

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Stb, Anschrift, über die Beschwerde vom 12.06.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 12.05.2014, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 3-11/2013, welche gegen den Jahresumsatzsteuer-Bescheid 2013 vom 18.12.2015 wirkt, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorweg ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin Bf (in der Folge: Bf) bis 25.9.2015 unter Bf Früher firmierte (FN Nr).

Bisheriges verwaltungsbehördliches Verfahren

Den anlässlich einer **im ersten Halbjahr 2014 bei der Bf durchgeführten Außenprüfung** betreffend den Zeitraum 3-11/2013 erstellten Unterlagen (Besprechungsprogramm, Niederschrift und Bericht) kann folgende Feststellung des Prüfers entnommen werden: Die Bf habe neben den umsatzmäßig überwiegenden Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung von Büroräumen auch Umsätze aus einer Unternehmensberatung erzielt. Mit der Begründung der zeitlich weitaus überwiegenden Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit iSd § 22 Z 1 EStG 1988 (Unternehmensberatung) versteuere die Bf ihre Umsätze nach Ist-Grundsätzen (nach den vereinnahmten Beträgen). Bei den Vermietungsumsätzen handle es sich dagegen nach den Angaben der Bf lediglich um Nebenerlöse aus dem Einsatz eigener Immobilien, es komme auch nicht auf das Umsatzverhältnis an, entscheidend sei vielmehr der überwiegende Geschäftszweck und jedenfalls sei die Bf nicht überwiegend vermögensverwaltend tätig. Die BP hätte für den Prüfungszeitraum 3-11/2013 entgegen den Erlösen laut Voranmeldungen iHv € 27.325,67 Ausgangsrechnungen mit Erlösen iHv € 81.442,43 festgestellt, wobei sich noch ausstehende Zahlungseingänge aus der Saldenliste Kundenkonto per 30.11.2013 ergeben würden.

In rechtlicher Hinsicht wurde ausgeführt, dass die Bf aufgrund ihrer Rechtsform zur Buchführung verpflichtet sei und daher gem. § 7 Abs. 3 KStG 1988 unabhängig von der tatsächlichen Tätigkeit sämtliche Einkünfte der Bf den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen seien. Da eine Ist-Besteuerung nach § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur im Fall des Nichtbestehens einer Buchführungspflicht möglich sei, müsste die Besteuerung jedenfalls nach vereinbarten Entgelten erfolgen. Nach § 17 Abs. 1 UStG 1994 könnten allenfalls ua berufsrechtlich zugelassene Gesellschaften, die eine der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistungen erbringen, die mit diese freiberuflichen Umsätzen zusammenhängenden Steuern nach vereinnahmten Entgelten berechnen. Demnach müssten die Vermietungsumsätze jedenfalls nach Soll-Kriterien versteuert werden. Da aber für das Unternehmensberatungsgewerbe eine eigene berufsrechtliche Regelung nicht existiere, sei auch keine berufsrechtliche Zulassung möglich und somit auch dafür die Ist-Besteuerung nicht anzuwenden. Somit sei im Ergebnis für die gesamten Entgelte die Soll-Besteuerung anzuwenden. Die steuerpflichtigen Umsätze seien daher um € 54.044,76 von € 27.325,67 auf € 81.370,43 zu erhöhen. Angehängt ist den Unterlagen eine Aufstellung der erfassten Ausgangsrechnungen.

Im Arbeitsbogen liegen auch Rechnungen auf, aus denen sich ergibt, dass die Bf an ihrem Sitz (Anschrift) an die A eine Vermietungsleistung betreffend „Miete Bürohaus S2, Parkplatz“ gegen eine monatliche Miete iHv € 2.480,00 (zuzüglich anteilige Betriebskosten) erbringt.

Diesen Feststellungen entsprechend erging am 12.5.2014 ein
Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid für den Zeitraum 3-11/2013.

