

GZ. RV/1440-W/02  
GZ. RV/2052-W/02  
GZ. RV/3295-W/02  
GZ. RV/0327-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch EXINGER Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom x. April 199x gegründet und mit xx. April 199x in das Firmenbuch eingetragen. Den Betriebsgegenstand der Bw. bildet u.a. den Erwerb und die Verwertung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten sowie die Errichtung von Gebäuden auf diesen Grundstücken.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Jänner 1993 gründete die Bw. gemeinsam mit anderen Gesellschaftern eine in Polen ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma D.A.-GmbH mit einem Stammkapital in Höhe von ZL 22.500.000.000,--, deren Stammkapital sich in 22.500 Anteile im Nominalwert von je ZL 1.000.000,-- teilt. Den Betriebsgegenstand der D.A.-GmbH bildet lt. diesem Gesellschaftsvertrag der Bau und Betrieb eines Objektes mit der Bestimmung für ein Hotel, Appartements, Geschäftsräume, Büros und sonstigen Nutzungsräumen.

Auf Grund des mit 29. Jänner 1993 geschlossenen Gesellschaftsvertrages verpflichtete sich die Bw. lt. Punkt E dieses Vertrages zu einer Geldeinlage in Höhe von ZL 130.000.000,-- und einer Sacheinlage im Gesamtwert von ZL 16.445.000.000,-- in Form folgender für die D.A.-GmbH durchzuführender Studien:

- Untersuchung der Lokalisierung,
- Hotelkonzept,
- Durchführbarkeit der Investition (Feasibility Studie), sowie
- einleitendes Projekt, das aus einem Plan sowie aus Ausführungs- und Detailzeichnungen für das Hotelobjekt in Krakau besteht.

Zufolge der Eingabe vom 29. Oktober 2002 haben die von der Bw. erbrachten Leistungen nebst den vorstehend bezeichneten Leistungen die Erstellung von Verträgen im Zusammenhang mit dem Projekt "Philharmonie Krakau", den Verhandlungen über die Grundstücksabtretung mit der Gemeinde Krakau, Ausschreibung des Wettbewerbes für Studien für die Baugenehmigung, die Einreichung des Projektplanes und die Überwachung des Projektverlaufes betroffen.

In Zusammenhang mit der Errichtung eines Hotels in Krakau habe die Bw. im berufungsgerständlichen Zeitraum demnach in nachstehend angeführtem Ausmaß Leistungen erbracht:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Sacheinlage gemäß Gesellschaftsvertrag vom 29. 1. 1993 (ZL 16.445.000.000 à Kurs 100 Zloty = ATS 0,047):	7.729.150,00
angefallene Projektkosten bis 2000:	- 5.909.095,88

Projektkosten 2001:	- 621.112,82
<b>offener Restbetrag:</b>	<b>1.198.941,30</b>

Im Rahmen der gegenständlichen Projektentwicklungsstudie wurden der Bw. von ihrer Muttergesellschaft, der zu 80% beteiligten U-AG für das dabei zum Einsatz gekommene Personal die nachstehend angeführten Beträge in Rechnung gestellt, denen lt. Gewinn- und Verlustrechnung die folgenden Betriebserlöse gegenüberstehen:

	<b>Fremdlöhne:</b>	<b>Erlöse/BV:</b>
Jahr 1998:	231.532,40	168.480,17
Jahr 1999:	213.017,60	-
Jahr 2000:	163.537,20	467.112,26
Jahr 2001:	64.955,50	109.002,40
<b>SUMME:</b>	<b>673.042,70</b>	<b>744.594,83</b>

Auf Grund des mit 29. Jänner 1993 geschlossenen Gesellschaftsvertrages waren an der D.A.-GmbH Gründungszeitpunkt sowie im Berufungszeitraum die nachstehend angeführten Gesellschafter wie folgt beteiligt:

	<b>Gründungszeitpunkt:</b>		<b>bis 24. 3. 1999:</b>		<b>ab 24. 3. 1999:</b>	
	<b>Nominale:</b>	<b>Anteil in %:</b>	<b>Nominale:</b>	<b>Anteil in %:</b>	<b>Nominale:</b>	<b>Anteil in %:</b>
A.T.	1.125.000.000,00	5,00%	112.500,00	5,00%	112.500,00	5,00%
M.T.	1.125.000.000,00	5,00%	112.500,00	5,00%	112.500,00	5,00%
H.T.	1.125.000.000,00	5,00%	112.500,00	5,00%	112.500,00	5,00%
R.E.	675.000.000,00	3,00%				
A.W.	450.000.000,00	2,00%	45.000,00	2,00%		
Bw.	18.000.000.000,00	80,00%	1.867.500,00	83,00%	1.912.500,00	85,00%
Summe	<b>22.500.000.000,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.250.000,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.250.000,00</b>	<b>100,00%</b>

