

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, FB-Geschäftsanschrift, vertreten durch StbGes, gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 23. März 2009 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-03/2008, 04/2008 und 05-07/2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) wurde – aufgrund der Erklärung über ihre Errichtung vom 7. Jänner 2008 – am 31. Jänner 2008 vom Landesgericht A unter FN B in das Firmenbuch eingetragen, wobei ihr Sitz in der politischen Gemeinde A und als ihre Geschäftsanschrift C-StraßeD in PLZ1.Geschäftsanschrift A eingetragen wurde. Als Geschäftsführer der Bw ist G, London, eingetragen. Als Gesellschafter der Bw sind eingetragen: G, London, mit 31.500 € und H, I, arab.Land, mit 3.500 €. Als Prokurist der Bw ist J, K, Deutschland, eingetragen. Am 15. Jänner 2010 wurde im Firmenbuch die Sitzverlegung der Bw in die politische Gemeinde Wien sowie als Geschäftsanschrift neu Wien eingetragen. (Firmenbuchauszug: UFS-Akt BI 27f).

Das Finanzamt X führte über die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01/2008 – 07/2008 eine Außenprüfung durch. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. März 2009 enthält als Prüfungsfeststellung der Betriebsprüferin:

„Im Prüfungszeitraum 1/2008 bis 7/2008 wurden Vorsteuern in Höhe von insgesamt EUR

7.740,65 beantragt. Bei Durchsicht der Belege wurde festgestellt, dass der Rechnungsadressat bei sämtlichen Rechnungen wie folgt lautet:

Bw

C-StraßeD+PLZ1.GeschäftsanschriftC-StraßeD

An der angeführten Adresse hat die Firma Bw weder eine Zweigniederlassung noch eine Betriebsstätte, die Firma ist dort absolut unbekannt. Damit ist ein wesentliches Merkmal für eine ordnungsgemäße Rechnung gem. § 11 UStG nicht erfüllt, wodurch die beantragten Vorsteuern in Höhe von EUR 7.740,65 zu kürzen sind.“

Das Finanzamt erließ – mit Verweis auf die Prüfungsfeststellungen – die mit 23. März 2009 datierten, angefochtenen Bescheide

- über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-03/2008, mit welchem die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2008 gemäß § 21 Abs 3 UStG 1994 mit 0,00 € festgesetzt wurde und in welchem der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen mit 0,00 € ausgewiesen wurde (UFS-Akt BI 14),
- über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2008, mit welchem die Umsatzsteuer für den Zeitraum 04/2008 gemäß § 21 Abs 3 UStG 1994 mit 0,00 € festgesetzt wurde und in welchem der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen mit 0,00 € ausgewiesen wurde (UFS-Akt BI 18),
- über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 05-07/2008, mit welchem die Umsatzsteuer für den Zeitraum 05-07/2008 gemäß § 21 Abs 3 UStG 1994 mit 0,00 € festgesetzt wurde und in welchem der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen mit 0,00 € ausgewiesen wurde (UFS-Akt BI 20).

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben und in einer Berufungsergänzung vom 5. Juni 2009 (UFS-Akt BI 6f) erläutert, dass die Bw im Jänner 2008 durch die Eigentümerfamilie eines internationalen Konzerns gegründet worden sei. Die Adresse am Standort a (Gründerzentrum der F) sei als ursprünglicher Firmensitz geplant gewesen, da sich Synergien durch die örtliche Nähe der Bildungseinrichtung¹ ergeben hätten. In späterer Folge habe man jedoch entschieden, ein Büro in Wien zu mieten. Die Bw befasse sich mit Kooperationen in der Pharmazieforschung, der Entwicklung eines pharmazeutischen Erfrischungsgetränkes und dem Aufbau eines entsprechenden Produktionsstandortes in Österreich. Aufgrund der internationalen Tätigkeiten des Geschäftsführers der Gesellschaft sei auch ein Prokurist, der sich um den Aufbau der geschäftlichen Aktivitäten kümmere, beschäftigt worden. Im gegenständlichen Voranmeldungszeitraum seien vor allem Beratungsleistungen renommierter Rechtsanwaltskanzleien und Unternehmensberatungsgesellschaften in Anspruch genommen

worden. Weiters seien Reisekosten, Kosten der Kommunikation sowie Kosten für die Personalsuche angefallen. Die Bw sei vor allem durch ihren Prokuristen, der während seiner Aufenthalte in Österreich in Appartements in Wien gewohnt habe, nach außen in Erscheinung getreten. Es stehe außer Streit, dass die Bw korrekt mit ihrem Firmennamen bezeichnet worden sei. Weiters sei auch das Vorliegen von bezogenen Lieferungen und Leistungen eindeutig feststellbar.

