



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/2971-W/08,
und RV/1345-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 15. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. März 2008 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 10 – 12/2007 sowie vom 30. Juni 2008 gegen den Bescheid vom 23. Juni 2008 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1 – 3/2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

- Die Bw. ist Teil der A. – Gruppe und wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 31.7.2007 als E.Holding gegründet. Zweck und Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb einer direkten oder indirekten Beteiligung an der R-AG mit Sitz in Wien sowie die Wahrnehmung der Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligung.
- Die Bw. erwarb am 17.12.2007 100% Anteile an der E.GmbH, die ihrerseits 25% an der R-AG hielt, vom S-Konzern. Ein direkter Erwerb der 25%-Beteiligung an der R-AG war aus kartellrechtlichen Gründen nicht möglich.

-
- Die E.GmbH wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 20.6.2008 als übertragende Gesellschaft mit der R-AG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.
 - Mit Verschmelzungsvertrag vom 19.8.2009 wurde die Bw. mit der R-Bet.AG als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Im März 2008 wurde bei der Bw. eine **Außenprüfung** hinsichtlich der Umsatzsteuer für den Zeitraum 10/2007 – 12/2007 durchgeführt.

Die Betriebsprüfung (Bp) führte in ihrem Bericht vom 25.3.2008 aus, dass aus kartellrechtlichen Gründen die geplante direkte Beteiligung der Bw. an der R-AG bisher nicht möglich gewesen sei. Es werde daher über die Holdingfirma E.GmbH eine indirekte Beteiligung gehalten. In weiterer Folge sollten die E.GmbH und die Bw. zu einer gemeinsamen Firma verschmolzen werden und dadurch eine direkte Beteiligung an der R-AG entstehen. Die bisher für die oben beschriebenen Transaktionen aufgelaufenen Rechtsanwalts- und Beratungskosten und sonstige Kosten seien von der R-Bet.AG fakturiert und als Aufwand inkl. Mehrwertsteuer bei der Bw. verbucht worden. Die Eingangsrechnungen lauteten auf Beratungsleistungen betreffend den Erwerb von Anteilen an der E.GmbH mit einem Nettobetrag von Euro 470.308,16. Daraus seien Vorsteuern iHv insgesamt Euro 95.422,69 in der UVA 10-12/2007 geltend gemacht worden. Die Bw. solle für die R-AG künftig Dienstleistungen erbringen und werde dadurch operativ tätig sein.

Seitens der Bp wurden die Vorsteuerbeträge iHv insgesamt Euro 95.422,69 nicht anerkannt, da die Bw. bisher keine unternehmerischen Tätigkeiten ausgeübt habe und eine reine Holdinggesellschaft darstelle.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp und setzte mit Bescheid vom 25.3.2008 die Umsatzsteuer für den geprüften Zeitraum 10-12/2007 mit Null fest.

Mit weiterem Bescheid vom 23.6.2008 wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-3/2008 ebenfalls mit Null festgesetzt und die beantragten Vorsteuern iHv Euro 21.635,38 nicht anerkannt. In der Bescheidbegründung wurde auf die Feststellungen der Bp verwiesen und ausgeführt, dass auch für diesen Zeitraum aufgrund der Holdingfunktion der Bw. der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

Gegen die beiden angeführten Bescheide wurde mit getrennten, inhaltlich jedoch grundsätzlich gleichlautenden, Schriftsätzen vom 15.5.2008 und vom 30.6.2008 rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung** erhoben. Die Berufungen richten sich gegen die Nichtanerkennung der jeweils beantragten Vorsteuerbeträge.

In der Berufung wurde u.a. ausgeführt, dass die Bw. mit ihrer Tochtergesellschaft E.GmbH einen Dienstleistungsvertrag über die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich des Finanzwesens, der rechtlichen Angelegenheiten und der Information und Kommunikation abgeschlossen habe. Die genannten Dienstleistungen seien bereits seit 17.12.2007 erbracht worden.

Die Bw. argumentiert, dass reine Holdinggesellschaften, die sich ausschließlich auf den Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen beschränken, nicht Unternehmer iSd UStG seien, wenn jedoch eine Holdinggesellschaft in die Verwaltung eines Unternehmens, an der sie eine Beteiligung erworben habe, eingreife, indem sie etwa administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen erbringe, sei diese Holdinggesellschaft Unternehmer (vgl. EuGH 27.9.2001, Rs C-16/00 „Cibo Participations“; Umsatzsteuerrichtlinien Rz 185). Nach *Ruppe*, UStG-Kommentar § 2 Rz 127 zählten Beteiligungen dann zum Unternehmensbereich, wenn geschäftsleitende Funktionen für die Beteiligungsgesellschaften ausgeübt werden. Der EuGH komme zum Ergebnis, dass die Kosten von Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit dem Unternehmensbereich zuzuordnenden Beteiligungen stehen, Teil der Allgemeinkosten des Steuerpflichtigen seien und damit zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens gehörten. Aus „Cibo Participations“ könne abgeleitet werden, dass eine Holdinggesellschaft in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, wenn sie als geschäftsleitende Holding ausschließlich steuerpflichtige entgeltliche Leistungen gegenüber ihrer Beteiligungsgesellschaft erbringe (vgl. *Ruppe* § 2 Tz 36/4).

Hinsichtlich der Argumentation, dass zum Zeitpunkt der Bp keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt worden sei, wurde ausgeführt, dass bereits Vorbereitungshandlungen die Unternehmereigenschaft begründen.

Im Fall der Bw. werden dies bei einer geschäftsleitenden Holding die Verhandlungen über den Erwerb einer Beteiligung sein. Bei der Bw. sei bereits während der Verhandlungen über den Erwerb der E.GmbH geplant gewesen, eine geschäftsleitende Holding mit der E.GmbH zu begründen, da der Zweck des Erwerbs der E.GmbH nicht nur die bloße Beteiligung daran, sondern jedenfalls die Einflussnahme auf diese sowie deren Verwaltung sein sollte. Die Bw. sei daher bis zum Closing am 17.12.2007 eine geschäftsleitende Holdinggesellschaft in Vorbereitung, ab dem 17.12.2007 eine bereits operativ tätige geschäftsleitende Holding gewesen.

Es wurde beantragt, die jeweiligen Vorsteuerbeträge anzuerkennen sowie eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit dem Berufungsschriftsatz vom 15.5.2008 wurde ein Dienstleistungsvertrag zwischen der Bw. und der E.GmbH vorgelegt.

Der Vertrag weist als Abschlussdatum den 31.3.2008 auf und tritt laut Punkt 8.1 rückwirkend mit 17.12.2007 in Kraft. Gem. Punkt 2.1 des Vertrages soll die Bw. voneinander unabhängige Dienstleistungen in den Bereichen Finanzwesen, Rechtliche Angelegenheiten, Information und Kommunikation erbringen oder vermitteln. Als pauschales Entgelt war ein Betrag von monatlich Euro 1.500,00 vereinbart.

