

Unternehmerische Tätigkeit bzw Leistungserbringung einer Privatstiftung im Sinne des UStG; Frage der Berechtigung des Vorsteuerabzuges der Privatstiftung

- 1. Leistungen des Stifters oder der Mitglieder des Stiftungsvorstands einer Stiftung, die gegenüber einer Gesellschaft (GmbH) erbracht werden, an der die betreffende Privatstiftung zu 50 % beteiligt ist und bei der einer der Stifter und einer der Stiftungsvorstände eine Geschäftsführerfunktion ausüben, sind keine Leistungen der Privatstiftung an die GmbH, sondern Leistungen der jeweiligen Einzelperson an die GmbH. Der von der Privatstiftung an die GmbH ausgestellten Rechnung liegt daher keine Leistungserbringung der Stiftung an die GmbH zugrunde.**
- 2. Die Privatstiftung schuldet gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 den in der Rechnung gesondert ausgewiesenen USt-Betrag, obwohl sie die Lieferung und Leistung nicht ausgeführt hat oder nicht Unternehmer ist.**
- 3. Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben werden, nicht abgezogen werden.**

§§ 1 Abs 1, 2, 11 Abs 14 und 12 Abs 1 UStG 1994;
§ 4 Abs 4 EStG 1988;
§ 12 Abs 1 Z 1 KStG 1988

UFS 14.2.2005,
RV/1408-W/04

Entscheidungsgründe

Die mit Stiftungsurkunde vom 6. September 2002 errichtete Bw. ist eine Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes, BGBl.Nr. 694/1993. Stiftungszweck ist die Förderung der Begünstigten und des Stiftungsvermögens.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 und die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 wurden vom Finanzamt ohne Abweichung von den Angaben der Bw. in den Abgabenerklärungen mit Bescheiden vom 19. Jänner 2004 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

In den Bescheidbegründungen wurde mitgeteilt, dass die Veranlagung bis zur Beantwortung offener Fragen vorläufig erfolge. Gleichzeitig wurde die Bw. aufgefordert, im Zusammenhang mit Ausgangsrechnungen über € 8.500,00 diverse Fragen zu beantworten und Unterlagen beizubringen.

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid und den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 erhobenen Berufung vom 30. Jänner 2004 brachte die Bw. folgendes vor:

Es werde beantragt den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 durch einen endgültigen Umsatzsteuerbescheid zu ersetzen sowie den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 in Entsprechung der beiliegenden korrigierten Körperschaftsteuererklärung zu erlassen. Die Bw. habe Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung der in den von ihr gehaltenen Beteiligungsgesellschaften verwalteten Objekten erbracht. Im Rahmen dieser Einkünfte sei die Bw. Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Der steuerpflichtige Gewinn aus diesen Einkünften sei nun in Übereinstimmung mit den Stiftungsrichtlinien nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt worden.

Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung teilte die Bw. mit Anbringen vom 17. Juni 2004 mit, dass die in Rechnung gestellten Beratungsleistungen vom Stiftungsvorstand erbracht worden seien, welcher wiederum unentgeltlich für die Bw. tätig geworden sei. Im Jahr 2003 seien ebenfalls unternehmerische Leistungen in Form von Beratungsleistungen erbracht worden. Die entsprechende Ausgangsrechnung liege bei. Die in der Bilanz ausgewiesene Forderung betreffe die bereits vorgelegte Ausgangsrechnung aus dem Jahr 2002, welche am 22. Jänner 2003 mit Banküberweisung beglichen worden sei. Der Vorsteuerbetrag von € 1.024,28 betreffe die drei beiliegenden Eingangsrechnungen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 24. Juni 2004 als unbegründet abgewiesen und die Abgabefestsetzungen wurden entsprechend der Rechtsansicht des Finanzamtes vorgenommen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

I) Umsatzsteuer:

Die Unternehmereigenschaft der Bw. sei mit der Erbringung von Beratungsleistungen begründet worden. Den nunmehr vorgelegten Unterlagen sei zu entnehmen, dass sowohl im Jahr 2002 als auch im Jahr 2003 jeweils eine Honorarnote an die Tochtergesellschaft gelegt worden sei, wobei die Leistung der Stiftungsvorstand unentgeltlich erbracht habe. Dazu werde festgestellt, dass eine Privatstiftung mit einer Honorarnote pro Jahr gegenüber einer Tochtergesellschaft im Wirtschaftsleben nach außen hin, also Dritten gegenüber, nicht in Erscheinung trete. Die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 liege somit nicht vor. Daher stehe gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. VwGH 19.10.1987, 86/15/0100). Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer werde daher gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgeschrieben.

