

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr1, über die Beschwerde vom 10. November 2008 gegen den Bescheid vom 7. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 und über die Beschwerde vom 10. Februar 2009 gegen den Bescheid vom 9. Jänner 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Bf. (idF: Bf.) bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2006 und 2007 der Vorsteuerabzug zusteht.

Sitz und Ort der Geschäftsleitung der Bf. sind mit der Geschäftsanschrift des vormaligen steuerlichen Vertreters der Bf., SteuerberaterX , ident.

Laut Punkt 2. der Satzung vom 11. Jänner 2005 sind Gegenstand des Unternehmens

„1) Erwerb, das Halten, die Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften

1a) im Wege des Erwerbes, des Haltens und der Verwaltung von Beteiligungen an im EWR-Wirtschaftsraum registrierten Immobiliengesellschaften, deren Zweck wiederum der Erwerb, das Halten, die Verwaltung und Verwertung von Immobilien ist,

1b) Direktinvestitionen in Immobilien im EWR-Wirtschaftsraum,

2) alle mit dem Besitz und der Verwaltung von Liegenschaften verbundenen

Nebenleistungen wie die Erbringung von Managementleistungen, Finanzierungsleistungen im Bereich der Immobilienbewirtschaftung und sonstigen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien“.

In der Umsatzsteuererklärung 2006 wurden für das Wirtschaftsjahr 2005/06 Vorsteuern in Höhe von € 44.332,57, in der Umsatzsteuererklärung 2007 Vorsteuern im Betrag von € 332,77 geltend gemacht. Umsätze wurden nicht erklärt.

Aufgrund einer bei der Bf. durchgeföhrten Aussenprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 wurde im Betriebsprüfungsbericht vom 7. Oktober 2008 festgestellt:

Die Bf. habe laut Niederschrift über die Aufsichtsratssitzung vom 16. März 2005 die Ausgabe von Genussrechtskapital beschlossen. Das durch Drittinvestoren im Wege der Genussrechtsausgabe zur Verfügung gestellte Kapital sollte demnach für Immobilieninvestitionen verwendet werden. Es sollten zumindest zwei Rechnungskreise etabliert werden, nämlich für Immobilieninvestitionen in westeuropäischen Ländern (Genussrechte 1) und für Immobilieninvestitionen in europäischen Ländern einschließlich Osteuropa (Genussrechte 2).

Für den Rechnungskreis 1 sollte Genussrechtskapital in Höhe von € 500.000,00 begeben werden. Der Rechnungskreis werde über Beteiligung an einer in Luxemburg zu gründenden Gesellschaft in Immobilien und Immobiliengeschäften in westeuropäischen Ländern investieren.

Ebenso sei gemäß Protokoll über die 2. außerordentliche Hauptversammlung der Aktionäre vom 12. bzw. 13. September 2005 (unterfertigt: Monaco 12.9.2005 und Wien 13.3.2005) beschlossen worden, Genussrechtskapital im Betrag von € 200.000,00 für Genussrechte der Serie 2 und Genussrechtskapital im Betrag von € 250.000,00 für Genussrechte der Serie 3 zu begeben.

Ein „Memorandum“/Schreiben SteuerberaterY vom 1. März 2005 zeige folgende „proposed fund structure“: An der Spitze stehe die Bf. mit Shareholder, US-, German-, Austrian-Investor. Darunter stehe eine luxemburgische Gesellschaft, die durch Beteiligungskapital bzw. Darlehen seitens der Muttergesellschaft „durch in verschiedenen Ländern unterstehende Gesellschaften Immobilieninvestitionen bzw. Immobiliengeschäfte tätigt“.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach der Rechtsprechung des VwGH, des BFH und des EuGH sei eine Holding, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie - unbeschadet ihrer Rechte als Aktionär oder Gesellschafterin - unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, nicht Unternehmer iSd Art 4 der 6. MwSt-Richtlinie und nicht zum Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 der 6. MwSt-Richtlinie berechtigt.