Die Bp führt in ihrer **Stellungnahme** vom 10.7.2008 u.a. aus dass die Bw. ab 17.12.2007 im Zuge des "Closing" mit der Erbringung von Beratungsleistungen an die E.GmbH begonnen habe und ab diesem Zeitpunkt eine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG ausübe. Da die Bw. ansonsten keine weiteren unternehmerischen Tätigkeiten ausübe, komme eine Qualifizierung des Erwerbens und Haltens von Beteiligungen (vermögensverwaltende Tätigkeit) als Hilfsgeschäft im Rahmen unternehmerischer Tätigkeit nicht in Betracht. Die Unternehmereigenschaft der Bw. sei nur in jenem Bereich gegeben, in welchem Dienstleistungen an die Beteiligungsgesellschaft erbracht werden. In diesem Bereich stünde der Bw. ein Vorsteuerabzug zwar zu, sei aber dann nicht zulässig, insoweit vermögensverwaltende Tätigkeiten betroffen seien. Die in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen beantragten Vorsteuern basierten auf Kosten im Zusammenhang mit der Gründung der Bw. und der Schaffung der Beteiligungsverhältnisse bzw. Umstrukturierung im Konzern. Es lägen somit dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnende, nichtunternehmerische Tätigkeiten vor. Die getätigten Aufwendungen stellten daher keine Vorbereitungshandlungen im Hinblick auf die ab 17.12.2007 beginnende Beratungstätigkeit dar. Ein Vorsteuerabzug sei daher nicht zu gewähren.

In der **Gegenäußerung** zur Stellungnahme hielt die Bw. fest, dass es sich bei den Aufwendungen nur zum geringen Teil um Gründungskosten handle. Die Aufwendungen stünden mit der Transaktionsberatung betreffend den Erwerb der E.GmbH in Zusammenhang. Die Bw. verwies auf die Judikatur des EuGH (Cibo Participations) sowie auf die Umsatzsteuerrichtlinien, Rz. 185, wonach im Falle des Eingreifens einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen hält, nicht mehr von einer teilweisen, sondern von einer gänzlichen Unternehmereigenschaft auszugehen sei. Sei die Beteiligung somit dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen, stehe auch für alle Kosten die beim Erwerb angefallen sind der Vorsteuerabzug zu. Auch für Gründungskosten stehe ein Vorsteuerabzug zu, da die Bw. als geschäftsleitende Holding ausschließlich einen unternehmerischen Bereich besitze und nach der EuGH-Rechtsprechung Kosten der Kapitalaufbringung allgemeine Kosten des Steuerpflichtigen darstellen für die der Vorsteuerabzug zustehe (EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03 Kretztechnik; UStR Rz 1992). Es werde festgehalten, dass die Bw., nun auch nach Meinung der Bp, unternehmerisch tätig sei. Der Vorsteuerabzug sei fast ausschließlich für Transaktionskosten iZm dem Erwerb der

Beteiligung E.GmbH in Anspruch genommen worden. Der Bw. sei als geschäftsleitende Holdinggesellschaft dementsprechend der Vorsteuerabzug für die Kosten des Erwerbes der E.GmbH und für ihre Gründungskosten zu gewähren.

Im weiteren Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde die Bw. mit nachstehend auszugsweise angeführtem **Vorhalt vom 15.5.2009** um Klärung und Ergänzung des Sachverhaltes sowie Vorlage verschiedener Unterlagen unter Bezug auf die Aktenlage ersucht:

„2) - Lt. dem an das Finanzamt gesandten Fragebogen vom 23.8.2007 hatte die Bw. keine Arbeitnehmer; erwarteter Jahresumsatz im Eröffnungsjahr – Null; im Folgejahr – Null.

- Lt. Firmenbuch ist als Geschäftszweig "Beteiligungsverwaltung" angegeben.

Lohnzetteldaten liegen nicht vor.

- steuerpflichtige Umsätze der Bw. wurden erst- und einmalig für den Zeitraum 4-6/2008 iHv Euro 9.200,00 netto gemeldet.

3) Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer (Bericht vom 25.3.2008) – strittige Unternehmereigenschaft

a) Während der im Zeitraum von 6. – 19.3.2008 durchgeföhrten Bp wurde dem Prüfungsorgan mitgeteilt, dass die Bw. in näherer Zukunft Dienstleistungen für die R-AG erbringen solle.

b) Mit der Berufung vom 15.5.2008 wurde ein zwischen der Tochtergesellschaft E.GmbH und der Bw. am 31.3.2008 abgeschlossener Dienstleistungsvertrag vorgelegt. Der Vertragsbeginn ist darin mit 17.12.2007 rückwirkend angegeben.

Die Dienstleistungen sollten in den Bereichen Finanzwesen, rechtliche Angelegenheiten und Information und Kommunikation erfolgen.

Es wurde angegeben, dass diese Dienstleistungen bereits seit 17.12.2007 erbracht worden wären.

c) Mit e-mail vom 3.6.2008 an das Finanzamt wurde eine an die E.GmbH adressierte Rechnung vom 16.4.2008 iHv Euro 5.250,00 netto über den Leistungszeitraum 17.12.2007 – 31.3.2008 vorgelegt. In der Leistungsbeschreibung wurde auf die Erbringung der in der Anlage zum Dienstleistungsvertrag angeführten Leistungen ohne Angabe näherer Details verwiesen.

4) Aus der in 3a) angeführten Angabe gegenüber der Bp "es sollten in Zukunft Dienstleistungen erbracht werden" wäre zu schließen, dass bis zu diesem Zeitpunkt (März 2008) noch keine Dienstleistungen erbracht worden waren. Dies würde auch erklären, warum gegenüber der Bp keine Angaben darüber gemacht wurden, welcher Art die Dienstleistungen wären.

Zur Angabe über "zukünftig zu erbringende Dienstleistungen" steht die spätere Aussage in der

Berufung vom 15.5.2008 "... dass die Dienstleistungen bereits seit 17.12.2007 erbracht wurden" im Widerspruch. Ebenso widersprüchlich erscheint der Abschluss eines Dienstleistungsvertrages nur 6 Tage nach Ende der Bp ohne dass solch ein Vertrag oder die Absicht zum Abschluss solch eines Vertrages gegenüber der Bp erwähnt worden wäre. Es wird um Stellungnahme zu diesem Sachverhalt ersucht.