In der fristgerecht eingebrachten **Beschwerde vom 12.6.2014** argumentierte die Bf, sie übe aufgrund einer bestehenden Gewerbeberechtigung die Tätigkeit Unternehmensberatung mit Schwerpunkt Grundstücksentwicklung und Beratung in Organisation, Raumplanung und Standortwahl aus. Daraus sei auch die Nutzung eigener Liegenschaften in Form der Vermietung freier Büroflächen entstanden. Diese Vermietung stelle somit eine in engem Zusammenhang mit der Unternehmensberatung stehende und ergänzende Nebentätigkeit zur Beratung dar (vergleichbar mit der Nebentätigkeit Vermietung zur Land- und Forstwirtschaft nach EStRI Rz 5070). Diese Tätigkeit teile somit das rechtliche Schicksal der Haupterlöse aus dem Unternehmensgegenstand Unternehmensberatung. In § 17 Abs. 1 UStG 1994 iVm § 22 EStG 1988 seien die Unternehmensberater ausdrücklich angeführt und die Ausübung der Tätigkeit als GmbH sei berufsrechtlich zugelassen, da sich dies aus dem BMF Erlass vom 16.7.1992 (AÖF 1992/265) und dessen Auslegung des Begriffs „Unternehmensberater“ und des Berufsbildes des § 22 EStG 1988 ergebe. Ein Unternehmen könne nicht gleichzeitig der Ist- und der Sollbesteuerung unterliegen.

Diese Beschwerde wurde mit einer **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 22.12.2014** als unbegründet abgewiesen. Ergänzend zu den Ausführungen im BP-Bericht und dessen Beilagen wird darin angemerkt, dass für die Anwendung der Ist-Besteuerung bei einer GesmbH mit einer freiberuflichen Tätigkeit zusätzlich erforderlich sei, dass

diese berufsrechtlich zugelassen sei. Das Vorliegen einer derartigen Zulassung hänge davon ab, ob diese –so wie etwa Gesellschaften nach § 2 WTBO- nach dem jeweiligen Berufsrecht zugelassen sei. Wenn keine berufsrechtliche Regelung (wie zB bei einer Fahrschul-GmbH oder einer Unternehmensberatungs-GmbH) bestehe, könnten derartige Gesellschaften nicht unter § 17 UStG 1994 fallen. Die Ausführungen der Bf, dass es sich bei den Mieterlösen um bloße Nebenerlöse handle, seien dadurch zu widerlegen, dass in den vergangenen Jahren nahezu ausschließlich Vermietungserlöse erzielt worden seien. (Mieterlöse: 2009: 97.718, 2010: 80.377, 2011: 67.505, 2012: 68.779; Sonstige Erlöse: 2009: 0, 2010: 5.910, 2011: 0, 2012: 1.422).

Im **Vorlageantrag vom 22.1.2015** verwies die Bf auf ihr bisheriges Vorbringen und auf EStRI Rn 2452, wonach Selbständige iSd § 22 EStG 1988, die ihr Unternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft führen würden, in gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation die Ist-Besteuerung in Anspruch nehmen könnten, wenn die Gesellschaft ausschließlich eine selbständige Tätigkeit ausübe.

In der am 9.4.2015 eingereichten **Jahres-Umsatzsteuererklärung** erklärte die Bf 20%ige Umsätze in Höhe von € 89.915,90 und Vorsteuern iHv € 6.073,72. Der **Jahresbescheid 2013** erging in der Folge am 18.12.2015 erklärungsgemäß.

