

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 27. Juni 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3. Juni 2013 und vom 10. Juni 2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 und Umsatzsteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 28.02.2012 langte die Erklärung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 und 2011 beim Finanzamt ein. Für das Jahr 2010 wurden Umsätze aus Haftungsabgeltung und Gewinnanteile, die nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen sind, iHv. EUR 27.231,91 und Umsätze, für die ein 20%iger Steuersatz anzuwenden ist, iHv. EUR 1.833,33 und abziehbare Vorsteuern iHv. EUR -4.332,40 erklärt.

Für das Jahr 2011 wurden Umsätze aus Haftungsabgeltung und Gewinnanteile, die nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen sind, iHv. EUR 67.019,11 und Umsätze, für die ein 20%iger Steuersatz anzuwenden ist, iHv. EUR 950,-, innergemeinschaftliche Erwerbe iHv. EUR 337,82 sowie abziehbare Vorsteuern iHv. EUR -4.272,08 erklärt.

Mit Bescheid vom 04.04.2012 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 vorläufig mit EUR -3.955,73 fest.

Mit Bescheid vom 03.06.2013 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 endgültig mit EUR 376,67 fest. In der Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus: „*Da eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nicht vorliegt, sind die Vorsteuerbeträge zu verneinen.*“ Das Finanzamt verwies dabei auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22.01.2013.

Mit endgültigen Bescheid vom 10.06.2013 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 mit EUR 257,56 fest und führte in der Begründung Folgendes aus: „*Da eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nicht vorliegt, sind die Vorsteuerbeträge zu verneinen. Auf die Feststellungen der USt-Sonderprüfung und die Begründung der Berufungsentscheidung vom 22.1.2013 wird verwiesen.*“

Mit Schreiben vom 27.06.2013 erhob die Beschwerdeführerin, steuerlich vertreten, das Rechtsmittel der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2011 und führte aus: „*Die Berufung richtet sich gegen die Aberkennung der Unternehmereigenschaft für die gegenständlichen Zeiträume sowie die damit im Zusammenhang stehende Nichtanerkennung der Umsatzsteuer- sowie Vorsteuerbeträge. Begründung: Die Begründung in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden führt überaus kurz an, dass die unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nicht gegeben sei. Dabei wird auf die Feststellungen der letzten USt-Sonderprüfung sowie auf die Begründung der Berufungsentscheidung (des UFS) vom 22.1.2013 verwiesen. In diesem Zusammenhang erlaube ich mir darauf hinzuweisen, dass es sich bei den obigen Feststellungen bzw. der Berufungsentscheidung um Feststellungen betreffend den Zeitraum bis September 2009 handelt. Aufgrund dieser Berufungsentscheidung ist wohl nicht zwingend abzuleiten, dass die Unternehmereigenschaft "für alle Zukunft" nicht gegeben sein wird. Auf Seite 4 (unten) der angesprochenen Berufungsentscheidung führt der UFS aus: "Die einmalige Mitbenutzung eines Messestandes auf einer Luxusmesse stellt einerseits keine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit isd §2 UStG 1994 dar und andererseits fand sie außerhalb des geprüften Zeitraumes statt." Aus dieser Berufungsentscheidung (die inhaltlich nur über den Zeitraum bis September 2009 abspricht) hat die Finanzverwaltung bereits für das gesamte Veranlagungsjahr 2009 das Nichtvorliegen der Unternehmereigenschaft abgeleitet. Im Herbst 2009 fand seitens der Bw die bereits in der Berufungsentscheidung angeführte Mitbenutzung eines Messestandes auf einer Luxusmesse statt. Ungeachtet der Frage, ob nicht bereits zu diesem Zeitpunkt - bei entsprechender weiterer unternehmerischer Tätigkeit - die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 ergeben hat, hat die Bw. 2010 damit begonnen, laufende Beratungstätigkeit anzubieten und in diesem Zusammenhang auch Honorare aus dieser Tätigkeit erzielen können. Mit Ende 2011 konnten bereits für fünf verschiedene Kunden Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden. Dies wurde der Finanzverwaltung mit Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung mitgeteilt.*