Ein unmittelbarer oder mittelbarer Eingriff in die Verwaltung der nachgeordneten Tochtergesellschaften begründe nur dann die Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft, wenn und soweit diese Eingriffe gegen ein gesondertes Entgelt ausgeführt werden.

Tatsächlich seien (gemeint: von der Bf.) keine Managementleistungen weiterverrechnet worden. Es seien auch keinerlei Vereinbarungen vorgelegen, aus denen erkennbar wäre, dass über das bloße Halten von Beteiligungen hinausgehende umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten beabsichtigt waren.

Zudem stünden die bisherigen Vorleistungen, aus denen die beantragten Vorsteuern resultieren, mit der beabsichtigten Holdingtätigkeit in Zusammenhang.

Mangels Vorliegens der Unternehmereigenschaft der Bf. gemäß § 2 UStG sei daher der beantragte Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

Die Bf. wurde vom Finanzamt unter Verweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung mit Bescheid vom 7. Oktober 2008 zur Umsatzsteuer 2006 und mit Bescheid vom 9. Jänner 2009 zur Umsatzsteuer 2007 mit Null veranlagt.

Mit Berufungen vom 10. November 2008 und vom 10. Februar 2009 brachte die Bf. vor, durch die „Verfehlung des Unternehmenszweckes“, nämlich die Aufbringung von Genussrechtskapital, habe die Gesellschaft ihre Teilnahme am sonstigen Wirtschaftsleben leider nicht antreten können, weshalb die Behauptung des Betriebsprüfers, dass ein unmittelbarer oder mittelbarer Eingriff in die Verwaltung der nachgeordneten Gesellschaften nur dann die Unternehmereigenschaft begründet hätte, wenn und insoweit diese Eingriffe gegen ein gesondertes Entgelt ausgeführt worden wären, „ins Leere gehe“.

Die Bf. nahm auf einen angeblich im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten „ausgiebigen Emailverkehr“ zwischen Herrn A (Aufsichtsratsvorsitzender) und B (Aufsichtsratsmitglied) Bezug, aus dem eindeutig hervorgehe, dass die Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates dazu ausersehen gewesen seien, in den operativen Gesellschaften vor Ort mitzuwirken. Die operative Mitwirkung der „Bf. - Organe“ hätte eine gemischte Holding zur Folge gehabt, wenn diese Projekte zustande gekommen wären.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei auch durch die Vorlage des Managementvertrages mit einer Firma L ausreichend dokumentiert worden, dass das Management der Bf. operativ gewesen wäre, wenn die Bf. jemals die Finanzierung erlangt hätte, operativ tätige Gesellschaften anzukaufen.

Weiters sollte schon die Aussage des Aufsichtsratsvorsitzenden und eines Aufsichtsratsmitgliedes (offenbar gemeint: in dem angeführten email) ausreichen, dass der Vorsatz der operativen Tätigkeit als gegeben angenommen werden könne.

Das von der Bf. angeführte Aufsichtsratsmitglied B ist laut Firmenbuch geschäftsführender Gesellschafter der vormaligen steuerlichen Vertretung der Bf.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. Februar 2009 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus:

Grundsätzlich sei eine Gesellschaft, die sich auf den Erwerb und das Halten von Beteiligungen beschränkt und dabei Rechte wahrnimmt, die sich aus ihrer Stellung als Gesellschafterin ergeben, nicht Unternehmer, da sie im Wirtschaftsleben nicht in Erscheinung tritt.

Erbringt die Holdinggesellschaft an Tochtergesellschaften entgeltliche Leistungen, die über ihre Gesellschafterstellung entsprechend hinausgehen, sei sie insoweit Unternehmer. Es liege dann ein außerbetrieblicher Bereich (Nichtunternehmer) und betrieblicher Bereich (Unternehmer) vor.

Im konkreten Fall seien keine über die Wahrnehmung von Gesellschafterrechten hinausgehenden Leistungen entgeltlich erbracht worden.

