. Gleichzeitig erfolgte auch eine Verschmelzung der MA Beteiligungsgesellschaft mbH. mit der Fa. XYGmbH. . als aufnehmende Gesellschaft.

Die Umsatzsteuer 2003 wurde mit 0 € festgesetzt.

Mit Umsatzsteuervoranmeldungen vom 7. Juli 2004 für Januar bis Mai 2004 erklärte der steuerliche Vertreter, entgegen der ursprünglichen Planung habe die gegenständliche Beteiligungsgesellschaft eine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen, insbesondere werden der An- und Verkauf von Maschinen und Vermittlungstätigkeiten durchgeführt. Dazu wurden dem Finanzamt diverse Eingangs- und Ausgangsrechnungen übermittelt.

Die Umsatzsteuererklärung 2004 enthielt Umsätze von 146.838,43 € und Vorsteuer von 41.226,92 €.

Hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer **2004** erfolgte bei der XYGmbH.. als Rechtsnachfolgerin der ABGmbH.. (Berufungswerberin, Bw.) eine **abgabenbehördliche Prüfung**. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurde die Vorsteuer aberkannt und die ausgewiesene Umsatzsteuer eingefordert. Dazu wurden vom Betriebsprüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung folgende Feststellungen getroffen:

Die Umsätze 2004 würden sich aus einer Vermittlungsprovision von 80.000,00 € betreffend die Vermittlung von Beteiligungsgesprächen sowie aus einigen Hilfgeschäften (Veräußerung

von Anlagegütern und Verkauf von PKW) zusammensetzen. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 g UStG seien die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen von Umsatzsteuer befreit. Weder die Vermittlung der Beteiligungsgespräche noch die Hilfgeschäfte würden eine nachhaltige Tätigkeit und damit eine Unternehmereigenschaft begründen.

Zur Vorsteuer führte der Betriebsprüfer aus, der steuerliche Vertreter der Bw. habe zwar mit Schreiben vom 07. Juli 2005 anlässlich der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen 1-5/04 erklärt, die Beteiligungsgesellschaft habe entgegen der ursprünglichen Planung eine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen. Die Rechnungen über den An- und Verkauf der gegenständlichen Maschinen seien jedoch wieder rückgängig gemacht worden, sodass lediglich die oben beschriebenen Umsätze aus Vermittlung der Beteiligungsgespräche und Veräußerung von Anlagegütern durchgeführt worden wären.

Den Aufwand aus zwei Honorarnoten betreffend die umfangreiche Betreuung und Durchführung von Vertragsabschlüssen im Konzernverbund in Höhe von 200.000,- € habe die Bw. auf die Beteiligung aktiviert. Die Vorsteuer sei in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 in Höhe von 40.000,- € ausgewiesen.

Die vorliegende Beteiligungsgesellschaft sei am 23. November 2004 als übertragende Gesellschaft im Konzernverbund verschmolzen worden.

Verschmelzungen nach § 1 UmgrStG würden nicht als Umsätze im Sinne des UStG 1994 gelten. Die übernehmende Körperschaft trete im Bereich Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein (§ 6 Abs 3 UmgrStG).

Nach ständiger EuGH-Judikatur sei der bloße Erwerb von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MwSt-RL, die den Erwerber und Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würden. Dementsprechend sei auch die Veräußerung von derartigen Beteiligungen nicht steuerbar (vgl. EuGH 29.4.2004 Rs. C-77/01, EDM, Rn 57).

Sowohl nach Gemeinschaftsrecht als auch nach dem UStG 1994 habe demnach die Vorsteuerabzugsberechtigung - abgesehen von der Unternehmereigenschaft – zur Voraussetzung, dass im Rahmen der Unternehmereigenschaft überhaupt steuerbare und steuerpflichtige Umsätze bewirkt werden bzw. mit Umsatzsteuer belastete Aufwendungen zumindest zu den allgemeinen Kosten des Unternehmens gehören.

