



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S. GmbH, Adr., vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Werner Masser und Partner, 1010 Wien, Singerstraße 27, vom 19. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 24. März 2006 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Oktober 2005 beschlossen:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Oktober 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Weiters hat der Unabhängige Finanzsenat betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Notariatsakt vom 6. Oktober 2005 gegründet wurde. Gegenstand des Unternehmens ist laut Punkt 3 der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft der Vertrieb von Reisen und Lebensversicherungen.

Am 8. November 2005 gab die Bw. einen Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab.

In einer Niederschrift des Finanzamtes vom 24. März 2006 über das Ergebnis der **UVA-Prüfung** für den Zeitraum 10/2005 bis 2/2006 ist festgehalten, dass Vorsteuern nur abziehbar seien, wenn diese im Rahmen eines Unternehmens anfallen und unzweifelhaft Teil einer unternehmerischen Tätigkeit seien. Die bisher feststellbare Tätigkeit (Marktsondierung durch Meinungsbefragung und Prognoserechnung) erscheine laut Betriebsprüfer nicht geeignet, das Vorliegen der Unternehmereigenschaft für dieses Geschäftsfeld zu begründen. Dafür sei ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen erforderlich. Die ausgeübte Tätigkeit müsse ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein und dies müsse nach außen in Erscheinung treten. Da Vorbereitungshandlungen, also bindende Vereinbarungen, die als Nachweis für die Ernsthaftigkeit der Unternehmenstätigkeit anzusehen seien, nicht vorliegen, seien die geltend gemachten Vorsteuern nicht anzuerkennen.

Es handle sich einerseits um die Rechnung der Fa. M., Institut für Marktforschung, vom 31. März 2006 über 8.400 € plus Umsatzsteuer (1.680 €) für eine Leistung laut Marktforschungsauftrag vom 7. Februar 2006 und andererseits um eine Rechnung der Fa. W. GmbH. vom 17. Oktober 2005 über 7.200 € plus Umsatzsteuer (1.440 €) für eine Leistung laut Anbot vom 11. August 2005, davon beauftragte Phase 1 von „Projekt 57“.

Mit **Bescheid** über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2005 vom 24. März 2006 wurde unter Verweis auf die abgabenbehördliche Prüfung Umsatzsteuer von 0 € festgesetzt.

In der **Berufung** vom 19. April 2006 gegen diesen Bescheid brachte die Bw. vor, dass die Leistung der W. GmbH. im Zusammenhang mit dem Unternehmenszweck beauftragt gewesen sei. Ziel sei eine Machbarkeitsstudie in Gutachtensform gewesen, um eine Grundlage für weitere Aktivitäten zur Erreichung des Unternehmenszwecks zu haben. Es seien weitere Gespräche mit Versicherungen, Banken und dem AMS vorgesehen gewesen. Die Bw. beantragte daher die Aufhebung des Bescheides.

Über Aufforderung des Finanzamtes übermittelte die Bw. das **Anbot** der Fa. W. GmbH. vom 11. August 2005. Das Anbot betrifft eine Machbarkeitsstudie untergliedert in drei Phasen mit Erstellung einer Vergleichsrechnung mit Referenzveranlagung sowie die Überprüfung der Konzeptdaten auf Grundlage der vom Auftraggeber zu übergebenden Unterlagen.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2005 führte das Finanzamt aus, dass die bisher feststellbare Tätigkeit nicht geeignet erscheine, die Unternehmereigenschaft für dieses Geschäftsfeld zu begründen. Dazu sei ein Tätigwerden zum Zweck des späteren Bewirkens von Umsätzen erforderlich.

Bisher sei ein Auftreten der Bw. nach außen und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr noch nicht erfolgt. Damit fehle ein Nachweis für die Ernsthaftigkeit der unternehmerischen Tätigkeit. Mangels Fakten zur Beurteilung der unternehmerischen Tätigkeit könne die beantragte Vorsteuer aus der Eingangsrechnung vom 17. Oktober 2005 nicht anerkannt werden.

