

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Bertl Fattinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH, Schubertstraße 62, 8010 Graz gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 23. September 2010, betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuer-Verfahrens 2006 und 2007 sowie Umsatzsteuer 2006 und 2007 und die Bescheide vom 12. Oktober 2010 betreffend Bescheidaufhebung Umsatzsteuer 2008 und Umsatzsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme USt 2006 und 2007 sowie Aufhebung des USt-Bescheides 2008 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Bf., GmbH, wurde festgestellt, dass die Bf. im Streitjahr diverse Maschinen zur Ausrüstung eines russischen Produktionsunternehmens erworben hat. Die Maschinen wurden im Rahmen einer Sacheinlage nach Russland versendet. Das Finanzamt verneinte die Unternehmereigenschaft der Bf. und versagte in den wieder aufgenommenen Verfahren

2006 und 2007 bzw. im gem. § 299 BAO berichtigten Bescheid 2008 den Vorsteuerabzug. Dem Betriebsprüfungsbericht ist dazu zu entnehmen:

*„Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzugsberechtigung*

*Das geprüfte Unternehmen wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Mai 2006 neu gegründet. Die Gesellschaft hat ihren Sitz in Österreich. Gegenstand der Gesellschaft laut Gesellschaftsvertrag vom 11. Mai 2006, § 3.2, ist der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen an Unternehmungen, die - direkt oder über Beteiligungsgesellschaften - im Bereich von Produktion tätig sind, insbesondere Erwerb und Verwaltung einer Beteiligung an der Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach russischem Recht unter der Firma Gesellschaft mit beschränkter Haftung A, (im Folgenden "A" genannt) eingetragen im russischen Einheitlichen Staatlichen Register juristischer Personen unter Nr. 1 und mit Sitz in Russland. Die Stammeinlagen wurden bei Gründung von den beiden Gesellschaftern zur Gänze durch Sacheinlage (Anteile an der "A") aufgebracht. Mit § 5.6 des Gesellschaftsvertrages wurde vereinbart, dass allfällige zusätzliche Einlagen der Gesellschafter in das Eigenkapital der Gesellschaft oder der "A" im Rahmen des einstimmig beschlossenen Budgets für das von der "A" in Russland zu errichtende Werk faktisch durch den Gesellschafter Bf. erfolgen sollen.*

*Mit 26. Juli 2006 erfolgte eine Änderung des Gesellschaftsvertrages und des Unternehmensgegenstandes beim geprüften Unternehmen und zwar die Aufnahme in den Gegenstand des Unternehmens wie folgt: Die Beschaffung, Verarbeitung und/oder der Vertrieb von Waren.*

*Das geprüfte Unternehmen verfügte seit Gründung bis dato über keinerlei Personal und erbrachte zumindest im Prüfungszeitraum bis einschließlich zum 31.12.2008 keine wirtschaftliche Tätigkeit. Die einzige "Tätigkeit" des geprüften Unternehmens war die "Anschaffung" von Maschinen - entgegen der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag - und die sofortige Verbringung dieser Maschinen nach Russland und somit die Einlage dieser Maschinen in die "A", wofür bisher auch der volle Vorsteuerabzug bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung nach § 11 UStG 1994 vorgenommen worden ist. Die bisher beanspruchten Vorsteuern stehen zur Gänze im Zusammenhang mit der Gründung der Beteiligungsgesellschaft und mit den Einlagen von Maschinen in das Eigenkapital der "A".*

*Die Maschinen zur Ausrüstung des Produktionsunternehmens der "A" wurden von verschiedenen Lieferanten in Österreich als auch im EU-Raum gekauft, wobei die Lieferung direkt ab Werk des jeweiligen Lieferanten über Auftrag des geprüften Unternehmens, durch die Firma Spediteur, nach Russland erfolgte. Auf Grund der geänderten Rechtslage ab 1.1.1997 bzw. 1.1.2000 findet ein Reihengeschäft nun zeitlich hintereinander statt. Nur für einen Umsatz in der Reihe bestimmt sich der Ort der Lieferung gem. § 3 Abs. 8 UStG 1994 (Beförderungs- bzw. Versandungslieferung). Der Ort der übrigen Umsätze in der Reihe bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 UStG 1994. Ein Befördern oder Versenden liegt auch dann vor, wenn der Abnehmer die Beförderung oder Versendung durchführt (sog. Abholfall). Nur eine "bewegte" Lieferung nach § 3 Abs. 8*

