



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch X-Steuerberatungsgesellschaft, vom 18. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 15. September 2003 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis März 2003 und April bis Juni 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (kurz Bw.) ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft, die am 6. 12. 2002 durch die X-AG und Dr. R. gegründet und am 31. 12. 2002 in das Firmenbuch eingetragen wurde. Gemäß Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 6. 12. 2002 übernahm die Bw. von der X-AG eine 51 %ige Beteiligung an der Y-S.A. mit Sitz in M... (Spanien) im Wege einer Sachgründung gemäß §§ 20 ff Aktiengesetz. Die Sacheinlage war Teil einer Steuerspaltung gemäß Art. VI UmgrStG. Weiters erwarb die Bw. im Jahr 2003 eine 100 %ige Beteiligung an der Z-GmbH.

Laut § 2 der Satzung umfasst der Unternehmensgegenstand der Bw. folgende Bereiche:

- Das Halten von Beteiligungen an Firmen, Unternehmungen bzw. Körperschaften im In- und Ausland,
- das Halten von Immobilien aller Art,
- die Gesellschaft ist berechtigt, im In- und Ausland Zweigniederlassungen zu errichten, sich an anderen Unternehmungen des In- und Auslandes zu beteiligen, ausgenommen die Beteiligung in Form von Bankgeschäften, solche Unternehmen zu erwerben und zu errichten sowie

alle Geschäfte einschließlich Interessengemeinschaftsverträge einzugehen, die geeignet sind, mittelbar oder unmittelbar die Interessen der Gesellschaft zu fördern.

1.2. In dem am 31. 3. 2003 beim Finanzamt eingegangenen „Fragebogen für AG bzw. GmbH“ anlässlich der Betriebseröffnung machte die Bw. unterem anderem folgende Angaben: Genaue Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit: „Holding“; Voraussichtlicher Jahresumsatz für das Eröffnungs- und das Folgejahr: „0“; Anzahl der im Betrieb voraussichtlich beschäftigten Arbeitnehmer: „/“

1.3. In den Umsatzsteuervoranmeldungen für 1–3/2003 und 4–6/2003 begehrte die umsatzlose Bw. den Abzug von 2.966,15 Euro bzw. 8.508,11 Euro Vorsteuern. Wegen dieser Erstattungsbeträge nach Neugründung führte das Finanzamt am 10./11. 9. 2003 eine USt-Sonderprüfung durch. Dabei stellte die Prüferin fest, dass die für die genannten Zeiträume geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Wesentlichen Dienstleistungen betroffen hatten, die der Bw. von Dritten im Zusammenhang mit der Gesellschaftsgründung und dem Erwerb der Beteiligung an der Y-S.A. in Rechnung gestellt worden waren. Diese Dienstleistungen bezogen sich insbesondere auf die Errichtung von Verträgen sowie auf diesbezügliche Beratungs- und Prüfungstätigkeiten. Weiters stellte die Prüferin anhand der vorgelegten Aufzeichnungen für den Zeitraum 1. 1. bis 31. 8. 2003 fest, dass der Umsatz der Bw. im Wesentlichen aus dem Bezug von Dividenden (408.000 €) aufgrund einer Gewinnausschüttung der Y-S.A. für das Jahr 2002 bestand. Darüber hinaus vereinnahmte die Bw. Zinserträge (6.833,35 €) und von der Y-S.A. geleistete Kostenersätze (16.933,65 €) für Reisen von Vorstandsmitgliedern der Bw. nach Spanien.

In der Niederschrift vom 11. 9. 2003 über das Ergebnis der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat die Prüferin die Ansicht, dass die Bw. nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, weil sich ihre Tätigkeit auf das Halten von Beteiligungen beschränke. Laut Auskunft des Vorstandes K. sei die Bw. „inaktiv“. Der Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen seien keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinn der 6. MWSt-RL. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes stelle der Erwerb einer Beteiligung keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis der Beteiligung Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstandes sei (EuGH 27. 9. 2001, Rs. C-16/00). Da die Bw. als Beteiligungsholding nicht mit Leistungen im Wirtschaftsleben in Erscheinung trete, sei keine Unternehmereigenschaft im Sinn des § 2 UStG 1994 gegeben.

1.4. Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und erließ mit Ausfertigungsdatum 15. 9. 2003 Bescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994, mit welchen die Umsatzsteuer für das erste und zweite Quartal 2003 jeweils mit Null festgesetzt wurde.

