

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der GmbH, vertreten durch Gruber Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 3393 Zelking/Melk, Gassen 2, vertreten durch Hans Gruber MBA, gegen den am 12. Mai 2010 wirksam gewordenen Bescheid des FA F, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007, zu Recht erkannt:

- I. Die Berufung wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Beschwerdeführerin ist die X Gesellschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge: beschwerdeführende - bf GmbH), die am 1. März 2007 gegründet und auf die per 1. März 2007 das Einzelunternehmen des Y (in der Folge: EU) übergegangen ist. Von den beteiligten Personen war eine Umgründung nach Art III UmgrStG intendiert. Die Veranlagung für die bf GmbH zur Umsatzsteuer 2007 erfolgt zunächst erklärungskonform.

Mit am 12. Mai 2010 rechtswirksam gewordenen Bescheiden verfügt die belangte Behörde (belBeh) die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerbescheides 2007 und verbindet mit diesem die Erlassung des **angefochtenen Bescheides**, mit dem die Umsatzsteuer 2007 iHv € 7.035,75 statt bisher € 6.629,47 festgesetzt wird. In der Begründung wird ausgeführt, dass die "Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei".

Mit am 31. Mai 2010 eingebrachtem **Berufungsschriftsatz vom 23. Mai 2010** wird vorgetragen, dass der Einbringungsvorgang des EU in die bf GmbH laut Prüfungsbericht

zum EU entgeltlich mit einer Bemessungsgrundlage von € 199.164,00 angenommen und der Normalsteuersatz angewendet worden sei, wodurch sich beim EU eine Umsatzsteuernachforderung von € 39.832,80 ergeben habe. Die Anwendbarkeit des Art III UmgrStG für die Einbringung des EU in die bf GmbH sei versagt worden. Aufgrund dieser Feststellung der Abgabenbehörde habe die bf GmbH im Zeitraum März 2007 in gleicher Höhe einen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Die Abgabenbehörde habe es im Prüfungsverfahren verabsäumt, der bf GmbH eine angemessene Nachfrist für die Rechnungslegung, betreffend die von der Behörde angenommene Betriebsaufgabe zum 1. März 2007 zu stellen. Grundsätzlich sei nach der Rechtsprechung auch ein Vertrag (hier der Einbringungsvertrag) als Rechnung iSd § 11 UStG 1994 zu betrachten, sofern sämtliche von § 11 UStG verlangten Merkmale vorlägen. Da die am Einbringungsvorgang beteiligten Personen ursprünglich von einem nicht steuerbaren Vorgang ausgegangen seien, hätte kein Bedarf an einem Ausweis der Umsatzsteuer bestanden. Es sei gegenständlich daher von einer mangelhaften Rechnung auszugehen, die innerhalb angemessener Zeit berichtigt werden könne.

In einer **Stellungnahme zur Berufung vom 16. Juni 2010** entgegnet die Prüferin, dass die Umsatzsteuer an die bf GmbH verrechnet werden könne; ein Vorsteuerabzug sei aber erst dann möglich, wenn eine Rechnung vorliege. Ihrer Rechtsanschauung nach sei aber der Gesellschaftsvertrag keine Rechnung iSd § 11 UStG 1994, daher könne in einer Berichtigung des Gesellschaftsvertrages keine Rechnungsberichtigung erblickt werden.

Mit **Vorhalt vom 18. Juni 2010** wird der bf GmbH die Stellungnahme der Prüferin zu Gehör gebracht. Gleichzeitig ergeht die Aufforderung zur Vorlage jener Rechnung, die zum Abzug der beantragten Vorsteuer berechtige.

Mit Schriftsatz vom 8. September 2010 wird der Gesellschaftsvertrag vom 10. April 2007 in der aufgrund eines neuerlichen Gesellschaftsbeschlusses ergänzten Fassung vom 6. September 2010, in dem die Umsatzsteuer in besagter Höhe ausgewiesen wird, vorgelegt.

Die Berufung wird ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Bericht vom 17. September 2010 vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 4. September 2014 werden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgenommen. Anlässlich eines Telefonats erklärt der Parteienvertreter, dass die Rechnungsberichtigung und das damit verbundene Begehren auf Vorsteuerabzug nicht so gemeint seien, dass damit die Betriebsaufgabe beim EU anerkannt werde. Zur Betriebsaufgabe beim EU seien Beschwerden beim BFG anhängig, die auch weiterhin aufrechterhalten würden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 11 Abs 2 UStG 1994, idF BGBl I 99/2007, gilt als Rechnung im Sinne des Abs. 1 jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung

abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. [...]

