jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/11/11 2004/13/0053

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 11.11.2008

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
20/13 Sonstiges allgemeines Privatrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;
41/05 Stiftungen Fonds;

Norm

PSG 1993 §1 Abs2 Z1;
PSG 1993 §1 Abs2;
UStG 1994 §2 Abs1;
VwGG §39 Abs2 Z6;
VwGG §42 Abs2 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der P Privatstiftung in W, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimerstraße 30, 32 und 36, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 20. Februar 2004, Zl. RV/4083-W/02, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Privatstiftung, wurde mit Stiftungsurkunde vom 17. September 1999 errichtet. Die Stifter widmeten ihr Bareinlagen in der Höhe von insgesamt S 1,000.000,-- und 100 v.H. der Geschäftsanteile einer GmbH mit mehreren Tochtergesellschaften.

Über den Stiftungszweck bestimmte Punkt IV. der Stiftungsurkunde insbesondere Folgendes:

"(1) Primärer Stiftungszweck ist die Wahrnehmung der Eigentümerfunktion hinsichtlich der ihr übertragenen Unternehmensbeteiligungen und die Sicherstellung einer einheitlichen Willensbildung bei den mit der Stiftung verbundenen Unternehmen. Im Rahmen dieser Eigentümerfunktion soll die Stiftung alle Vorkehrungen treffen, die für

den Bestand und die Rentabilität der ihr gehörigen Unternehmungen der ... Gruppe zweckmäßig sind.

Sollte die Rentabilität der Unternehmungen nicht gesichert sein, ist die Stiftung berechtigt, die Unternehmen auch zu verwerten. Zuwendungen an die Begünstigten sollen - soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes bestimmt ist - nur dann erfolgen, wenn dies unter Berücksichtigung der Eigenkapitalausstattung der mit der Stiftung verbundenen Unternehmen möglich ist.

(2) Erst sekundär soll die Stiftung die Begünstigten durch Zuwendung von Ausschüttungen aus dem Stiftungsvermögen versorgen. Erst ab dem Zeitpunkt einer allfälligen vollständigen Verwertung der von der Stiftung gehaltenen Gesellschaftsbeteiligung ist die Versorgung der Begünstigten durch Zuwendung von Ausschüttungen aus dem Stiftungsvermögen Hauptzweck der Privatstiftung."

Am selben Tag errichteten die Stifter auch einen Notariatsakt über eine "Absichtserklärung der ... Privatstiftung". Darin wurde - zusammengefasst - festgehalten, es solle mit dieser Erklärung nicht in die Verantwortung oder Ermessensfreiheit des Stiftungsvorstandes eingegriffen werden, die Stifter gingen aber davon aus, dass die Kenntnis ihrer Wünsche und Intentionen den Stiftungsvorstand in seiner Tätigkeit unterstützen würde. Im weiteren Text wurde dem Stiftungsvorstand u.a. die "Aufgabe übertragen, die ... Gruppe neu zu strukturieren", wobei dem Stiftungsvorstand u.a. "die alleinige Kompetenz" sowohl zur Besetzung von Führungskräften innerhalb der Unternehmensgruppe als auch zur verbindlichen Lösung von Konflikten im Falle von Auffassungsunterschieden zwischen Führungskräften zukommen solle. Es sei weiters Wunsch der Stifter, dass der Stiftungsvorstand für eine klare Trennung von Kompetenzen und eine strikte Einhaltung getroffener Regelungen Sorge trage, wozu er Geschäftsordnungen erlassen, Informationsrechte, -pflichten und -wege festlegen und überhaupt alle ihm notwendig erscheinenden Maßnahmen setzen solle. Letztlich entspreche es dem Wunsch der Stifter, dass bei Verlust der Rentierlichkeit des Unternehmens Verwertung-, Schließungs- und Sanierungsmaßnahmen gesetzt würden, wofür der Stiftungsvorstand nach eigenem Ermessen alle notwendigen Maßnahmen ergreifen solle.

