



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ZZ, vom 25. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels vom 4. Mai 2012 betreffend Umsatzsteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer wird festgesetzt mit -461.850,60 €.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem (aufgehobenen) Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 19.8.2011 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH hat die ihr für den Ankauf einer Liegenschaft sowie für Adaptierungsarbeiten in Rechnung gestellt Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen. Teile des Objekts werden steuerpflichtig an einen Verein vermietet. Hinsichtlich der restlichen Teile bestand die Absicht, diese (nach Durchführung von Adaptierungsarbeiten) steuerpflichtig an nachstehende AG zu vermieten.

Die Z-KG ist alleinige Gesellschafterin der Berufungswerberin. An dieser KG sind die Bankgeschäfte tätigende Z-AG (kurz: AG) zu 100% und die Z-GmbH zu 0% beteiligt. Anlässlich einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, die Berufungswerberin sei finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich in die AG eingegliedert. Dies deswegen, weil die AG eine unentgeltliche Patronatserklärung "übernommen" hat und insbesondere

deswegen, weil die Berufungswerberin ihre Finanzierung ausschließlich durch die AG vornimmt, womit eine Einflussnahme auf die Preispolitik der Berufungswerberin gegeben sei. Das Finanzamt strich (daher) den bisher gewährten Vorsteuerabzug und setzte die Umsätze mit null fest.

Unstrittig ist sowohl die finanzielle und als auch die organisatorische Eingliederung gegeben. Gegen das Vorliegen der wirtschaftlichen Eingliederung führte die Berufungswerberin ins Treffen:

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG ist eine juristische Person dann nicht mehr als selbständig zu betrachten, wenn sie einem anderen Unternehmen derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen mehr hat. Dies ist dann der Fall, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist.

Sowohl nach der Rechtsprechung von VwGH und BFH sind die drei Merkmale nicht unabhängig voneinander zu beurteilen, sondern im Kontext zu sehen. Damit eine Organschaft vorliegt kann es daher ausreichen, wenn eines der drei Merkmale weniger stark ausgeprägt ist, dafür aber die anderen Merkmale erheblich deutlicher in den Vordergrund treten (VwGH 29.3.2001, [96/14/0085](#); BFH 20.8.2009, V R 30/06).

Aus dem Gesetzeswortlaut ist zu entnehmen, dass jedoch alle drei Merkmale kumulativ vorliegen müssen. Werden nur zwei Merkmale erfüllt, reicht dies nicht aus um eine Organschaft zu begründen (VwGH 19.7.2000, [98/13/0118](#)).

Aus dem Vorliegen eines dieser Merkmale kann allerdings nicht auf das Zutreffen eines der beiden anderen Merkmale geschlossen werden (Kühbacher, SWI 9/2012, Umsatzsteuerliche Organschaft in Österreich und Deutschland, S. 412). Auch der VwGH sieht keinen Zusammenhang zwischen den einzelnen Merkmalen (VwGH 20.1.1999, [96/13/0090](#)). Da die Höchstgerichte eine sehr separierte Betrachtungsweise der Merkmale haben, ist daraus zu schließen, dass eine sehr starke Ausprägung von zwei Merkmalen eine nur undeutliche Ausprägung des dritten Merkmals der Organschaft nicht kompensieren kann. Eine Organschaft liegt daher nur dann vor, wenn ein deutliches Verhältnis der Ober- und Unterordnung vorliegt.

....

Die **wirtschaftliche Eingliederung** ist gemäß der VwGH Rechtsprechung dann gegeben, wenn Organträger und Organgesellschaft eine wirtschaftliche Einheit bilden, bei der das Organ dem Organträger untergeordnet ist (VwGH 29.3.2001, [96/14/0085](#)). Dabei ist es von Bedeutung, ob zwischen den beiden Unternehmen ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht und die Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind und sich ergänzen (VwGH 29.3.2001, [96/14/0085](#)). Dies wird immer dann der Fall sein, wenn die Organgesellschaft einer Betriebsabteilung des Organträgers gleichkommt bzw. eine betriebliche Teilfunktion übernimmt. Demnach muss eine starke wirtschaftliche Leistungsverflechtung bestehen.

Keine wirtschaftliche Eingliederung liegt hingegen vor, wenn beide Unternehmen in völlig unterschiedlichen Produkt-Markt-Kombinationen tätig sind (VwGH 9.9.1980, [2595/80](#)). Selbst wenn artverwandte, nicht identische Leistungen verschiedenen Zielgruppen angeboten werden, begründet dies noch keine wirtschaftliche Eingliederung. Vielmehr liegt eine Arbeitsteilung im Konzern vor und somit eine Nebenordnung. Dies ist auch dann der Fall,

wenn von der Muttergesellschaft administrative Arbeiten übernommen werden (VwGH 19.7.2000, [98/13/0117](#)).

Auch der BFH sieht die wirtschaftliche Eingliederung dann als gegeben, wenn der Organträger der Organgesellschaft die wesentliche Betriebsgrundlage zur Verfügung stellt und diese ev. auch noch durch Kündigung der Rechtsbeziehung eine wesentliche Grundlage für ihre Umsatztätigkeit entziehen kann. Schon die bloße Möglichkeit einen Mietvertrag zu kündigen gibt dem Vermieter eine beherrschende Stellung (Kranich/Siegl/Waba, UStG, § 2 Anm 300a).

