



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/2486-W/07,
miterledigt RV/2487-W/07,
RV/2489-W/07, RV/2490-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die angeführten Berufungen der Bw., vertreten durch Bilanz-Data Wirtschaftstreuhand GmbH, 1010 Wien, Schwarzenbergstr. 1-3/14a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 entschieden:

- Berufung vom 15. März 2006 gegen den Bescheid vom 17. November 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003
- Berufung vom 7. Mai 2007 gegen den Bescheid vom 15. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer 2004
- Berufungen vom 19. März 2007 gegen den Bescheid vom 16. Februar 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie gegen den vorläufigen Bescheid vom 16. Februar 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2005

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004 und 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2005 wird stattgegeben.

Der Bescheid wird abgeändert und ergeht endgültig. Die Abgabe beträgt Euro 1.749,93.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde in Form einer GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 20. 6. 2003 gegründet und am 9. 7. 2003 ins Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschaftsanteile befinden sich zu 40% im Besitz der Gesellschafter-Geschäftsführerin S.G. und zu 60% bei Mag.B.. Die Gesellschaft hat

im berufungsgegenständlichen Zeitraum keine Arbeitnehmer.

Laut Notariatsakt ist Gegenstand des Unternehmens:

- 1) der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Beteiligungen an Unternehmen sowohl im Inland als auch im Ausland
- 2) die Geschäftsführung für andere Gesellschaften
- 3) das Erbringen von Management-Dienstleistungen für andere Unternehmen
- 4) der Erwerb, die Veräußerung und die Vermietung von beweglichen und unbeweglichen Sachen.

Wie dem Schriftverkehr der Bw. mit der Abgabenbehörde erster Instanz zu entnehmen ist, hat die Bw. zumindest bis Mai 2007 keine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen.

Zu den einzelnen angefochtenen Bescheiden der Jahre 2003 - 2005 stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Umsatzsteuer 2003

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 wurde am 26. 9. 2005 bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht und ein Vorsteuerabzug iHv Euro 1.220,10 beantragt. Umsätze wurden keine gemeldet.

Die Bw. wurde aufgefordert Nachweise ihrer Tätigkeit sowie Belege zu den Vorsteuern beizubringen. Mit Schreiben vom 18. 10. 2005 teilte die Bw. mit, dass sie derzeit keine Tätigkeit ausübe und die Aufnahme der Tätigkeit mit Februar/März 2006 zu erwarten sei. Die Belege hinsichtlich der beantragten Vorsteuern wurden vorgelegt und um entsprechende Veranlagung ersucht.

Aus den Belegen geht hervor, dass die Vorsteuern in Zusammenhang mit Aufwendungen infolge der Gründung der Gesellschaft stehen. Es handelt sich um Aufwendungen für das Honorar des Notars für die Urkundenerstellung, für das Honorar eines Notars für Leistungen aus einer Treuhandschaft im Zusammenhang mit der Beteiligung der Bw. an der G.GmbH, für die Rechnung der Wiener Zeitung in Verbindung mit der Firmenbucheintragung sowie für das Honorar für die steuerliche Beratung im Zusammenhang mit der Unternehmensgründung.

Die Veranlagung und Festsetzung der Umsatzsteuer erfolgte mit Bescheid vom 17. 11. 2005. Die beantragten Vorsteuern seien mangels Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht anzuerkennen.

Gegen den Bescheid wurde nach mehreren Verlängerungen der Rechtsmittelfrist fristgerecht am 15. 3. 2006 eine **Berufung** eingebracht. Die erforderliche Begründung wurde im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens fristgerecht am 5. 4. 2006 nachgereicht.

In der Begründung verwies die Bw. auf den Gegenstand des Unternehmens. Sie habe aus bestimmten wirtschaftlichen Gründen und insbesondere weil rechtliche Fragen im Zusammenhang mit einem Projekt, das in Deutschland verwirklicht werden sollte, die bis dato ungeklärt gewesen seien, die volle Betriebstätigkeit noch nicht aufnehmen können.

Ungeachtet dessen sei die Bw. werbend als Unternehmer tätig und stehe ihr daher der Vorsteuerabzug zu. Es werde auf die diesbezüglichen Bestimmungen in den Umsatzsteuerrichtlinien sowie auf die EuGH-Entscheidungen verwiesen, sodass in diesem Rechtsbereich keine Unklarheit mehr bestehe. Die Stattgabe der Berufung wurde beantragt.