II) Körperschaftsteuer:

Da die Leistungen vom Stiftungsvorstand unentgeltlich erbracht worden seien, stünden mit der Honorarnote keine Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang. Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit seien daher mit € 8.500,00 festzusetzen.

Die Bw. stellte am 18. August 2004 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte darin folgendes vor:

Es werde beantragt die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 gemäß den im Rahmen der Berufung vorgelegten Erklärungen festzusetzen.

I) Umsatzsteuer:

Die Bw. habe im Jahr 2002 Beratungsleistungen in Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung der in den von ihr gehaltenen Beteiligungsgesellschaften verwalteten Objekten erbracht. In der Berufungsvorentscheidung sei angeführt, dass in den Jahren 2002 und 2003 jeweils nur eine Honorarnote an die Tochtergesellschaft gelegt worden sei und die Privatstiftung somit im Wirtschaftsleben nach außen hin, also Dritten gegenüber, nicht in Erscheinung getreten sei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien reine Holdinggesellschaften keine Unternehmer im Sinne des UStG 1994, wenn sie im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung treten. Nach den Umsatzsteuererrichtlinien sei jedoch Unternehmereigenschaft gegeben, wenn die Holdinggesellschaft Einfluss auf die Geschäftsleitung der Beteiligungsgesellschaften nehme oder diesen gegenüber Dienstleistungen erbringe. Die Ausführungen in den Umsatzsteuererrichtlinien würden dabei auf der Rechtsprechung sowohl des Verwaltungsgerichtshofes als auch des Europäischen Gerichtshofes basieren.

Nach dem Urteil des EuGH vom 20.6.1991, Rs C-60/90, entstehe durch maßgebliche Einflussnahme auf die Geschäftsleitung sowie durch die Erbringung von Dienstleistungen für die Untergesellschaft ein unmittelbarer Zusammenhang der erbrachten Leistungen mit dem Halten und Verwalten der Beteiligungen. Dadurch wäre zur Gänze ein unternehmerischer Bereich begründet. Die Unternehmereigenschaft sei somit im Hinblick auf die eindeutige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes gegeben. Insofern sei auch der Abzug der erklärten Vorsteuern zulässig.

II) Körperschaftsteuer:

Bezüglich der Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 sei in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass mit den Einnahmen der Bw. keine Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang stünden, da die Leistungen unentgeltlich vom Stiftungsvorstand erbracht worden seien. Dazu sei festzustellen, dass diese sehr wohl in unmittelbarem Zusammenhang mit den von der Bw. erbrachten Leistungen zu betrachten seien, zumal die Bw. im Jahr 2002 keine sonstigen, insbesondere keine sonstigen steuerfreien Einnahmen erzielt habe. Ein Abzugsverbot gemäß § 12 KStG 1988 würde nur insoweit bestehen, als diese mit nicht steuerpflichtigen Erträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang liege schon mangels Vorliegens nicht steuerpflichtiger Erträge nicht vor.

Auch in den Stiftungsrichtlinien sei explizit ausgeführt, dass sich die Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften richte. Es sei angeführt, dass Gründungskosten, die nicht von der Privatstiftung getragen würden und Verwaltungskosten der Privatstiftung nur insoweit nicht abzugsfähig seien, als diese mit nicht steuerpflichtigen Erträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang liege aber nicht vor, weshalb das Abzugsverbot des § 12 KStG 1988 nicht anzuwenden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Umsatzsteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994, BGBl.Nr. 663/1994, unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die in den Ziffern 1 bis 3 dieser Bestimmung angeführten Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 2 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die Bw. erklärte mit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 einen mit 20 % Umsatzsteuer zu versteuernden Umsatz in Höhe von € 8.500,00 sowie Vorsteuer in Höhe von € 1.024,28.

Aus den vorgelegten Rechnungen eines Notars sowie der Wiener Zeitung ist zu entnehmen, dass der geltend gemachte Vorsteuerbetrag im Zusammenhang mit der Errichtung der Bw. angefallen ist.

Betreffend dem erklärten Umsatz wurde im Berufungsverfahren die von der Bw. an das Unternehmen A-GmbH. für *"Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Vermietungsstrategie, Finanzierungen und Projekten"* ausgestellte Rechnung vom 19. Dezember 2002 vorgelegt.

Um das von § 2 UStG 1994 für die Anerkennung des Unternehmerstatus geforderte nachhaltige Tätigwerden zu dokumentieren wurde eine am 19. Dezember 2003 an das selbe Unternehmen für *„Beratungsleistungen im Zeitraum 2003 insbesondere im Zusammenhang mit der Erstellung von Veranlagungsstrategien“* ausgestellte Rechnung vorgelegt.