\*) Währungsreform zum 1. 1. 1995: ZL 10.000 = ZL 1,--

Bei der Einreichung der Umsatzsteuererklärung 1998 erklärte die Bw. in Zusammenhang mit Zinserträgen aus Bankguthaben bloß unecht steuerbefreite Umsätze in Höhe von S 2.862,88 und machte den Abzug von Vorsteuern in Höhe von S 140.781,40 geltend.

Im Zuge der Veranlagung der Bw. zur Umsatzsteuer 1998 wich das Finanzamt von der einge-reichten Erklärung insoweit ab, als den Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Entgelte mit S 0,-- ermittelte und den Abzug der beantragten Vorsteuern in Höhe von S 140.781,40 versagte.

Begründend wurde ausgeführt, der vorgelegten Bilanz zum 31. Dezember 1998 sei zu entneh-men, dass es sich bei der Bw. um eine reine Anteilsholding handle. Einer reinen Holdingge-sellschaft, deren Zweck das Halten einer Beteiligung sei, komme keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu, da es für die Begründung der Unternehmereigenschaft darauf ankomme, im Wirtschaftsleben nach außen hin gegenüber Dritten in Erscheinung zu treten.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 wurde mit Eingabe vom 28. Feber 2000 fristgerecht berufen und die Festsetzung einer Gutschrift in Höhe der beantragten Vorsteuern mit S 140.780,-- beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Bw. bei Gründung der D.A.-GmbH im Jahre 1993 dazu verpflichtet habe, zukünftig durchzuführende Untersuchungen, Konzepte und Studien als Sacheinlage einzubringen. Für diese Studien seien der Bw. als Entgelt 16.445 Anteile zu je ZL 1.000.000,-- gewährt worden.

Es sei somit festzuhalten, dass die Bw. im Jahre 1998 tatsächlich entsprechende Tätigkeiten ausgeführt habe, für die sie ein Entgelt in Form von Anteilen an der polnischen D.A.-GmbH erhalten habe. Da eine Sacheinlage gegen Kapitalerhöhung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einen Leistungsaustausch darstelle, sei dieser Vorgang unter Ver-weis auf *Ruppe* grundsätzlich auch umsatzsteuerlich beachtlich.

Im konkreten Fall sei dieser Leistungsaustausch nach Auffassung der Bw. in Österreich aber nicht steuerbar. Zum Einen handle es sich hinsichtlich der Planungs- und Projektentwicklungs-arbeiten eindeutig um eine in Polen steuerbare Grundstücksleistung, und zum anderen um eine ebenfalls in Polen steuerbare Katalogleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 1 und 4 UStG. Auftraggeber dieser Leistungen sei dabei jeweils die polnische Gesellschaft.

Es sei daher festzuhalten, dass die Bw. sehr wohl eine unternehmerische Tätigkeit ausübe, wobei die erbrachten Leistungen ausschließlich in Polen steuerbar seien. Dieser Umstand hindere unter Verweis auf *Ruppe* jedoch nicht die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 wurde mit Berufungsverentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass bei einer sog. Anteilsholding ein Vorsteuerabzug nicht möglich sei, da außer der Beteiligungsverwaltung mit Kauf, Halten und Verkauf der Betei-ligung keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ausgeübt werde.

Im vorliegenden Fall würden die im Berufungsschriftsatz angeführten Tätigkeiten ausschließlich mit der Beteiligungsverwaltung zusammenhängen. Eine darüber hinausgehende (unternehmerische) Tätigkeit lasse sich weder aus dem Jahresabschluss 1998, noch aus dem eventuellen Umsätzen in der Periode 1999 bis dato ableiten.

Auf Grund obiger Ausführungen sei das Vorliegen realer Wirtschaftstransaktionen außerhalb der vermögensverwaltenden Tätigkeit im Sinne eines unternehmerischen Bereiches nicht nachvollziehbar und unwahrscheinlich gewesen.

Da lediglich eine Holdingtätigkeit, nicht jedoch auch eine unternehmerische Tätigkeit aus der Aktenlage erkennbar gewesen sei, sei eine Änderung der Beurteilung, dass bei der Bw. für den streitgegenständlichen Zeitraum eine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG vorgelegen sei, nicht in Betracht gekommen.