Ausschließlich die Rechnungsadresse, die zwar mit den Daten des Firmenbuches übereinstimme, jedoch nicht dem tatsächlichen Sitz der Bw entspreche, solle im vorliegenden Fall Grund für die Kürzung der Vorsteuerbeträge sein.

Da entsprechend der gängigen Literatur und gefestigten Rechtsprechung die Adressierung einer Rechnung an Zweigniederlassungen, Betriebsstätten, Betriebsteile und sogar Bevollmächtigte möglich sei, solange der Leistungsempfänger eindeutig identifizierbar sei, seien die vorliegenden Rechnungsmerkmale ausreichend.

Daher werde die erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuervoranmeldungen beantragt.

Das Finanzamt erließ abweisende, mit 17. Juni 2009 datierte Berufungsvereentscheidungen, welche mit Ausführungen zu einem in der Rechnung aufscheinenden, aber unter der angegebenen Adresse nicht existierenden leistenden Unternehmer begründet wurden (UFS-Akt BI 15, 19, 21).

Mit Schreiben vom 14. Juli 2009 wurde dagegen ein Vorlageantrag gestellt (UFS-Akt BI 8f) und gegen die Begründung der Berufungsvereentscheidung vorgebracht, dass im vorliegenden Fall die Identität des leistenden Unternehmers und das Vorliegen der in Rechnung gestellten Leistung außer Streit stünden.

Der Referent im UFS richtete mit Schreiben vom 19. Mai 2010 folgenden Vorhalt an die Bw:

„Das Finanzamt stützte die Festsetzung der Umsatzsteuer für die berufungsgegenständlichen Zeiträume jeweils mit Null auf die Feststellungen der Außenprüfung laut darüber erstellter Niederschrift. Demnach seien die Vorsteuern des Berufungszeitraumes wegen der auf allen Eingangsrechnungen angeführten Rechnungsadresse der berufungswerbenden GmbH (Bw), an welcher die Bw unbekannt war, nicht anzuerkennen.“

Diesem Streitpunkt vorgelagert ist meiner Ansicht nach jedoch zu klären, ob die Bw im Berufungszeitraum überhaupt Unternehmerin war:

- Der Geschäftszweig der Bw laut Firmenbuch, „*Investment auf dem Gebiet Pharmazeutika*“ deutet auf eine (gegebenenfalls beabsichtigte) Betätigung hin, die überhaupt nicht unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuerrechtes ist; vgl *Ruppe, UStG*³, § 2 Tz 61ff, wonach Kapitalanlagen (inkl. Erwerb und Halten von Beteiligungen, Hingabe von Darlehen und Kredit) allein keine unternehmerische Tätigkeit bewirken.
- Folgende Ermittlungsergebnisse im Außenprüfungsverfahren deuten meiner Ansicht nach darauf hin, dass die vorgebrachte Betätigung der Bw nicht stattgefunden hat:

- Laut Niederschrift am Beginn der Außenprüfung vom 3. Oktober 2008 wäre die Bw in der pharmazeutischen Forschung in einer Kooperation mit der Bildungseinrichtung2 tätig.
- Hingegen teilte die Bildungseinrichtung2 mit Schreiben vom 14. Oktober 2008 in Beantwortung eines Auskunftsersuchens des Finanzamtes mit, dass es zwischen der Bw und der Bildungseinrichtung2 keine Kooperation gibt.

Wenn weder eine unternehmerische Betätigung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne noch eine glaubwürdige Absicht zu einer solchen Betätigung vorliegt, fehlt es an der Unternehmereigenschaft. Damit wird die erste Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 (*„Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen...“*) nicht erfüllt und das Thema der (Nicht)Erfüllung der Anforderungen an die Merkmale einer Rechnung werden gar nicht relevant.“

Mit Schreiben vom 28. Juni 2010 nahm die steuerliche Vertretung der Bw zur Unternehmereigenschaft der Bw wie folgt Stellung (UFS-Akt BI 42):

„Die Absicht, eine unternehmerische Betätigung im umsatzsteuerlichen Sinne auszuüben, war jedenfalls gegeben. Dies wird insbesondere durch die Erstellung eines umfangreichen Businessplanes sowie durch ein beauftragtes Gutachten zur Marktwertermittlung für den geplanten Produktionsstandort deutlich. Weiters wurden Inserate zur Anwerbung von hoch qualifizierten Mitarbeitern von einer Personalberatungsfirma erstellt und in einer Tageszeitung veröffentlicht. Aus diesen Unterlagen, die als Anlage diesem Schreibe beiliegen, ist ersichtlich, dass die Rahmenbedingungen für die Aufnahme einer Produktion in Österreich detailliert geplant und vorbereitet wurden.“