*kann iRe Reihengeschäftes als Ausfuhr (§ 7 UStG 1994) oder innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit sein (Gaedke/Hübner in SWK 1999, 1397ff). Im vorliegenden Sachverhalt wurde die Umsatzsteuer von den Lieferanten richtig ausgewiesen, da es für eine Steuerfreiheit nach § 7 UStG 1994 an einen ausländischen Abnehmer mangelte.*

*Nach der Rspr. des EuGH (zB. Rs C-60/90 Polysar, Rs C-437/06 Securenta u.a.), kann nach der 6. MwStRI eine unternehmerische Tätigkeit vorliegen, wenn Gegenstände erzeugt, damit gehandelt wird, Dienstleistungen erbracht werden oder Gegenstände zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt werden. Die bloße Ausübung des Eigentums, der bloße Erwerb von Beteiligungen verbunden mit der Ausübung von Gesellschafterrechten stellt keine derartige Nutzung dar, weil allfällige Dividenden nicht Ausfluss einer Nutzung sondern der bloßen Innehabung sind.*

*Das geprüfte Unternehmen erwarb im Jahr 2006 eine Beteiligung an der "A" (siehe hiezu die ho. Ausführungen).*

*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) wurde vom Verwaltungsgerichtshof 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-RI. Der Erwerb von Beteiligungen stelle (nämlich) noch keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beurteilung Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstandes sei. Dividenden aus Beteiligungen sind demnach kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit und fallen nicht in den Anwendungsbereich des MWSt-Rechts und eröffnen kein Recht auf Vorsteuerabzug.*

*Die den für die Jahre 2006 bis zumindest einschließlich 2008 begehrten Vorsteuerabzugsbeträge zugrunde liegenden Aufwendungen wurden im Zusammenhang mit der Gründung des geprüften Unternehmens und der Schaffung der Beteiligungsverhältnisse getätigt. Alle Aktivitäten in beteiligungsstrategischen Belangen, insbesondere der Erwerb, die Veräußerung und die Umstrukturierung von Beteiligungen - als Disposition am Vermögen an sich - sind nichtunternehmerisch.*

*Der Vorsteuerabzug für die Anschaffung der in weiterer Folge als Sacheinlagen verwendeten Wirtschaftsgüter steht daher mangels Unternehmereigenschaft nicht zu.“*

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter unter detailliertem Verweis auf die Judikatur des VwGH und EuGH aus, dass in ihrem Fall die Unternehmereigenschaft von Anfang an gegeben sei: Schon im Zeitpunkt der Gründung der Bf. war tatsächlich geplant, das in Russland produzierte Warenmaterial am Weltmarkt zu vertreiben. Diese Absicht werde nicht nur durch die im BP-Bericht genannte Änderung des Gesellschaftszweckes, sondern auch durch Emails bzw. Gespräche mit

Banken untermauert. Die Vorsteuern stammen aus dem Erwerb von Maschinen, die als Sacheinlagen in die russische Tochtergesellschaft "A" eingelegt wurden.

Weiters sei es im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuererklärungen 2007 und 2008 zu Fehlbuchungen gekommen: So wurden in den Jahren 2007 und 2008 Lieferungen aus dem EU-Raum nach Russland im Ausmaß von 2 Euro (2007) bzw. 3 (2008) irrtümlich als innergemeinschaftliche Erwerbe verbucht und für Leistungen im Ausmaß von 4 Euro im Jahr 2007 bzw. 5 Euro im Jahr 2008 irrtümlich das Reverse Charge System angewendet, obwohl die Leistungen im Ausland erbracht wurden.

Diese Angaben decken sich mit der Aktenlage bzw. den Prüfungsfeststellungen.

In einer Stellungnahme zur Berufung ergänzte die Großbetriebsprüfung (neben klarstellenden Erläuterungen zum ermittelten Sachverhalt bzw. zu ihrer rechtlichen Beurteilung), dass der einzige (geplante) Kunde der "A" die Bf. sei, was kein „Beweis“ für die Unternehmereigenschaft sei.