Die Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und führte ergänzend aus, dass allein durch die Tatsache der Gesellschaftsgründung, die zusätzlich zur Einzahlung des Stammkapitals nicht unerhebliche Kosten verursache, dokumentiert sei, dass kein „Privatvergnügen“ und „mangelnde Ernsthaftigkeit“ vorliege. Niemand würde diese Summen investieren, nur um eine GmbH zu besitzen. Gegen die mangelnde Ernsthaftigkeit spreche auch, dass ein in Österreich nicht ganz unbekanntes Meinungsforschungsinstitut mit einer österreichweiten Umfrage beauftragt worden sei, um die Marktchancen zu erheben. Die Kosten von etlichen Tausend Euro würde kaum jemand aus privaten Gründen aufbringen.

Der Vorsteuerabzug sei von der Unternehmereigenschaft abhängig. Diese sei schon gegeben, wenn noch keine Leistungen erbracht worden seien. Auch Vorbereitungshandlungen reichen für die Begründung der Unternehmereigenschaft. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien Rz 194 sei zB der Auftrag für eine Rentabilitätsstudie als Nachweis für die Ernsthaftigkeit der unternehmerischen Tätigkeit anzusehen.

Laut Entscheidung des EuGH vom 29.2.1996, Rs C-110/94 „INZO“ genüge für die Unternehmereigenschaft eine Tätigkeit, welche erst die Entscheidung ermögliche, ob eine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung aufgenommen werden solle. Weiters gelte bei einer Kapitalgesellschaft bereits die Eröffnung eines Bankkontos als nach außen gerichtete Tätigkeit (VwGH 4.3.1987, 84/13/0239).

Es werde darauf hingewiesen, dass in der Zwischenzeit mit dem Büro von Bundesminister Bartenstein Verhandlungen aufgenommen worden seien, welche die Förderung der geplanten Aufnahmen von Langzeitarbeitslosen zum Gegenstand haben. Es gebe auch Kontakte mit ca. 20 Gemeinden in Österreich zur Realisierung von Zweigstellen sowie mit der X. Versicherungsgruppe bezüglich der Partnerschaft im Versicherungsteil. Es seien somit noch weitere nach außen erkennbare Schritte gesetzt worden. Die beantragten Vorsteuern seien daher anzuerkennen.

Über eine diesbezügliche Anfrage des Finanzamtes antwortete die Bw. mit **Schreiben** vom 9. Oktober 2006, es sei noch zu keinen Vertragsabschlüssen gekommen, da die Verhandlungen mit dem Sozialministerium wegen der Förderung von Langzeitarbeitslosen

sowie mit eventuellen Geldgebern und dem Wirtschaftsministerium noch laufen. Eine Kontaktaufnahme mit der Versicherung sei lediglich in persönlichen Gesprächen durch den Geschäftsführer der Bw. erfolgt. Mit Gemeinden habe es über die Kanzlei des steuerlichen Vertreters der Bw. bereits Korrespondenzen gegeben.

Vorgelegt sind Schreiben der Bürgermeister von Hollabrunn, Villach und Graz sowie Schreiben der Präsidiabteilung des Wiener Bürgermeisters und der Finanzdirektion der Stadt Leoben, alle vom Mai und Juni 2006, welche eine mögliche Errichtung von Zweigstellen der Bw. betreffen. Weiters wurde dem Finanzamt ein Ausdruck einer E-Mail der X. Versicherungen AG an den Geschäftsführer der Bw. vom 22. November 2006 samt Mustervereinbarung übermittelt. In der E-mail wurde darauf hingewiesen, dass für eine gültige Courtagevereinbarung die Eintragung ins Vermittlerregister und eine gültige Gewerbeberechtigung Grundvoraussetzungen seien.

In der elektronischen **Umsatzsteuererklärung 2005** vom 30. April 2007 wies die Bw. einen steuerbaren Umsatz von 0 € und Vorsteuern von 2.183,44 € aus.

Am 15. Mai 2007 erging der **Umsatzsteuerjahresbescheid 2005**, mit welchem Umsatzsteuer von 0 € festgesetzt wurde. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen anlässlich der Umsatzsteuersonderprüfung für 10/2005 bis 2/2006 hingewiesen.

Mit Eingabe vom 23. Juni 2008 beantragte die Bw. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und brachte gleichzeitig eine **Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005** ein, in der sie im wesentlichen das Vorbringen der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid und des diesbezüglichen Vorlageantrages wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Verfahrensrecht

Der bekämpfte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 10/2005, mit dem der Vorsteuerabzug in Höhe von 1.440 € aus einer Rechnung vom 17. Oktober 2005 nicht anerkannt wurde, wurde am 24. März 2006 erlassen. Nach einer abweisenden Berufungsvorentscheidung und einem Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz erging am 15. Mai 2007 für den Veranlagungszeitraum 2005 nach Einlangen der Umsatzsteuererklärung ein Umsatzsteuerjahresbescheid.