*Meines Erachtens ist daraus die Unternehmereigenschaft meiner Mandantschaft ab 2010 zwingend abzuleiten. Ich stelle daher den Antrag, die oa Ausführungen zu berücksichtigen, die Unternehmereigenschaft der \*\*\*1\*\*\* GmbH ab 2010 anzuerkennen und die Vorsteuerbeträge wie folgt anzuerkennen: Vorsteuer 2010 EUR 4.332,40 Vorsteuer 2011 EUR 4.204,52 sowie Vorsteuer aus IG Erwerb 2011 EUR 67,56 Weiters stelle ich den Antrag, den Säumniszuschlagbescheid betreffend Umsatzsteuer 2010 aufzuheben.“*

Mit Vorhalt vom 26.09.2013 verlangte die belangte Behörde die folgenden Unterlagen von der Beschwerdeführerin ab: „*Es wird um Mitteilung ersucht, inwieweit die geltend gemachten Vorsteuern der unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen sind. Weiters werden Sie um Vorlage der Rechnungen als Grundlage für den Vorsteuerabzug für die Jahre 2010 und 2011 ersucht.*“

Mit Schreiben vom 16.10.2013 beantwortete die Beschwerdeführerin den Vorhalt wie folgt: „*Meines Erachtens sind die geltend gemachten Vorsteuern zur Gänze der unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen, da im Zusammenhang mit der Beteiligung an der \*\*\*2\*\*\* - aus denen die Anteile für Haftungstangente sowie für Gewinnanteil - keine unternehmerische Tätigkeit erforderlich ist. Soweit für die Erzielung der Einnahmen Betriebsausgaben erforderlich waren, sind diese direkt in der Gewinnermittlung der KG erfasst.*“ Der Beschwerdeführer legte die Buchhaltungsunterlagen für 2010 und 2011 und die Rechnungen vor, für die Vorsteuerabzug geltend gemacht worden war.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 19.02.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und setzte Umsatzsteuer für das Jahr 2010 iHv. EUR 436,92 und für das Jahr 2011 iHv. EUR 396,54 fest. In der Begründung führte sie Folgendes aus: „*(...) 1) Unternehmereigenschaft: Gemäß § 2 Abs 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinne zu erzielen fehlt. Im Zuge des Vorhalteverfahrens wurden im Mai 2013 Rechnungen über die 2010 sowie 2011 erbrachten Leistungen vorgelegt. 2010: zwei Rechnungen über erbrachte EDV-Dienstleistungen jeweils an die \*\*\*3\*\*\* in Höhe von je € 400,- plus 20 % USt. 2011: fünf Rechnungen über erbrachte „Beratung und Dienstleistungen“. In einem Fall war wieder die \*\*\*4\*\*\* Rechnungsempfänger, sonst verschiedene Empfänger. Die Höhe der Rechnungsbeträge beläuft sich von € 120,- bis € 250,- plus 20 % USt. Nach der Aktenlage ist für die vorliegenden Jahre gemäß § 2 Abs. 1 UStG die Unternehmereigenschaft zu bejahen, da eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausgeübt wurde.*