Mit Eingabe vom 11. Juli 2000 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Bw. im Jahre 1998 tatsächlich entsprechende Tätigkeiten betreffend der Durchführung von Untersuchungen und Studien sowie der Erstellung von Konzepten ausgeführt habe, für die sie auch ein Entgelt in Form von Anteilen an der polnischen D.A.-GmbH erhalten habe. Dadurch sei der Vorgang auch umsatzsteuerlich beachtlich, da die Sacheinlage gegen Kapitalerhöhung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der traditionellen Auffassung einen Leistungsaustausch darstelle.

Dieser Leistungsaustausch sei in Österreich aber nicht steuerbar, da es sich hinsichtlich der Planungs- und Projektentwicklungsarbeiten eindeutig um eine in Polen steuerbare Grundstücksleistung und zum anderen in Polen steuerbare Katalogleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 1 und 4 handle, da im letzteren Fall der Auftraggeber dieser Leistungen jeweils die polnische Gesellschaft gewesen sei.

Der Umstand, dass die von der Bw. erbrachten unternehmerische Leistungen in Polen steuerbar seien, hindere mit Verweis auf *Ruppe* jedoch nicht die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges.

Bei der Einreichung der Umsatzsteuererklärungen 1999, 2000 und 2001 erklärte die Bw. aus Zinserträgen aus Bankguthaben die nachstehend angeführten und gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG und machte die folgenden Beträge als Vorsteuern geltend:

<b>Jahr:</b>	<b>Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 8:</b>	<b>Vorsteuern:</b>
1999	2.904,90	100.619,41

2000	2.796,69	58.164,36
2001	10.112,73	23.569,23
<b>Summe :</b>	<b>15.829,32</b>	<b>182.353,00</b>

Bei den Veranlagung der Bw. zur Umsatzsteuer 1999, 2000 und 2001 wich das Finanzamt von den eingereichten Erklärungen insoweit ab, als es mit Bescheiden vom 5. Feber 2001, 20. Feber 2002 und 11. Feber 2003 jeweils den Abzug der beantragten Vorsteuern in Höhe von S 100.619,41 (1999), S 58.164,36 (2000) und S 23.569,23 (2001) versagte. In der Begründung wurde dabei jeweils auf die Begründung des für das Jahr 1998 ergangenen Vorjahresbescheides bzw. der dazu ergangenen Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999, 2000 und 2001 wurde mit Eingaben vom 12. Feber 2001, 28. Feber 2002 und 11. März 2003 fristgerecht berufen und eine Anerkennung der strittigen Vorsteuerbeträge beantragt. Hinsichtlich der Begründung wurde dabei jeweils auf die Berufungsausführungen betreffend Umsatzsteuer 1998 verwiesen.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Feber 2001 als unbegründet abgewiesen und in der Begründung auf die zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 ergangene Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Mit Eingabe vom 12. März 2001 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Zufolge der Eingabe vom 14. Juli 2003 seien die der Bw. in Zusammenhang mit dem Sach-einlagevertrag entstandenen Aufwendungen zum Jahresende nicht erfolgswirksam an die D.A.-GmbH weiterverrechnet, sondern gewinnneutral mit der auf Grund des Sacheinlagevertrages entstandenen Verbindlichkeit saldiert worden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Nach Abs. 3 Z 3 leg.cit. ist vom Vorsteuerabzug die Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen ausgeschlossen, soweit sie mit Umsätzen in Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie im Inland steuerbar – steuerfrei sein würden.

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 leg.cit. die Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;
- b) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).

Zufolge § 3a Abs. 9 lit. a UStG werden die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen für den Fall, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an der Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Zu den sonstigen Leistungen iSd. Abs. 9 leg.cit. zählt nach Abs. 10 leg.cit. die rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung.

Nach Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausführt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Zufolge Artikel 4 Absatz 2 sind die in Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleisters einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Soweit nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden, abzuziehen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die in den Jahren 1998 bis 2001 geltend gemachten Vorsteuern in Zusammenhang mit der Durchführung von Untersuchungen, Konzepten und Studien abziehbar sind, wenn die vorstehenden Leistungen über einen Zeitraum von mehr als drei Jahren als Sacheinlage für die Gewährung von Gesellschaftsrechten an der D.A.-GmbH mit Sitz in Polen erbracht und daher eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie begründen.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind nur im unternehmerischen Bereich erbrachte Leistungen umsatzsteuerbar. Daher gelten nur die mit diesen Leistungen – unmittelbar – zusammenhängenden Vorsteuern als für das Unternehmen ausgeführt und berechtigen nur die mit diesen Leistungen in Zusammenhang stehenden Vorsteuern zum Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 25.4.2001, 98/13/0087).