Der von der Bf. angeführte ausgiebige E-Mailverkehr sei eine email vom 1.10.2008 des Herrn A (Aufsichtsratsvorsitzender) an B (Aufsichtsratsmitglied), worin auszugsweise angeführt wird: „Ich erinnere mich, dass wir in der ersten oder zweiten Aufsichtsratssitzung beschlossen haben, dass in jedem Vorstand der verschiedenen landeseigenen PropCos ein Mitglied des Bf.-Vorstandes als Mitglied mitwirken sollte und dass dieses Vorstandsmitglied über die Aktivitäten und vorliegenden Entscheidungsthemen des jeweiligen PropCos zu berichten hatte....“

Ein Managementvertrag der Firma L sei der Aussenprüfung nicht vorgelegt worden und liege auch der Berufung nicht bei. Vorgelegt worden sei eine Rechnung vom 7.6.2005 über brit. Pfund 153.403,04. Weiters sei ein Schreiben vom 24.10.2005 vorgelegt worden, dem eine „narrative bill“ für den Zeitraum 1.6.2005 - 26.9.2005 beilag; darin befänden sich Stundenaufzeichnungen und eine Aufstellung erbrachter Leistungen wie:

- Ausarbeitung verschiedene Prospekte
- Ausarbeitung einer Reihe von wichtigen Dokumenten
- Auflistung, Prüfung von Regelungen für die Fonds in der Rep. Irland
- Beratung auf Fragen im Zusammenhang mit der Vermarktung von Fonds und der Einhaltung der finanziellen Förderungsvorschriften
- andere wichtige Aufgaben

Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft könnten nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlung einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

Aus den in der Prüfung vorgelegten Unterlagen seien in keinster Weise nach außen gerichtete Handlungen als Vorbereitung für das Erbringen von Beratungsleistungen zu erkennen.

Ein Managementvertrag der Fa. L sei nicht vorgelegt worden; die vorgelegten Unterlagen betreffend die Eingangsrechnung der Fa. L würden keinen Schluss auf etwaige Vorbereitungshandlungen in Hinblick auf Beratungsleistungen zulassen. Ein Mailverkehr, der erst nach Aufgreifen der Problematik erstellt wird, vermag ebenfalls keinen Nachweis zu erbringen. Noch dazu würden die Aufsichtsratsprotokolle keinerlei Hinweise auf eine beabsichtigte Beratungstätigkeit zeigen.

Mit Schreiben vom 25. März 2009 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus:

Die Bf. habe nicht nur die Aufnahme von Genussrechtskapital und die Gründung von Tochtergesellschaften, sondern die operative Mitwirkung durch Vorstand und Aufsichtsrat an den zu gründenden Tochtergesellschaften geplant. Das angesprochene email sei nur

die Zusammenfassung von ausführlichen Strategiebesprechungen zur Durchführung der geplanten Immobilienprojekte gewesen.

Ein Antrag vom Datum***** auf Konkursöffnung wurde mit Beschluss des Handelsgerichts Wien GZ 1234567 vom Datum***** wegen örtlicher Unzuständigkeit zurückgewiesen, da nach dem Vorbringen des Antragstellers, der Aktenlage und eigenen Ermittlungen des Handelsgerichts Wien der Antragsgegner am Firmensitz (Adr1) kein Unternehmen betreibt und Vermögen des Antragsgegner im Inland nicht feststellbar ist, bei der im Firmenbuch eingetragenen Adresse zum Sitz des Antragstellers es sich um die Adresse eines Rechtsanwaltes handelt, Geschäftstätigkeit in Österreich nicht entfaltet wurde, und die Vorstandsmitglieder alle im Ausland wohnen.

Am 7. Dezember 2013 wurde die amtswegige Löschung der Firma im Firmenbuch eingetragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die anhängige Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG erledigen.

Strittig ist im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen die Unternehmereigenschaft der Bf.