2) Vorsteuer-Abzug: Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuer ab-

ziehen. Die im vorliegenden Fall geltend gemachten Vorsteuerbeträge stehen nicht nur im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen, sondern auch mit Umsätzen aus Gewinnanteilen der \*\*\*5\*\*\* GmbH & Co KG. Da, wie schon in der Berufungsentscheidung des UFS vom 22.01.2013 dargelegt, im bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit istd MWSt-RL gesehen werden kann, fehlt es diesbezüglich an einer unternehmerischen Tätigkeit und sind diesbezügliche Vorsteuern nicht abzugsfähig. Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer gemäß § 12 Abs. 4 UStG die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen. Bei direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträgen ergibt sich die Abziehbarkeit daraus, ob die Leistungen in Zusammenhang mit den Steuerpflichtigen Umsätzen stehen. Ist eine direkte Zuordnung nicht möglich, dann können die Vorsteuerbeträge nach dem Umsatzverhältnis aufgeteilt werden. (§ 12 Abs. 5 Z 1 UStG) Aus den vorgelegten Rechnungen ist eine eindeutige Zuordnbarkeit zu den erbrachten steuerpflichtigen Leistungen nicht zu erkennen, weshalb eine Aufteilung der Vorsteuern zu erfolgen hat. Bietet der Unternehmer keine ausreichenden Anhaltspunkte für die Aufteilung der Vorsteuern nach Maßgabe der Zurechenbarkeit, so kann von der Behörde subsidiär die Methode der Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis angewendet werden (VwGH 11.11.1987, 85/13/0197). € 800,- € 4.332,40. Die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis ergibt folgende abziehbare Vorsteuern: 2010: Erlöse aus dem Halten von Geschäftsanteilen: Erträge lt. vorgelegter Rechnungen : Geltend gemachte Vorsteuerbeträge: 4.332,40 / 34.745,73 \* 33.945,73 = 4.232,65 4.332,40 / 34.745,73 \* 800,- = 99,75 Die abziehbaren Vorsteuern für das Jahr 2010 betragen somit € 99,5 Summe: € 34.745,73 € 78.602,44 € 950,- € 4.204,52 € 67,56 2011: Erlöse aus dem Halten von Geschäftsanteilen : Erträge lt. vorgelegter Rechnungen: Geltend gemachte Vorsteuerbeträge: Geltend gemachte Vorsteuern aus IG-E 4.272,08 / 79.552,44 \* 78.602,44 = 4.221,06; 4.272,08 / 79.552,44 \* 950,- = 51,02. Die abziehbaren Vorsteuern für das Jahr 2011 betragen (inkl. anteiliger VSt-Abzug aus den IG- E) somit € 51,02. Summe: € 79.552,44 Summe VSt: € 4.272,08 (...),,

Mit Schreiben vom 18.03.2014 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Weiters führte sie aus: „Der Rechtsansicht der Behörde, dass die Vorsteuerbeträge nicht konkret der unternehmerischen Tätigkeit meiner Mandantschaft zugeordnet werden können, kann meinerseits nicht gefolgt werden. Ich verweise in diesem Zusammenhang nochmals auf meine Ausführungen in der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 16. Oktober 2013. Wie die Behörde in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 19.2.2014 richtig festhält, ist primär die direkte (wirtschaftliche) Zuordnung von Vorsteuerbeträgen zur jeweiligen Tätigkeit vorzunehmen.“

Nur wenn diese direkte Zuordnung nicht möglich ist, können die Vorsteuerbeträge nach dem Umsatzverhältnis aufgeteilt werden (mE aber nicht nach dem Verhältnis Umsatz zu Gewinnanteil aus Beteiligung). In diesem Zusammenhang erlaube ich mir darauf hinzuweisen, dass diese

*Regelung über zwei unternehmerische Tätigkeiten - teils vorsteuer- und teils nicht vorsteuerabzugsberechtigt - abspricht. Im konkreten Fall liegt mE aber nur eine "aktive Tätigkeit" vor. Die belange Behörde führt selbst mit Verweis auf die MWSt-RL aus, dass im bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit gesehen werden kann, und dass somit auch keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt.*