In einer dritten Urkunde, die auf der ersten Seite ebenfalls das Datum 17. September 1999 trägt, bei der die Beifügung eines Datums der Unterfertigung aber unterblieb, schloss die Privatstiftung "in Gründung" mit drei Gesellschaften der Unternehmensgruppe (darunter die GmbH, deren Anteile Teil des gewidmeten Vermögens waren) eine "Management- und Konzern-Umlagevereinbarung" folgenden Inhaltes:

"(1) Die Unternehmen der ... Gruppe unterstehen der

einheitlichen Leitung der ... Privatstiftung.

(2) Im Zusammenhang mit diesen Leitungsaufgaben verpflichten

sich die Unternehmungen der ... Gruppe, der ... Privatstiftung

anteilig alle mit der Konzernleitung entstehenden Auslagen, insbesondere die Auslagen für die Mitglieder der Organe der Privatstiftung, gegen Rechnungslegung unter Berücksichtigung eines angemessenen Aufteilungsschlüssels zu ersetzen."

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 wies die Beschwerdeführerin zu versteuernde Umsätze in der Höhe von S 225.000,-- und abziehbare Vorsteuern im Betrag von S 95.656,-- aus. In einer Beilage wurde ausgeführt, im Lichte der Rechtsprechung des EuGH zur konzernleitenden Holding würden auch die Vorsteuern aus den allgemeinen Kosten der Privatstiftung geltend gemacht, da die Stiftung nur über einen unternehmerischen Bereich verfüge. Sie führe nur umsatzsteuerpflichtige Umsätze, nämlich die Erbringung von Beratungsleistungen, aus. Zu den Vorsteuern aus Vorleistungen zur Erbringung der Beratungsleistungen seien daher auch alle Vorsteuern im Zusammenhang mit den allgemeinen Kosten der Stiftung abzugsfähig.

Das Finanzamt verneinte die Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin und brachte die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 zur Vorschreibung. Zur Begründung führte es aus, nach § 1 (gemeint: Abs. 2 Z 1) Privatstiftungsgesetz (PSG) sei es Stiftungen untersagt, eine gewerbliche (gemeint: gewerbsmäßige) Tätigkeit auszuüben.

In ihrer Berufung gegen diese Entscheidung machte die Beschwerdeführerin u.a. geltend, ihre Tätigkeit sei keine auf Gewinn gerichtete im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 PSG. Die Konzernleitungs- und Beratungsfunktion werde nur im Konzern ausgeübt und die Gegenleistung beschränke sich auf den Ersatz der Aufwendungen dafür. Davon abgesehen könne

sich die Unternehmereigenschaft aber auch aus einer unerlaubten Tätigkeit ergeben. Im Übrigen verwies die Beschwerdeführerin auf eine Berufung gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für einzelne Monate des Jahres 2000. In dieser Berufung war unter Hinweis darauf, Privatstiftungen seien hinsichtlich ihrer Unternehmereigenschaft wie andere juristische Personen des privaten Rechts zu behandeln, die Leitungsfunktion der Beschwerdeführerin in der Unternehmensgruppe beschrieben und auf Judikatur u.a. des EuGH zu den Voraussetzungen einer unternehmerischen Tätigkeit einer Holding Bezug genommen worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Sie gründete dies nach Ausführungen darüber, dass die Unternehmereigenschaft ausschließlich auf der Grundlage des § 2 Abs. 1 UStG 1994 zu prüfen und die erstinstanzliche Begründung daher unzutreffend gewesen sei, im Wesentlichen auf folgende Erwägungen:

"Das Berufungsvorbringen, dass ausschließliches Vermögen der Bw. die Anteile an Gesellschaften der X-Gruppe seien, entspricht nicht den Tatsachen, da der Bw. gemäß Punkt III der Stiftungsurkunde auch eine Bareinlage in Höhe von S 1,000.000,00 (EUR 72.672,83) gewidmet wurde. Diesbezüglich übt die Bw. jedenfalls eine als nichtunternehmerisch zu beurteilende Tätigkeit der Vermögensverwaltung aus.