1.5. In einer vom Finanzamt als Berufung gegen diese Bescheide gewerteten Eingabe vom 18. 9. 2003 führte die Bw. durch ihren Vorstand K. Folgendes aus:

„...Mit Bedauern habe ich Ihre Nachricht erhalten und muss feststellen, dass wir uns über einige Dinge noch hätten unterhalten müssen, damit Sie die...AG richtig einordnen können.

Wenn ich von „nicht operativ“ gesprochen habe, so meinte ich, dass wir dort keine produktive Einheit involviert haben wie in der Tochtergesellschaft Y-S.A..

...Wir hatten jedoch immer vor, als...AG Unternehmensberatungen durchzuführen. Zwecks dessen haben wir einen Internet-Zugang errichtet und bereiten gerade eine entsprechende Internet-homepage vor. Wir haben auch eine Kurzinformation – liegt anbei – erstellt, die an Banken und entsprechende Interessenvertretungen verteilt wird. Wie Sie wissen, haben wir gerade erst unsere Visitenkarten gedruckt, damit wir jetzt aktiv werden können. Wir werden noch in diesem Jahr Umsätze aus unserer beratenden Tätigkeit erwirtschaften. Außerdem haben wir Herrn Dipl. Ing. W. als Berater für diese Tätigkeit gewonnen (als Beweis kann seine Visitenkarte als...Mitarbeiter dienen).

Ich bin offiziell als Mentor der Gruppe c.e. im Rahmen einer Aktivität der „G. Mind Systems“ eingesetzt. Die Funktion, die ich und meine Kollegen dort im Rahmen der...AG wahrnehmen werden ist, mit kleinen Unternehmen optimale Strukturen zu erarbeiten und diese dann auch umzusetzen. Die Gründung dieser Gruppe erfolgte im letzten Monat.

Selbstverständlich ist es unser Ziel, durch die Beratungstätigkeit neue Projekte für den Ausbau der...AG zu identifizieren.

Da wir in Spanien 2 bis 3 Board of Directors Sitzungen pro Jahr abhalten werden, ist unsere Tätigkeit als Verwalter äußerst gering. Natürlich nehmen wir auch aktiv am Unternehmensgeschehen in Spanien bzw. der Unternehmensgruppe dort teil. So sind wir derzeit mit einer Studie befasst, die die Möglichkeit eines Altreifenrecyclings im Raum Tirol, Südbayern und Vorarlberg untersucht.

Sie konnten aufgrund unseres Gespräches wahrscheinlich nicht zu einer anderen Meinung kommen, da wir uns nicht umfassend über die Tätigkeit der...AG unterhalten haben.

Natürlich ist unsere Gesellschaft noch sehr jung und sie können derzeit von noch keinen großen Aktivitäten ausgehen. Sie werden jedoch mit Sicherheit folgen !

Anhand der aufgezeigten Fakten dürfte jedoch eindeutig sein, dass bei der...AG sehr wohl Unternehmereigenschaft vorliegt. Ich bitte deshalb um entsprechende Korrektur der Bescheide....“

1.6. In einer als Ergänzung zur Berufung bezeichneten Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 23. 10. 2003 wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die bei der USt-Sonderprüfung getroffenen Feststellungen nicht dem tatsächlichen Sachverhalt entsprachen, weil die Bw. auch auf dem Gebiet der Unternehmensberatung tätig sei. Wie der als Beilage zur Berufung vorgelegten „Kurzinformation“ zu entnehmen sei, biete die Bw. insbesondere folgende Beratungsleistungen an:

- Erstellen von Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen und Aufzeigen von Einsparungspotenzialen,
- Managen von kaufmännischen und technischen Projekten,
- Überprüfen und Organisieren von Betriebs- und Arbeitsabläufen,
- Optimierung der Verfügbarkeit von Produktionsmaschinen,
- Reorganisation von Einkauf und Materialwirtschaft,

-
- Durchführung von Bestandsaufnahmen und Verbesserung der Lagerhaltung,
 - Schulung von Mitarbeitern in den Bereichen Gefahrgutversand (ADR und RID) und Transportsicherung,
 - Einführung von Qualitätssicherungssystemen (ISO 90000 ff. Zertifizierung),
 - Errichtung von internen Kontrollsystmen.