Unserer Ansicht nach ist daher eine glaubwürdige Absicht eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, und somit eine Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug, erbracht.“

Dem Schreiben lagen bei:

- ‘commercial proposal’ von Lieferant – Italy, datiert mit 21/3/2007 an NamensteilerBw I – arabischesLand
c/o J, L. Germany,
betreffend Lieferung und Inbetriebnahme einer Getränkedosenabfüllanlage (auf Englisch)
- Marktwertermittlungs-Gutachten vom 8.6.2007 (Vorabdruck) für die Liegenschaft M durch N GmbH, Auftraggeber: NamensteileBw LLC, Division of h Group vertreten durch Herrn J; laut Seite 5 wurde der Auftrag am 01.06.2007 schriftlich erteilt und ist die Anschrift:
namensteileBw
P.O. Box O
I
arabischesLand

- Honorarnote der P.managementberatungsgesellschaft an Bw, Herrn J, C-StraßeD, PLZ1.Geschäftsanschrift a, vom 3.4.2008 betreffend Print-Inserat für Position „Kaufm. AssistentIn“ in der Zeitung Tageszeitung1 sowie Internet-Inserate.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 61 Abs 1 GmbHG bestimmt: „*Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung als solche hat selbständig ihre Rechte und Pflichten; sie kann Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und geklagt werden.*“

Daher ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) – und somit die Bw – eine juristische Person; dies bedeutet, dass die GmbH Endzurechnungssubjekt von Rechten und Pflichten ist (*Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³, § 61 Rn 3). Im Verhältnis zu Dritten (Außenverhältnis) kommt der juristischen Verselbständigung der GmbH die Aufgabe zu, alle Rechtsverhältnisse und damit verbundene Pflichten auf sie selbst zu zentrieren (aaO, Rn 6).

§ 2 Abs 1 Satz 1 GmbHG bestimmt: „*Vor der Eintragung in das Firmenbuch besteht die Gesellschaft als solche nicht.*“

Die heutige, durch die Firmenbuchnummer eindeutig definierte Bw besteht daher erst seit ihrer Eintragung in das Firmenbuch am 31. Jänner 2008.

Eine zwischen Abschluss des Gesellschaftsvertrages bzw Abgabe der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft gemäß § 3 Abs 2 GmbHG allfällig zwischen 7. und 28. Jänner 2008 bestanden habende Vorgesellschaft (hierzu vgl *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³, § 2 Rn 4f und 44f), deren Tätigkeit umsatzsteuerlich als Tätigkeit der sodann eingetragenen GmbH angesehen werden könnte (vgl *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz 139), kann hier dahingestellt bleiben, weil zwischen 7. und 28. Jänner 2008 keine Änderung des streitgegenständlichen Sachverhaltes eingetreten ist. Weiters dahingestellt bleiben kann das Thema einer allfälligen Vorgründungsgesellschaft (vor Gesellschaftsvertragserrichtung), weil eine solche ohnehin nicht mit der später eingetragenen GmbH (Bw) identisch sein kann (vgl *Ruppe*, aaO Tz 140).

Unternehmensrechtlich (früher: handelsrechtlich) ist eine GmbH – und damit auch die Bw – gemäß § 2 des Bundesgesetzes über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB) Unternehmer kraft Rechtsform (*Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³, AllgEinl Rn 5).

Die umsatzsteuerliche Unternehmer-Eigenschaft ist jedoch im UStG 1994 eigenständig definiert. Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft wird nicht kraft Rechtsform erlangt (*Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, Rz 3 zu § 2).

§ 2 Abs 1 UStG 1994 bestimmt: „*Unternehmer ist, 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.*

Mit der auf Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit in der Unternehmerdefinition wird der Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 („*Lieferungen und sonstigen Leistungen ... gegen Entgelt ...*“) in anderer Formulierung angesprochen; Unternehmer kann daher nur sein, wer Leistungen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 erbringt bzw erbringen will bzw erbracht hat (Ruppe, UStG³, § 2 Tz 41).

Im Streitzeitraum Jänner bis Juli 2008 hat die Bw keine Einnahmen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen erzielt. Vor dem Streitzeitraum kann die Bw keine Einnahmen erzielt haben, weil sie noch nicht existierte.