Gemäß § 274 BAO idF AbgRmRefG, BGBl I 2002/97 gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid ist nach der Judikatur zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber insoweit nur eine zeitlich begrenzte Wirkung, als er mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides außer Kraft gesetzt wird. Nach Wirksamwerden des Jahresbescheides ergehende Berufungserledigungen hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides würden keine Rechtswirkung entfalten und somit ins Leere gehen. Eine meritorische Berufungserledigung wäre mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der Behörde belastet (*Ritz*, BAO, § 273 Tz 14 und die dort genannte Rechtsprechung).

Auf Grund der Wirksamkeit des Umsatzsteuerjahresbescheides 2005 gehört daher im gegenständlichen Fall der angefochtenen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 10/2005 nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid ist nach § 273 Abs. lit a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zur Frage der Weitergeltung einer Berufung gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Umsatzsteuerjahresbescheid hat der Verwaltungsgerichtshof nunmehr entscheiden, dass § 274 BAO auch auf den Umsatzsteuerjahresbescheid, durch welchen ein angefochtener Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet, anwendbar ist (VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124). Die Berufung vom 19. April 2006 gilt daher auch als gegen den später ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 vom 15. Mai 2007 gerichtet. Die Berufung vom 23. Juni 2008 ist als ergänzender Schriftsatz zur ersten Berufung anzusehen.

2) Umsatzsteuer 2005

Die am 6. Oktober 2005 gegründete bw. Gesellschaft tätigte laut Aktenlage weder im Veranlagungszeitraum 2005 noch in späteren Jahren Umsätze. Im Jahr 2005 ist die Bw. lediglich insofern Dritten gegenüber aufgetreten, als die Erstellung einer Machbarkeitsstudie beauftragt wurde. Darüber erhielt die Bw. eine Rechnung vom 17. Oktober 2005 über 7.200 € netto. Strittig ist, ob die Bw. im Jahr 2005 Unternehmereigenschaft erlangt hat und Vorsteuerabzug zulässig ist.

Das Recht zum Abzug von Vorsteuer setzt gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers im Zeitpunkt der Leistung voraus.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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.

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (EuGH 14.2.1985, Rs 268/83 „Rompelman“, EuGH 21.3.2000, Rs C-110/98 „Gabalfrija“, EuGH 8.6.2000 Rs C-396/98 „Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße“). Laut EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94 „INZO“ genügt die Vergabe einer Rentabilitätsstudie. – Maßgeblich ist somit, wann nach außen erkennbar die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (*Ruppe*, UStG, § 2 Tz 134).

Auch Kapitalgesellschaften müssen die sachlichen Voraussetzungen für die Eigenschaft als Unternehmer erfüllen, da es keinen Unternehmerstatus kraft Gesellschaftsform gibt (*Achatz/Tumpel*, Vorsteuerabzug, S. 44). Kapitalgesellschaften können schon vor Eintragung ins Handelsregister Unternehmereigenschaft erlangen, wenn die (zu gründende) Gesellschaft eine nach außen hin in Erscheinung tretende Tätigkeit entfaltet, etwa durch die Eröffnung eines Bankkontos (VwGH 4.3.1987, 84/13/0239).

Die Bw. ist seit 18. Oktober 2005 im Firmenbuch eingetragen, verfügt laut Aktenlage über ein eigenes Bankkonto und hat im strittigen Zeitraum nach außen in Erscheinung tretende Vorbereitungshandlungen im Sinne der Judikatur getätigt, indem sie eine Machbarkeitsstudie beauftragt und auch bezahlt hat. Auch die im Folgejahr für die Bw. durchgeführte Erhebung der Marktchancen sowie die nachweislich erfolgten Kontaktaufnahmen mit einer Versicherung betreffend Abschluss eines Vermittlungsvertrages und mit verschiedenen Gemeinden in Österreich über eine mögliche Betriebsansiedlung belegen das Auftreten der Bw. nach außen.