Die Bw. befindet sich noch in der Anlaufphase und sei hauptsächlich mit der Akquisition von Kunden beschäftigt. Unter der Adresse „www.....com“ werde derzeit an einer entsprechenden Internetseite gearbeitet. Weiters sei die Bw. bei mehreren Banken zur Erlangung von Sanierungsaufträgen vorstellig geworden. Wie schon in der Berufung erwähnt, bestünden mittlerweile auch fixe Beratungsaufträge von spanischen Unternehmen mit einem voraussichtlichen Umsatzvolumen von zirka 15.000 Euro im Geschäftsjahr 2003. Somit sei die Unternehmereigenschaft der Bw. und damit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben.

1.7. Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. 5. 2004 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge: Die Prüferin habe in einer Stellungnahme vom 9. 3. 2004 ausgeführt, dass die im Zeitraum Jänner bis Juni 2003 geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Wesentlichen Gründungskosten der Bw. sowie weiteren Verwaltungsaufwand betroffen hätten. Die Bw. sei laut § 2 der Satzung nicht als reine Beteiligungsholding errichtet worden. Die Erbringung von Beratungsleistungen sei eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994. Die Unternehmereigenschaft sei jedoch nur in jenem Teilbereich gegeben, in welchem die Bw. Dienstleistungen an Beteiligungsgesellschaften bzw. andere Unternehmen erbringe. In diesem unternehmerischen Bereich stehe der Vorsteuerabzug zu. Ein Vorsteuerabzug sei unzulässig, soweit die vermögensverwaltende Tätigkeit der Bw. betroffen sei. Die Gründung der Bw. und die Schaffung der entsprechenden Beteiligungsverhältnisse seien zwar unabdingbare Voraussetzungen für das unternehmerische Tätigwerden der Bw. gewesen. Nach herrschender Auffassung handle es sich dabei aber um vermögensverwaltende Tätigkeiten, weshalb ein Vorsteuerabzug unzulässig sei.

Eine Personen- oder Kapitalgesellschaft, die sich auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen beschränke und dabei lediglich die Rechte wahrnehme, die sich aus ihrer Gesellschafterstellung ergeben, sei nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994, weil eine solche Gesellschaft im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung trete (Ruppe, UStG 1994, § 2, Rz 36, mwN).

Nur im unternehmerischen Bereich erbrachte Leistungen seien umsatzsteuerbar „und nur die mit diesen Leistungen unmittelbar zusammenhängenden Vorsteuern gelten als für das Unternehmen ausgeführt“ und berechtigten zum Vorsteuerabzug (VwGH 5. 4. 2001, 98/13/0087). Da die strittigen Vorsteuern Aufwendungen für Rechts- und Steuerberatung im Zusammen-

hang mit der Gründung der Bw. sowie weiteren Verwaltungsaufwand beträfen und „diese Aktivitäten nach herrschender Auffassung dem vermögensverwaltenden Bereich zuzuordnen“ seien, werde der Auffassung der Prüferin beigeplichtet.

1.8. Im Vorlageantrag vom 1. 6. 2004 verwies die Bw. auf ihr bisheriges Vorbringen, dem zu folge sich ihre Tätigkeit nicht auf das Halten von Beteiligungen beschränke. Zum Beweis für die von der Bw. erbrachten Beratungsdienstleistungen wurden zwei Ausgangsrechnungen vorgelegt, und zwar:

- Rechnung vom 18. 8. 2003 an Y-S.A.. über 8.250 Euro netto für „Consulting 1/03 – 6/03“ im Ausmaß von 55 Stunden zu je 150 Euro;
- Rechnung vom 30. 9. 2003 an G-KEG, über 600 Euro zuzüglich 20 % Umsatzsteuer für „Unternehmensberatung (Ges.-Gründung)“ im Ausmaß von 4 Stunden zu je 150 Euro.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Ein Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die in Rechnungen im Sinn des § 11 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 erster Satz UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