Der Unternehmer kann gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 1 lit. a) 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Eine Personen- oder Kapitalgesellschaft, die sich auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen beschränkt und dabei lediglich die Rechte wahrnimmt, die sich aus ihrer Stellung als Gesellschafterin ergeben (reine Beteiligungsholding, Finanzholding), ist nicht Unternehmer und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil sie im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung tritt (VwGH 19.10.1987, 86/15/0100). Auch der EuGH sieht im bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit (EuGH 20.6.1991, C-60/90 "Polysar" ua.).

Entfaltet eine Beteiligungsholding neben der Beteiligungsverwaltung eine wirtschaftliche Tätigkeit, die mit der Beteiligung nichts zu tun hat (gemischte Holding), so tritt zu der nichtunternehmerischen Sphäre eine unternehmerische Sphäre hinzu. In diesen Fällen kommt ein Vorsteuerabzug nur insoweit in Betracht, als die Vorleistungen mit der unternehmerischen Tätigkeit in Zusammenhang stehen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994, 5. Aufl., § 2 Tz 36/1).

Bei Holding-Gesellschaften, deren operative Tätigkeit im Eingreifen in die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft besteht und sich darauf beschränkt (geschäftsleitende Holding als Sonderform der gemischten Holding), liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinn der MwSt-RL und damit eine unternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 UStG vor, wenn die Eingriffe Tätigkeiten darstellen, die gemäß Art. 2 der MwSt-RL der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften (EuGH 12.7.2001, C-102/00 „Welthgrove“). Dabei muss es sich um entgeltliche Tätigkeiten handeln (ao., UStG, 5. Aufl., § 2 Tz 36/3).

In zeitlicher Hinsicht muss die Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer gegeben sein, wobei die Unternehmereigenschaft bereits mit den Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze erworben wird.

Als Vorbereitungshandlungen werden von der Rechtsprechung des VwGH solche nach außen gerichtete Handlungen erachtet, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlung für die Erzielung von Einnahmen ansieht (VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016, 4.3.2009, 2006/15/0175). Maßgeblich ist somit, wann - nach außen erkennbar - die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (ao., § 2 Tz 134).

Da sich Vorbereitungshandlungen nach außen manifestieren müssen, stellen interne Besprechungen und Aktenvermerke oder ein interner email-Verkehr keine Vorbereitungshandlungen dar.

Die Bf. wurde im Jänner 2005 gegründet. Bereits am Datum***** stellte die Bf. den Antrag auf Konkurseröffnung.

Die Bf. bekundete zwar zunächst gegenüber dem Finanzamt ihre Absicht, durch die Begebung von Genussrechtskapital Tochtergesellschaften zu gründen. Tatsächlich hat die Bf. jedoch keine Tochtergesellschaften gegründet. Eine geschäftsleitende Holding kann somit nicht vorliegen, da keine Beteiligungen bestehen, für welche die Bf. die Geschäftsführung (entgeltlich) übernehmen hätte können.

Auch eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. war nach der Aktenlage nicht gegeben. Dies erhellt auch aus dem oa. Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum**** betreffend die Abweisung eines Konkursantrages: Demnach entfaltete die Bf. an ihrer Geschäftsadresse keine wirtschaftliche Tätigkeit und verfügt auch im Bundesgebiet über kein Vermögen.

Vorbereitungshandlungen für die entgeltliche Übernahme an Geschäftsführungsagenden an den (noch zu gründenden) Tochtergesellschaften oder für eine geplante eigene wirtschaftliche Tätigkeit sind aus den Akten nicht erkennbar. Ein interner email-Verkehr stellt keine nach außen gerichtete Vorbereitungshandlung dar. Zudem wurde das von der Bf. angeführte email vom 1.10.2008 erst, nachdem die Unternehmereigenschaft der Bf. von der Finanzverwaltung in Frage gestellt wurde, im Zuge der geplanten Schlussbesprechung über die Aussenprüfung verfasst.

Nach der Sachlage war somit mangels Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit oder von nach außen gerichteten Vorbereitungshandlungen für eine unternehmerische Tätigkeit der beantragte Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

Zulässigkeit einer Revision

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt - insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird - abhängt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Jänner 2018