Gemäß § 11 Abs 1 UStG 1994, idF BGBl I 99/2007, müssen diese Rechnungen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben gemäß § 16 Abs 1 UStG 1994, idF BGBl I 663/1994,

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

### **Aufgrund der Aktenlage steht folgender Sachverhalt fest:**

Mit Wirkung vom 1.3.2007 bringt der EU sein EU nach Art III UmgrStG in die bf GmbH ein. Aufgrund der anlässlich einer beim EU und bei der bf GmbH gemeinsam durchgeführten Außenprüfung vertritt die belBeh die Rechtsansicht, dass die Übertragung des EU entgeltlich erfolgt ist, und fordert vom EU Umsatzsteuer iHv € 39.832,80 nach. Zur Umsatz- und zu Einkommensteuer 2007 sind Beschwerden des EU beim BFG anhängig; dieser Rechtsstreit ist bis heute noch nicht entschieden.

Auch gegenüber der bf GmbH wird die Erlassung eines vom ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 2007 abweichenden Abgabenbescheides für dieses Jahr im Wege der Wiederaufnahme von Amts wegen verfügt. Eine Vorsteuer von € 39.832,80 wird darin nicht berücksichtigt.

Die bf GmbH ficht mit der Berufung vom 31.05.2010 den neu erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2007 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit an und vertritt die Rechtsansicht, dass sie in dem Zeitpunkt, in dem beim EU die Umsatzsteuerschuld entsteht, Anspruch auf Vorsteuer hat, also per März 2007. Die Rechtswidrigkeit besteht darin, dass die belBeh dem Einbringungsvertrag keine Rechnungsqualität iSd § 11 UStG 1994 zuerkennt und der bf GmbH keine Nachfrist zur Rechnungsberichtigung eingeräumt hat.

Mit Ergänzungsschriftsatz vom 08.09.2010 wird der ergänzte und berichtigte Einbringungsvertrag vom 06.09.2010 vorgelegt, in dem Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist.

Der EU hat gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 ebenfalls Berufung erhoben und darin die Entgeltlichkeit des Einbringungsvorganges und die ertragsteuerliche Betriebsaufgabe bekämpft. Die diesbezüglich beim BFG anhängigen Rechtsmittel werden aufrechterhalten.

### **zu lösende Rechtsfragen:**

Die belBeh hat durch die Prüferin die Rechtsansicht vertreten, dass im über die Einbringung errichteten Gesellschaftsvertrag eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 nicht erblickt werden könne. Gegen diese - unbegründet gebliebene - Rechtsanschauung richtet sich das Beschwerdevorbringen. Weiters ist über den Zeitpunkt der Wirksamkeit einer Rechnungsberichtigung zu entscheiden

### **rechtliche Beurteilung:**

#### **1. Einbringungsvertrag als Rechnung iSd § 11 Abs 1 UStG 1994**

Als Rechnung ist unabhängig von ihrer Bezeichnung jede Urkunde zu verstehen, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet. Einer Rechnung muß somit die Funktion einer Abrechnung über eine Lieferung oder Leistung zukommen; es muß also der Leistende dem Leistungsempfänger unter Angabe des Inhaltes der Leistung deren Preis in Rechnung stellen und so die Zahlung anfordern. Ob eine bestimmte Urkunde diese Funktion erfüllt, kann nur nach der Lage des Einzelfalles

beurteilt werden (VwGH 17.02.1992, 90/15/0144; VwGH 15.04.1998, 97/14/0136). Bei Leistungen aufgrund von Dauerverträgen kann dem Zahlungsbeleg iVm dem Vertrag über die vereinbarten Leistungen die Funktion einer Rechnung zukommen (VwGH 14.5.1991, 88/14/0167, 0168; VwGH 15.04.1998, 97/14/0136). Eine Vertragsurkunde, die lediglich die Willenseinigung der Vertragsparteien beurkundet, der aber nicht die Funktion einer Abrechnung über eine Lieferung oder Leistung zukommt, ist nicht als Rechnung anzusehen (VwGH 19.1.1984, 83/15/0084; VwGH 17.2.1992, 90/15/0144; VwGH 15.04.1998, 97/14/0136). Bei Dauerverträgen - somit auch bei Mietverträgen - ist der Zahlungsbeleg iVm dem Vertrag über die vereinbarten Leistungen als Rechnung iSd § 11 Abs 1 UStG 1972 anzusehen, wenn im Vertrag alle vom Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung enthalten sind (VwGH 14.05.1991, 88/14/0167).

Aufgrund obiger Rechtsprechung ist daher zu sagen, dass als Rechnung auch ein Vertrag in Betracht kommen kann, sofern der Vertrag sämtliche Rechnungsmerkmale des § 11 Abs 1 UStG 1994 enthält. In diesem Sinne löst auch die Lehre diese Rechtsfrage:

Eine separate Urkunde über die Abrechnung ist nicht erforderlich. Die Abrechnung kann gemeinsam mit dem Vertrag über das Verpflichtungsgeschäft erfolgen. Ein schriftlicher Vertrag (**Kaufvertrag**, Werkvertrag etc) kann jedoch nur dann als Rechnung gewertet werden, wenn sich aus dem Vertragsinhalt ergibt, dass nicht nur die Willenseinigung über die wechselseitigen Rechte und Pflichten erfolgte, sondern bereits eine Abrechnung über die zu erbringende Leistung intendiert ist und diese alle nach § 11 Abs 1 UStG 1994 erforderlichen Merkmale aufweist (Ruppe, UStG, dritte Auflage, § 11, Tz 48, mwN).