*Wenn nun diese "Tätigkeit" als nicht wirtschaftlich qualifiziert wird (was seitens der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten ist), so stellt sich doch die Frage, inwieweit das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen überhaupt als "Tätigkeit" zu qualifizieren ist. ME liegt der Gewinntangente kein "aktives Tun" im Sinne von erforderlichen Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen in der GmbH zugrunde. Wie von mir bereits ausgeführt, waren in diesem Zusammenhang erforderliche Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung der KG zu berücksichtigen, was auch erfolgt ist. Vorsteuern wurden dort - da unecht umsatzsteuerbefreite Umsätze erzielt wurden, keine geltend gemacht. Bei den im Rahmen der GmbH geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge handelt es sich zur Gänze um solche, die mit der umsatzsteuerpflichtigen Beratungstätigkeit der Gesellschaft im Zusammenhang stehen. Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Anteil des Umsatzes zu Gesamteinnahmen (inkl. Gewinnanteil) geht mE am Normzweck des § 12 UStG vorbei.“*

Mit Beschluss vom 23.06.2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin um Konkretisierung und Vorlage von Unterlagen zu den erbrachten Dienst- und Beratungsleistungen.

Mit Schreiben vom 09.07.2020 ersuchte die Beschwerdeführerin um Fristerstreckung und führte aus wie folgt: (...) *Nach der Aktenlage ist für die vorliegenden Jahre gemäß § 2 Abs. 1 UStG die Unternehmereigenschaft zu bejahen, da eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbstständig ausgeübt wurde. Strittig war mE nur, in welchem Umfang die Aufteilung der Vorsteuerbeträge zu erfolgen hat. ME ist für die bloß vermögensverwaltende Tätigkeit (Gewinntangente) keine betriebliche Struktur erforderlich, und daher der Vorsteuerabzug im Wesentlichen auch nicht einzuschränken.“*

Mit Beschluss vom 18.08.2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt bis zum 01.10.2020 gem. § 269 Abs. 2 BAO einen Augenschein am Sitz der Beschwerdeführerin durchzuführen.

Mit Schreiben vom 21.09.2020 berichtete das durchführende Finanzamt über den durchgeführten Augenschein und gab soweit entscheidungsrelevant bekannt:

1. Werbung: „(...) Werbematerial gibt es keines, laut Herrn \*\*\*6\*\*\* wird die Werbung ausschließlich über den Internetauftritt \*\*\*12\*\*\* durchgeführt.“

2. Geschäftslokal: „Nach dem Anläuten wurde vom Geschäftsführer der Firma \*\*\*Bf1\*\*\* geöffnet. Herr \*\*\*7\*\*\* hat das Erhebungsorgan in den Raum im Erdgeschoß geführt, welcher laut seinen Angaben als Büro für die Firma \*\*\*Bf1\*\*\* benutzt wird.“
3. Telefon: „Laut Herrn \*\*\*6\*\*\* ist der Festnetzanschluss \*\*\*11\*\*\* nur im Büro und wird nur von der \*\*\*Bf1\*\*\* benutzt. Für private Zwecke soll es einen gesonderten Anschluss geben.“
4. Büroausstattung: „Der in dem Büro befindliche Computer ist laut Herrn \*\*\*6\*\*\* im Anlagevermögen der \*\*\*Bf1\*\*\*. Die Buchhaltungsunterlagen befinden sich beim Steuerberater (...) Die im Büro befindlichen Ordner sind auch Ordner der \*\*\*5\*\*\* - \*\*\*Bf1\*\*\* & Co OG Versicherungsmakler und Berater, \*\*\*8\*\*\*.“

Am 14.10.2020 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gab zu Protokoll, er habe im Beschwerdezeitraum im Bereich Immobilien und Finanzierung gearbeitet. Die Beteiligungsgesellschaft der Beschwerdeführerin habe drei Mitarbeiter gehabt, die an ihrem Sitz beschäftigt waren. Für die Beteiligungsgesellschaft hat die Beschwerdeführerin im Zeitraum 2010 bis 2012 das Logo und die Homepage erstellt, sowie die Homepage laufend gewartet. Die Beschwerdeführerin habe die IT- und Netzwerkherstellung, Druckerverwaltung, Beschaffung von PCs, Softwareeinrichtungen und Büroausstattung der Tochtergesellschaft beschafft und installiert.