Die Groß-Betriebsprüfung, die die Bf. in einem späteren Zeitraum überprüft hat, erklärte auf Befragen des Gerichtes:

*„Ab dem 2. Quartal 2009 werden vom Unternehmen Umsätze getätigt, was zeitlich auch mit der Inbetriebnahme des Produktionsunternehmens in Russland übereinstimmt.*

*Ab diesem Zeitpunkt fallen auch hohe Frachtkosten sowie sonstige Vertriebskosten an.*

*Das Unternehmen selbst verfügt bis zum Ende des Prüfungszeitraumes 2011 über keine eigenen Dienstnehmer. Das Unternehmen verfügt über eine umfangreiche Kundenliste in der sowohl fremde Unternehmen als auch Konzerngesellschaften aufscheinen.*

*Die techn. Anlagen wurden im September 2007 als Sacheinlage vom österr. Unternehmen im Rahmen einer Kapitalerhöhung eingebracht. Die Überlegungen, die damals vom Unternehmen für diese Vorgangsweise ausschlaggebend waren, können von den heute im Unternehmen arbeitenden Personen nicht beantwortet werden, da die damalige Geschäftsleitung zur Gänze ausgetauscht wurde und deshalb von den damals handelnden Personen heute niemand mehr im Unternehmen tätig ist.“*

In einem auf einen Vorhalt des Gerichts replizierenden Schreiben des steuerlichen Vertreters erklärte dieser, dass die Maschinen deshalb von der Bf. (und nicht von der "A") erworben wurden, weil einerseits die Finanzierung in Österreich einfacher war und andererseits die Bf. in ständiger Geschäftsbeziehung zu den Lieferanten stand. Dadurch konnten günstigere Lieferkonditionen ausgehandelt werden. Im Übrigen gab es in Russland für Sacheinlagen günstigere Zollbestimmungen als für Direktimporte. Wie von der Großbetriebsprüfung festgestellt, hat die Bf. die Maschinen von der Fa. Spediteur abholen lassen. Eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 7 Abs 1 Z 2 UStG 1994 war für die Lieferanten daher nicht gegeben, weil die Bf. (aus österreichischer Sicht) ein inländischer Abnehmer ist. Die Bf. bedient sich bei der Abwicklung ihrer Geschäfte der Mitarbeiter von Konzernunternehmen, konkret der AA, der AB sowie der AC GmbH.

Aus dem Akt ergibt sich weiters, dass die Sacheinlagen tatsächlich geleistet und in den Streitjahren auf die Beteiligung aktiviert wurden. Die netto Anschaffungskosten für die aus dem inländischen Unternehmensvermögen eingelegten Gegenstände betragen nach den unwidersprochenen Angaben der Bf. im Jahr 2006: 10 Euro, im Jahr 2007: 11 Euro und im Jahr 2008: 12 Euro.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Wiederaufnahme 2006 und 2007/Bescheidaufhebung 2008:

Werden sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide mit Beschwerde bekämpft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich auf den Wissenstand, der sich auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen ergibt (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Nachdem dem Finanzamt nicht bekannt war, dass Sacheinlagen getätigt wurden, erfolgte die Wiederaufnahme zu Recht.

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Aus dem Folgenden ergibt sich, dass der Erstbescheid 2008 sich als nicht richtig erweist und eine Bescheidaufhebung daher zu Recht erfolgt ist.

Zur Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin:

Die Beurteilung der Unternehmereigenschaft der Bf. ist eine Tatsachenfrage, bei der sich die zur Beurteilung erforderlichen, nach außen erkennbaren Umstände im Laufe des Beschwerdeverfahrens geändert haben: Im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung hat die Bf. (noch) keine nach außen erkennbare unternehmerische Tätigkeit ausgeübt, weil die Produkte, die sie laut Gesellschaftsvertrag zu vertreiben beabsichtigte, noch nicht produziert wurden. Erst in den Folgejahren kam es zu den auch im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Umsätzen, weil die Vorbereitung der Umsätze (Errichtung des Produktionsunternehmens) eine längere Zeit in Anspruch genommen hat.

Die Unternehmereigenschaft beginnt bereits mit Vorbereitungs-handlungen (vgl. beispielsweise VwGH 30.9.1998, 96/13/0211 bzw. Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 2 Tz 134 und die dort zitierte Judikatur des EuGH). Nachdem die Umsätze den im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Plänen entsprechend auch ausgeführt wurden und die

Zeit davor erkennbar der Vorbereitung dieser Umsätze (Ermöglichung des Warenbezuges von der "A") gedient hat, ist (nicht zuletzt aufgrund des zwischenzeitig erworbenen besseren Wissens) von Anfang an von der Unternehmereigenschaft der Bf. auszugehen. Dabei spielt es auch keine Rolle, dass die Bf. nicht selbst Arbeitgeberin der Mitarbeiter ist, sondern sich für die Leistungserbringung der Mitarbeiter anderer (Konzern)gesellschaften bedient.

Zum Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Maschinen:

Im Beschwerdefall hat die Bf. diverse Maschinen im Inland angeschafft und diese als Sacheinlage in die "A" nach Russland versendet. Die Maschinen dienen der Bf. damit (zumindest) mittelbar zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen.

