



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/3972-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr, vertreten durch die Insolvenzverwalterin RA, Rechtsanwältin, M, vom 21. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in der Umsatzsteuererklärung 2005 Vorsteuern iHv € 107.843,01 geltend.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 25.10.2007 wurde der Bw. vorgehalten, dass der der Rechnung vom 3.1.2005 betreffend Pachtvorauszahlung zu Grunde liegende Pachtvertrag nicht von der Bw., sondern von der GmbH unterfertigt worden sei. Darüber hinaus sei aus den übermittelten Rechnungen ersichtlich, dass nicht die Bw., sondern die GmbH die Leistungsempfängerin der auf dieser Rechnung angeführten Leistung sei. Die in dieser (und eventuellen weiteren auf die GmbH lautenden) Rechnung enthaltenen Vorsteuerbeträge würden daher – bei Vorliegen der gesetzlich normierten Voraussetzungen – nicht der Bw., sondern der GmbH zustehen. Die Bw. wurde aufgefordert, korrigierte

Erklärungen für die Bw. und für die Fa. GmbH zu übermitteln. Weiters wurde die Bw. darüber informiert, dass die in der Umsatzsteuererklärung der Bw. geltend gemachten Vorsteuern mangels Vorliegens der gesetzlich normierten Voraussetzungen nicht anerkannt werden könnten, wenn innerhalb der eingeräumten Frist keine korrigierten Erklärungen vorgelegt werden sollten.

Mt Schreiben vom 21.11.2007 wurde eine hinsichtlich des Leistungsempfängers berichtigte Rechnung (Inunmehr lautend auf die Bw.) vorgelegt und ausgeführt, dass die im Ergänzungersuchen vom 25.10.2007 angeforderten korrigierten Erklärungen bzw. weitere korrigierte Rechnungen nicht notwendig seien.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2005 erfolgte mit Bescheid vom 7.12.2007, wobei das Finanzamt die Anerkennung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges mit der Begründung, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der F nicht stattgefunden habe, verweigerte.

In der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 (eingebracht durch die Stb, Adr1) wird ausgeführt, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der F sehr wohl stattgefunden habe. Bereits am 5.4.2005 habe das Finanzamt die Rechnung über den Vorsteuerbetrag angefordert und sei diese per Fax innerhalb der angeführten Frist übermittelt worden. Auf Grund der Erledigung des Ergänzungersuchens sei auch seinerzeit die in der Umsatzsteuervoranmeldung ausgewiesene Vorsteuer für die Pachtvorauszahlung anerkannt worden.

Die GmbH sei erst mit 12.2.2005, also erst nach Abschluss des Pachtvertrages in das Firmenbuch eingetragen worden. Für Zwecke der Umsatzsteuer sei nicht das Datum des Abschlusses des Pachtvertrages, sondern der Tag der Eintragung in das Firmenbuch maßgeblich. Aus diesem Grunde sei es auch richtig, dass die Rechnung auf die Einzelfirma der Bw. ausgestellt worden sei und nicht auf eine GmbH, die zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht existiert habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27.7.2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und auf den Prüfungsbericht verwiesen. Aus diesem geht hervor, dass nach Meinung der Betriebsprüfung der Pachtvertrag vom 3.1.2005 zwischen der F und der GmbH und die Entnahme zur Errichtung des Stammkapitals die Unternehmereigenschaft der in Gründung befindlichen GmbH begründe. Verwiesen wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.3.1987, Zl. [84/13/0239](#).

Der Vorsteuerabzug iHv € 107.843,01 sei daher beim Einzelunternehmen zu versagen. Die Vorsteuer sei allerdings zur Gänze im Veranlagungsjahrt 2005 der GmbH zuzurechnen.

Im Vorlageantrag wird vorgebracht, dass die vom Finanzamt angesprochene Entscheidung des VwGH vom 3.1.1984, Zl. [84/13/0239](#), für den gegenständlichen Fall nicht von Bedeutung sei, da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages die später gegründete GmbH nach außen hin in keiner Weise tätig gewesen sei. Die Einzelfirma der Bw. sei mit Einbringungsvertrag vom 8.6.2005 rückwirkend in die GmbH eingebbracht worden. Die Einzelfirma der Bw. sei daher bis zu diesem Zeitpunkt als Einzelfirma tätig gewesen. Für die Umsatzsteuer sei nicht der Einbringungsstichtag maßgeblich, sondern der Tag der Eintragung in das Firmenbuch. Daher seien sämtliche umsatzsteuerlichen Vorgänge wie Vorsteuerabzug als auch Umsatzsteuerpflicht bis zum Tag der Eintragung in das Firmenbuch für die Einzelfirma maßgeblich. Aus diesem Grund sei sowohl die Vorsteuer für den Pachtvertrag als auch die laufende Vorsteuer Innsbruck, sowie auch die Vorsteuerberichtigung für den Pachtvertrag Wien der Einzelfirma zuzuordnen. In diesem Zusammenhang werde auf die Umgründungssteuerrichtlinien Art. III Rz 1221 verwiesen, wonach für die Umsatzsteuer keine Rückwirkungsfiktion gelte

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf Grund einer Anzahlungsrechnung vom 3.1.2005.