Nach Ansicht des Finanzamtes habe die Beteiligungsgesellschaft mit der einmaligen "Vermittlung von Beteiligungsgesprächen" und der Verkäufe von PKW innerhalb des Konzernverbundes keine nachhaltige Tätigkeit, welche die Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG begründe, aufgenommen (vgl. UStR 2000, Rz 188).

Im Übrigen sei der Vorsteuerabzug aus den Honorarnoten schon deshalb ausgeschlossen, da diese Eingangsleistungen zur Gänze mit der nichtunternehmerischen Sphäre der Beteiligungsgesellschaft in Zusammenhang stehen würden (Umsatzsteuerprotokoll 2002 zur gemischten Holding, BFH, 18.11.2004, Vr 16/03, dUStR 2005, 340). Dies ergebe sich unabhängig davon, ob die Beratungsleistungen im Rahmen der laufenden Beteiligungsverwaltung anfallen oder mit der Verschmelzung zusammenhängen, würde doch im Zuge des Verschmelzungsvorganges ausschließlich Vermögen aus dem nichtunternehmerischen Bereich (Beteiligungen) übertragen (in diesem Sinne auch der vom Steuerberater angeführte Literaturbeitrag von *Pernegger*, ÖStZ 2002/262).

Aus Sicht des Finanzamtes jedenfalls seien vom Unternehmen nur unecht befreite Umsätze im Sinne des UStG 1994 ausgeführt worden. Ein Vorsteuerabzug im Sinne des § 12 Abs. 3 UStG 1994 sei daher ausgeschlossen.

Die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer der oben angeführten Leistungen werde gemäß § 11 Abs. 12 UStG vorgeschrieben, da der Betrag von 29.367,69 € auf Grund der Rechnungslegung geschuldet werde.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen der Betriebsprüfung an und schrieb mit Bescheid vom 29. Mai 2006 die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG vor, ohne die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen, wogegen sich die Bw. mit **Berufung** vom 28. Juni 2006 richtet.

In der Berufungsschrift beantragte die Bw. die Anerkennung der Vorsteuern bzw. die Steuerpflicht der erbrachten Leistungen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG. Die Bw. führte aus, dass sie am 07. Juli 2004 dem Finanzamt mitgeteilt habe, entgegen ursprünglicher Planung eine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen zu haben, die insbesondere den An- und Verkauf von Maschinen sowie Vermittlungstätigkeiten beinhalte. Aus Sicht der Bw. habe jedenfalls die Absicht vorgelegen unternehmerisch tätig zu werden.

Weiters führt die Bw. als Begründung an, die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 seien im Hinblick auf das EuGH-Urteil "Abbey National" vom 22. Februar 2003 hinsichtlich des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen geändert worden.

Vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 3 UStG seien nur jene Steuern betroffen, die in bloß mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen stünden. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gelte nicht für Kosten im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen. Diese Kosten stellten allgemeine Kosten des Unternehmens dar und gingen als solche in den Preis der Produkte ein. Damit wiesen diese Dienstleistungen einen direkten unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens auf. Die bezogenen Vorleistungen, für die eine Vorsteuer geltend gemacht worden sei,

stunden also im unmittelbaren Zusammenhang mit den fakturierten Leistungen der ABGmbH. ., weshalb aus Sicht der Bw. der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug zulässig sei.

In der **Verhandlung** am 9. Jänner 2007 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend vorgebracht, dass ursprünglich geplant gewesen sei, die ABGmbH. . als reine Holdinggesellschaft zu führen. Im Jahr 2003 seien daher keine Vorsteuerbeträge geltend gemacht worden. Erst Anfang 2004 sei beschlossen worden, Vermittlungsleistungen und Transaktionen mit Maschinen durchzuführen. Es sei ein Handel mit Schneideautomaten vorgesehen gewesen. Der An- und Verkauf dieser Maschinen sei jedoch dann wieder rückgängig gemacht worden. Die diesbezüglichen Rechnungen seien deswegen storniert worden, da eine Verschmelzung mit der XYGmbH. . angestrebt worden sei.