Der Geschäftsführer habe diese umfangreichen EDV-Dienstleistungen im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin selbst durchgeführt. Er habe im Jahr 2010 von Fremdfirmen mehrere Angebote eingeholt. Für die Beteiligungsgesellschaft habe er sich aus wirtschaftlichen Überlegungen für die weitaus günstigere Variante entschieden, nämlich, dass die Beschwerdeführerin diesen Auftrag durchführen sollte. Er habe im Bereich Beteiligungsverwaltung keine Tätigkeiten ausgeführt. Er habe diverse Beratungsleistungen über die Beschwerdeführerin verrechnet und dabei verschiedene Personen und Gesellschaften aus seinem Netzwerk beraten. Zu diesen Beratungsleistungen wurden im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 14.10.2020 Unterlagen vorgelegt (Schriftverkehr, Angebote, Rechnungen) und diverse Zeugen einvernommen.

Die belangte Behörde brachte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 14.10.2020 vor, dass sich die Betriebsausgaben 2010 und 2011 im Vergleich zum Vorjahr nicht verändert hätten. Die Beschwerdeführerin entgegnete, dass diese Betriebsausgaben nicht im Zusammenhang mit der Beteiligung zu sehen wären.

Demnach wurde keine Beteiligungsverwaltung durchgeführt, sondern lediglich eine Beteiligung gehalten. Die reine Komplementärstellung stelle keine Beteiligungsverwaltung und somit keine Tätigkeit dar, die einer Aufteilung zugrunde liegen könne.

Die belangte Behörde brachte weiters vor, dass die ertragssteuerliche Anerkennung der betreffenden Betriebsausgaben einer Aufteilung gemäß § 12 Abs 4 UStG nicht im Wege stehen würde. Das reine Halten einer Beteiligung stelle keine wirtschaftliche Tätigkeit dar und deshalb habe die belangte Behörde die in den Bescheiden abgebildete Aufteilung vorgenommen. Weiteres Vorbringen wurde seitens der belangten Behörde nicht erbracht.

Mit Schreiben vom 14.10.2020 wurden die Unterlagen, die die Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hatte, in Kopie an die belangte Behörde übermittelt und unter Verweis auf die Literatur (Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften, in Galla/Lacha in SWK 26/2017, 1133) festgestellt, dass bei Vorliegen einer Dienstleistungs- bzw. Geschäftsführungsholding jedenfalls keine überwiegende Holdingtätigkeit ausgeübt werde.

Mit Schreiben vom 22.10.2020 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Begründung ihrer Rechtsansicht die folgende Übersicht der Aufwendungen lt. GuV für den Zeitraum 2008 bis 2011:

**Übersicht der Aufwendungen lt GuV**

	2008	2009	2010	2011
Fremdleistungen		1.134,25		8.400,00
AfA Sachanlagevermögen	1.564,13	3.033,53	3.247,51	2.725,23
Afa GwG	2.045,97	2.361,67	218,25	698,06
sonstige Gebühren u Abgaben	142,40	279,70	42,40	88,80
Gebühren und Beiträge			142,00	155,00
Instandhaltung	2.297,01	464,92	60,86	32,18
Betriebskosten			522,00	496,00
Reise- u Fahraufwand	168,30	514,47		
Nachrichtenaufwand	531,23	1.912,24	1.972,52	1.621,06
Mietaufwand	12.159,94	12.529,88	13.806,05	12.844,06
Büro- u Verwaltungsaufwand	54,30	148,57		224,61
Spesen des Geldverkehrs	102,17	101,32	163,40	85,11
Werbeaufwand	248,96	2.939,05		
Rechts- u Beratungsaufwand	2.221,04	3.710,00	6.008,67	1.700,00
Verluste aus Abgang v. AV...			240,47	
div. Betriebl Aufwendungen		259,25		
<b>Summen</b>	<b>17.782,95</b>	<b>22.579,70</b>	<b>22.915,97</b>	<b>17.158,02</b>