Folgender Sachverhalt wird der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt:

Die GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2004 gegründet und am 12.2.2005 in das Firmenbuch eingetragen. Bereits vor der Eintragung in das Firmenbuch, nämlich am 3.1.2005, hat die GmbH als Pächterin mit der F als Verpächterin einen Vertrag abgeschlossen, demzufolge die GmbH von der F die von dieser an den Standorten A und B betriebenen Schlankheitsinstitute gepachtet hat. Das Pachtverhältnis begann am 1.1.2005 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen [*Anmerkung: das Pachtverhältnis wurde mittlerweile am 16.1.2008 beendet*]. Lt. Pkt. VI des Pachtvertrages verpflichtete sich die Pächterin, für einen Zeitraum von 10 Jahren ab Beginn des Pachtverhältnisses eine Vorauszahlung auf den vereinbarten Pachtzins iHv insgesamt € 670.200,00 zuzügl. 20% USt zu leisten. Der Pachtvertrag ist seitens der Pächterin von der GmbH (vertreten durch die Geschäftsführer Bw und LC) unterfertigt.

Lt. Rechnung vom 3.1.2005 wurde der GmbH gem. Pkt. VI des Pachtvertrages vom 3.1.2005 die Pachtvorauszahlung für die Studios in A und B mit € 804.240,00 (€ 670.200,00 zuzügl. 20% USt 134.040,00) in Rechnung gestellt.

Mit Einbringungsvertrag vom 8.6.2005 wurde das bisher nicht protokolierte Einzelunternehmen der Bw. auf Basis der Einbringungsbilanz zum 31.10.2004 nach [Art. III UmgrStG](#) in die GmbH eingebracht.

Rechtlich folgt daraus:

Gem. [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) ist Unternehmer wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beginnt eine GmbH als Steuersubjekt nicht erst ab dem Zeitpunkt ihrer Eintragung in das Firmenbuch, sondern bereits ab dem Zeitpunkt, in dem der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen ist und die zu gründende Gesellschaft nach außen in Erscheinung tritt (vgl. VwGH 4. März 1987, ZI. [84/13/0239](#)).

Auch in der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass es für die Begründung der Unternehmereigenschaft nicht auf den zivil- bzw. handelsrechtlichen Entstehungszeitpunkt der Gesellschaft ankommt. Ist der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen und wird eine nach außen gerichtete und erkennbare Tätigkeit entfaltet, ist eine GmbH vor ihrer Eintragung in das Firmenbuch (Vorgesellschaft) als Unternehmer anzusehen. Als Steuersubjekt bzw. Unternehmer ist nicht die Vorgesellschaft - als von der in Gründung befindlichen GmbH verschiedener Rechtsträger -, sondern die zivilrechtlich erst später existent werdende GmbH anzusehen (vgl. Kolacny/Caganek, UStG Anm. 10 zu § 2; Berger/Bürgler/Kanduth/Kristen/Wakounig, Kommentar zum UStG, Rz 128 zu § 2).

Im vorliegenden Fall wurde am 3.1.2005 an die GmbH als Leistungsempfängerin eine Rechnung gelegt und darin durch den Verweis auf den Pachtvertrag, abgeschlossen zwischen der F und der GmbH, über eine rechtlich zustande gekommene Leistung abgerechnet.

Da zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung der Gesellschaftsvertrag bereits unterfertigt war und der Abschluss eines Pachtvertrages zweifellos als eine unternehmensbezogene Vorbereitungshandlung anzusehen ist, durch welche die GmbH bereits vor ihrer Eintragung ins Firmenbuch nach außen in Erscheinung getreten ist, war die Berechtigung für den Vorsteuerabzug durch die GmbH (bei Vorliegen der übrigen gesetzlich normierten Voraussetzungen) grundsätzlich gegeben.

Dem Einwand der Bw. im Vorlageantrag, wonach die Gesellschaft zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages nach außen hin in keiner Weise tätig gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass diese jedenfalls durch den Abschluss des in Rede stehenden Pachtvertrages am allgemeinen Wirtschaftsleben teilgenommen hat.

Bei der gegenständlichen Sach- und Rechtslage ist jedenfalls davon auszugehen, dass entgegen der Auffassung der Bw. die GmbH nach außen in Erscheinung getreten ist und ein Leistungsaustausch zwischen der GmbH und der F stattgefunden hat.

Gem. [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen:

Für die Bw. folgt daraus, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, nämlich eine Rechnung und die darin ausgewiesene Leistung sowie deren Ausführung, nicht gegeben waren, zumal als Vertragspartnerin des Pachtvertrages nicht die Bw., sondern die GmbH aufscheint und zwischen der Bw. und der F kein Leistungsaustausch stattgefunden hat. Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (Ruppe, UStG-Kommentar, 3. Auflage Rz 64 zu § 12). Leistungsempfänger war daher im gegenständlichen Fall die in Gründung befindliche GmbH

Eine korrigierte Umsatzsteuererklärung für die Bw. wurde trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht eingereicht. Die von der Bw. aus der Anzahlungsrechnung vom 3.1.2005 geltend gemachten Vorsteuerbeträge können daher nicht anerkannt werden.

Im Jahr 2003 hat die Bw. auf Grund einer Anzahlungsrechnung iZm mit dem zwischen ihr als Pächterin und der F als Verpächterin abgeschlossenen Pachtvertrag vom 16.7.2003 einen Vorsteuerabzug geltend gemacht. Infolge Beendigung des Pachtverhältnisses wurde seitens der Verpächterin im Jänner 2005 eine USt-Gutschrift iHv € 44.619,60 ausgestellt

Gem. § 16 Abs. 3 Z 2 UStG war der in Anspruch genommene Vorsteuerbetrag um den Betrag von € 44.619,60 zu berichtigen, wobei die Vorsteuerkorrektur im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt wurde.

Berechnung der Vorsteuer:

Vorsteuer lt. Erklärung	€	107.843,01
Vorsteuer lt. Rechnung vom 3.1.2005	€	-134.040,00
Vorsteuerkorrektur	€	+44.619,60
Vorsteuer lt. BE	€	18.422,61

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. März 2011