Da die beantragten Vorsteuern zum größten Teil aus Gründungskosten resultierten und der Erwerb und das Halten von Beteiligungen keine unternehmerische Tätigkeit begründen, wurde die Bw. mittels Vorhalt vom 4. 7. 2006 ersucht die Berufung bis zum 4. 8. 2006 zu ergänzen und folgende Fragen gestellt: "Welche konkreten wirtschaftlichen Gründe verhinderten bisher die Aufnahme der vollen Betriebstätigkeit und worin soll diese genau bestehen? Welches Projekt soll oder sollte in Deutschland verwirklicht werden? Inwiefern ist das Unternehmen werbend tätig? Worin bestehen die konkreten Vorbereitungshandlungen und in welchem Jahr wurden welche Maßnahmen getätigt?" Es wurde weiters ersucht entsprechende Nachweise durch Vorlage von Unterlagen zu erbringen.

Nach mehreren Fristverlängerungen wurde mittels Bescheid letztmalig eine Frist zur Beantwortung bis 23. 11. 2006 gesetzt. Diese Frist wurde seitens der Bw. nicht wahrgenommen.

Die Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung** (BVE) vom 15. 1. 2007 als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte unter Bezug auf den Vorhalt in der Begründung aus, dass es mangels Angaben der Bw. völlig ungeklärt sei, welche wirtschaftlichen Gründe die Aufnahme der vollen Betriebstätigkeit verhindert hatten und ob und in welcher Form jemals Werbeaktivitäten gesetzt oder Vorbereitungshandlungen getätigt worden seien. Eine unternehmerische Tätigkeit sei für das Jahr 2003 nicht feststellbar gewesen.

Ein **Vorlageantrag** wurde nach mehreren Fristverlängerungen und nach zuletzt mit Bescheid festgesetzter Frist am 7. 5. 2007 fristgerecht eingebracht.

Die Bw. gibt darin an, dass die unternehmerische Tätigkeit heuer (d.h. 2007) aufgenommen werden solle. Es werde um vorläufige Veranlagung gemäß den eingebrachten Abgabenerklärungen ersucht und darauf hingewiesen, dass für frustrierte Gründungskosten ein Vorsteuerabzug zustehe und dies bei der Bw. der Fall sei. Es handle sich um die Gemeinkosten des Unternehmens die der Gesellschaft direkt und nicht einem bestimmten

Umsatz zuzurechnen seien.

Auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der BVE wurde im Vorlageantrag nicht Bezug genommen; weitere Unterlagen wurden nicht beigebracht.

Umsatzsteuer 2004

Die Veranlagung und Festsetzung der Umsatzsteuer erfolgte mit Bescheid vom 15. 1. 2007. Mangels Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei der Vorsteuerabzug iHv Euro 2.558,64 zu versagen.

Die **Berufung** gegen den angeführten Bescheid wurde nach mehreren Fristverlängerungen und nach zuletzt mit Bescheid festgesetzter Frist fristgerecht am 7. 5. 2007 eingebracht.

Die Bw. gibt darin an, dass die unternehmerische Tätigkeit heuer aufgenommen werden solle. Es werde um vorläufige Veranlagung gemäß den eingebrachten Abgabenerklärungen ersucht und darauf hingewiesen, dass für frustrierte Gründungskosten ein Vorsteuerabzug zustehe und dies bei der Bw. der Fall sei. Es handle sich um die Gemeinkosten des Unternehmens die der Gesellschaft direkt und nicht einem bestimmten Umsatz zuzurechnen seien.

Umsatzsteuer 2005

Die Veranlagung und Festsetzung der Umsatzsteuer erfolgte mit Bescheid vom 16. 2. 2007. Wegen Nichtabgabe der Erklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Die Umsatzsteuer wurde mit Null festgesetzt. Der Vorsteuerabzug iHv Euro 8,48 sei nicht zu gewähren.

Die **Berufung** gegen den angeführten Bescheid wurde fristgerecht am 19. 3. 2007 eingebracht. Es wurden gleichzeitig damit der Jahresabschluss sowie die Jahreserklärung vorgelegt und die erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 28. 3. 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Mangels Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 seien die beantragten Vorsteuern iHv Euro 796,28 nicht anzuerkennen.

Der **Vorlageantrag** wurde nach mehreren Fristverlängerungen und nach zuletzt mit Bescheid festgesetzter Frist am 7. 8. 2007 fristgerecht eingebracht.

Körperschaftsteuer 2005

Die Veranlagung und Festsetzung der Körperschaftsteuer erfolgte mit gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 16. 2. 2007. Wegen Nichtabgabe der Erklärung wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Das Einkommen der

Bw. wurde mit Null angenommen und die Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt.