2.2. Eine reine Holdinggesellschaft (Beteiligungsholding), 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, ist nicht Unternehmerin und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil sie im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung tritt (vgl. VwGH 19. 10. 1987, 86/15/0100; VwGH 29. 1. 2003, 97/13/0012; EuGH 20. 6. 1991, Rs C-60/90 „Polysar“; EuGH 14. 11. 2000, Rs C-142/99 „Floridienne und Berginvest“). Nach Art. 4 Abs. 2 zweiter Satz der für die Auslegung des Unternehmerbegriffes maßgebenden sechsten MwSt-Richtlinie, 77/388/EWG (seit 1. 1. 2007 Art. 9 Abs. 1 MwSt-SystRL) gilt als wirtschaftliche Tätigkeit zwar auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst. Im Halten und Verwalten einer Beteiligung ist jedoch keine derartige Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im Sinn des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie zu sehen (EuGH 21. 10. 2004 Rs C-8/03 „Banque Bruxelles Lambert S.A“). Da die vereinnahmte Dividende lediglich Ausfluss des Innehabens der Beteiligung ist, erbringt die Holding insoweit keine Leistung gegen Entgelt (EuGH 12. 7. 2001, Rs C-102/00 „Welthgrove BV“).

2.3. Eingriffe einer Beteiligungsholding in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat (geschäftsleitende Holding), sind dann eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinn des Art. 4 Abs. 2 der sechsten MwSt-Richtlinie und damit eine unternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 UStG, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Art. 2 der sechsten MwSt-Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften (EuGH 27. 9. 2001 Rs. C-16/00 „Cibo Participations SA“). Hiefür reichen allerdings unentgeltliche Eingriffe in die operative Tätigkeit der Tochtergesellschaften nicht aus, sondern muss die Holding im Rahmen schuldrechtlicher Verträge tätig werden und für ihre Leistungen ein gesondertes Entgelt erhalten (vgl. Ruppe, UStG 1994³, § 2, Tz 36/3; BFH 9. 10. 2002, V R 64/99).

2.4. Entfaltet eine Beteiligungsholding neben der Beteiligungsverwaltung eine wirtschaftliche Tätigkeit, die mit der Beteiligung nichts zu tun hat (gemischte Holding), so tritt zu der nicht-unternehmerischen 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, UStG 1994³, § 2, Tz 36/1, mwN). Auch nach der Rechtsprechung des EuGH ist in derartigen Fällen eine Trennung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Sphäre geboten, weil die Vorsteuer aus Aufwendungen, so weit sich diese auf Tätigkeiten beziehen, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der 6. MwSt-RL fallen, nicht abziehbar ist (EuGH 13. 3. 2008, C-437/06 „Securenta“; mit Anmerkungen von Leidl, SWK 2008, S 428 ff).

2.5. In zeitlicher Hinsicht muss die nach den obigen Grundsätzen zu beurteilende Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer gegeben sein, wobei die Unternehmereigenschaft bereits mit den Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze erworben wird. Bei umsatzlosen Unternehmern ist für den Vorsteuerabzug die nachgewiesene Absicht, Umsätze zu erzielen, maßgeblich (Kolacny/Caganek, UStG³, 2005, § 12, Anm. 3). Als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer im Sinn des § 2 UStG und Art. 4 der 6. MwSt-RL (Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL) gilt demnach, wer die durch objektive Anhaltpunkte belegte Absicht hat, eine entgeltliche Tätigkeit nach § 2 UStG (wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. Art. 4 der 6. MwSt-RL) selbstständig auszuüben, und erste Investitionen für diese Zwecke tätigt (EuGH 8. 6. 2000, C-396/98 „Schlossstraße“). An dieser Voraussetzung fehlt es jedoch im Berufungsfall.

2.6. Aus § 2 der Satzung vom 6. 12. 2002 ergibt sich zunächst, dass der primäre Zweck der Bw. auf das Halten von Beteiligungen an Firmen, Unternehmungen bzw. Körperschaften im In- und Ausland sowie auf das Halten von Immobilien gerichtet ist. Nach den Angaben des K. gegenüber der Betriebsprüferin war das Halten von Immobilien aller Art nur deshalb in die