5) Im Berufungsverfahren wird die Bw. als eine operativ tätige, geschäftsleitende Holdinggesellschaft dargestellt.

a) Bitte legen Sie Beweismittel vor, wodurch die schon von der Gründung an bestehende Absicht objektiv nachgewiesen wird, geschäftsleitend und operativ im Zusammenhang mit der zu erwerbenden Beteiligung tätig werden zu wollen, Einfluss auf die Tochtergesellschaft und deren Verwaltung zu nehmen und Umsätze aus Dienstleistungen für sie ausführen zu wollen.

b) Eingriffe in die Verwaltung von Unternehmen, an denen eine Beteiligung erworben wurde, sind nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann eine wirtschaftliche Tätigkeit und damit unternehmerisch, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gem. Art 2 der 6. MwSt-RL der Mehrwertsteuer unterliegen, wie z.B. das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an die Tochtergesellschaft.

c) Bezieht man den beigebrachten Dienstleistungsvertrag in die Beurteilung ob die Unternehmereigenschaft der Bw. gegeben ist oder nicht mit ein, ist festzustellen, dass im Vertrag selbst wie auch in der Anlage 1 zum Dienstleistungsvertrag und in der Rechnung vom 16.4.2008 die Leistungen allgemein und in Schlagworten bzw. in Form von Hinweisen auf Tätigkeitsbereiche angeführt sind.

Bitte legen Sie daher dar:

- welche konkreten Tätigkeiten die Bw. für die Tochtergesellschaft operativ erbracht hat und belegen Sie die Angaben mit entsprechenden Unterlagen (wie z.B. durch Leistungsverzeichnisse, Verhandlungsunterlagen, Planungsunterlagen, Korrespondenz u.ä.),

- wann Tätigkeiten konkret erbracht wurden und welchen Umfang (Zeit-, Arbeitsaufwand) diese hatten,

- da die Bw. keine Arbeitnehmer hatte, durch wen die Leistungen erbracht wurden, d.h. wer die handelnden Personen waren."

Die **Beantwortung des Vorhaltes** erfolgte mit Schreiben vom 22.6.2009. Die Bw. wies darauf hin, dass die Angaben im Bp-Bericht auf einem Missverständnis beruhten. Bereits seit Erwerb der Gesellschaft seien durch die Bw. an die E.GmbH Dienstleistungen erbracht worden. Es habe zu diesem Zeitpunkt kein schriftlicher Vertrag bestanden. Jedoch sei davon auszugehen, dass ein mündliches Vertragsverhältnis vorgelegen sei, da bereits laufend Tätigkeiten für die E.GmbH ausgeübt worden seien. Der am 31.3.2008 abgeschlossene Dienstleistungsvertrag habe nur das seit 17.12.2007 mündlich abgeschlossene

Vertragsverhältnis dokumentiert. Mit dem Schreiben wurde ein Leistungsverzeichnis mit Dienstleistungen übermittelt. Daraus sei erkennbar, dass bereits seit Dezember 2007 Leistungen erbracht worden seien und welche Personen diese Leistungen erbracht haben. Die Leistungen seien von Mitarbeitern der A. im Wege einer Nutzungseinlage an die Bw. und durch diese an die E.GmbH erbracht worden.

Die Unterlagen wurden am 2.7.2009 der Amtspartei zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt. Wie die Amtspartei mitteilte, ergebe sich daraus keine Änderung der in der Bp getroffenen rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes und der getroffenen Feststellungen. Ein Vorsteuerabzug sei nicht zu gewähren.

Am **26.8.2009** wurde der nachstehend auszugsweise angeführte **neuerliche Vorhalt an die Bw.** gerichtet.

„Im gegenständlichen Fall ist für eine Entscheidung über die angeführten Berufungen zu klären, ob der Bw. Unternehmereigenschaft zukommt und damit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs 1 UStG 1994 zusteht.“

Mit der Beantwortung des Vorhalts (22.6.2009) wurde dem UFS ein Verzeichnis vorgelegt, aus dem die seit Dezember 2007 durch die Bw. erbrachten Leistungen ersichtlich seien und es wurde darauf verwiesen, dass davon auszugehen sei, dass der Dienstleistungsvertrag bereits mündlich bestanden habe und dessen schriftlicher Abschluss erst nachträglich erfolgt sei. Es sei bereits ab Erwerb (der Anteile?) geplant gewesen, dass die Bw. an die E.GmbH Leistungen erbringen werde. Die Angaben im Betriebsprüfungsbericht beruhten demnach auf einem Missverständnis.

Mit diesen Angaben wurden weder die Widersprüche im Sachverhalt geklärt, noch nachgewiesen, ab wann die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft der Bw. vorgelegen wären. Die Angaben im Bezug auf den rückwirkend per 17.12.2007 am 31.3.2008 schriftlich abgeschlossenen Dienstleistungsvertrag und auf die Absicht eine wirtschaftliche Tätigkeit durch die Dienstleistungen an die Tochtergesellschaft E.GmbH von Beginn an ausüben zu wollen, sind nicht als schlüssig zu beurteilen.

Es wird daher nochmals auf die wesentlichen Punkte Bezug genommen:

1) Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19.3.2008 über die Außenprüfung:

*a) In dieser ist eindeutig festgehalten, dass „... die Bw. ... **künftig** Dienstleistungen erbringen soll und dadurch operativ **tätig sein wird**.“ Und weiter, dass „... die Gesellschaft **bis dato** **keine unternehmerische Tätigkeiten ausgeübt hat** und daher nur eine reine Holdinggesellschaft darstellt.“ Der Bp lagen keine Unterlagen oder Angaben vor, die zu einem anderen Ergebnis führen können, sodass der Vorsteuerabzug zu versagen war. Die Feststellungen wurden, wie ebenfalls festgehalten ist, ausführlich besprochen und von den*

Teilnehmern, d.h. von den Vertretern der Bw., unterzeichnet. Es stellt sich die Frage warum nicht zu diesem Zeitpunkt, d.h. zum Abschluss der behördlichen Prüfung, seitens der Bw. reagiert wurde um die Feststellung der Bp klarzustellen. Wenn Dienstleistungen erbracht worden wären und es einen mündlichen Vertrag darüber gegeben hätte, der in Kürze hätte schriftlich abgeschlossen werden sollen, wäre dies Mitte März 2008 bekannt gewesen. Es hätte somit vor Unterzeichnung einer Niederschrift mit nicht den Tatsachen entsprechenden Inhalten, wie aus den Berufungen zu schließen wäre, Klarheit herbeigeführt werden können. Dies erfolgte seitens der Bw. nicht und wurde auch nicht bis zum Ergehen des Prüfungsberichtes vom 25.3.2008 eingewendet.

Erst im Zuge der Berufung wurde mit dem Vorliegen eines Dienstleistungsvertrages argumentiert. Auf welchem Missverständnis die Feststellungen der Betriebsprüfung hätten beruhen sollen, ist nicht nachvollziehbar.

b) Eine Rechnungslegung über Dienstleistungen erfolgte erstmalig mit Rechnung vom 16.4.2008. Insgesamt wurden lediglich Euro 9.200 netto (gemeldet mit UVA 4-6/2008) zur Verrechnung gebracht.