Bisheriges verwaltungsgerichtliches Verfahren

Der Richter teilte dem Amtsvertreter mit **Mail vom 24.7.2018** mit, dass seiner Ansicht nach infolge des Erkenntnisses des VwGH vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0045, Leistungen einer GmbH, auch wenn sie berufsrechtlich nicht zugelassen ist, nach Ist-Grundsätzen zu besteuern seien, sofern deren Leistungen im Fall der Erbringung durch einen Einzelunternehmer solche iSd § 22 Z 1 lit b EStG wären. Nach dem Wortlaut des § 17 UStG 1994 (....."die Steuer für die mit den freiberuflichen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätzen....") müsse es sehr wohl möglich sein, dass ein Unternehmer einen Teil seiner Umsätze nach Ist und einen anderen Teil nach Soll versteuert. Daher gäbe es auch die Möglichkeit (§ 17 Abs. 1 letzter Satz),zu gestatten, dass eine Unternehmensberatungs-GmbH "die Steuer für die mit diesen (freiberuflichen) Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätzen nach vereinbarten Entgelten berechnet".

Die Bf habe offensichtlich in den Vorjahren weitaus überwiegend Einkünfte aus Vermietung gehabt. Diese Einkünfte seien bei einer buchführungspflichtigen GmbH den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und wären auch iSd oben angeführten Grundsätze für die USt daher nicht nach Ist zu versteuern.

Der Richter würde also erwägen, der Bf die Möglichkeit einzuräumen, die Umsätze aus der Unternehmensberatungstätigkeit nach Ist und die Vermietungserlöse nach Soll zu versteuern. Für die Jahres-Umsatzsteuer würden allerdings die Bemessungsgrundlagen fehlen.

Das Finanzamt werde daher ersucht, neben einer Stellungnahme zu diesen Ausführungen die GuV für 2013 und der Grundlagen (Steuererklärung, usw) für den mittlerweile ergangenen Jahresbescheid 2013 vom 18.12.2015 vorzulegen.

Der Amtsvertreter teilt daraufhin mit, dass das Finanzamt weiterhin die einheitliche Besteuerung nach vereinbarten Entgelte befürworte. Bei Unternehmen mit fallweisen Zahlungsschwierigkeiten werde die Ist-Besteuerung angestrebt. Aus der seitens des Finanzamtes übermittelten Gewinn- und Verlustrechnung 2013 ergeben sich folgende für das gegenständliche Verfahren interessierende Zahlen:

Beratungshonorare: 9.411,93

Mieterlöse: 47.642,97

Mieterlöse 20%: 2.861,00

Erlöse Anlagenverkauf: 30.000,00

Diese Beträge wurden auch in einer übermittelten „Beilage Umsatzsteuer-Ermittlung“ angeführt und ergaben folgende Bemessungsgrundlagen:

Erlöse (Summe der oben angeführten Beträge): 89.915,90

Davon 20%: 17.983,18

Minus Vorsteuern: 6.073,72

Zahllast: 11.909,46

Mit Beschluss vom **20.8.2018 erging ein Mängelbehebungsauftrag** an die Bf mit dem Hinweis, dass der Bescheidbeschwerde vom 12.6.2014, welche gegen den USt-Jahresbescheid 2013 wirke, folgende Angaben fehlen würden und diese binnen fünf Wochen bei sonstiger Zurücknahmeerklärung nachzureichen seien: Anfechtungspunkte, Änderungsantrag und eine Begründung. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass aufgrund der erklärungskonformen Veranlagung der Umsatzsteuer nicht erkennbar sei, worin sich die Bf beschwert erachte, welche Änderungen beantragt würden und wie diese Anträge begründet werden würden.

Ergänzend wurde der Bf mitgeteilt, dass der VwGH am 28.6.2017, Ro 2015/15/0045, entschieden hätte, dass auch berufsrechtlich nicht zugelassene GmbHS unter den dort näherhin angeführten Umständen ihre (bei Erbringung durch einen Einzelunternehmer) unter § 22 Z 1 lit. b EStG fallenden Umsätze nach IST-Grundsätzen besteuern dürfen. Somit würde sich die Möglichkeit ergeben, die angefallenen Beratungshonorare nach IST und die Vermietungsumsätze nach SOLL zu versteuern. Nach dem Wortlaut des § 17 UStG 1994 müsse die Ermittlung der Fälligkeiten und der Bemessungsgrundlagen getrennt nach IST bzw. SOLL erfolgen. Aufgrund der völlig untergeordneten Beratungsumsätze im gegenständlichen Jahr und vor allem auch in den vorangegangenen Jahren und des eindeutigen Gesetzeswortlautes könnten die Vermietungsumsätze nicht als Nebentätigkeit zur Beratung angesehen werden und es wäre jedenfalls eine getrennte Behandlung erforderlich.