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Unternehmensgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom \*\*\*9\*\*\* gegründeten Beschwerdeführerin, der \*\*\*Bf1\*\*\*, umfasste im Beschwerdezeitraum lt. Gesellschaftsvertrag die folgenden Gebiete: a) Büroservice (Zurverfügungstellung von Büroeinrichtung), b) Managementdienstleistungen für Dritte, c) die Beteiligung an und die Übernahme der Geschäftsführung bei anderen Unternehmen und Gesellschaften sowie der Erwerb und die Pachtung von Unternehmen, d) die Verwaltung von Beteiligungen, e) der Handel mit Waren aller Art, f) die Erbringung von Dienstleistungen aller Art, g) die Vermittlung von Dienstleistungen aller Art, h) die Durchführung von Beratungen aller Art, i) die Vermittlung von Geschäften aller Art, j) der Betrieb aller zur Förderung des Unternehmensgegenstandes notwendiger und nützlicher Geschäfte und Geschäftszweige.

Gesellschafter der Beschwerdeführerin sind \*\*\*7\*\*\* zu 97 %, der auch Geschäftsführer ist, und seine Ehegattin \*\*\*10\*\*\* mit einem 3 %igen Geschäftsanteil. Die Beschwerdeführerin hatte im Vorjahr 2009 keine Umsätze erzielen können. In der Bilanz zum 31.12.2010 sind Eventualverbindlichkeiten in der Höhe von EUR 77.549,11 ausgewiesen. Dabei handelt es sich um das negative Eigenkapital der \*\*\*5\*\*\* - \*\*\*Bf1\*\*\* & Co KG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Beschwerdeführerin ist. Zinserträge wie zB solche aus Gesellschafterdarlehen, wurden keine erzielt. Die Beschwerdeführerin hält eine Beteiligung an der \*\*\*3\*\*\* iHv. EUR 29.750,-, das sind 85% des Stammkapitals.

Die Beschwerdeführerin hat die IT- und Netzwerkherstellung, Druckerverwaltung, Beschaffung von PCs, Softwareeinrichtungen und Büroausstattung ihrer Tochtergesellschaft beschafft, installiert und in Rechnung gestellt.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hat nach dem Einholen von Angeboten von Fremdfirmen im Beschwerdezeitraum aus betriebswirtschaftlichen Gründen entschieden, die oben genannten Arbeiten im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin selbst durchzuführen.

Weiters hat der Gesellschafter-Geschäftsführer diverse von ihm persönlich erbrachte Beratungsleistungen über die Beschwerdeführerin verrechnet und dabei verschiedene Personen und Gesellschaften aus seinem Netzwerk beraten.

Die belangte Behörde hat im Vorlageantrag die Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin gem. § 2 UStG 1994 außer Streit gestellt. Sämtliche Betriebsausgaben wurden durch die belangte Behörde als solche anerkannt und ertragssteuerlich abgezogen.

Die belangte Behörde ist ebenfalls nicht von einem Missbrauch ausgegangen, was im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht auch nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden konnte.

## 2. Beweiswürdigung

Zu den von der Beschwerdeführerin erbrachten Beratungsleistungen wurden im erstinstanzlichen Verfahren und im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 14.10.2020 detaillierte Unterlagen, wie Schriftverkehr, Angebote und Rechnungen vorgelegt. Die Feststellungen zu den Tatsachen gründen sich einerseits auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht und andererseits aus den schriftlichen Vorbringen bzw. Stellungnahmen der Parteien.

## 3. Rechtliche Beurteilung

### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtslage:

§ 12 UStG 1994 idGf. lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. *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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft; (...)*

(2) 1. a) *Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.*

*b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einführen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. (...)*

*(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:*

*1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,*

*2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;*

*3. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar - steuerfrei sein würden; (...)*

*(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.*

*(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer*

*1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder*

*2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind. (...)"*

Bei einer Holdinggesellschaft, deren operative Tätigkeit im Eingreifen in die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft besteht und sich darauf beschränkt - eine sogenannte geschäftsleitende Holding - liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinn der MwSt-RL und damit eine unternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 UStG 1994 vor, wenn die Eingriffe Tätigkeiten darstellen, die gemäß Art. 2 der MwSt-RL der Umsatzsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften (EuGH 12.7.2001, C-102/00 „Welthgove“). Dabei muss es sich um entgeltliche Tätigkeiten handeln (UStG, 5. Aufl., § 2 Tz 36/3).