In Beantwortung eines Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 9. November 2004 wurden von der Bw. mit Anbringen vom 25. Jänner 2005 Leistungsaufstellungen bezüglich die der A-GmbH. in den Jahren 2002 und 2003 gelegten Rechnungen übermittelt.

Die Aufstellung betreffend das Jahr 2002 ist folgendermaßen übertitelt: *„Leistungsverrechnung A-GmbH. 2002. Leistungen im Laufe des Jahres 2002 unentgeltlich vom Stiftungsvorstand der Bw. und der Z-Privatstiftung an die A-GmbH. erbracht. Beratungsleistungen in Zusammenhang mit Vermietungsstrategien, Finanzierung und Projekten. Leistung von beiden Stiftungen zu gleichen Teilen erbracht“*.

Darin sind von B., C. und D. erbrachte Leistungen aufgelistet.

C. ist einer der Stifter der Bw. und Mitglied des Stiftungsvorstandes.

D. ist Mitglied des Stiftungsvorstandes der Bw..

Das Berufungsvorbringen, dass die betreffende Rechnung von „den Stiftungsvorständen“ ausgeführte Leistungen zum Inhalt hätte, entspricht insoweit nicht den Tatsachen, als B. nicht Mitglied des Stiftungsvorstandes, sondern einer der Stifter der Bw. ist.

An der A-GmbH. sind laut Firmenbuchauszug die Bw. und die Z-Privatstiftung je zur Hälfte beteiligt.

Geschäftsführer der A-GmbH. sind B. und C..

Die rechnungsgegenständlichen Leistungen wurden somit von zwei Stiftungsvorständen, von welchen einer auch Stifter ist und einem der Stifter der Bw. an die A-GmbH. erbracht, deren Anteile zu 50 % die Bw. innehat und deren Geschäftsführung einer der Stiftungsvorstände und einer der Stifter der Bw. ausübt.

In der Berufung wurde von der Bw. vorgebracht, dass „die Stiftungsvorstände“ unentgeltlich „für die Bw.“ tätig geworden seien, was eine unternehmerische Leistung der Bw. gegenüber der A-GmbH. begründen würde.

Aus der Textierung der Übertitelung der dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Auflistung der erbrachten Leistungen geht hervor, dass die betreffenden Personen die umschriebenen Leistungen unentgeltlich „an die A-GmbH.“ erbracht haben.

Diese Formulierung gibt für sich allein betrachtet bereits Anlass für die Annahme, dass die rechnungsgegenständlichen Leistungen von den ausführenden Personen unmittelbar an die A-GmbH. erbracht wurden.

Die Beurteilung der Frage, ob ein Zusammenhang dieser Leistungen zu einer unternehmerischen Tätigkeit der Bw. herstellbar ist, erfordert jedoch eine Auseinandersetzung mit den Leistungsinhalten und den Funktionen der Akteure.

Der Umstand, dass B. und C. Geschäftsführer der Leistungsempfängerin sind, spricht dafür, dass sie die Leistungen in Ausübung der Geschäftsführerfunktion erbracht haben.

Laut der dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Auflistung hat B. folgende Leistungen erbracht: *„Erstellung einer Marktstudie, Analyse des Wiener Immobilienmarktes, Bewertung potentieller Investitionsobjekte, Nutzwertanalyse von bestehenden Objekten, Ermittlung und Analyse der spezifischen Objektkennzahlen, Ertragschancen auf Basis der derzeitigen Mieterstruktur, Ermittlung des Instandsetzungs- und Investitionsbedarfes, Prüfen von Ankauf und Verwertungspotential einer Liegenschaft, Ausarbeitung und Verwertungskonzept für eine Liegenschaft, Prüfen der Ausgliederungsmöglichkeit in eine eigene Gesellschaft zum besseren Verkauf“*.

C. hat folgende Leistungen erbracht: *„Analyse/Studie des Immobilienmarktes insbesondere im Hinblick auf die mögliche Entwicklung eines neuen Marketing Konzeptes, Verbesserung der Marktpräsenz - Anzeigenschaltungen, Internetauftritt, Restrukturierung und Modernisierung der bestehenden Objekte - marktgerechte Neustrukturierung, Prüfung einer notwendigen Erweiterung des Portfolios, Kennzahlenauswertung interessanter Investitionsobjekte, Prüfung des notwendigen Liquiditätsbedarfes - Erstellung eines Finanzierungskonzeptes“*.