Da die belBeh die Einbringung des EU in die bf GmbH als einen entgeltlichen Vorgang wertet, geht sie nach der umsatzsteuerrechtlichen Terminologie von einer Lieferung gegen Entgelt aus. Unter zivilrechtlichen Aspekten stellt dieser Vorgang also einen Unternehmens**kauf** durch die bf GmbH dar. Ein Kaufvertrag kann aber bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen als Rechnung iSd § 11 UStG 1994 angesehen werden (s.o. zu Ruppe). Dass dieser Kauf aufgrund der besonderen Rechtsbeziehung der bf GmbH und des EU nicht in einem - bloßen - Kaufvertrag, sondern in einem über den Einbringung errichteten Gesellschaftsvertrag vereinbart wird, schließt den Ausweis eines gesonderten Umsatzsteuerbetrages im Gesellschaftsvertrag per se nicht aus. Der im Zivilrecht angesiedelte Einbringungsvertrag ist jene Privaturkunde, die über solche Vorgänge errichtet wird. Ob ein Einbringungsvorgang unentgeltlich oder entgeltlich iSd Umsatzsteuerrechts erfolgt, ist dabei ohne Belang; für Zwecke des Vorsteuerabzugs ist ausschließlich maßgeblich, dass der Einbringungsvertrag sämtliche Rechnungsmerkmale iSd § 11 Abs 1 UStG 1994 aufweist. Damit hat die belBeh die Rechtslage verkannt.

### **Ex-nunc-Wirkung der Rechnungsberichtigung**

Die Rechtsansicht der bf GmbH, dass durch die gleichzeitig bei ihr und beim EU durchgeführte Prüfung die belBeh VERPFLICHTET gewesen sei, automatisch im Jahr 2007 jene Vorsteuer bei der bf GmbH zu berücksichtigen, die sie beim EU vorgeschrieben

hat, trifft nicht zu (vgl. Ausführung auf Seite 3, zweiter Absatz, der Beschwerdeschrift). Dieser begehrte Automatismus findet im Gesetz keine Deckung.

Der Europäische Gerichtshof vertritt die Auffassung, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die beiden erforderlichen Voraussetzungen, nämlich dass die Lieferung sonstige Leistung bewirkt wurde und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann, erfüllt sind (vgl. EuGH 29.04.2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH).

Die Berichtigungen sind folglich gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994 für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Die Bestimmung des § 16 UStG 1994 ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an. Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (VwGH 20.05.2010, 2005/15/0163; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0072; VwGH 20.02.2008, 2005/15/0153; UFS 26.01.2012, RV/4119-W/08; vgl. *Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 16 Tz 66). Dies könnte im gegenständlichen Fall im September 2010 der Fall sein. Damit hat die bf GmbH die Rechtslage verkannt.

Schließlich ist der Vorwurf, die "belBeh hätte es im Betriebsprüfungsverfahren verabsäumt, der bf GmbH eine angemessene Nachfrist für die Rechnungslegung betreffend der von der Behörde angenommenen Betriebsaufgabe zum 01.03.2007 zu stellen", unberechtigt. Zum Einen sieht das UStG 1994 eine solche Nachfrist nicht vor, zum anderen liegt es an der bf GmbH als Rechtssubjekt, das als juristische Personen des Privatrechts durch seine Organe handelt, durch eigenes rechtsgeschäftliches Handeln seine persönliche Rechtssphäre entsprechend zu gestalten und allenfalls die Erlangung einer entsprechenden Rechnung im Zivilrechtsweg durchzusetzen (vgl. VwGH 24.02.2010, 2005/13/0006; VwGH 04.09.2014, Ra 2014/15/0014).

Darüber hinaus wird Folgendes bemerkt: Gemäß § 276 Abs 1 BAO idF BGBl I 20/2009 konnte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen [...]. Die Erlassung einer (ersten) BVE war daher bis zur Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit zum 1.1.2014 ins Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Da die im weiteren Verfahrensverlauf vor der belBeh aufgetauchte Rechtsfrage im angefochtenen Bescheid nicht behandelt wurde und auch die Stellungnahme der Prüferin keine Gründe für die darin geäußerte Rechtsansicht anführt, wäre die belBeh im gegenständlichen Fall zur Erlassung einer BVE verpflichtet gewesen, um dem Legalitätsprinzip des Art 18 Abs 1 B-VG zu entsprechen, indem sie die in der Stellungnahme vertretene Rechtsanschauung vom objektiven Recht ableitet.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die 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. Gegenständliches Erkenntnis steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wozu auf oben angeführte Judikate verwiesen wird.

Es war daher in beiden Spruchpunkten spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. April 2015