Die enge Auslegung der Organschaftsmerkmale beruht nicht zuletzt auch auf EU Recht, nämlich auf Art. 4 Abs. 4 UAbs. 2 der 6. MwSt-RL bzw. des Art. 11 UAbs. 1 MwStSyst-RL. Die Zusammenfassung von selbständigen Personen zu einer sogenannten Mehrwertsteuergruppe, wenn eine enge finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehung besteht, als einen Steuerpflichtigen, stellt eine Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz des Art. 4 6. MwSt-RL dar. Gemäß der EUGH Rechtsprechung sind Mehrwertsteuerbestimmungen, die eine Ausnahme vom Grundsatz darstellen, besonders eng auszulegen (Kühbacher a.a.O., S. 420).

Vergleicht man die von der Rechtsprechung geforderten Merkmale für die wirtschaftliche Eingliederung mit jenem wie sie zum Prüfungszeitpunkt vorlagen, so sind diese - soweit sie die wirtschaftliche Eingliederung betreffen - nicht gegeben.

Die Vermietungstätigkeit der Berufungswerberin umfasst die Vermietung eines Gebäudes an die AG sowie die Vermietung eines Ambulanzjets an ein Rettungsflugunternehmen.

Diese Tätigkeit ist uE nicht als Bankgeschäft gemäß BWG einzustufen und auch nicht als Teil des Bankgeschäfts in dem es eine ergänzende Funktion darstellt, wie z.B. das Marketing für die AG. Vielmehr ist dies eine vom Bankgeschäft unabhängige Tätigkeit, nämlich die Vermietung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern.

Dass die AG eine Patronatserklärung für Zwecke der Bilanzierung übernommen hat, stellt wirtschaftlich betrachtet eine Garantie für die eigene Forderungen gegenüber der Berufungswerberin dar, da die AG der einzige Gläubiger der Berufungswerberin ist. In Anbetracht der obigen Ausführungen zu den Merkmalen der Organschaft ist dieser Sachverhalt wohl der finanziellen und nicht der wirtschaftlichen Eingliederung zuzuordnen.

Die Refinanzierung ausschließlich durch die AG ist nicht zwingend für die Berufungswerberin. Auf Grund vorhandener Sicherheiten (Immobilien) ist eine Kreditaufnahme auch bei einer anderen Bank jederzeit möglich. Die Annahme der Betriebsprüfung, dass sich die Berufungswerberin zwingend bei der AG refinanzieren muss, ist nicht nachzuvollziehen, da diesbezüglich keinerlei Beschränkungen in Satzung oder sonstigen Verträgen bestehen.

Der Hinweis der Betriebsprüfung auf die Konditionengestaltung des Kredites ist uE bei Projektfinanzierungen durchaus im Bereich des Möglichen. Die Betriebsprüfung führt diese jedoch als weiteres Indiz für ein Eingliederungsmerkmal an. Unseres Erachtens ist dieses Merkmal, wenn man es als Indiz für ein Merkmal der Organschaft heranzieht, der finanziellen Eingliederung zuzuordnen, da die besonderen Konditionen sich wohl nur aus der mittelbaren Gesellschafterstellung begründen. Eine wirtschaftliche Eingliederung ist dadurch nicht gegeben.

Die beabsichtigte teilweise Vermietung des angekauften Gebäudes an die AG stellt uE ebenfalls keine wirtschaftliche Eingliederung dar, zumal die AG nicht der einzige Mieter im Rahmen der Vermietungstätigkeit der Berufungswerberin ist. Darüber hinaus besteht auch keine Unterordnung der Berufungswerberin, indem die AG die wesentliche Betriebsgrundlage durch Vertragskündigung entziehen kann (Kranich/Siegl/Waba, UStG, § 2 Anm 300a). Vielmehr könnte die Berufungswerberin der AG den Mietvertrag kündigen und damit ergibt sich eine Umkehr der Machtausübung. Auch wenn die AG den Mietvertrag kündigen würde, ist

der Berufungswerberin nicht eine wesentliche Grundlage ihrer Geschäftstätigkeit entzogen.
Die Berufungswerberin müsste nur einen neuen Mieter suchen.

Daraus folgt, dass auf Grund der vorhandenen Tatbestandsmerkmale und in Auslegung der EUGH Rechtsprechung aber auch der VwGH Erkenntnisse die wirtschaftliche Eingliederung nicht gegeben ist und somit ein Merkmal der umsatzsteuerlichen Organschaft bei diesem Sachverhalt fehlt. Daher liegt unseres Erachtens keine umsatzsteuerliche Organschaft zum Prüfungszeitpunkt vor, sodass der Vorsteuerabzug von den Anschaffungskosten der Liegenschaft zu Recht erfolgte und die Berufungswerberin als eigenes umsatzsteuerliches Unternehmen zu beurteilen ist.

Die Berufungswerberin beantragte (daher), die Vermietungsumsätze ihr zuzurechnen und die Vorsteuern anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie die Berufungswerberin zutreffend dargelegt hat liegt die wirtschaftliche Eingliederung nicht vor. Daran würde sich auch nichts ändern, wenn die Refinanzierung durch die AG für die Berufungswerberin zwingend wäre, weil dieser Umstand nur auf die (ohnehin unstrittig gegebene) finanzielle Eingliederung hindeutet. Dass die Vermietung an den Verein sowie die (steuerpflichtig geplante) Vermietung an die AG dem Grunde nach nicht anzuerkennen sei, hat das Finanzamt nicht eingewendet. Der Berufung war daher Folge zu geben.

Linz, am 31. Dezember 2013