Der An- und Verkauf der Maschinen sei zufällig zu Stande gekommen, weil eine österreichische Firma zwischengeschaltet werden sollte. Ein Handel im eigentlichen Sinn sei nicht geplant gewesen und sei auch nicht Unternehmenszweck einer Holding.

Hinsichtlich der Vermittlung der Beteiligungsgespräche mit dem EN-Konzern sei festzustellen, dass Letzterer (später) nicht direkt an der DE AG beteiligt gewesen sei, sondern nur indirekt über die XYGmbH.. Durch den Einstieg von EN bei der XYGmbH. . seien für die gemeinsame Enkeltochter DE AG neue Umsätze erschlossen worden, zum Teil seien auch Vertriebsaufwendungen von EN bezahlt worden. Daher habe Dr. Z. im Namen der ABGmbH.. zur Abgeltung dieser Leistungen die gegenständliche Rechnung betreffend "Vermittlung der Beteiligungsgespräche" an die DE AG gelegt.

Eine Fortsetzung der Vermittlungstätigkeit sei zu diesem Zeitpunkt nicht geplant gewesen, wäre aber auch nicht ausgeschlossen gewesen, wenn sich etwas ergeben hätte.

Die Veräußerung des Anlagevermögens im Jahr 2004 sei im Zusammenhang mit der Verschmelzung zu sehen. Es sollte im Anlagevermögen nur die Beteiligung übrig bleiben.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt in der Verhandlung an der Rechtsansicht fest, dass es sich bei der ABGmbH. . um keine operativ tätige Gesellschaft gehandelt habe.

Die Eingangsrechnung der RA Rechtsanwälte KEG vom 16. Juli 2004 betreffend "US Funding", von welcher ein Vorsteuerabzug beansprucht wurde, konnte vom steuerlichen Vertreter nicht näher erläutert werden. Möglicherweise handle es sich hier um einen weiteren Investor. Alle übrigen Honorarnoten für Rechts- und Beratungskosten würden nach Auskunft des steuerlichen Vertreters entweder die Gründung der Gesellschaft oder die Verschmelzung betreffen.

Ergänzend erläuterte der steuerliche Vertreter mit E-Mail vom 10. Jänner 2007, dass sich die erwähnte Honorarnote der RA Rechtsanwälte KEG auf eine Beratung im Zusammenhang mit

der Auflösung des Auftrages gegenüber der US Funding LLC bezogen habe. Letztere sei als Unterstützung von Dr. Z. mit der Suche von amerikanischen Finanzinvestoren beauftragt gewesen. Dieser Auftrag sei jedoch durch den Einstieg von EN bei der DE AG hinfällig gewesen.

Die Beauftragung der US Funding LLC zeige, dass die ABGmbH. eine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit entfaltet habe, da die Gesellschaft auch in Amerika Vermittlungsleistungen für den Einstieg von Investoren bei der Fa. DE AG geleistet habe.

In den Akten des Finanzamtes liegen ua. Ablichtungen von folgenden **Rechnungen** auf:

- Die gegenständliche Ausgangsrechnung vom 25. Juni 2004 der ABGmbH. an die DE AG betrifft die Vermittlung der Beteiligungsgespräche mit dem EN -Konzern. Als Vermittlungsprovision werden 80.000,00 € plus 20% Ust in Rechnung gestellt, insgesamt 96.000,00 €.
- Die Eingangsrechnung vom 11. Februar 2004 wurde von der JUR Rechtsanwälte GmbH an die ABGmbH. für die „umfangreiche Betreuung betreffend MA -Verträge und deren Durchführung“ ausgestellt. Enthalten ist ein Honorarbetrag von 150.000,00 €, Fahrtspesen von 400,00 € sowie 20% Umsatzsteuer aus diesen Beträgen.
- Eine weitere Honorarnote hat die ABGmbH. am 18. Februar 2004 von der XS WirtschaftsprüfungsgmbH. für „Beratungstätigkeiten, insbesondere Umgründung, steuerrechtliche Fragen, betriebswirtschaftliche Bilanzierungs- und Bewertungsfragen sowie zahlreiche Besprechungen und Konferenzen im Zusammenhang mit Förderungen, Finanzierungen und Kooperationen etc.“ erhalten. Verrechnet wurden 50.000,00 € plus 20% Umsatzsteuer.

