

Zur Unternehmereigenschaft einer Privatstiftung als konzernleitende Holding

- 1.** Die Unternehmereigenschaft einer Privatstiftung nach § 2 Abs 1 UStG 1994 richtet sich ausschließlich nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien. Es ist dabei nicht relevant, ob die Tätigkeit gegen das Verbot der Ausübung einer über eine bloße Nebentätigkeit hinausgehenden gewerbsmäßigen Tätigkeit gemäß § 1 Abs 2 Z 1 PSG verstößt; auch die Frage, ob eine Konzernleitung durch eine Privatstiftung den durch § 1 Abs 2 PSG vorgegebenen Rahmen überschreitet, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht maßgeblich.
- 2.** Erbringt eine Privatstiftung, die als Holding Gesellschaftsanteile hält, über die reine Beteiligungsverwaltung hinausgehende konkrete Leistungen (etwa Konzernleitungs- und Beratungsleistungen) gegen gesondertes Entgelt an die Tochtergesellschaften, begründet dies die Unternehmereigenschaft als geschäftsleitende Holding. Die Abgabenbehörde hat konkrete Feststellungen über Art und Ausmaß der fakturierten Leistungen zu treffen.
- 3.** Leistungen, die Vorstandsmitglieder einer Privatstiftung im Einvernehmen mit den Geschäftsführungen der Tochtergesellschaften erbringen, können der Privatstiftung als eigene Leistungen zurechenbar sein. Ob dies der Fall ist, hängt von der konkreten Gestaltung der Leistungsbeziehung durch die beteiligten Personen ab.

VwGH 11.11.2008, 2004/13/0053

UStG 1994: §§ 2, 11

PSG: § 1

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 ua die "Aufgabe übertragen, die ... Gruppe neu zu strukturieren", wobei dem Stiftungsvorstand ua "die alleinige

Kompetenz" sowohl zur Besetzung von Führungskräften als auch zur verbindlichen Lösung von Konflikten zukommen solle.

In einer dritten Urkunde, die auf der ersten Seite ebenfalls das Datum 17. September 1999 trägt, schloss die Privatstiftung "in Gründung" mit drei Gesellschaften der Unternehmensgruppe 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 Umsatzsteuerklärung 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.

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

In ihrer Berufung machte die Beschwerdeführerin ua 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.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, der in der Stiftungsurkunde normierte Stiftungszweck habe keine geschäftsleitende und damit unternehmerische Tätigkeit zum Inhalt, und die Absichtserklärung der Stifter entfalte keine Rechtsverbindlichkeit. Die im Einvernehmen mit den Geschäftsführungen der betreffenden Unternehmen erbrachten Leistungen von Vorstandsmitgliedern seien der Privatstiftung nicht zurechenbar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Die Beschwerdeführerin legt dar, dass und aus welchen Gründen der Stiftungsvorstand mit Sanierungsexperten besetzt worden sei. Entscheidend sei nur, ob die Beschwerdeführerin über die reine Beteiligungsverwaltung hinausgehende Leistungen an die Tochtergesellschaften erbringe und dafür ein gesondertes Entgelt erhalte. Beides sei der Fall, was leicht nachprüfbar gewesen wäre. Die belangte Behörde habe sich aber nur mit Fragen der rechtlichen Zulässigkeit solcher Leistungen auseinandergesetzt.

Rechtliche Beurteilung

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 mwN). 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. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung muss nicht geprüft werden, ob etwa eine Konzernleitung durch eine Privatstiftung den durch § 1 Abs. 2 PSG vorgegebenen Rahmen überschreitet.

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 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 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 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.

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 Aufwendersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwendersatzverordnung 2003.

Wien, am 11. November 2008