Wie der EuGH erst kürzlich festgehalten hat, kommt es für die Rechtmäßigkeit des Vorsteuerabzuges bei einer Holding nicht alleine auf das bloße Halten einer Beteiligung an (EuGH

12.11.2020, C-42/19, Sonaecom). Dienstleistungen an die Beteiligungsgesellschaft stellen eine umsatzsteuerpflichtige Leistung dar.

Das Eingreifen in die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft stellt nämlich ebenfalls ein Erbringen von umsatzsteuerpflichtigen Leistungen dar. Bei Vorliegen einer Holding, wie im konkreten Fall, ist zu prüfen, ob Eingriffe in die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft getätigt wurden. Solche Eingriffe liegen üblicherweise bei Tätigkeiten wie die Erbringung administrativer, finanzieller, kaufmännischer oder technischer Dienstleistungen an die Beteiligungsgesellschaft gegen Entgelt vor.

Der inländischen höchstgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend „*ist unter einem Eingriff jeder Umsatz zu verstehen, der eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen kann und von der Holding für ihre Tochter erbracht wird*“ (VwGH 21.11.2018, Ro 2017/13/0022; EuGH Rs Marle; EuGH RS Larentia + Minerva, EU:C:2015:496 = DB 2015 S. 1696, Tz. 19 ff.; Cibo Participations, EU:C:2001:495 = DB 2001 S. 2482, Tz. 18 ff.). Eine wirtschaftliche Tätigkeit setzt nämlich demnach keine Gewinnerzielungsabsicht voraus (BFH vom 12.02.2020, XI R 24/18 (DB 2020 S. 1267)).

Der Eingriffsbegriiff wurde vom EuGH weit ausgelegt, sodass ein Eingriff darüber hinaus alle Umsätze der Holdinggesellschaft umfasst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd. Richtlinie darstellen. Eine zusätzliche Eingriffsqualität ist nicht erforderlich (Marle Participations, EU:C:2018:537 = HFR 2018 S. 753 Tz. 32). Der BFH hat in seiner aktuellen Entscheidung daraus den allgemeinen Schluss gezogen, dass die Ausgangsleistungen an die Tochtergesellschaften „*keine besondere Qualität (z.B. im Sinne eines Eingreifens) aufweisen müssen*“ (BFH 12.02.2020 – XI R 24/18 = DB 2020 S. 1267, Tz. 35).

Im konkreten Fall ist die Beschwerdeführerin als eine solche geschäftsleitende Holding zu qualifizieren, da nachweislich Eingriffe in die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft im Beschwerdezeitraum stattfanden. Für eine solche wirtschaftliche Tätigkeit ist kein Einsatz eigenen Personals der Holdinggesellschaft nötig (BFH 12.02.2020, Tz. 54). Es handelt sich bei der Beschwerdeführerin nicht um eine Beteiligungsholding, da sie unbestritten eine eigene wirtschaftliche, unternehmerische Tätigkeit ausführt.

Für eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz vorliegen (BFH 06.04.2016 – V R 6/14 = DB 2016 S. 1412, Tz. 27; UStAE 2.3 Abs. 4 Satz 3). Dieser Zusammenhang ist gegeben, wenn die Aufwendungen für die gesellschaftsrechtliche Beteiligung zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (UStAE 2.3 Abs. 4 Satz 4).