Satzung aufgenommen worden, um eine solche Tätigkeit „eventuell irgendwann“ zu ermöglichen; in naher Zukunft sei dies jedoch nicht beabsichtigt (vgl. Arbeitsbogen S. 16). Laut Firmenbucheintragung ist die Bw. als „Holding (Firmenbeteiligung)“ tätig und ergibt sich dies auch aus den Angaben des K. im Fragebogen vom 8. 3. 2003 anlässlich der Betriebseröffnung, wonach sich der Geschäftsgegenstand der Bw. auf eine Holdingfunktion beschränkt. Damit im Einklang steht der Lagebericht der Bw. für das Geschäftsjahr 2002. Dort heißt es, dass die Sachgründung der Bw. durch Einbringung der Aktien der X-AG an der Y-S.A. gegen Gewährung von Aktien der Bw. im Hinblick auf eine beabsichtigte Steuerspaltung nach dem Umgründungssteuergesetz erfolgt sei (diese wurde mit Spaltungsvertrag vom 6. 12. 2003 durchgeführt). Im Zuge dieser Spaltung sollten die Aktionäre der X-AG durch Anteilsdurchschleusung Anteile an der Bw. erhalten und sollte die Bw. aus dem Eigentum der X-AG ausscheiden. Als weiterer Schritt sei ein Tausch von Aktien an der X-AG und der Y-S.A. zwischen den Gesellschaftern vorgesehen, um eine „Bereinigung der Aktionäre...auf im Wesentlichen die Familien M. und V.“ herbeizuführen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz legen bereits diese Fakten den Schluss nahe, dass die als Beteiligungsholding errichtete Bw. zu jener Zeit, als sie die den strittigen Vorsteuern zugrunde liegenden Eingangsleistungen empfing, noch keine Absicht zur Erbringung steuerbarer Ausgangsleistungen hatte.

2.7. Eine Betätigung der Bw. auf dem Gebiet der Unternehmensberatung wurde erstmals in der Berufung vom 18. 9. 2003 behauptet. Da das diesbezügliche Vorbringen sowohl inhaltlich als auch im Hinblick darauf konstruiert wirkte, dass bei der USt-Sonderprüfung von der Erbringung solcher Leistungen noch keine Rede war, richtete der Unabhängige Finanzsenat an die Bw. mit Schreiben vom 4. 3. 2008 einen Vorhalt, der wie folgt lautete:

1.) Im gegenständlichen Verfahren ist die Unternehmereigenschaft der...AG strittig. Behauptet wird, die Tätigkeit dieser Gesellschaft beschränke sich nicht auf das Halten von Beteiligungen. Vielmehr sei die Gesellschaft auch im Bereich der Unternehmensberatung tätig wie folgt:

- Erstellen von Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen und Aufzeigen von Einsparungspotenzialen,
- Managen von kaufmännischen und technischen Projekten,
- Überprüfen und Organisieren von Betriebs- und Arbeitsabläufen,
- Optimierung der Verfügbarkeit von Produktionsmaschinen,
- Reorganisation von Einkauf und Materialwirtschaft,
- Durchführung von Bestandsaufnahmen und Verbesserung der Lagerhaltung,
- Schulung von Mitarbeitern in den Bereichen Gefahrgutversand (ADR und RID) und Transportsicherung,
- Einführung von Qualitätssicherungssystemen (ISO 90000 ff. Zertifizierung),
- Errichtung von internen Kontrollsystmen.

Bitte legen Sie Beweismittel vor, wodurch die Absicht, mit den der strittigen Vorsteuer zugrunde liegenden Investitionsausgaben derartige Umsätze auszuführen, durch objektive Anhaltpunkte belegt wird.

2.) Laut Darstellung in der Berufungsergänzung vom 23. 10. 2003 sei die...AG zum damaligen Zeitpunkt mit der Akquisition von Kunden befasst gewesen und sei zu diesem Zweck auch eine Website (www.... com) eingerichtet worden.

Wie dem beiliegenden Ausdruck der unter der Adresse „www.... com“ aufgerufenen Website (Beilage 1) zu entnehmen ist, besteht zwischen den behaupteten Aktivitäten der ...AG und dem Inhalt dieser Website kein wie immer gearteter Zusammenhang.

3.) Laut Berufungsergänzung vom 23. 10. 2003 bestünden mittlerweile auch schon fixe Beratungsaufträge von spanischen Unternehmen.

Um Vorlage aller diesbezüglichen Unterlagen, insbesondere Verträge (Kopien) wird ersucht.

4.) Im Schreiben vom 18. 9. 2003 wurde weiters behauptet, für die Beratungstätigkeit der...AG sei DI W. als Mitarbeiter gewonnen worden.

Um Vorlage entsprechender Beweismittel wird gebeten.

(Vertragliche Vereinbarungen mit Hr. DI W. , Leistungsabrechnungen etc.)