Der Umsatzsteuer von gesamt Euro 1.840,00 stehen beantragte Vorsteuern im Zeitraum 10 – 12/2007 in Summe von rd Euro 94.400 und im Zeitraum 1 – 3/2008 in Summe von rd Euro 21.600, d.h. insgesamt Euro 116.000, gegenüber.

Da die Bw. über kein eigenes Personal verfügte, wurden die laut vorgelegter Aufstellung verrechneten Dienstleistungen von einer zum Konzernbereich gehörenden Gesellschaft erbracht.

2) Wirtschaftliche Tätigkeit von Beginn an geplant?

Die Bw. wurde am 31.7.2007 gegründet. Die Anteile an der E.GmbH wurden am 17.12.2007 erworben. Der Meldebogen zur Neuaufnahme der Bw. wurde im August 2007 an das Finanzamt übermittelt. Es wurde als Geschäftstätigkeit Beteiligungsverwaltung angegeben, aber keine Angabe darüber gemacht, dass eine operative Tätigkeit beabsichtigt gewesen wäre. Die Umsätze wurden sowohl für das Gründungsjahr, als auch für das Folgejahr mit Null angegeben. Wenn die Bw. von Anfang an eine Dienstleistungstätigkeit beabsichtigt hätte, hätte dies, sowie die daraus zu erwartenden Umsätze, wohl schon in der Meldung ihren Niederschlag finden müssen.

3) Absicht auf eine unternehmerische Tätigkeit zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs:

Die Einsicht und Prüfung der dem beantragten Vorsteuerabzug zugrunde liegenden Rechnungen hat ergeben, dass die darin verrechneten Leistungen aus Zeiträumen wie z.B.

- 10/2006 – 9/2007 (Betrag Euro 441.439,41 + 88.287,88 USt),
- 1/2007 – 8/2007 (Betrag Euro 28.868,75 + 5.773,75 USt),
- 1/2007 – 12/2007 (Betrag Euro 78.164,05 + 15.632,81 USt),

- 9/2007 – 12/2007 (Betrag Euro 30.012,80 + 6.002,57 USt)

stammen. Es handelt sich großteils um anwaltliche Leistungen (u.a. "Fusionskontrolle"). Da für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 die Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer vorliegen muss, stellt sich die Frage, ob die Bw. die Voraussetzungen dazu in diesen Zeiträumen, d.h. schon ab Oktober 2006, erfüllt hat bzw. erfüllen konnte.

Grundsätzlich kann die Unternehmereigenschaft auch mit Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze beginnen. Es muss sich dabei jedoch um dem Unternehmer zuordenbare Aktivitäten handeln, die nach außen gerichtet sind, also eine Teilnahme am Wirtschaftsleben begründen. Die Absicht zur Einnahmenerzielung muss nach außen klar ersichtlich sein.

Den vorliegenden Unterlagen ist nicht zu entnehmen, welcher Gesellschaft jene ab dem Jahr 2006 erbrachten Leistungen zuzuordnen seien, bzw. dass sie tatsächlich für die zukünftig zu gründende Bw. erbracht worden seien. Es liegen keine Anhaltspunkte und Nachweise darüber vor, um die erbrachten Leistungen tatsächlich der Bw. zuordnen zu können. Von einer damals schon vorhandenen und nach außen offensichtlichen Absicht der (noch nicht einmal in Gründung befindlichen) Bw. auf eine unternehmerische Tätigkeit könne nicht gesprochen werden. Die Bw. wurde erst mit Gesellschaftsvertrag vom 31.7.2007 gegründet.

4) Anteilskauf:

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass die Absicht bestand Anteile an der R-AG im Konzern zu erwerben und dies aus kartellrechtlichen Gründen nur über den Umweg des Anteilserwerbs an der E.GmbH möglich war. Dass die Gründung der Bw. nur aus diesem Grund erfolgt ist, ergibt sich auch aus dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages. Die Meldung über den Zusammenschluss der Bw. mit der E.GmbH erfolgte am 20.8.2007 an die Bundeswettbewerbsbehörde. Am 20.6.2008 wurde die E.GmbH per Stichtag 30.9.2007 mit der R-AG verschmolzen.

Aus diesen Vorgängen ist nicht zu schließen, dass die Bw. die Beteiligung erworben hat um auf die E.GmbH maßgeblich Einfluss nehmen zu können und dadurch unternehmerisch, d.h. operativ, tätig zu werden. Wesentlich sei es gewesen eine Möglichkeit zu schaffen, die 25% Beteiligung an der R-AG zu erwerben, indirekt oder direkt.

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen wäre davon auszugehen, dass für die Bw. keine Unternehmereigenschaft vorgelegen und damit kein Vorsteuerabzug für Leistungen aus diesen Zeiträumen zu gewähren sei.“

Mit Schreiben vom 10.9.2009 nahm die Bw. zu den Ausführungen des UFS Stellung.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung sei festgehalten, dass die Vorsteuer aufgrund einer künftig operativen Tätigkeit gegenüber der R-AG beantragt worden sei. Aufgrund der

übermittelten Unterlagen und der Faktenlage sei jedoch klar, dass die Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits Dienstleistungen an die E.GmbH erbracht hatte. Da die E.GmbH über keine Dienstnehmer verfügt habe, sei von Beginn an klar gewesen, dass diese Dienstleistungen nach dem Erwerb aus dem S-Konzern durch die Muttergesellschaft, die Bw., erledigt werden mussten. In der Bp-Besprechung sei scheinbar darauf nicht eingegangen worden bzw. sei ein Missverständnis dahingehend vorgelegen, dass noch keine Fakturierung der schon erbrachten Leistungen erfolgt sei.

Die Rechnungslegung mit 16.4.2008 sei nicht als ungewöhnlich zu betrachten, da üblicherweise Dienstleistungen quartalsweise bzw. halbjährlich abgerechnet werden. Wesentlich sei jedenfalls der Leistungszeitraum, der sich, wie aus der erwähnten Aufstellung ersichtlich, bereits auf einen Zeitraum ab Dezember 2007 bezogen habe.

Der Meldebogen zur Neuaufnahme der Bw. präjudiziere nicht, dass keine wirtschaftliche Tätigkeit von Beginn an geplant gewesen sei. Es sei vielmehr von den tatsächlichen Gegebenheiten auszugehen.

Es sei von Beginn an beabsichtigt gewesen die R-AG unmittelbar bzw. mittelbar zu erwerben und auf die dadurch erworbenen Gesellschaften auch im Wege von operativen Leistungen Einfluss zu nehmen. Das Konzept der Bw. sei daher immer davon ausgegangen, dass die Bw. Leistungen an die erworbenen Gesellschaften erbringen werde.