In beiden Honorarnoten fehlt ein Hinweis auf die zeitlichen Aspekte der Leistungserbringung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Unternehmereigenschaft der ABGmbH. im Sinne des UStG und, falls diese zu bejahen ist, das Recht auf Vorsteuerabzug.

Folgender Sachverhalt ist zu beurteilen:

Die ABGmbH. wurde am 25. November 2003 zur Verwaltung von Beteiligungen gegründet. Ein Jahr später, am 23. November 2004, wurde die Gesellschaft als übertragende Gesellschaft im Konzernverbund mit der XYGmbH. verschmolzen.

Im Zuge der Gründung der ABGmbH. wurden Aktien der DE AG in die ABGmbH. durch einen Sacheinlagevertrag eingebracht. Diese Aktien brachte die ABGmbH. wiederum in die

XYGmbH.. ein (siehe Ausführungen zum Jahresabschluss der ABGmbH.. zum 31. Dezember 2003).

Die gegenständliche Gesellschaft hat unbestritten ursprünglich als reine Holdinggesellschaft keine unternehmerische Tätigkeit geplant. Davon abweichend macht die Bw. in der Folge geltend, es sei im Jahr 2004 durch „An- und Verkauf von Maschinen“ und „diverser Vermittlungstätigkeiten“ eine unternehmerische Tätigkeit beabsichtigt gewesen. Tatsache ist, dass der einmalige An- und Verkauf von Maschinen im gleichen Jahr wieder rückgängig gemacht wurde. Laut den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Verhandlung vom 9. Jänner 2007 sind diese Transaktionen zufällig zu Stande gekommen und war ein Handel im eigentlichen Sinn nicht geplant.

Die Vermittlungstätigkeit der ABGmbH.. hat sich ebenfalls auf eine einmalige Leistung beschränkt. Es handelt sich dabei um die durch Rechnung vom 25. Juni 2004 an die DE AG dokumentierte „Vermittlung der Beteiligungsgespräche mit dem EN -Konzern“ über 80.000,00 € netto plus 20% USt. Eine Fortsetzung dieser Vermittlungstätigkeit ist nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zu diesem Zeitpunkt nicht beabsichtigt gewesen. Der EN -Konzern hat sich im Folgejahr an der Bw. und damit nur indirekt an der DE AG beteiligt.

Dr. Harald Z. war ab 1. April 2004 Vorstandsmitglied der DE AG (Firmenbuchauszug FN 111).

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich zur Frage der Unternehmereigenschaft:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Umsatzsteuerlich relevant sind daher nur nachhaltige Tätigkeiten. Den Gegensatz zur nachhaltigen Tätigkeit bildet die einmalige oder gelegentliche Tätigkeit. Gelegentlich ist eine Tätigkeit, wenn sie nur fallweise (sobald sich von außen eine Gelegenheit bietet) ausgeführt wird (vgl. *Ruppe*, Kommentar zum UStG, § 2 Tz.49).

Nachhaltigkeit ist hingegen ua. gegeben, wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt ausgeübt werden oder wenn bei einer (zunächst) einmaligen Tätigkeit an Hand objektiver Umstände auf die Absicht, sie zu wiederholen, geschlossen werden kann (vgl. *Ruppe*, Kommentar zum UStG, § 2 Tz 50).