Weiters möge die Wohnanschrift von Hr. DI W. bekannt gegeben werden.

5.) Im Schreiben vom 18. 9. 2003 heißt es schließlich, der Vorstand der...AG, Hr. K. sei als Mentor der Gruppe c.e. im Rahmen einer Aktivität der G. Mind Systems eingesetzt worden. Dabei würden Hr. K. und seine Kollegen dort im Rahmen der...AG mit kleinen Unternehmern optimale Strukturen erarbeiten und diese umsetzen.

Wie der Beilage 2 zu entnehmen ist, handelt es sich bei dem von Hr. G. initiierten c.e. um ein Netzwerk von „kulturell-kreativen“ Unternehmern, die sich den Werten „Menschlichkeit, Genius und Erfolg sowie Freiwilligkeit“ verpflichtet fühlen.

Auch diesbezüglich ist kein wie immer gearteter Zusammenhang mit der behaupteten Beratungstätigkeit der Bw. erkennbar.

6.) Weiters ist im Schreiben vom 18. 9. 2003 von einer Studie über die Möglichkeiten eines Altreifenrecyclings im Raum Tirol, Südbayern und Vorarlberg die Rede.

Bitte geben sie alle diesbezüglichen Einzelheiten bekannt und legen Sie Unterlagen hierüber vor. (Vertrag mit dem Auftraggeber für die Studie, Honorarnoten etc.)

7.) Weiters möge vorgelegt werden:

- Vertrag, der den Consultingleistungen laut Ausgangsrechnung der...AG vom 18. 8. 2003 an die Y-S.A. über 8.250 Euro zugrunde liegt;

- Schriftliche Unterlagen über die Consultingtätigkeit bei der Y-S.A. im Zeitraum 1/2003 bis 6/2003;

- Ausgangsrechnungen betreffend die in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 (unter KZ 011) enthaltenen Ausfuhrlieferungen...;

- Schriftliche Unterlagen betreffend die in der Rechnung vom 30. 9. 2003 an die G. KEG verrechneten Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einer Gesellschaftsgründung.

8.) Da die...AG keine Arbeitnehmer beschäftigt, möge bekannt gegeben werden, wer die vorstehenden Beratungsleistungen erbracht hat.

2.8. Die Bw. hat dieses Schreiben weder innerhalb der vom Unabhängigen Finanzsenat gesetzten vierwöchigen Frist noch innerhalb der vom steuerlichen Vertreter als erforderlich erachteten Nachfrist (15. 5. 2008) beantwortet. Gründe, welche die Bw. an einer Mitwirkung bei der Sachverhaltsfeststellung gehindert haben könnten, sind nicht ersichtlich. Die Untätigkeit der Bw. im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat zur Konsequenz, dass die

strittige Vorsteuerabzugsberechtigung der Bw. auf der Grundlage des vorliegenden Beweisergebnisses beurteilt werden muss.

2.9. Wie bereits oben ausgeführt, hat der Beurteilung, ob und allenfalls in welchem Ausmaß die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, die Lösung der Frage voran zu gehen, ob die Bw. bereits bei Leistungsbezug die Absicht zur Erbringung entgeltlicher Beratungsleistungen hatte. Dabei handelt es sich um eine Tatfrage, deren Klärung der freien Beweiswürdigung unterliegt (§ 167 BAO). Dazu ist zunächst festzustellen, dass auf eine bereits im Zeitpunkt des Bezuges der (unter Punkt 1.3. angeführten) Eingangsleistungen bestehende Absicht zur Entfaltung einer unternehmerischen Tätigkeit nur aus äußeren Umständen geschlossen werden kann. Dabei stellen die ursprünglichen Erklärungen der Bw. ein gewichtiges Indiz dar. Sieht man von der in der Berufung vom 18. 9. 2003 aufgestellten Behauptung, die Bw. habe „schon immer“ Unternehmensberatungen durchführen wollen, ab, so hat die Bw. nichts vorgebracht, woraus sich ergibt, dass die Bw. bereits bei Leistungsbezug geplant hat, entgeltliche Beratungsleistungen zu erbringen und damit die empfangenen Eingangsleistungen (auch) für steuerbare Ausgangsleistungen zu verwenden. Auf der anderen Seite sprechen der auf eine Holdingfunktion beschränkte Geschäftsgegenstand der Bw., das mit der Errichtung der Bw. verfolgte Ziel einer Steuerspaltung zwecks Bereinigung von Aktionärsstrukturen sowie die Angaben im Fragebogen zur Betriebseröffnung von erwarteten Nullumsätzen im Eröffnungs- und im Folgejahr eindeutig gegen eine solche Absicht.