In **Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages** teilte die Bf im Schreiben vom 26.9.2018 mit, dass die Verringerung der im Jahr 2013 zu versteuernden Umsätze um € 30.000,00 beantragt werde. Es seien Anlagenverkäufe aus der Unternehmensberatung gegen Einräumung eines langfristigen Darlehens erfolgt, die der Ist-Besteuerung unterliegen würden. In der Bilanz zum 31.12.2013 seien Kundenforderungen iHv brutto € 44.759,82 ausgewiesen. Davon würden brutto 36.000 auf die Verkäufe der Büroausstattung und die dazugehörige Investitionsablässe entfallen. Die Mieterlöse würden nach Soll zu versteuern sein. Das Finanzamt habe bei der Käuferin festgestellt, dass die Einräumung eines Darlehens keine Zahlung darstelle und daher bei anzuwendender Ist-Besteuerung erst bei tatsächlicher Zahlung der Vorsteuerabzug zustehe. Das Gleiche müsse aber auch auf Verkäuferseite für die noch nicht vereinnahmten Entgelte gelten. Es mögen daher die € 30.000,00 aus den steuerpflichtigen Erlösen ausgeschieden werden. Die Anlagenverkäufe hätten mit der Vermietung nichts zu tun und seien Nebenumsätze der Beratungstätigkeit, für deren Bezahlung ein langfristiges Darlehen eingeräumt worden wäre.

Gleichzeitig wurde seitens der Bf eine berichtigte Umsatzsteuer-Ermittlung für 2013 vorgelegt. Diese unterscheidet sich von der ursprünglichen Ermittlung laut Erklärung dadurch, dass ein Betrag von € 30.000,00 als offene Forderung Anlagenverkauf von den mit 20% zu versteuernden Erlösen als noch nicht steuerbar abgezogen wurde und sich so eine um € 6.000,00 geringere Zahllast iHv € 5.909,46 ergebe.

Der **Amtsvertreter legte dazu in seiner Stellungnahme** vom 30.10.2018 die beiden Ausgangsrechnungen der Bf vor (vom 30.9.2013 und vom 31.10.2013) und gab dazu an, dass es keine Beweise dafür gäbe, dass das Darlehen bereits im Prüfungszeitraum eingeräumt gewesen wäre. In beiden Unternehmen hätte es keine entsprechenden Buchungen gegeben und in der Saldenliste des Käufers scheine die entsprechende Verbindlichkeit erst zum 31.12.2013 auf. Die entsprechenden Umbuchungen seien erst im März 2014 erfolgt. Es sei der Darlehensvereinbarung auch nie die steuerliche Anerkennung versagt worden, bezweifelt sei nur der Zeitpunkt der Darlehenseinräumung worden, welcher im Prüfungszeitraum nicht festgestellt werden hätte können. Da die Bf die fraglichen Rechnungen in die Umsatzsteuerjahreserklärung einbezogen gehabt hätte, sei wahrscheinlich von einer Vereinnahmung im Dezember 2013 auszugehen. Würde man diese Versteuerung im Jahr 2013 rückgängig machen, müsste die Versteuerung im Jahr 2014 nachgeholt werden. Aus dem Wortlaut der vorgelegten Ausgangsrechnungen (insbesondere „ Investitionsablässe Adaptierung Büroräume (Um- und Ausbaurkosten 4-10/2013) ergäbe sich überdies, dass der Verkauf der Büroausstattung und die Investitionsablässe mit den Vermietungsumsätzen im Zusammenhang stehen würden.“ Der vom Finanzamt ebenfalls vorgelegten die Käuferin der Büroausstattung und Übernehmerin der Investitionsablässe betreffende BVE vom 19.12.2014 ist zu entnehmen, dass im ursprünglichen Rechenwerk keine Erfassung eines Darlehens ersichtlich sei und erst im März 2014 Umbuchungen von den Verrechnungskonten auf ein Darlehenskonto erfolgten. Eine dem Fremdvergleich standhaltende Darlehensvereinbarung würde gar