Im Streitzeitraum hat die Bw keine Absicht verfolgt, Einnahmen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen zu erzielen, was aus folgenden Umständen geschlossen wird:

- Die Behauptung in der zum Prüfungsbeginn aufgenommenen Niederschrift, die Bw wäre in der pharmazeutischen Forschung in einer Kooperation mit der Bildungseinrichtung2 tätig, stimmt nicht, wie sich aus der im o.a. Vorhalt vom 19. Mai 2010 angeführten Auskunft der Bildungseinrichtung2 ergibt.
- Das Berufungsvorbringen, wonach sich die Bw mit der Entwicklung eines pharmazeutischen Erfrischungsgetränkes und dem Aufbau eines entsprechenden Produktionsstandortes in Österreich beschäftigte, ist aus folgenden Gründen dahingehend zu beurteilen, dass diese – gegebenenfalls von anderen Rechtsträgern beabsichtigte – Tätigkeit keine (beabsichtigte) Tätigkeit der Bw war:
 - Der o.a. ‘commercial proposal’ vom 21. März 2007 ist vor dem Jänner 2008, als die Existenz der Bw begann, erstellt worden. Er kann daher nicht an die Bw gerichtet gewesen sein. Vielmehr war er an NamensteilerBw in I in arab.Land gerichtet, welche nicht mit der damals noch nicht existierenden Bw identisch sein kann.
 - Das o.a. Marktwertermittlungs-Gutachten vom 8. Juni 2007 wurde laut dessen Pkt. 1.1.3 aufgrund einer Befundaufnahme am 31. Mai 2007 und laut dessen Pkt. 1.1.1. aufgrund eines schriftlichen Auftrages vom 1. Juni 2007 erstellt. Dieses Marktwertermittlungsgutachten ist daher vor dem Jänner 2008, als die Existenz der Bw begann, beauftragt und erstellt worden. Es ist daher nicht von der Bw beauftragt und nicht für die Bw erstellt worden. Vielmehr ist als Auftraggeber NamensteileBw LLC in I

in arab.Land genannt, welche nicht mit der damals noch nicht existierenden Bw identisch sein kann. Auch der Rechtsformzusatz LLC zeigt, dass diese Gesellschaft nicht mit der Bw, welche eine österreichische GmbH ist, identisch ist.

- Genaugenommen wurden auch mit dem ‘commercial proposal’ und dem Marktwert-ermittlungs-Gutachten direkt nur geplante Ausgaben vorgebracht.
Aber wenn man davon ausgeht, dass damit auch eine aufgrund der vorgebrachten Tätigkeiten beabsichtigte Einnahmenerzielung mitgemeint war, so wäre die iZm den vorgebrachten Tätigkeiten stehende Einnahmenerzielungsabsicht – genauso wie die Tätigkeitsabsicht – anderen Rechtsträgern als der Bw zuzuordnen.

Da die Bw im Streitzeitraum keine Einnahmen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 erzielte und solches auch nicht beabsichtigte, war sie nicht umsatzsteuerliche Unternehmerin. Die geltend gemachten Vorsteuern können daher nicht aus Vorbereitungshandlungen für eine unternehmerische Tätigkeit der Bw resultieren (vgl auch Rechtssätze zu UFS 24.3.2003, RV/3493-W/02, UFS 15.12.2003, RV/1797-W/02, UFS 26.1.2010, RV/2971-W/08).

Die Bw erfüllte die erste Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 (*„Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen....“*) nicht. Der Bw als umsatzsteuerlicher Nicht-Unternehmerin standen die strittigen, vorangemeldeten Vorsteuerüberschüsse nicht zu.

Diese an die Stelle der Ansicht des Finanzamtes getretene Ansicht der Berufungsbehörde bedeutet im Hinblick auf § 21 Abs 3 Satz 1 UStG 1994 genau dieselbe Auswirkung: Die Selbstberechnung der mit den Voranmeldungen geltend gemachten Vorsteuern erwies sich als nicht richtig.

§ 21 Abs 3 Satz 1 UStG 1994 bestimmt: „*Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen.*“

Die mit den angefochtenen Bescheiden vom Finanzamt gezogene Konsequenz – die Festsetzung der Umsatzsteuer mit Null – wird daher durch die vorliegende Berufungsentcheidung bestätigt. Eine Subsumierung unter die Festsetzungsgründe des § 201 BAO und eine Ermessensübung zur (Nicht)festsetzung ist nicht vorzunehmen, weil § 21 Abs 3 BAO gegenüber § 201 Abs 1 bis 3 BAO die speziellere Vorschrift ist (vgl RS1 zu UFS 17.6.2004, RD/0026-W/04).

Somit ist die Berufung abzuweisen und die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Dahingestellt kann bleiben,

- ob dann, wenn die Bw Unternehmerin gewesen wäre, die Vorsteuern wegen der in den Eingangsrechnungen angeführten Adresse C-StraßeD nicht abzugsfähig gewesen wären,
- ob dann, wenn die Bw Unternehmerin gewesen wäre, die Vorsteuern überdies – wie vom Finanzamt im Vorlagebericht angeführt – wegen der Kleinunternehmerbefreiung und mangels Regelbesteuerungsantrages nicht abzugsfähig gewesen wären.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 6. Juli 2010