2.10. Aus den bei der Umsatzsteuerprüfung vorgelegten Unterlagen ergibt sich auch kein Hinweis auf ein bereits ursprünglich geplantes entgeltliches Tätigwerden der Bw. gegenüber ihrer spanischen Tochtergesellschaft. Die von der Betriebsprüferin eingesehenen Ausgangsrechnungen an die Y-S.A. betrafen ausschließlich Kostenersätze für Reisen von Vorstandsmitgliedern der Bw. nach Spanien im Zuge des Beteiligungserwerbes. Noch in der Berufung vom 18. 9. 2003 wurden entgeltliche Dienstleistungen der Bw. gegenüber ihrer spanischen Tochtergesellschaft mit keinem Wort erwähnt. Vielmehr heißt es dort, in Spanien würden nur zwei bis drei Board of Directors Sitzungen pro Jahr abgehalten, sodass die Verwaltungstätigkeit der Bw. „äußerst gering“ sei. Nachdem auch noch in der Berufungsergänzung vom 23. 10. 2003 – und zwar ohne konkrete Bezugnahme auf die Tochtergesellschaft der Bw. – ausgeführt wurde, dass „mittlerweile auch schon fixe Beratungsaufträge von spanischen Unternehmen“ bestünden, erscheint es äußerst unwahrscheinlich, dass die Bw. jemals bzw. von Anfang an beabsichtigt hat, in die Verwaltung ihrer spanischen Tochtergesellschaft – etwa in Form von administrativen, kaufmännischen oder technischen Serviceleistungen – auf schuldrechtlicher bzw. entgeltlicher Basis einzugreifen. In diesem Zusammenhang darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass die Bw. keine Dienstnehmer zur Erbringung derartiger Leistungen beschäftigte und ihr Vorstandsmitglied K.

im fraglichen Zeitraum beruflich bei einem anderen Unternehmen (D-GmbH) in einer leitenden Position tätig war.

Aus der erst dem Vorlageantrag vom 1. 6. 2004 angeschlossenen Ausgangsrechnung an die Y-S.A. ergibt sich nichts Gegenteiliges, weil die Ausstellung dieser Rechnung für sich allein nicht einmal einen Beweis dafür liefert, dass die darin angeführten Leistungen („consulting services and projectmanagement during the 1. half 2003“) tatsächlich erbracht wurden. Der Umstand, dass die mit 18. 8. 2003 datierte Rechnung bei der am 10./11. 9. 2003 durchgeführten Umsatzsteuerprüfung noch nicht vorhanden war, sondern diese Rechnung erst im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ins Spiel gebracht wurde, rechtfertigt vielmehr den Schluss, dass damit der Sachverhalt der Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft von Holdinggesellschaften nachträglich angepasst werden sollte. Dafür spricht jedenfalls auch, dass die Bw. keine weiteren Unterlagen betreffend Dienstleistungen an ihre spanische Tochtergesellschaft beizubringen vermochte, obwohl solche Unterlagen vorhanden sein hätten müssen, wenn derartige Leistungen erbracht worden wären. Entspricht es doch den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, dass der wesentliche Inhalt vertraglicher Leistungsbeziehungen zwischen verschiedenen Unternehmen in aller Regel schriftlich fixiert wird.

Die durch nichts belegte weitere Behauptung in der Berufung vom 18. 9. 2003, die Bw. beteilige sich „aktiv am Unternehmensgeschehen in Spanien“, indem sie die Möglichkeiten für ein Altreifenrecycling im Raum Tirol, Südbayern und Vorarlberg im Rahmen einer diesbezüglichen Studie untersuche, erscheint unverständlich, weil kein wie immer gearteter Zusammenhang mit den Geschäften der (im Großhandel mit ...stoffen tätigen) Y-S.A. ersichtlich ist.

