



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Steuerberater, G., vom 7. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. April 2009 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat gegen den erklärungsgemäß erlassenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 unter Vorlage einer berichtigten Umsatzsteuererklärung mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

In der elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung seien Vorsteuern aus noch nicht bezahlten Rechnungen nicht enthalten gewesen. Gemäß RZ 2702 der UStR 2000 sei es auch nicht zu beanstanden, wenn Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten besteuerten, die nach § 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuern erst für jenen Besteuerungszeitraum geltend machten, in welchem die Bezahlung der Rechnung erfolge. Es würden diese nun in Anwendung des Sollbesteuerungsprinzips für Vorsteuern im Zeitpunkt der Rechnungslegung anstatt im Zeitpunkt der Zahlung geltend gemacht.

Diese zusätzlichen Rechnungen seien aus der Verrechnung mit der von ihm am 26. August 2008 gegründeten GmbH, welche mit Eintragung im Firmenbuch fällig würden, entstanden. Er habe seine Bank bereits mit den Überweisungen beauftragt, die Durchführung erfolge sofort nach Eintragung der Gesellschaft, die bereits beantragt worden sei und voraussichtlich im Monat Juli 2009 erfolgen sollte. Durch unerwartete Zahlungsausfälle habe sich die Einzahlung des Stammkapitals leider verzögert. Es werde beantragt, die in Rechnung gestellten Vorsteuern bei der Veranlagung 2008 zu berücksichtigen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer dem § 11 entsprechenden mehrwertsteuergerechten Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 normiere, welche Angaben in Rechnungen enthalten sein müssten. Dazu gehörten jedenfalls der (wahrheitsgemäße) Name und die Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmers.

Im vorliegenden Fall begehre der Bw. den Vorsteuerabzug aus Rechnungen, die von einer "XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G." am 31. August 2008 (Honorarnote Nr. 801), am 30. September 2008 (Honorarnote Nr. 802), am 31. Oktober 2008 (Honorarnote Nr. 803), am 30. November 2008 (Honorarnote 804) und am 31. Dezember 2008 (Honorarnote Nr. 805) an ihn gelegt worden seien. In den Rechnungen werde hinsichtlich des Leistungsinhaltes auf eine Vereinbarung zwischen dem Bw. und der "XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G." vom 26. August 2008 verwiesen. Dieser Vereinbarung folgend habe die "XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G." per Stichtag 1. August 2008 Teile des Klientenstocks des Bw. um einen Kaufpreis von € 90.000,00 (netto zuzüglich 20 % USt) erworben; bis zum Übergang der Vollmachten erfolge die Betreuung der Klienten weiterhin durch den Einzelunternehmer, die Umsätze aus den Honorarnoten seien jedoch an die "GmbH" weiterzuleiten.

Nähere Ermittlungen zu der "XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G." hätten ergeben, dass die Kapitalgesellschaft auf Grund eines Antrages auf Neueintragung vom 29. Juni 2009 am 23. Juli 2009 in das Firmenbuch eingetragen worden sei. Auch alle weiteren unternehmensrechtlich relevanten Urkunden im Zusammenhang mit der Gesellschaft stammten vom 29. Juni 2009. So sei an diesem Tag der Gesellschaftsvertrag, nach welchem der Bw. Alleingesellschafter sei, unterzeichnet worden und auch der Gesellschafterbeschluss zur Bestellung des Bw. zum alleinigen Geschäftsführer gefasst worden.

Wie sich weiters aus den abgabenrechtlichen Daten im Zeitpunkt der Berufungsvorentscheidung ergebe, betrage die Anzahl der Klienten der "XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G." derzeit weiterhin "0". Sämtliche dem Finanzamt als vertreten gemeldete Klienten stünden nach wie vor in einem Bevollmächtigungsverhältnis zur natürlichen Person des Bw.

Bei einer derartigen Sachlage könne dem begehrten Vorsteuerabzug aus nachstehenden Gründen nicht näher getreten werden:

Im Streitjahr 2008 existiere, wenn überhaupt, bestenfalls eine nicht rechtsfähige "Vorgründungsgesellschaft". Ein derartiges Rechtsgebilde stelle keine "GmbH i.G." dar. Die Gründung einer GmbH beginne vielmehr mit dem Abschluss des notariell zu beurkundenden Gesellschaftsvertrages. Die (angebliche) Erbringerin von umsatzsteuerrechtlichen Leistungen sei daher falsch bezeichnet. Es liege ein Verstoß gegen den bereits eingangs zitierten § 11 UStG 1994 vor, die dem Finanzamt im Rahmen der Berufung vorgelegten Rechnungen seien demzufolge nicht mehrwertsteuergerecht und vermittelten schon deshalb nicht den Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Darüber hinaus fehlten aber auch alle materiellrechtlichen Voraussetzungen. Für eine "Vorgründungsgesellschaft" ohne abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag komme eine Übertragung von Sachen und Rechtsverhältnissen schon unternehmensrechtlich nicht in Betracht (vgl. Straube, GmbHG, § 10, Tz 216). Dies werde im vorliegenden Fall besonders deutlich, in dem der einzige Gründungsgesellschafter mit dem Vertragspartner identisch sei. Der Verkauf eines Kundenstocks durch den Bw. an sich selbst sei als In-Sich-Geschäft nicht nur steuerlich, sondern auch nach der Verkehrsauffassung denkunmöglich.