Der EuGH erachtet es im Sinne der Neutralität der Mehrwertsteuer als geboten, die Anschaffung von Anlagevermögen von der Mehrwertsteuer zu entlasten:

Dementsprechend hat er in der Rs „Faxworld“ (EuGH 29. April 2004, C#137/02) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, dessen einziger Gesellschaftszweck die Vorbereitung der wirtschaftlichen Tätigkeit eines anderen Steuerpflichtigen ist (beabsichtigte steuerbare Umsätze des zweiten Steuerpflichtigen zu ermöglichen) und der keinen steuerbaren Umsatz bewirkt hat, in Anwendung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer ein Recht auf Abzug im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen geltend machen kann, die von dem zweiten Steuerpflichtigen bewirkt wurden.

Im Urteil EuGH 1. März 2012, Rs C-280/10, „Polski Trawertyn“ hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Art. 9, 168 und 169 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach weder die Gesellschafter einer Gesellschaft noch die Gesellschaft selbst ein Recht auf Vorsteuerabzug für Investitionskosten geltend machen dürfen, die vor Gründung und Eintragung dieser Gesellschaft von den Gesellschaftern für die Zwecke und im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft getragen wurden.

Um der Rechtsprechung des EuGH Genüge zu tun, muss im Beschwerdefall ein Ergebnis gefunden werden, bei dem die Investitionen von der Mehrwertsteuer entlastet werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich die Maschinen im (umsatzsteuerlichen) Vermögen der "A" befinden (von der sie verwendet, verkauft oder entnommen werden können). Dieses Ziel wird erreicht, wenn die Bf. mit der Sacheinlage eine steuerbare Lieferung an die "A" tätigt (vgl. BFH 13.11.2003, V R 79/01, Reiß, Sacheinlagen, Geschäftseinbringungen, Umwandlungen von Unternehmensträgern und steuerfreie Umsätze von Gesellschaftsanteilen, UR 1996, 358 bzw. Pull, Die Sphärentheorie im Mehrwertsteuerrecht, Dr. Otto Schmid-Verlag 2014, 194 unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH). Damit kommt es zu der vom EuGH geforderten Entlastung von der Mehrwertsteuer. Nicht zuletzt geht auch die österreichische Finanzverwaltung in Rz 37 UStR 2000 davon aus, dass Sacheinlagen aus dem Unternehmen des Gesellschafters für ihn stets einen steuerbaren Leistungsaustausch darstellen.

Soweit der EuGH in der Rs „Kretztechnik“ davon ausgeht, dass die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen keine umsatzsteuerbare Leistung darstellt (EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03), beleuchtet er die Problematik in Hinblick auf die Vorlagefrage nur aus Sicht der Gesellschaft. Diese Entscheidung steht der Annahme eines Leistungsaustausches nicht entgegen.

Ist ein Umsatz steuerbar, berechnet sich die Steuer durch Anwendung des Steuersatzes auf die Bemessungsgrundlage. Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen ist nach Art 73 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer für diese Umsätze vom Erwerber oder einem Dritten erhält oder erhalten soll. Ungeachtet der sprachlichen Unterschiede zwischen Richtlinie und innerstaatlichem Recht (nach § 4 UStG 1994 ist Bemessungsgrundlage alles, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten) muss die eingetretene Wertsteigerung der Beteiligung die Gegenleistung für die Sacheinlage sein. Dies gilt in Hinblick auf die dargestellte EuGH-Judikatur unabhängig davon, ob die Bf. formell neue Gesellschaftsrechte bekommt oder „nur“ eine bloße Wertsteigerung der Beteiligung eingetreten ist.

Wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet, ist die Lieferung gem. § 7 Abs 1 Z 1 UStG 1994 umsatzsteuerfrei. Nachdem im Beschwerdefall die Gegenstände von der Bf. ins Drittland versendet werden, sind die den Sacheinlagen zugrunde liegenden Lieferungen echt steuerfrei iSd § 12 Abs 3 UStG 1994, d.h. die Bf. kann sich die für die Anschaffung in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer abziehen.

Die angefochtenen Bescheide werden daher insofern abgeändert als die Sacheinlagen als steuerfreie Ausfuhrlieferungen erfasst, die Fehlbuchungen korrigiert und die Vorsteuern zum Abzug zugelassen werden.

Die betragsmäßigen Auswirkungen sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da die zugrunde liegende Rechtsfrage, ob eine Sacheinlage einen steuerbaren Umsatz des Einlegenden bewirkt, vom Verwaltungsgerichtshof nicht geklärt ist.

Graz, am 1. September 2014