2.11. Der alternative Versuch, die Vorsteuerabzugsberechtigung der Bw. auf eine Beratungstätigkeit gegenüber konzernfremden Unternehmen zu stützen, schlägt ebenfalls fehl. Zunächst existiert als Beleg für diese Behauptung nur eine einzige Ausgangsrechnung vom 30. 9. 2003, die Hr. K. unter der firmenmäßigen Bezeichnung der Bw. ausgestellt hat. Mit dieser Rechnung wurde der G-KEG, ein Betrag von 600 Euro zuzüglich 20 % USt für Beratungsleistungen im Ausmaß von vier Stunden betreffend die Gründung einer nicht näher bezeichneten Gesellschaft in Rechnung gestellt. Angaben über den Leistungszeitraum fehlen ebenfalls. Da diese KEG bereits Jahre vor der in der Rechnung vom 30. 9. 2003 angeführten Gesellschaftsgründung errichtet wurde, scheint sich diese Rechnung auf die in der Berufung vom 18. 9. 2003 erwähnten Aktivitäten des Hr. K. als „Mentor“ der Gruppe c.e. im Rahmen der „G. Mind Systems“ zu beziehen. Nach Darstellung in der Berufung wurde diese Gruppe „im letzten Monat“, somit im August 2003 ins Leben gerufen, wobei Hr. G. sowohl Initiator der „G. Mind Systems“ als auch Gesellschafter der KEG ist. Wie eine Internetabfrage (vgl. link „<http://www.....>“) ergab, handelt es sich bei dieser Gruppierung um ein mehr oder weniger

loses Netzwerk kulturell-kreativer Unternehmer, die sich insbesondere den Werten „Menschlichkeit, Genius und Erfolg sowie Freiwilligkeit“ verpflichtet fühlen. Entscheidend ist jedoch, dass es sich bei der gegenständlichen Beratung im Ausmaß von 4 Stunden um eine einmalige Tätigkeit ohne erwiesene Wiederholungsabsicht und damit um eine umsatzsteuerlich irrelevante Betätigung handelt (vgl. Ruppe, UStG 1994³, § 2, Tz 49). Diese Beratungsleistung begründet daher von vornherein keine Unternehmereigenschaft der Bw., sodass es dahingestellt bleiben mag, ob der betreffende Umsatz tatsächlich der Bw. (und nicht etwa Hr. K. persönlich) zuzurechnen ist. Abgesehen davon würde der Vorsteuerabzug auch daran scheitern, dass keine objektiven Anhaltspunkte dafür bestehen, es sei bereits bei Bezug der den strittigen Vorsteuern zugrunde liegenden Eingangsleistungen beabsichtigt gewesen, damit auch eine derartige Beratungsleistung zu erbringen. Eine im Leistungszeitpunkt nicht gegebene Unternehmereigenschaft kann auch nicht rückwirkend begründet werden (vgl. nochmals Ruppe, a. a. O., § 2, Tz 135).

2.12. Eine von der Bw. behauptete Akquisitionstätigkeit wurde mit der Einrichtung einer Website (www.... com) unter Beweis zu stellen versucht. Dazu genügt die auf einen Aufruf dieser Website gestützte Feststellung, dass dort Dienstleistungen anderer Art angeboten wurden, die mit einer Unternehmensberatung nicht das Geringste zu tun haben. Dem Vorhalt vom 4. 3. 2008 war ein Papierausdruck dieser Website angeschlossen, der von der Bw. unwidersprochen zur Kenntnis genommen wurde. Die von der Bw. vorgelegte „Kurzinformation“, die angeblich an Banken und „entsprechende“ Interessenvertretungen verteilt werden sollte, enthält zwar eine schlagwortartige Auflistung von Beratungsleistungen (siehe oben), stellt aber keinen tauglichen Beweis dafür dar, dass diese Leistungen von Dipl. Ing. W. erbracht wurden bzw. erbracht werden hätten sollen. Weitere mit Vorhalt vom 4. 3. 2008 angeforderte Beweismittel wurden nicht beigebracht und wurde auch die Adresse des Dipl. Ing. W. nicht bekannt gegeben. Die von der Bw. angebotene Vorlage einer Visitenkarte des Dipl. Ing. W. als Beweis für seinen Status als „Mitarbeiter“ erschien der Abgabenbehörde zweiter Instanz hingegen verzichtbar.

2.13. Da sich der Standpunkt der Bw., sie sei als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer anzusehen, aus den dargelegten Gründen als nicht berechtigt erwies, war die Berufung abzuweisen.

Innsbruck, am 26. August 2008