Als Konsequenz der letzten Betrachtung ergebe sich schließlich, dass eine noch nicht gegründete Gesellschaft, die nach außen hin operativ noch gar nicht tätig werden könne, folgerichtig weder "Unternehmer" im Sinne des UStG 1994 sein noch "Lieferungen oder sonstige Leistungen" an den eigenen (einzigen) Gründungsgesellschafter erbringen könne. Ein bloß willkürliches Weiterverrechnen bzw. Weiterzahlen ohne Leistungsaustausch erfülle für sich jedenfalls keinen Tatbestand des Umsatzsteuergesetzes.

Dagegen hat der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer 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, als Vorsteuerbetrag abziehen.

Der den Vorsteuerabzug geltend machende Unternehmer muss Leistungen von einem anderen Unternehmer empfangen haben. An den Unternehmerbegriff in diesem Teil des § 12 Abs. 1 Z 1 sind die gleichen Anforderungen zu stellen wie an den Begriff des Unternehmers als Abzugsberechtigten (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, § 12, Anm. 88).

Dem Unternehmer, der in der Abrechnung über die Leistung als Leistender bezeichnet wird, muss die Leistung zuzurechnen sein (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, § 12, Anm. 98).

Leistender ist regelmäßig der zivilrechtlich zur Leistung Verpflichtete, der die Leistung auch tatsächlich erbracht hat (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, § 12, Anm. 99).

Ist die Leistung dem Rechnungsaussteller nicht zuzurechnen, so steht – obwohl der Aussteller der Rechnung die Steuer auf Grund der Inrechnungstellung schuldet – ein Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, § 12, Anm. 100).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die zwischen dem Bw. als Einzelunternehmer tätigen Steuerberater und der XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G. (im folgenden kurz "GmbH") am 26. August 2008 geschlossene "Vereinbarung" lautet wie folgt:

"1. Erwerb von Klienten

Die XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G. erwirbt per Stichtag 01.08.2008 die in Beilage 1 beschriebenen Klienten um einen Kaufpreis von EUR 90.000,- zzgl 20% USt. Der Kaufpreis ist in folgenden Raten zu entrichten, eine Verzinsung erfolgt nicht. Die erste Rate beträgt EUR 15.000.- (zzgl 20%) und wird fällig mit Eintragung der GmbH. Der Restbetrag ist in 50 monatlichen Raten zu EUR 1.500,- (zzgl 20%) zu entrichten, beginnend mit August 2008, fällig am 1. eines Monats, frühestens mit Eintragung der GmbH.

2. Weiterverrechnung

Bis zum Übergang der Vollmachten und Aufträge (Punkt 4) erfolgt die Verrechnung und Erbringung der Leistung gegenüber dem Klienten weiterhin durch das Einzelunternehmen Bw.. Die Umsätze aus Honorarnoten an diese Klienten ab dem 01.08.2008 sind an die GmbH weiterzuleiten. In monatlichen Abrechnungen zum letzten eines Monats werden die in diesem Monat bezüglich der erworbenen Klienten fakturierten Leistungen (netto zzgl 20% USt) an das Einzelunternehmen angelastet. Diese Abrechnungen sind bis zum 15. des Folgemonats an die GmbH zu überweisen, die erste Zahlung wird fällig mit Eintragung der GmbH.

3. Kostenverrechnung

Die mit dem Betrieb der Kanzlei verbundenen Aufwendungen werden bis auf weiteres von Bw. getragen. Im Wege von Belastungsnoten werden die Aufwendungen anteilig an die GmbH verrechnet. Die Belastungsquote wird anhand von Schätzungen und Branchenwerten mit 85% der Nettoumsätze festgesetzt. Die erste Belastung mit Aufwendungen erfolgt nach der Eintragung der GmbH für Aufwendungen ab 01.08.2008 bis zu diesem Zeitpunkt, fällig nach erfolgter Weiterleitung der Umsätze, danach in monatlichen Zahlungen, fällig bis zum 20. des Folgemonats.