Der BFH lässt in der Entscheidung im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung einen Vorsteuerabzug darüber hinaus auch ohne eine Weiterberechnung der Kosten zu, wenn es sich bei den

Kosten für die Eingangsdienstleistungen um allgemeine Aufwendungen der steuerpflichtigen Holdinggesellschaft handelt. Allgemeine Aufwendungen liegen vor, wenn sie als solche Bestandteile des Preises ihrer Leistungen an die Tochtergesellschaften sind.

Diese Verknüpfung soll bereits der Anforderung eines Kostenelements genügen. Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang wird demnach, der BFH-Rechtsprechung folgend, bei diesen allgemeinen Aufwendungen, nicht gefordert.

Vielmehr kann ein ausreichender Zusammenhang im konkreten Fall in der wirtschaftlichen Verknüpfung mit der Gesamtaktivität gesehen werden (BFH 12.02.2020, XI R 24/18 (DB 2020 S. 1267); EuGH-Urteil Larentia + Minerva, Tz. 24).

Demgemäß gehören „*die Kosten einer in die Verwaltung einer Tochtergesellschaft eingreifenden Holdinggesellschaft für die verschiedenen im Rahmen einer Beteiligung an dieser Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen der Steuerpflichtigen*“ (BFH vom 12.02.2020, XI R 24/18 (DB 2020 S. 1267), Tz. 61). Diese Judikatur ist auf den konkreten Fall anzuwenden, da die allgemeinen Kosten als in Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin anzusehen sind.

Welche Aufwendungen zu den allgemeinen Aufwendungen etwaiger nichtunternehmerischen Tätigkeit der Holding gehören sollten, hat jedoch die belangte Behörde nicht aufgezeigt. Auch einen fehlenden Zusammenhang der Vorleistungen mit der unternehmerischen Tätigkeit hat die belangte Behörde nicht vorgebracht. Die belangte Behörde ist lediglich wie – automatisch – davon ausgegangen, dass es sich bei den umsatzsteuerrechtlich einzuordnenden Vorleistungen, um Vorleistungen handelt, die sich nicht auf die unternehmerische Tätigkeit beziehen, mit der Begründung, dass die Beschwerdeführerin im Vorjahr keine Umsätze erzielen konnte und somit nicht als Unternehmerin anzusehen war. Ein solcher Automatismus ist dem UStG 1994 und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung jedoch nicht zu entnehmen. Auch ein Weiterwirken von nichtunternehmerischen Bereichen von einem Veranlagungszeitraum in den nächsten gilt umsatzsteuerrechtlich nicht.

Welche Vorleistungen mit welchen umsatzsteuerfreien Zwecken in Zusammenhang stehen, hat die belangte Behörde nicht darlegen können. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass keine Tätigkeit iZm. Beteiligungsverwaltung durch die Beschwerdeführerin im Beschwerdezeitraum durchgeführt wurde, ließ die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 14.10.2020 unwidersprochen. Demnach konnten etwaige Vorleistungen zB. Beteiligungsverwaltung in Zusammenhang mit etwaigen steuerbefreiten Umsätzen im konkreten Fall nicht festgestellt werden. Die Beschwerdeführerin hat im Beschwerdezeitraum weder Beteiligungen erworben, noch Beteiligungen veräußert; sie hat keine Gesellschafterdarlehen gegeben und somit keine Zinserträge aus Finanzierung lukriert.

Im Gegenteil ist im konkreten Fall im Beschwerdezeitraum ein Zusammenhang der festgestellten Vorleistungen mit den besteuerten Ausgangsumsätze festzustellen. Der Verwaltungsgerichtshof hat unter Verweis auf die oben zitierte Judikatur des EuGHs ausdrücklich festgehalten, dass allgemeine Kosten einer Holding grundsätzlich direkt und unmittelbar mit ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammenhängen (VwGH 28.6.2017, Ro 2015/15/0014).

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, 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. Dieses Erkenntnis folgt der in diesem Erkenntnis zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung und gründet sich auf Tatsachenfeststellungen, die gem. § 167 Abs. 2 BAO der freien Beweiswürdigung unterliegen, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Wien, am 19. Juli 2021