Unter Verweis auf EuGH 8.6.2000, Rs C-400/98 (Breitsohl) gelte als Steuerpflichtiger, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegbare Absicht habe, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben und erste Investitionsausgaben hierfür tätige. Nach Ansicht der Bw. seien dies im vorliegenden Fall die in Anspruch genommenen Beratungsleistungen für den Erwerb der Beteiligung, sodass auch schon in diesem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug zustehe.

Aus dem Gesellschaftsvertrag ergebe sich, dass die Bw. neben der Verwertung der Beteiligung berechtigt sei, alle Geschäfte und Maßnahmen vorzunehmen, die diesem Unternehmensgegenstand dienlich und förderlich seien. Die Bw. habe darin auch die Erbringung von operativen Tätigkeiten für die E.GmbH bzw. wenn der Erwerb der R-AG direkt zu Stande gekommen wäre, für die R-AG gesehen. Somit sei auch in diesem Sinne von Beginn an geplant gewesen, operativ tätig zu sein. Man habe somit seit der Gründung über die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft verfügt.

Die Vorladungen zur mündlichen Berufungsverhandlung ergingen am 18.9.2009 für den Termin 29.10.2009.

In der Folge wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung mit Schreiben vom 2.10.2009 zurückgenommen und angeführt, dass die wesentlichen Argumente bereits in den beiden Vorhaltsbeantwortungen vorgebracht worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage ob bei der Bw. die Unternehmereigenschaft vorliegt, um vorsteuerabzugsberechtigt zu sein.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994, die in Rechnungen (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge in Abzug bringen.

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Die Erfüllung und das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind für den Zeitpunkt zu beurteilen, in dem die maßgebliche Leistung an den Unternehmer erbracht worden ist. Die Unternehmereigenschaft kann dabei bereits mit den Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze erworben werden. Bei umsatzlosen Unternehmern ist jedoch für den Vorsteuerabzug die nachgewiesene Absicht, Umsätze zu erzielen, maßgeblich.

Als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer im Sinne des § 2 UStG und Art. 4 der 6. MwSt-Richtlinie gilt somit, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine entgeltliche Tätigkeit nach § 2 UStG bzw. wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 der 6. MwSt-Richtlinie selbständig auszuüben und erste Investitionen für diese Zwecke tätigt (vgl. EuGH 8.6.2000, C-400/98, „Breitsohl“).

Liegt eine Personen- oder Kapitalgesellschaft vor, deren Tätigkeit sich auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen beschränkt und die nur jene Rechte wahrnimmt, die sich aus der Stellung als Gesellschafterin ergeben, d.h. eine reine Holdinggesellschaft (eine Beteiligungsholding), ist diese nicht Unternehmer und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da sie nicht mit Leistungen im Wirtschaftsleben in Erscheinung tritt. Dies entspricht der in diesem Zusammenhang ständigen Rechtsprechung des VwGH, aber auch des EuGH (vgl. VwGH 4.11.1998, 96/13/0126; VwGH 29.1.2003, 97/13/0012; EuGH 20.6.1991, C-60/90 „Polysar“; EuGH 22.6.1993, C-333/91 „Sofitam“; EuGH 14.11.2000, C-142/99 „Floridienne und Berginvest“). Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sind der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der 6. MwSt-Richtlinie sodass der Erwerber und Inhaber nicht zum Steuerpflichtigen, nicht zum Unternehmer wird.

Anders zum Sachverhalt einer geschäftsleitenden Holding in der Entscheidung EuGH 27.9.2001, C-16/00 „Cibo Participations“. Dort war u.a. die Frage zu klären, ob das Eingreifen

einer Holding in die Verwaltung von Gesellschaften, an denen sie Beteiligungen erworben hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie darstellt. Der EuGH hat dazu entschieden, dass bei unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen einer beteiligten Gesellschaft im Wege der Erbringung von sonstigen Leistungen gegen Entgelt eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der 6. Richtlinie gegeben ist, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die gem. Art. 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie dies bei administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Fall ist. Des weiteren hat der EuGH für Recht erkannt, dass Kosten, die einer geschäftsleitenden Holding bei Erwerb einer Beteiligung aus Vorleistungen entstanden sind, zu ihren allgemeinen Kosten gehören und deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen. Tätigt die Holding sowohl Umsätze für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ergibt sich aus Art. 17 Abs. 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie, dass der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vorgenommen werden kann, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.

Zunächst ist zur Chronologie festzuhalten, dass die Bw. mit Gesellschaftsvertrag vom 31.7.2007 als E.Holding gegründet wurde. Als Zweck und Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb einer direkten oder indirekten Beteiligung an der R-AG mit Sitz in Wien sowie die Wahrnehmung der Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligung im Gesellschaftsvertrag angegeben. Im Firmenbuch wurde als Geschäftszweig „Beteiligungsverwaltung“ eingetragen. Dem an das zuständige Finanzamt übermittelten Fragebogen vom 23.8.2007 ist zu entnehmen, dass die Bw. über keine Arbeitnehmer verfügte. Es wurde darin der Jahresumsatz sowohl für das Eröffnungs- als auch für das Folgejahr mit Null angegeben.

Am 17.12.2007 erwarb die Bw. aus dem S-Konzern 100% Anteile an der E.GmbH, die ihrerseits 25% an der R-AG hielt. Ein direkter Erwerb der 25%-Beteiligung an der R-AG war aus kartellrechtlichen Gründen zu diesem Zeitpunkt nicht möglich.

Der Vollständigkeit halber wird noch angeführt, dass die E.GmbH als übertragende Gesellschaft mit der R-AG als übernehmende Gesellschaft mit Verschmelzungsvertrag vom 20.6.2008 zum Verschmelzungstichtag 30.9.2007 verschmolzen wurde. Im Zuge dieses Verschmelzungsvorganges erhielt die Bw., als Alleingesellschafterin der E.GmbH, für ihre Anteile Aktien an der R-AG im Umfang von 25% des Grundkapitals.

Letztlich wurde die Bw. mit Verschmelzungsvertrag vom 19.8.2009 mit der R-Bet.AG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen, sodass sich nun 100% der Anteile an der R-AG in deren Hand befinden.

Im Zeitraum von 6. – 19.3.2008 wurde bei der Bw. eine Außenprüfung hinsichtlich der Umsatzsteuer (Bericht vom 25.3.2008) durchgeführt. Zur Überprüfung gelangte die Vorsteuer

iHv insgesamt Euro 94.422,69, die in der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) 10-12/2007 geltend gemacht wurde und der keine unternehmerische Tätigkeit bzw. keine gemeldeten Erlöse gegenüberstanden.