nicht vorliegen. Der ebenfalls vom Finanzamt dem BFG übermittelten GuV-Rechnung 2013 kann hinsichtlich der behaupteten Tätigkeit der Bf jedenfalls entnommen werden, dass als Personalaufwand allenfalls eine Geschäftsführervergütung im Jahr 2013 iHv € 2.000 (in 2012: 0) aufscheint. Im Jahr 2013 sind nicht einmal Aufwendungen für Reinigungsleistungen aufgezeichnet (in 2012: € 50,82)

Das **BFG teilt der Bf mit Schreiben vom 8.11.2018** den aktuellen Verfahrensstand und insbesondere die Stellungnahme des Amtsvertreters mit und ersuchte die Bf um Stellungnahme zu den Finanzamts-Ausführungen. Weiters wurde der Bf vorgehalten, dass nach der Aktenlage, nach der nachvollziehbaren Ansicht des Finanzamtes und insbesondere nach der Textierung der beiden Rechnungen an den Mieter offensichtlich die bisher mitvermietete Büroeinrichtung und Kosten eines Umbaus dem Mieter fakturiert worden sei und daher ein Zusammenhang mit den Beratungsumsätzen nachzuweisen sei. Ebenso sei das Bestehen eines Darlehensvertrages, der Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages und die dessen nähere Modalitäten nachzuweisen. Angefordert wurde überdies die Darstellung der buchhalterischen Erfassung der strittigen Vorgänge sowie der erfolgten Rückzahlung des Darlehens und der Versteuerung der in der Folge vereinnahmten Beträge nach Ist-Grundsätzen.

Ohne konkret auf die Anforderungen des BFG einzugehen und den gestellten Ersuchen nachzukommen beantwortete die Bf das Schreiben des BFG mit einer **Eingabe vom 3.12.2018**. Das Finanzamt hätte bei der Käuferin festgestellt, dass die beiden Rechnungen nicht bezahlt worden wären und daher aufgrund der IST-Besteuerung bei der Käuferin der Vorsteuerabzug nicht zustehe. Dem entsprechend würden sich auch keine Zahlungen in den Büchern finden. Somit stehe fest, dass die Bf der Käuferin für den Kaufpreis ein Darlehen gewährt hätte.

Der hier strittige Anlagenverkauf (die gebrauchte Büroeinrichtung sowie die Investitionsablässe) stehe mit der Unternehmensberatung und nicht mit der Vermietung im Zusammenhang, da es sich gebrauchte Büromöbel bzw. um eine Ablöse von Investitionen wie Kabelverlegung für die EDV-Ausstattung im gesamten Haus, um Stellagen im Kellerarchiv und dessen Adaptierung gehandelt habe. Auf bauliche Adaptierungen würden € 10.000,00 entfallen.

Festgestellter Sachverhalt

Die Bf vermietete im fraglichen Zeitraum ein Bürohaus, an dem auch die Bf ihren Sitz hat, an die Mieterin. Am 30.9.2013 fakturierte die Bf an die Mieterin um „pauschal“ brutto € 6.000,00 eine gebrauchte Büroeinrichtung und am 31.10.2013 eine „Pauschale“ für eine Investitionsablässe Adaptierung Büroräume (Um- und Ausbaurkosten 4-10/2013) um brutto € 30.000,00.