Im übrigen ändern auch erfolglose Vorbereitungshandlungen, die schließlich nicht in der Erbringung von Leistungen münden, nichts am Recht auf Vorsteuerabzug für die erste Investitionsausgabe.

Bei der gegenständlichen Sach- und Rechtslage geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass entgegen der Auffassung des Finanzamtes die Bw. Dritten gegenüber in Erscheinung getreten ist und die Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt war. Der Bw. kann somit die Unternehmereigenschaft nicht abgesprochen werden.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG ist der Vorsteuerabzug allerdings ausgeschlossen, soweit der Unternehmer Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Ein Vorsteuerabzug nach Gründung eines Unternehmens kann somit nur in Betracht kommen, soweit das Unternehmen eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit zu entfalten beabsichtigt.

Die Bw. wurde mit Schreiben vom 7. Juli 2008 von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass die an die Gesellschaft erbrachten Leistungen zumindest teilweise der Vorbereitung steuerpflichtiger Umsätze dienten. Eine Antwort der Bw. blieb aus. Auch eine Übermittlung der Eingangsrechnungen erfolgte nicht.

Es war daher der vorhandene Akteninhalt zur Beurteilung, ob die an die Bw. erbrachten Leistungen mit der Vorbereitung steuerfreier oder steuerpflichtiger Umsätze in Zusammenhang stehen, heranzuziehen.

- Zum Nachweis der geplanten Tätigkeit hat die Bw. dem Finanzamt eine E-mail der X. Versicherung vom 22. November 2006 und eine Mustervereinbarung für Versicherungsmakler vorgelegt.
- Gemäß Niederschrift über die UVA-Prüfung bezieht sich die Rechnung der Fa. W. GmbH. vom 17. Oktober 2005 über 7.200 € plus Umsatzsteuer (die Rechnung selbst ist in den Akten nicht enthalten) auf eine Leistung laut Anbot vom 11. August 2005. Festzustellen ist, dass aus diesem Anbot über eine Machbarkeitsstudie hinsichtlich der Art der von der Bw. geplanten Tätigkeit nichts zu entnehmen ist. In einem Konzept, das dem Finanzamt am 2. März 2006 übergeben wurde und mit Mai (!) 2006 datiert ist, ist von einer Lebensversicherung kombiniert mit einem jährlichen Urlaubsanspruch die Rede. Ob dieses oder ein ähnliches Konzept auch der genannten Machbarkeitsstudie zu Grunde liegt, ist nicht feststellbar. Darüber hinaus ist das Konzept auch zu allgemein formuliert, um zuverlässige Schlüsse auf eine etwaige Umsatzsteuerpflicht oder deren Umfang zu ziehen.
- In den Berufungen wird lediglich auf „Gespräche mit Versicherungen“, in keiner Weise aber auf Vorbereitungshandlungen in Hinblick auf Vermittlung von Urlaubsreisen Bezug genommen.
- Aus dem übrigen Akteninhalt ergeben sich keine Anhaltspunkte über die Art der in Aussicht genommenen Tätigkeit der Bw.

Bei der vorliegenden Aktenlage wird daher davon ausgegangen, dass die an die Bw. erbrachte Leistung mit einer beabsichtigten Tätigkeit als Versicherungsmaklerin in Zusammenhang steht. Wenn laut Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft Gegenstand des Unternehmens auch der Vertrieb von Reisen ist, so reicht dies nicht für die Annahme, dass das Unternehmen tatsächlich eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit vorbereitete.

Die Tätigkeit als Versicherungsvertreter ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG steuerfrei und berechtigt daher gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG nicht zum Vorsteuerabzug. Für einen wirtschaftlichen Zusammenhang der Leistung der Fa. W. mit der Vorbereitung einer Tätigkeit, die das Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt, ist die Bw. jeden Nachweis schuldig geblieben.

Somit konnte keine Anerkennung – auch keine teilweise Anerkennung - der geltend gemachten Vorsteuerbeträge erfolgen. Dies gilt sowohl für die Vorsteuer von 1.440 € aus der Rechnung vom 17. Oktober 2005 betreffend die Machbarkeitsstudie als auch den in der Umsatzsteuererklärung insgesamt geltend gemachten Vorsteuerbetrag von 2.183,44 €.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 war daher abzuweisen.

Wien, am 9. September 2008