Im Zuge der Prüfung wurde dem Prüfungsorgan mitgeteilt, dass die Bw. aus kartellrechtlichen Gründen für die Anschaffung der Anteile an der R-AG gegründet wurde. In näherer Zukunft sollen Dienstleistungen für die R-AG erbracht werden, sodass die Bw. dadurch operativ tätig werden solle. Die Problematik hinsichtlich des Versagens der Vorsteuerabzugsberechtigung mangels Unternehmereigenschaft wurde, wie auch der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.3.2008 zu entnehmen ist, ausführlich besprochen. Seitens der Bw. wurden keine Angaben gemacht, woraus für die Bp zu schließen gewesen wäre, dass die Bw. bereits operativ tätig sei, sodass der Vorsteuerabzug iHv Euro 94.422,69 aufgrund der Holdingfunktion mit Bescheid vom 25.3.2008 versagt wurde.

Die gleiche Beurteilung wurde in der Folge für den Voranmeldungszeitraum 1-3/2008 mit Bescheid vom 23.6.2008 getroffen und der Vorsteuerabzug iHv Euro 21.635,38 versagt.

Erstmals mit der Berufung vom 15.5.2008 wurde ein zwischen der Tochtergesellschaft E.GmbH und der Bw. am 31.3.2008 abgeschlossener Dienstleistungsvertrag vorgelegt. Der Vertragsbeginn ist darin unter Punkt 8.1. rückwirkend mit 17.12.2007 (Tag des Anteilskaufs) angegeben. Die Dienstleistungen sollten laut Punkt 2.1. in den Bereichen Finanzwesen, rechtliche Angelegenheiten, Information und Kommunikation erfolgen. Als pauschales Entgelt wurden monatlich Euro 1.500,00 vereinbart. Es wurde vorgebracht, dass derartige Dienstleistungen bereits seit 17.12.2007 gegenüber der E.GmbH erbracht worden wären. Die Bw. argumentierte unter Bezug auf die EuGH-Rechtsprechung („Cibo Participations“) und vermeinte, dass die Bw. als geschäftsleitende Holding fungiert habe und dass auch bereits davor Vorbereitungshandlungen gesetzt worden wären, die die Unternehmereigenschaft begründeten und daher der Vorsteuerabzug zustehe. Schon bei den Verhandlungen über den Erwerb der E.GmbH sei geplant gewesen eine geschäftsleitende Holding zu gründen, da der Zweck nicht nur in der bloßen Beteiligung, sondern in der Einflussnahme auf die E.GmbH und in deren Verwaltung gesehen worden sei.

Am 3.6.2008 wurde der zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz eine an die E.GmbH adressierte Rechnung der Bw. vom 16.4.2008 über den Leistungszeitraum 17.12. - 31.3.2008 vorgelegt. Darin wurde ohne nähere Details auf die Erbringung der im Dienstleistungsvertrag angeführten Leistungen verwiesen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp hielt die Bw. fest, dass keine vermögensverwaltende Tätigkeit vorgelegen sei und die Aufwendungen nicht Gründungskosten betrafen, sondern die Transaktionsberatung betreffend den Erwerb der Beteiligung. Abgesehen davon seien die Gründungskosten zu den allgemeinen Kosten zu

zählen und auch für diese stehe einer geschäftsleitenden Holding mit ausschließlich unternehmerischem Bereich nach der EuGH-Rechtsprechung der Vorsteuerabzug zu.

Da die Vorbringen der Bw. im Bp-Verfahren „... es werden zukünftig Leistungen erbracht werden ...“ zu den Angaben in den Berufungsschriften „... es wurden bereits Leistungen erbracht, sodass die Bw. operativ tätig ist ...“ in Widerspruch standen, erging durch den UFS der in den Entscheidungsgründen angeführte Vorhalt vom 15.5.2009.

Damit wurde die Bw. u.a. ersucht, die Widersprüche aufzuklären und darzulegen, warum ein nur 6 Tage nach Ende des Bp-Verfahrens mit Rückwirkung geschlossener Dienstleistungsvertrag sowie die behauptete Leistungserbringung ab Dezember 2007 im Bp-Verfahren nicht thematisiert wurden. Des weiteren wurde ersucht konkret darzulegen und Beweismittel beizubringen, wodurch die behauptete, schon von der Gründung an bestehende, Absicht objektiv nachgewiesen wird, geschäftsleitend und operativ im Zusammenhang mit der zu erwerbenden Beteiligung tätig werden zu wollen, Einfluss auf die Tochtergesellschaft und deren Verwaltung zu nehmen und Umsätze aus Dienstleistungen für sie ausführen zu wollen.

Die Beantwortung des Vorhaltes erfolgte mit Schreiben vom 22.6.2009. Die Bw. wies darauf hin, dass die Angaben im Bp-Bericht auf einem Missverständnis beruhten. Bereits seit Erwerb der Gesellschaft seien durch die Bw. an die E.GmbH Dienstleistungen erbracht worden. Es habe zu diesem Zeitpunkt kein schriftlicher Vertrag bestanden. Jedoch sei davon auszugehen, dass ein mündliches Vertragsverhältnis vorgelegen sei, da bereits laufend Tätigkeiten für die E.GmbH ausgeübt worden seien. Der am 31.3.2008 abgeschlossene Dienstleistungsvertrag habe nur das seit 17.12.2007 mündlich abgeschlossene Vertragsverhältnis dokumentiert. Aus dem beigelegten Leistungsverzeichnis seien Leistungen bereits ab Dezember 2007 erkennbar. Die Leistungen seien von Mitarbeitern der A. im Wege einer Nutzungseinlage an die Bw. und durch diese an die E.GmbH erbracht worden.

Da nach Ansicht des UFS auch mit diesen Angaben weder die Widersprüche im Sachverhalt geklärt wurden, noch schlüssig dargelegt wurde, dass die Absicht zur Erbringung von Dienstleistungen gegenüber der Tochtergesellschaft bereits von Beginn an bestanden hat, wurde am 26.8.2009 ein neuerlicher Vorhalt (siehe im Detail in den Entscheidungsgründen) an die Bw. gerichtet. Es wurde darin nochmals auf die wesentlichen Punkte Bezug genommen, die bisherigen Beweisergebnisse der Bw. zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme ersucht.

Die Beantwortung erfolgte mit Schreiben vom 10.9.2009. Auch wenn in der Niederschrift zur Schlussbesprechung festgehalten sei, dass die Vorsteuer aufgrund einer künftig operativen Tätigkeit gegenüber der R-AG beantragt worden sei, wäre aufgrund der übermittelten Unterlagen und der Faktenlage doch klar, dass die Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits

Dienstleistungen an die E.GmbH erbracht hatte. Da die E.GmbH über keine Dienstnehmer verfügt habe, sei von Beginn an klar gewesen, dass diese Dienstleistungen nach dem Erwerb aus dem S-Konzern durch die Muttergesellschaft hätten erledigt werden müssen. In der Bp-Besprechung sei scheinbar darauf nicht eingegangen worden bzw. sei ein Missverständnis dahingehend vorgelegen, dass noch keine Fakturierung der schon erbrachten Leistungen erfolgt sei. Die Rechnungslegung mit 16.4.2008 sei nicht als ungewöhnlich zu betrachten, da üblicherweise Dienstleistungen pro Quartal bzw. halbjährlich abgerechnet werden. Wesentlich sei jedenfalls der Leistungszeitraum, dessen Beginn, wie aus der übermittelten Aufstellung ersichtlich sei, bereits im Dezember 2007 gelegen war.