4. Übergang der Vollmachten

Nach Eintragung der Gesellschaft und Zulassung durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder werden die Vollmachten und Aufträge übertragen. Der Übergang hat innerhalb eines Zeitraumes von längstens 3 Monaten ab Eintragung der Gesellschaft zu erfolgen. Erfolgt seitens einzelner Klienten innerhalb dieses Zeitraumes keine Zustimmung zu einem Übergang der Vollmacht, so sind die diesbezüglich erfolgten Verrechnungen zu stornieren. Der Kaufpreis reduziert sich im Gegenzug um 75% des auf diese Klienten entfallenden Jahresumsatzes. Ab Übergang der Vollmachten auf die GmbH verrechnet diese selbstständig. Für den Zeitraum der Durchführung des Überganges der Vollmachten gelten die obigen Punkte 2. und 3. sinngemäß weiter. Nach Ablauf der 3 monatigen Frist nach Eintragung werden die Kosten – insofern nicht ohnehin von der GmbH getragen werden – 1:1 vom Einzelunternehmen an die GmbH weiterverrechnet. Für die weiterhin im Rahmen des Einzelunternehmens betreuten Klienten erfolgt durch die GmbH eine Verrechnung von bezogenen Leistungen mit branchenüblichen Stundensätzen.

5. Allgemeines

Die vereinbarten Zahlungen sind tatsächlich durchzuführen, eine Verrechnung mit anderen Verrechnungen oder mit anderen Zahlungen ist ausgeschlossen. Sollte die Liquidität kurzfristig nicht ausreichen, ist eine gesonderte Stundungsvereinbarung zu treffen. Die Eintragung der Gesellschaft kann erst nach erfolgter Einzahlung des Stammkapitals erfolgen, wobei festgehalten wird, dass zum heutigen Tage zwar die Erklärung zur Errichtung der Gesellschaft unterfertigt wurde, die liquiden Mittel zur Beantragung der Eintragung nicht vorhanden sind. Sobald die erforderlichen Mittel verfügbar sind, erfolgt die Einzahlung und Beantragung zur Eintragung der GmbH. Sollte die Eintragung nicht innerhalb eines Jahres nach Abschluss dieser Vereinbarung erfolgen, ist die gesamte Verrechnung zu stornieren und diese Vereinbarung als gegenstandslos rückabzuwickeln.

Graz, am 26.08.2008"

Der Bw. hat als Alleingesellschafter mit der Erklärung vom 29. Juni 2009 über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung die "XX Treuhand Steuerberatung GmbH" zum Gegenstand "Betrieb einer Steuerberatungskanzlei" – notariell bekräftigt mit Notariatsakt vom 29. Juni 2009 – gegründet.

Lt. aktenkundigem Firmenbuchauszug vom 5. August 2009 ist die "XX Treuhand Steuerberatung GmbH" auf Grund des Antrages auf Neueintragung einer Firma vom 29. Juni 2009 am 23. Juli 2009 im Firmenbuch eingetragen worden.

Den strittigen, aus den Honorarnoten der "XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G." (Honorarnote Nr. 801 vom 31.08.2008, Honorarnote Nr. 802 vom 30.09.2008, Honorarnote Nr. 803 vom 31.10.2008, Honorarnote Nr. 804 vom 30.11.2008 und Honorarnote Nr. 805 vom 31.12.2008) resultierenden Vorsteuern in Höhe von insgesamt € 12.497,00 liegen Beratungsleistungen, die der Bw. als Einzelunternehmer an seine Klienten entsprechend der Vereinbarung vom 26. August 2008 – "Bis zum Übergang der Vollmachten und Aufträge (nach Punkt 4. der Vereinbarung werden die Vollmachten und Aufträge nach Eintragung der Gesellschaft und Zulassung durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder übertragen) erfolgt die Verrechnung und Erbringung der Leistung gegenüber dem Klienten weiterhin durch das Einzelunternehmen Bw." (Punkt 2., erster Satz der Vereinbarung) - erbracht hat, zugrunde. Demgemäß sind nach Punkt 2., zweiter Satz der Vereinbarung "die Umsätze aus Honorarnoten an diese Klienten ab dem 01.08.2008 an die GmbH weiterzuleiten". Da demnach die "XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G." keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 an den Bw. erbracht hat, sondern der Bw. die von ihm erzielten Entgelte für die von ihm als Einzelunternehmer erbrachten Beratungsleistungen vereinbarungsgemäß weitergeleitet hat, ist der begehrte Anspruch auf Vorsteuerabzug bereits aus diesem Grund zu versagen. Bei dieser Sach- und Rechtslage erübrigts sich die Prüfung des weiteren, zwingend erforderlichen Tatbestandselementes, ob die "XX Treuhand Steuerberatung GmbH i.G." im Streitjahr 2008 überhaupt Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 gewesen ist.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 6. Juli 2011