Die **Berufung** gegen den angeführten Bescheid wurde fristgerecht am 19. 3. 2007 eingebracht. Es wurden gleichzeitig damit der Jahresabschluss sowie die Jahreserklärung vorgelegt und die Festsetzung der Körperschaftsteuer auf Basis der Erklärung beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 28. 3. 2007 wurde der Berufung stattgegeben. Die Festsetzung der Körperschaftsteuer erfolgte auf Basis der Erklärung. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit dem erklärten Verlust von Euro -93.943,55 der Bemessung zugrunde gelegt. Der Bescheid erging vorläufig gem. § 200 Abs. 1 BAO.

Ein **Vorlageantrag** wurde nach mehreren Fristverlängerungen und nach zuletzt mit Bescheid festgesetzter Frist am 7. 8. 2007 fristgerecht eingebracht.

Wie den dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorliegenden Jahresabschlüssen zu entnehmen ist, hält die Bw. seit dem Gründungsjahr 2003 zwei bzw. ab 2005 eine Beteiligung in ihrem Anlagevermögen. Erträge, die auf eine unternehmerische Tätigkeit schließen lassen, sind nicht gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausführt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Unternehmer kann nur sein, wer wirtschaftlich relevante Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 leg cit erbringt oder erbringen will.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 setzt das Recht zum Abzug von Vorsteuern die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers voraus. 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, kann als Vorsteuer abgezogen werden.

Grundsätzlich können Kapitalgesellschaften Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 sein, jedoch sind auch von diesen Gesellschaften die sachlichen Voraussetzungen für die Eigenschaft als Unternehmer zu erfüllen. Einen Unternehmerstatus kraft Rechtsform gibt es nicht.

Nach Literatur und Rechtsprechung ist eine Kapitalgesellschaft, die sich auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen beschränkt nicht als Unternehmer anzusehen, da sie im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung tritt (vgl. ständige Rsp des VwGH, auch

schon zum UStG 1972). Ebenso sieht der EuGH im bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 der 6. MwSt-RI (*Ruppe*, UStG³, § 2 Tz 36). Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist keine unternehmerische Tätigkeit und eine Dividende keine Entgelt. Daraus ist somit kein Recht auf Vorsteuerabzug abzuleiten (EuGH 14.11.2000, Rs C-142/99; 27.9.2001, Rs C-16/00).

Eine gewerbliche Tätigkeit kann zwar bereits in der Vorbereitungsphase vorliegen, d.h. auch vor der Erzielung von Einnahmen, jedoch muss sich der innere Entschluss des Abgabepflichtigen zur Aufnahme der Leistungstätigkeit durch entsprechende Handlungen dokumentieren. Maßgeblich für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht. Entscheidend ist dabei, wann die ersten nach außen gerichteten Handlungen zur Einnahmenerzielung erfolgen (siehe dazu *Kolacny/Caganek*, UStG³ § 2 Anm 11, 12).

Der Abgabepflichtige muss gegenüber der Behörde seine Absicht steuerbare Umsätze vorzubereiten durch objektive Nachweise belegen.

Für die berufsgegenständlichen Jahre 2003 – 2005 wird unter Zugrundelegung der oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen sowie der Rechtsprechung betreffend der Umsatzsteuer wie folgt entschieden:

Umsatzsteuer 2003

Die Bw. wurde Mitte des Jahres 2003 gegründet. Aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2003 sind zwei Beteiligungen im Anlagevermögen ersichtlich. Den beigebrachten Belegen ist zu entnehmen, dass die mit den beantragten Vorsteuern in Zusammenhang stehenden Leistungen die Gründung der Gesellschaft sowie den Beteiligungserwerb betreffen.

Da der Erwerb von Beteiligungen, nach Literatur und Rechtsprechung (wie oben ausgeführt), keine unternehmerische Tätigkeit darstellt und damit keine Recht auf Vorsteuerabzug begründet wird, wurden die Vorsteuern seitens der Abgabenbehörde erster Instanz schon aus diesem Grund zu Recht nicht anerkannt.

Die Bw. gibt in ihrem Vorlageantrag vom 7.5.2007 selbst an, dass die unternehmerische Tätigkeit erst aufgenommen werden soll. Die Frage des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit wäre demnach klar zu verneinen.

Die Bw. bringt aber auch vor, dass aus wirtschaftlichen Gründen die volle Betriebstätigkeit nicht hätte aufgenommen werden können, sie jedoch werbend als Unternehmerin tätig gewesen sei und für frustrierte Gründungskosten, die ihrer Ansicht nach Gemeinkosten des Unternehmens darstellen, der Vorsteuerabzug zustehe.