Eine 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, Finanzholding), wird nach Literatur und Rechtsprechung nicht als Unternehmer angesehen, weil sie im Wirtschaftsleben nicht mit

Leistungen in Erscheinung tritt. Auch der EuGH sieht im bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 der 6.MWSt-RL. Es besteht daher auch kein Recht auf Vorsteuerabzug (vgl. *Ruppe*, Kommentar zum UStG, § 2 Tz. 36, sowie die dort angeführten VwGH-, BFH- und EuGH-Urteile).

Entfaltet eine solche Holding-Gesellschaft daneben eine wirtschaftliche Tätigkeit, die mit den Beteiligungen nichts zu tun hat (gemischte Holding), so tritt zu der nicht-unternehmerischen eine unternehmerische Sphäre hinzu. In diesen Fällen kann ein Vorsteuerabzug nur insoweit in Betracht kommen, als die Vorleistungen mit der unternehmerischen Tätigkeit in Zusammenhang stehen (vgl. *Ruppe*, Kommentar zum UStG, § 2 Tz. 36/1).

Es ist daher die Frage zu klären, ob die gegenständliche Gesellschaft über den Rahmen einer reinen Beteiligungsholding hinaus im Jahr 2004 eine wirtschaftliche, umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit ausgeübt hat.

In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhaltes kann in Hinblick auf den einmaligen An- und Verkauf von Maschinen jedenfalls nicht von einer nachhaltigen Tätigkeit gesprochen werden, da - abgesehen von der Stornierung dieser Transaktionen noch im selben Jahr - sich die Gelegenheit zu diesem Geschäftsabschluss zufällig ergeben hat und weitere derartige Transaktionen nicht geplant gewesen sind.

Aber auch die Vermittlungstätigkeit ist nicht als nachhaltige Tätigkeit zu qualifizieren. Bei der "Vermittlung der Beteiligungsgespräche mit dem EN -Konzern" handelt es sich um eine einmalige Leistung. Von der Bw. wurde zwar vorgebracht, auch in Amerika seien Finanzinvestoren für eine Beteiligung an der DE AG gesucht worden. Aus dem Hinweis, diese Suche sei mit dem Einstieg von EN hinfällig geworden, lässt sich darauf schließen, dass von vorneherein die Vermittlung lediglich eines einzigen Investors gewollt gewesen war. Es liegt daher weder eine wiederholte Tätigkeit vor – es wurde nur **eine** Rechnung über Vermittlungstätigkeit gelegt – noch eine Tätigkeit mit Wiederholungsabsicht.

Darüber hinaus bleibt unklar, ob die ABGmbH.. mit der "Vermittlung der Beteiligungsgespräche mit dem EN -Konzern" gegenüber der DE AG tatsächlich eine Leistung erbracht hat, war doch der Geschäftsführer Dr. Z. ab 1. April 2004 auch Vorstandsmitglied der DE AG und hatte schon in dieser Funktion Leistungen an die DE AG zu erbringen, wozu zweifellos auch das Auffinden von Investoren gehört.

Abschließend ist daher festzuhalten, dass mangels einer nachhaltigen Tätigkeit die ABGmbH.. nicht als Unternehmer anzusehen ist. Somit erübrigt es sich, auf die Frage des Vorsteuerabzuges und die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung einzugehen, da ein Vorsteuerabzug für Nichtunternehmer von vorneherein ausgeschlossen ist.

Der Vollständigkeit halber sei jedoch darauf hingewiesen, dass die beiden Honorarnoten vom 11. Februar 2004 und 18. Februar 2004 über insgesamt 200.000,00 €, aufgrund deren der Vorsteuerabzug begehrt wird, nicht den "Tag der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt" gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG enthalten. Die Rechnungen enthalten diesbezüglich auch keinen Verweis auf andere Belege.

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben, ist sie nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG den Zeitpunkt der (Lieferung oder) sonstigen Leistung nicht anführt (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004, 26.4.2006, 2004/14/0076).

Daher ist auch aus diesem Grund der Vorsteuerabzug zu versagen.

Wien, am 1. Februar 2007