Die Bw. betonte nochmals, dass von Beginn an beabsichtigt gewesen sei die R-AG unmittelbar bzw. mittelbar zu erwerben und auf die dadurch erworbene Gesellschaft auch im Wege von operativen Leistungen Einfluss zu nehmen. Das Konzept der Bw. sei immer davon ausgegangen, dass die Bw. Leistungen an die erworbenen Gesellschaften erbringen werde. Unter Verweis auf das Urteil des EuGH 8.6.2000, C-400/98 (Breitsohl) führte die Bw. aus, dass als Steuerpflichtiger gelte, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegbare Absicht habe, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben und erste Investitionsausgaben hierfür tätige. Nach Ansicht der Bw. seien dies im vorliegenden Fall die in Anspruch genommenen Beratungsleistungen für den Erwerb der Beteiligung, sodass auch schon in diesem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug zustehe.

Zu den Ausführungen der Bw. wird festgehalten, dass für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 die Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer vorliegen muss. Es kann die Unternehmereigenschaft jedoch bereits mit Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze erworben werden. Der tatsächliche Zeitpunkt der Rechnungsausstellung ist für die Abzugsberechtigung nicht maßgeblich.

Um nun im gegenständlichen Fall zu beurteilen ob die Bw. zum Vorsteuerabzug aus den an sie verrechneten Beratungsleistungen berechtigt ist, ist vorerst die Frage zu klären, ob die Bw. bereits bei Leistungsbezug die Absicht zur Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen hatte. Dabei handelt es sich um eine Tatfrage, deren Klärung der freien Beweiswürdigung unterliegt.

Die Einsicht und Prüfung der dem beantragten Vorsteuerabzug zugrunde liegenden Rechnungen hat u.a. ergeben, dass die darin an die Bw. (weiter-)verrechneten Leistungen (großteils anwaltliche Leistungen, u.a. "Fusionskontrolle") aus folgenden Zeiträumen stammen:

- 1) Rechnung vom 10.12.2007 der R-Bet.AG über weiterverrechnete Kosten:
Rechtsanwälte für Zeitraum 10/2006 – 9/2007 (Betrag Euro 441.439,41 + 88.287,88 USt) und K.Treuhand GmbH für Zeitraum 1/2007 – 8/2007 (Betrag Euro 28.868,75 + 5.773,75 USt),

2) Rechnung S.Rechtsanwälte vom 5.2.2008 für Zeitraum 1/2007 – 12/2007 (Betrag Euro 78.164,05 + 15.632,81 USt),

3) Rechnung F.Rechtsanwälte vom 7.3.2008 für Zeitraum 9/2007 – 12/2007 (Betrag Euro 30.012,80 + 6.002,57 USt).

Die angeführten Rechnungen wurden zwar im Dezember 2007 sowie Februar und März 2008 an die Bw. gelegt, es beginnen jedoch die in Rede stehenden Leistungszeiträume wie oben angeführt mit Oktober 2006 und enden (wie den Rechnungsbeilagen zu entnehmen ist) im August oder September 2007, spätestens am 17.12.2007.

Auch wenn grundsätzlich die Unternehmereigenschaft mit Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze beginnen kann, müssen Aktivitäten (Leistungen) vorliegen, die dem möglichen Unternehmer, somit hier der Bw., zuordenbar sind und die nach außen gerichtet sind, also eine Teilnahme am Wirtschaftsleben begründen.

Aus den Unterlagen (Rechnungen und Leistungsverzeichnisse) kann lediglich darauf geschlossen werden, dass eine Beteiligung an der R-AG im Konzern erworben werden sollte. In diesen Leistungsverzeichnissen wird auf die in diesen Zeiträumen schon existenten und zur A.-Gruppe gehörigen Gesellschaften, die R-AG und die E.GmbH, Bezug genommen. Die R-Bet.AG wird als Mandantin angeführt.

Nicht unwesentlich für die Beurteilung, ob Vorbereitungshandlungen der Bw. vorliegen können, ist der Aspekt, dass die Bw. erst mit 31.7.2007 gegründet wurde. Dass konkret die noch nicht gegründete Bw. die Erwerberin der Anteile sein wird und es sich um Vorbereitungshandlungen für den Erwerb durch die Bw. handelt, wird mit den vorliegenden Unterlagen nicht nachgewiesen. Die ab dem Oktober 2006 erbrachten und Ende Dezember 2007 bzw. Februar und März 2008 (weiter)verrechneten Leistungen waren im Leistungszeitraum weder an die künftig zu gründende Bw. gerichtet, noch ist nachvollziehbar, dass die Bw. (ggf. in Gründung) die Auftraggeberin gewesen wäre. Eine Zuordnung der Leistungen an die Bw. ist nicht möglich.

Weiters liegen für diese Zeiträume keine Nachweise oder Unterlagen vor, aus denen geschlossen werden kann, dass für eine zu gründende Gesellschaft (die Bw.) die Absicht bestanden hat, operativ tätig zu werden.

Die Bw. wurde erst mit Gesellschaftsvertrag vom 31.7.2007 gegründet. Sämtlichen Unterlagen zur Gründung (z.B. Vollmachten der Gesellschafter-Vertreter aus dem Juli 2007) und dem Gesellschaftsvertrag selbst ist zu entnehmen, dass die Bw. zum Erwerb der Anteile an der R-AG als Holding gegründet werden sollte. Auch gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz wurde im Fragebogen vom 23.8.2007 erklärt, dass in den beiden ersten Jahren keine Umsätze erwartet werden. Hätte die Absicht auf eine operative Leistung „schon immer“ bestanden, hätte diese auch ihren Niederschlag in den Unterlagen finden müssen.

Aufgrund des Sachverhaltes wird festgestellt, dass die Voraussetzung für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft der Bw. im Zeitpunkt der Leistungserbringung weder im Sinne von Vorbereitungshandlungen noch einer klar nach außen ersichtlichen Absicht zur späteren Einnahmenerzielung gegeben war. Es kann nicht darauf geschlossen werden, dass im Zusammenhang mit dem geplanten Erwerb der Beteiligung an der R-AG tatsächlich beabsichtigt war, auch in die Verwaltung der Tochtergesellschaft auf entgeltlicher Basis einzugreifen.