Wenn bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft der Gesellschafter eine Einlage leistet und die Gesellschaft hiefür Anteilsrechte gewährt, bedingen Leistung (Einlage) und Gegenleistung (die Gewährung von Gesellschaftsrechten) einander und begründen somit einen Leistungsaustausch (vgl. VwGH 9.6.1986, 85/15/0285).

Die Einlage des Gesellschafters ist dabei nur steuerbar, wenn es sich um eine *Sacheinlage* handelt, die im Rahmen des *Unternehmens* erfolgt. Dies hat konsequenterweise auch dann zu gelten, wenn für die Gewährung von Gesellschaftsrechten die eigene Arbeitskraft eingebracht wird (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, § 1 Tz. 77, S. 88). Soweit daher der Gesellschafter für die Gewährung von Gesellschaftsrechten eine Sacheinlage im Rahmen seines Unternehmens tätig ist, ist diese steuerbar – und soweit sie im Inland erbracht wird – steuerpflichtig.

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, nicht Mehrwertsteuerpflichtiger, da das bloße Innehaben finanzieller Beteiligungen an anderen Unternehmen keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie darstellt. Reine Holdinggesellschaften sind daher mangels einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie gemäß Art. 17 dieser Richtlinie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. EuGH 20.6.1991, Rs C-60/90).

Eine andere Betrachtung hat jedoch zu gelten, wenn die für die Tochtergesellschaft erbrachten Dienstleistungen administrativer, finanzieller, kaufmännischer und technischer Art infolge des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der ausgeübten Tätigkeit und dem erhaltenen Gegenwert eine *wirtschaftliche Tätigkeit* im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie darstellen (vgl. EuGH 14.11.2000, Rs C-142/99).

Im Falle der Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Verwaltung, Buchführung und Informatik gegen Entgelt an eine Tochtergesellschaft wird nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Tochtergesellschaft eingegriffen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie begründet, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der ausgeübten Tätigkeit und dem erhaltenen Gegenwert besteht (vgl. EuGH 5.2.1981, Rs. C-154/80).

Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie hat einen sehr weiten Anwendungsbereich, der sämtliche Stadien der Erzeugung des Handels und der Erbringung von Dienstleistungen umfasst (vgl. EuGH 4.12.1990, C-186/89). Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit umfasst dabei alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen zum Gegenstand hat (vgl. EuGH 14.11.2000, C-142/99).

Für den Vorsteuerabzug ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass der in § 12 Abs. 3 UStG normierte Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht eintritt, wenn die Vorleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers aufweisen (vgl. EuGH 22.2.2001, Rs. C-408/98).

Nach § 12 Abs. 3 UStG ist ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug ebenso wenig gegeben, wenn die Leistung in Zusammenhang mit nicht-steuerbaren Umsätzen steht. Erforderlich ist jedoch, dass die Leistung für das Unternehmen erbracht wird. Für den Fall, dass in Zusammenhang mit der Beteiligung an einer anderen Gesellschaft Vorsteuern anfallen, die im Interesse des operativen Geschäftszweiges gehalten wird, steht der Vorsteuerabzug ungeachtet des Umstandes zu, dass das Halten von Beteiligungen für sich allein keine unternehmerische Tätigkeit darstellt (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, § 12 Tz 161, S. 896).

Im vorliegenden Fall wird mit der Durchführung von Untersuchungen, Konzepten und Studien als Gegenleistung für die Gewährung von Gesellschaftsrechten an der D.A.-GmbH eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie und damit die Unternehmereigenschaft der Bw. begründet.

Für den Vorsteuerabzug ist dabei nicht hinderlich, dass es sich hinsichtlich der Planungs- und Projektentwicklungsarbeiten zufolge der Bestimmung des § 3a Abs. 6 UStG um in Polen steuerbare Grundstücksleistungen und hinsichtlich der dabei erbrachten Beratungsleistungen zufolge des § 3a Abs. 9 lit. a UStG um in Polen steuerbare Leistungen aus technischer und wirtschaftlicher Beratung handelt.

Die in den Jahren 1998 bis 2001 geltend gemachten Vorsteuern können daher gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 UStG bzw. gemäß Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie wie folgt abgezogen werden:

**Jahr: Vorsteuern:**

1998	140.781,40
1999	100.619,41
2000	58.164,36
2001	23.569,23

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. Juli 2003