Aus dem in Punkt IV der Stiftungsurkunde zum Ausdruck kommenden Willen der Stifter, wonach der primäre Zweck der Bw. die 'Wahrnehmung der Eigentümerfunktion hinsichtlich der ihr übertragenen Unternehmensbeteiligungen und die Sicherstellung einer einheitlichen Willensbildung bei den mit der Stiftung verbundenen Unternehmen' ist, kann keine Übertragung von geschäftsleitenden Tätigkeiten an die Bw. abgeleitet werden.

Bereits aufgrund der Regelung in § 1 Abs. 2 Z 2 PSG, wonach eine Privatstiftung nicht die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen darf, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. tatsächlich eine unmittelbar geschäftsleitende Tätigkeit im Sinne der Ausübung der Geschäftsführung übertragen wurde. Auch die Formulierung des Stifterwillens lässt keinen Schluss auf eine Leitungsfunktion der Bw. zu Die darin zum Ausdruck kommenden Aufgaben der Bw. sind als Ausfluss ihrer Gesellschafterstellung und daher als Vermögensverwaltung zu beurteilen, was eine Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich zur Folge hat.

Die der Bw. nach ihrer Rechtsgrundlage zukommenden Kompetenzen könnten nur dann als Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 eingestuft werden, wenn sie neben Eingriffen in die Verwaltung auch konkrete Leistungen, wie etwa administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen, gegen Entgelt erbringen würde.

Die dem Stiftungsvorstand in der von den Stiftern unterfertigten Absichtserklärung vom 17. September 1999 erteilten Richtlinien enthalten 'Wünsche und Intentionen der Stifter', welchen keine rechtliche Bindungswirkung unterstellt werden kann. Mangels einer verbindlichen Verpflichtung des Stiftungsvorstandes zur Erbringung der darin aufgelisteten Leistungen betreffend die X-Gruppe ist diese Absichtserklärung keine Rechtsgrundlage für die Erbringung konkreter Dienstleistungen. Es kann daraus auch nicht abgeleitet werden, dass die Bw. tatsächlich konkrete Dienstleistungen erbracht hat bzw. erbringen wird. Die Absichtserklärung der Stifter soll lediglich deren Einfluss auf die betreffenden Unternehmen wahren, sodass kein Zusammenhang zu einer unternehmerischen Tätigkeit der Bw. hergestellt werden kann.

Da der in der Rechtsgrundlage (Punkt IV der Stiftungsurkunde) der Bw. normierte Stiftungszweck der Bw. keine geschäftsleitende und damit unternehmerische Tätigkeit der Bw. zum Inhalt hat und die Absichtserklärung der Stifter keine Rechtsverbindlichkeit entfaltet, ermangelt es an einer rechtlichen Grundlage für von der Bw. zu erbringende Dienstleistungen für Unternehmen der X-Gruppe. Wenn die Bw. vorbringt, die Leitungsfunktion der X-Gruppe auszuüben, behauptet sie damit eine Diskrepanz zwischen dem Inhalt der Stiftungsurkunde und den tatsächlichen Verhältnissen, welche nicht nachvollzogen werden kann.

Die tatsächliche Tätigkeit des Stiftungsvorstandes kann nur in einer Vertretung der Interessen der Bw. als Eigentümerin der Gesellschaftsanteile an der X-GmbH bestehen. Im Innenverhältnis der betreffenden Unternehmen, an denen die Bw. direkt bzw. indirekt beteiligt ist, sind nur deren Organe (Geschäftsführer) handlungsberechtigt. Eine Ausübung von Leitungsfunktionen durch die Bw. bzw. deren Vorstand ist rechtlich ausgeschlossen. Der Stiftungsvorstand hat das Recht, im Außenverhältnis für die Bw. aufzutreten. Er ist jedoch nicht berechtigt, nach außen hin für die Unternehmen der X-Gruppe aufzutreten und z.B., wie von der Bw. vorgebracht, Bankverhandlungen für diese zu führen.