Bei den von den Geschäftsführern der A-GmbH., B. und C., erbrachten Leistungen handelt es sich ihrem Inhalt nach um typischerweise von Geschäftsführern eines Unternehmens zu besorgende Aufgaben.

Betreffend B. ist überdies die Tatsache, dass er kein Mitglied des Stiftungsvorstandes, sondern einer der Stifter der Bw. ist und ihm aus diesem Grunde keine Organstellung in der Bw. zukommt, als Bestätigung für sein Tätigwerden als Geschäftsführer der A-GmbH. zu werten.

Deshalb kann aus den Handlungen von B. und C. für die A-GmbH. keinesfalls eine Leistungserbringung durch die Bw. konstruiert werden.

D. hat laut der dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Auflistung folgende Leistungen erbracht: *„Vorschläge zur möglichen Umstrukturierung der Firmenstruktur der gesamten Y-Gruppe - Grobkonzepte, Bewertung der Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf transparente Strukturen und Finanzierung“*.

Die Erfüllung derartiger Aufgaben im Hinblick auf ein Unternehmen, an dem eine Stiftung 50 % der Anteile innehat, dient der Wahrnehmung der Rechte der Stiftung als Gesellschafterin und ist daher als dem Aufgabenbereich eines Stiftungsvorstandes zugehörig und nicht als Dienstleistung der Stiftung zu betrachten.

Es kann darin auch kein unmittelbarer oder mittelbarer Eingriff in die Verwaltung dieses Unternehmens erblickt werden.

Einer solchen Annahme würde auch die Bezeichnung der Leistungen in der Rechnung, *„Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Vermietungsstrategie, Finanzierungen und Projekten“*, entgegen stehen.

Auch die laut der dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Auflistung von allen drei Akteuren gemeinsam erbrachten Leistungen, nämlich „*Besprechung Unternehmensstruktur, Finanzierung Y-Gruppe, Diskussion Expansions-/Investitionspotential, Markterschließung*“, können im vorliegenden Kontext nicht als unternehmerische Tätigkeiten der Bw. gewertet werden.

Insgesamt kann daher eine von der Bw. mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 20.6.1991, Rs C-60/90 angesprochene Vergleichbarkeit mit einer Holdinggesellschaft, welche maßgebliche Einflussnahme auf die Geschäftsleitung ausübt oder bei der durch die Erbringung von Dienstleistungen für die Untergesellschaft ein unmittelbarer Zusammenhang der erbrachten Leistungen mit dem Halten und Verwalten der Beteiligung vorliegt, auf Grund der Sachlage im berufungsgegenständlichen Fall nicht als gegeben angenommen werden.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes in seinem Gesamtzusammenhang ist somit davon auszugehen, dass die von der Bw. der A-GmbH. in Rechnung gestellten Leistungen von B., C. und D. keine Dienstleistungen der Bw. an die A-GmbH. waren.

Der von der Bw. der A-GmbH. am 19. Dezember 2002 ausgestellten Rechnung über € 8.500,00 zuzüglich € 1.700,00 Umsatzsteuer liegt somit keine Leistungserbringung der Bw. zugrunde.

In § 11 Abs. 14 UStG 1994 ist normiert, dass derjenige, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag schuldet.

Daher schuldet die Bw. den Umsatzsteuerbetrag von € 1.700,00 gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Weiters steht der Bw. das Recht zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 iVm § 2 UStG 1994 nicht zu.

II) Körperschaftsteuer:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, nicht abgezogen werden.

Die Bw. erklärte mit berechtigter Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 € 541,74 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Aus einer Darstellung auf einem Beiblatt ist zu entnehmen, dass dieser Betrag ermittelt wurde, indem von Umsatzerlösen in Höhe von € 8.500,00 sonstige betriebliche Aufwendungen in Höhe von € 7.958,26 in Abzug gebracht wurden.

Bei den Einkünften in Höhe von € 8.500,00 handelt es sich um jenen Betrag, den die Bw. der A-GmbH. am 19. Dezember 2002 in Rechnung gestellt hat.

Wie die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes zu I) Umsatzsteuer ergeben hat, liegen diesem von der Bw. vereinnahmten Betrag keine von der Bw. an die A-GmbH. erbrachten Leistungen zugrunde.

Daraus folgt, dass der Bw. im Zusammenhang mit den von ihr im Jahr 2002 erzielten steuerpflichtigen Einkünften in Höhe von € 8.500,00 keine Aufwendungen entstanden sein können.

Die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 7.958,26 sind somit im Hinblick auf die oben dargestellte Rechtslage nicht abzugsfähig.