Diesem Argument ist zum einen die Rechtsprechung des VwGH entgegenzuhalten. Dieser hat ausgesprochen, dass, solange die Gesellschafter mit dem Entstehen der Gesellschaft beschäftigt sind, keine Teilnahme am Wirtschaftsleben gegeben ist und daher Vorsteuern im Zusammenhang mit Gründungskosten nicht abzugsfähig sind (vgl. VwGH 26.3.2003, 2001/13/0302).

Zum anderen wurde die Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz sowohl mittels Vorhalt als auch in der Folge durch die BVE, die in ihrer Wirkung einem Vorhalt gleichkommt (vgl. VwGH 26.11.2002, 99/15/0165), aufgefordert, die behauptete werbende Tätigkeit sowie die wirtschaftlichen Gründe, die die betriebliche Tätigkeit verhinderten, darzulegen und durch Nachweise zu belegen, dass sie Vorbereitungshandlungen für die unternehmerische Tätigkeit getroffen hat.

Die Bw. hat weder den Vorhalt vom 4.7.2006 beantwortet oder entsprechende Unterlagen beigebracht noch sich im Vorlageantrag vom 7.5.2007 mit den in der BVE enthaltenen Feststellungen auseinandergesetzt um diese gegebenenfalls zu widerlegen.

Aufgrund des Sachverhaltes wird festgestellt, dass die Bw. im Jahr 2003 keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 ausgeübt hat. Die mit der Gründung zusammenhängenden Aktivitäten stellen keine solchen nach außen gerichtete Handlungen dar, die als Vorbereitungshandlungen zu beurteilen wären. Dass andere umsatzsteuerlich relevante Vorbereitungshandlungen getroffen worden sind, wurde durch die Bw. nicht nachgewiesen.

Der Vorsteuerabzug ist daher für das Jahr 2003 zu versagen.

Umsatzsteuer 2004 und 2005

Dass die Bw. im Jahr 2004 bzw. im Jahr 2005 tatsächlich eine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen hat wird von dieser weder behauptet (siehe Schreiben der Bw. vom 7.5.2007 zum Jahr 2003) noch ist dies aus dem Sachverhalt festzustellen.

In der Berufung betreffend das Jahr 2004 wird hinsichtlich der beantragten Vorsteuern lediglich wieder auf das Vorliegen von frustrierten Gründungskosten, die als Gemeinkosten des Unternehmens zu verstehen seien und zum Vorsteuerabzug berechtigten, verwiesen. Im Jahresabschluss 2004 sind die im Jahr 2003 erworbenen Beteiligungen unverändert erfasst.

Im Jahr 2005 wird eine Beteiligung veräußert und sind die Erträge im Jahresabschluss enthalten. Die aus der Veräußerung erzielten Erträge sind gem. § 6 UStG unecht steuerbefreit. Die in den Jahresabschlüssen enthaltenen und den beantragten Vorsteuern zugrunde liegenden Aufwendungen betreffen Kosten der Rechtsberatung.

Aufgrund des in den Jahren 2004 und 2005 zum Jahr 2003 grundsätzlich unveränderten Sachverhalts ist die Bw. weiterhin als reine Beteiligungsgesellschaft (Holding) zu beurteilen und kann nicht als Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 angesehen werden.

Vorbereitungshandlungen für den Beginn einer unternehmerischen Tätigkeit liegen nicht vor. Es wurden seitens der Bw. keinerlei Angaben gemacht oder Unterlagen beigebracht, die zu einer anderen Beurteilung führen könnten.

Der Vorsteuerabzug ist daher sowohl für das Jahr 2004 als auch für das Jahr 2005 zu versagen.

Körperschaftsteuer 2005

Infolge Nichtabgabe der Steuererklärung wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer mit vorläufigem Bescheid vom 16. 2. 2007 gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und die Einkünfte der Bw. mit Null festgesetzt.

Mit der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurden der Jahresabschluss sowie die Steuererklärung beigebracht.

Die negativen Einkünfte der Bw. betragen demnach Euro -93.943,55.

Die Bw. beantragte die Festsetzung der Körperschaftsteuer auf Basis dieses Jahresergebnisses. Trotz der dem Antrag stattgebenden BVE wurde durch die Bw. ein Vorlageantrag gestellt.

Da dadurch die Berufung wieder als unerledigt gilt, wird durch den UFS dem Antrag der Bw. gefolgt. Die Bemessungsgrundlagen werden auf Basis des vorliegenden Jahresabschlusses und der daraus ersichtlichen negativen Einkünfte erklärungsgemäß festgesetzt.

Die Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 erfolgt in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer abzüglich einbehaltener Steuerbeträge. Der Bescheid ergeht endgültig.

Die Berufungsentscheidungen betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004 und 2005 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2005 waren spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 23. Jänner 2009