Zu derartigen Tätigkeiten könnten nur einzelne, dem Stiftungsvorstand angehörige, von den Geschäftsführungen der betreffenden Unternehmen ermächtigte Personen herangezogen werden, was aber nicht als Erbringung von Dienstleistungen durch die Bw. anzusehen wäre. Die von der Bw. in Bezug auf die Unternehmen der X-Gruppe entfalteten Aktivitäten resultierten daher eindeutig aus ihrer Stellung als Gesellschafterin der X-GmbH und dienten ausschließlich der Erfüllung des Stiftungszweckes.

Die Bw. hat mangels rechtlicher Möglichkeit dazu weder einen Einfluss auf die Geschäftsleitung der Unternehmen der X-Gruppe ausüben können, noch hat sie Dienstleistungen an diese erbringen können.

Aus diesen Gründen ist die von der Bw. vorgebrachte Vergleichbarkeit ihrer Tätigkeiten betreffend die Unternehmen der X-Gruppe mit einer geschäftsführenden Holding nicht gegeben, weshalb aus den von der Bw. vorgebrachten Hinweisen auf die Rechtsprechung zu Holdinggesellschaften für die Entscheidungsfindung im gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden kann.

Am Fehlen der Unternehmereigenschaft der Bw. vermag auch die Vereinbarung, in der zwischen ihr und der X-GmbH (direkte Beteiligung), der Y-GmbH & Co KG in Gründung (indirekte Beteiligung) und der Z-GmbH (indirekte Beteiligung) festgelegt wurde, dass die Unternehmen der X-Gruppe der einheitlichen Leitung der Bw. unterstehen würden und dass die Kosten für die von der Bw. vorgenommenen Leitungsaufgaben zwischen ihnen nach einem angemessenen Schlüssel aufzuteilen seien, nichts zu ändern.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 ..."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der u.a. dargelegt wird, dass und aus welchen Gründen der Stiftungsvorstand mit Sanierungsexperten besetzt worden sei. Die Erlaubtheit der Tätigkeiten habe keinen Einfluss auf die umsatzsteuerliche Einordnung und erlaube auch keinen Schluss auf die tatsächlichen Verhältnisse. Grundsätzlich begründe die Tätigkeit von Holdinggesellschaften keine Unternehmereigenschaft, weil sie nur vermögensverwaltend tätig seien. Die zusätzliche Erbringung von Leistungen gegen Entgelt an die Tochtergesellschaften begründe jedoch die Unternehmereigenschaft. Bei Vorliegen konzernleitender Tätigkeiten seien die Beteiligungen nach der Rechtsprechung des EuGH umsatzsteuerlich dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe schon ausgesprochen, dass Dienstleistungen wie Eingriffe in Organisation und Funktionsmechanismen der Tochtergesellschaften, in die Steuerpolitik und das Investitionsbudget, die Analyse neuer Investitionsvorhaben und Studien betreffend die Tätigkeit der Tochtergesellschaft einer Holding Unternehmereigenschaft vermitteln würden. Diese Aussagen seien rechtsformneutral und auch auf die Beschwerdeführerin anwendbar.

Entscheidend sei daher nur, ob die Beschwerdeführerin über die reine Beteiligungsverwaltung hinausgehende Leistungen an die Tochtergesellschaften erbringe und dafür ein gesondertes Entgelt erhalte. Beides sei - wie in der Beschwerde näher dargelegt wird - der Fall, was leicht nachprüfbar gewesen wäre. Die belangte Behörde habe sich aber - im Ergebnis wie die Behörde erster Instanz - nur mit Fragen der rechtlichen Zulässigkeit solcher Leistungen auseinandergesetzt.