Der Ansicht der Bw., dass ihr der Vorsteuerabzug aus den verrechneten Kosten für die Beratungsleistungen iSv Vorbereitungshandlungen zustehe, ist aufgrund der obigen Ausführungen nicht zu folgen. Weder sind die gesetzlichen Voraussetzungen des § 12 iVm § 2 UStG 1994 erfüllt, noch liegt ein Sachverhalt iSd EuGH-Rechtsprechung 8.6.2000, C-400/98, „Breitsohl“, vor.

Das Datum an dem die Eingangsrechnungen an die Bw. gelegt wurden ist für den Vorsteuerabzug nicht maßgeblich, sondern wie ausgeführt, der Zeitpunkt der den Vorsteuern zugrunde liegenden Leistungserbringung.

Der Abzug der beantragten Vorsteuern iHv insgesamt Euro 116.058,07 wurde daher zu Recht nicht gewährt, da es an der Begründung der Unternehmereigenschaft der Bw. bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung (ab Oktober 2006) fehlt.

Dem weitere Argument der Bw., dass sie ab Dezember 2007 als geschäftsleitende Holding für die E.GmbH Leistungen erbracht habe und ihr daher aus diesem Grund der Vorsteuerabzug zu gewähren sei, ist für den berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht zu folgen.

Abgesehen von der fehlenden Unternehmereigenschaft schon im Zeitpunkt der Leistungserbringung an die Bw. liegt nach Ansicht des UFS kein Sachverhalt vor, aufgrund dessen ab Dezember 2007 von einer tatsächliche Ausübung einer geschäftsleitenden Tätigkeit der Bw. für ihre Tochtergesellschaft zur Beurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung ausgegangen werden kann.

Die Bw. brachte erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.6.2008 vor, dass man seit 17.12.2007 vom Bestehen eines mündlichen Dienstleistungsvertrages hätte ausgehen können. Schriftlich sei dieser mündliche Vertrag am 31.3.2008, rückwirkend per 17.12.2007, mit der E.GmbH geschlossen worden.

Obwohl genau die Problematik der fehlenden wirtschaftlichen Tätigkeit für die Versagung des Vorsteuerabzuges im Bp-Verfahren entscheidungsrelevant und Thema der Besprechungen war, und diese auch Eingang in die seitens der Bw. unterzeichnete Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.3.2008 gefunden hatte, war in diesem Verfahren vom Bestehen

einer operativen Tätigkeit der Bw. keine Rede. Im Zuge des vom 6. – 19.3.2008 durchgeführten Prüfungsverfahrens wurde seitens der Bw. (vertreten durch den Geschäftsführer) nicht vorgebracht, dass schon seit Dezember 2007 ein mündlicher Dienstleistungsvertrag bestanden und die Bw. gegenüber der E.GmbH bereits Dienstleistungen erbracht habe. Auch die Absicht den Dienstleistungsvertrag demnächst schriftlich abschließen zu wollen blieb unerwähnt. Während der Umsatzsteuerprüfung wurde lediglich vorgebracht, dass die Bw. erst künftig Dienstleistungen an die R-AG erbringen sollte um dadurch künftig operativ tätig zu werden.

Auch das Argument der Bw., dass im Bp-Verfahren der in zeitlicher Nähe zum Prüfungs-geschehen vorgesehene Abschluss des Vertrages am 31.3.2008 sowie eine bisherige Beratungstätigkeit aufgrund eines Missverständnisses unerwähnt geblieben sind, ist in Frage zu stellen. Dies umso mehr, als zum Teil die im Prüfungsverfahren neben dem Geschäftsführer für die Bw. agierenden Personen, jene waren die, wie dem im Verfahren vor dem UFS beigebrachten Leistungsverzeichnis entnommen werden kann, als Erbringer der Leistungen angeführt sind. Auch die in der Vorhaltsbeantwortung getätigten eher unbestimmten Angabe, dass man von Bestand eines mündlichen Vertrages seit Dezember 2007 „hätte ausgehen müssen“ untermauert das Vorbringen über eine tatsächlich geschäftsleitende Tätigkeit der Bw. nicht.

Die mit Rechnung vom 16.4.2008 iHv Euro 5.250 netto erfolgte Verrechnung von Dienstleistungen an die E.GmbH betreffend den Zeitraum 17.12.2007 bis 31.3.2008 unter Hinweis auf den Dienstleistungsvertrag vom 31.3.2008 überzeugt ebenfalls nicht. Bis auf den Geschäftsführer verfügte die Bw. über kein eigenes Personal. Auf die Frage des UFS wer die Leistungen erbracht habe, wurde vorgebracht, dass die Dienstleistungen von Mitarbeitern der A. in Form einer Nutzungseinlage an die Bw. erfolgten und von dieser an die E.GmbH weiterverrechnet wurden. Es wurden bis auf ein dem UFS zur Rechnung vom 16.4.2008 vorgelegtes Leistungsverzeichnis, bei dem es sich um eine hauptsächlich den Zeitraum Februar bis Juni 2008 betreffende Stundenaufstellung handelte, keine Nachweise über das Bestehen einer Verrechnungs- oder Leistungsvereinbarung im Konzern beigebracht. Ein Eingreifen in die Verwaltung der Tochtergesellschaft im Sinne der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere des Urteils vom 27.9.2001, C-16/00 „Cibo Participations“, und demnach eine wirtschaftliche Tätigkeit einer Holdinggesellschaft iSd Art. 4 Abs. 2 iVm Art. 17 der 6. MwSt-Richtlinie für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, kann aus vorstehenden Gründen nicht festgestellt werden.

Weiters ist den früher und zeitnäher im Bp-Verfahren getätigten Aussagen der Bw. hinsichtlich einer erst zukünftigen operativen wirtschaftlichen Tätigkeit ein höherer Wahrheitsgehalt beizumessen, als der im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft von

Holdinggesellschaften abweichenden Darstellung des Sachverhaltes im späteren Berufungsverfahren.

Zusammengefasst ergibt die Beurteilung des Sachverhaltes, dass die Gründung der Bw. und die weiteren gesellschaftsrechtlichen Vorgänge zum Zweck des Erwerbes der Beteiligung an der R-AG im Konzern erfolgten. Es lagen keine der Bw. zuzurechnende Vorbereitungshandlungen und keine nachweislich nach außen wirkende Absicht zur Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen vor, um die Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der Leistungserbringung an die Bw. zu begründen, sodass der Vorsteuerabzug schon aus diesem Grund zu versagen war.

Eine spätere wirtschaftliche, geschäftsleitende Tätigkeit, die über den bloßen Erwerb und das Halten der Gesellschaftsanteile hinausgeht, war nicht festzustellen.

Die Entscheidung über die Berufungen war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 26. Jänner 2010