Die belangte Behörde hält dem in der Gegenschrift im Wesentlichen entgegen, bei den behaupteten Leistungen habe es sich "nicht bloß um rechtlich unerlaubte Handlungen" gehandelt, sondern es ermangle der Beschwerdeführerin "an der rechtlichen Möglichkeit derartige Handlungen rechtswirksam zu setzen". Da die "von der Bf vorgebrachte tatsächliche Leistungserbringung rechtlich nicht möglich" gewesen sei, habe "kein Grund für eine Durchführung von zusätzlichen Ermittlungen" bestanden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Diese Kriterien gelten auch für Privatstiftungen (Ruppe, UStG3, § 2 Tz 20; N. Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rz III/1 m.w.N.). Darauf, ob die Tätigkeit der Privatstiftung gegen das in § 1 Abs. 2 Z 1 PSG verankerte Verbot der Ausübung einer über eine bloße Nebentätigkeit hinausgehenden "gewerbsmäßigen" Tätigkeit verstößt, kommt es dabei nicht an (vgl. N. Arnold, a.a.O.). Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung muss nicht geprüft werden, ob etwa eine Konzernleitung durch eine Privatstiftung den durch § 1 Abs. 2 PSG vorgegebenen

Rahmen überschreitet (vgl. zu dem im Schrifttum als zulässig erachteten Maß an "einheitlicher Leitung" etwa N. Arnold, Privatstiftungsgesetz2, § 1 Tz 16a; vgl. auch a.a.O., Tz 21, § 17 Tz 5 und § 22 Tz 11 ff; Novacek, FJ 2008, 126 ff nach FN 51).

Die belangte Behörde, die dies im Prinzip richtig erkannt hat, hat es dennoch nicht für notwendig erachtet, über die Art und das Ausmaß der von der Beschwerdeführerin fakturierten Leistungen nähere Feststellungen zu treffen. Sie hat ihren in der Gegenschrift zusammengefassten Standpunkt, die behaupteten Leistungen seien "rechtlich nicht möglich" gewesen, auf Überlegungen gestützt, die in Wahrheit nur davon handeln, ob der Stiftungsvorstand rechtlich gezwungen war, in der behaupteten Weise vorzugehen, und ob er rechtlich in der Lage gewesen wäre, den Gesellschaften der Unternehmensgruppe die fakturierten Leistungen auch gegen den Willen ihrer Organe aufzuzwingen. Der Standpunkt der Beschwerdeführerin, wonach sie mit den fakturierten Leistungen eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entfaltet habe, setzt Derartiges aber nicht voraus.

Der belangten Behörde kann auch nicht gefolgt werden, wenn sie meint, im Einvernehmen mit den Geschäftsführungen der betreffenden Unternehmen erbrachte Leistungen von Vorstandsmitgliedern der Beschwerdeführerin seien dieser nicht zurechenbar. Ob solche Leistungen als solche der Beschwerdeführerin - die nur durch physische Personen handeln kann - oder jeweils als eigene erbracht wurden, ist eine Frage der konkreten Gestaltung der Leistungsbeziehung durch die beteiligten Personen, worüber die belangte Behörde aber keine Feststellungen getroffen hat.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte sich die belangte Behörde ungeachtet der Rechtsform der Beschwerdeführerin und der sich daraus ergebenden, für die umsatzsteuerliche Beurteilung aber nicht wesentlichen Besonderheiten mit den fakturierten Leistungen unter dem Gesichtspunkt des möglichen Vorliegens einer geschäftsleitenden Holding näher auseinandersetzen müssen. Dabei wäre auch auf das Gemeinschaftsrecht Bedacht zu nehmen gewesen (vgl. Ruppe, a.a.O., § 2 Tz 36/3 ff).

Da die belangte Behörde dies verkannt und aus diesem Grund keine konkreten Feststellungen über die behaupteten Leistungsbeziehungen getroffen hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003.

Wien, am 11. November 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2004130053.X00

Im RIS seit

09.12.2008

Zuletzt aktualisiert am

24.04.2009

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at