In den Jahren 2009 bis 2013 stehen den Mieterlösen iHv insgesamt € 364.882 (ohne die strittigen € 30.000 netto; 2009: 97.718, 2010: 80.377, 2011: 67.505, 2012: 68.779, 2013: erklärt 50.503,97 und laut Finanzamt: 80.503,97) sonstige

Erlöse aus Beratungstätigkeit in Höhe von € 16.743 (2009: 0, 2010: 5.910, 2011: 0, 2012: 1.422, 2013: 9.411,93) gegenüber. In den Jahren 2012 und 2013 fielen an Personalkosten lediglich eine Geschäftsführervergütung im Jahr 2013 iHv € 2.000 an. Die Haupttätigkeit oder einzige tatsächlich nachvollziehbare hauptsächliche Tätigkeit der Bf besteht in der Vermietungstätigkeit. Ein Zusammenhang dieser Vermietung mit Beratungsleistungen ist nicht erkennbar. Die strittigen Erlöse können daher nach den gesamten Erhebungsergebnissen nur mit diesen Vermietungsleistungen in Zusammenhang stehen. Die per 30.9. 2013 und 31.10.2013 abgerechneten Leistungen wurden im Jahr 2013 erbracht.

Nicht aufgeklärt werden konnte, ob es hinsichtlich der Forderung der Bf gegenüber der Mieterin iHv brutto € 36.000,00 eine Vereinbarung hinsichtlich eines Zahlungsaufschubes oder einen Darlehensvertrag gab. Ebenso bleibt im Unklaren, wann es zur Zahlung dieses Betrages bzw eines dem entsprechenden Zahlungsflusses kam. Letztlich ist aufgrund der mangelnden Vorlage von angeforderten Nachweisen durch die Bf nicht einmal mit Sicherheit geklärt, ob die fakturierten Leistungen überhaupt erbracht wurden. Da aber das Finanzamt anlässlich der Außenprüfung daran offensichtlich keinen Zweifel hegte, ist davon auszugehen, dass die fakturierten Leistungen getätigt wurden.

Das BFG muss mangels eines Nachweises des behaupteten Zusammenhanges der hier strittigen Umsätze mit den minimal erfolgten Beratungsleistungen davon ausgehen, dass die vom Vermieter (die Bf) der Mieterin fakturierten Leistungen, die auch nach dem Rechnungstext keinerlei Hinweis auf eine Beratungsleistung zeigen, mit der zwischen den Parteien vorliegenden Vermietung im Zusammenhang stehen. Im Ergebnis verrechnete die Bf der Mieterin aufgrund einer Vereinbarung gebrauchte Möbeln, die höchst wahrscheinlich von der Mieterin bereits benutzt wurden, und ließ sich gewisse Investitionen in die vermieteten Gebäudeteile ablösen.

Die Bf als Vermieter und die Mieterin sind aus formaler Sicht zumindest im hier strittigen Zeitraum 2013 keine nahestehenden Gesellschaften. Ein gewisses Naheverhältnis kann dennoch unterstellt werden, wenn man bedenkt, dass der Geschäftsführer der Bf seit 27.4.2015 auch Geschäftsführer der Mieterin und ab 7.5.2016 dieser Geschäftsführer und die Bf zu je 50% auch Gesellschafter der Mieterin sind. Hinsichtlich des Jahres 2013 ist aber davon auszugehen, dass keine gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zwischen den Vertragsparteien bestanden (und eine Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung mangels fremdunüblicher bzw nicht vorhandener Vereinbarungen ausscheidet).

Beweiswürdigung

Hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Feststellungen wird auf das Firmenbuch verwiesen (Bf: FN Nr; Mieterin: FN Nr2).

Die Haupttätigkeit der Bf besteht nach den verbuchten und erklärten Umsätzen und den nicht vorhandenen Personalkosten eindeutig in der fakturierten und verbuchten passiven Vermietungsleistung. Warum, wie von der Bf behauptet, die Vermietung im

Zusammenhang mit einer Beratung erfolgt sein soll oder die Beratungsleistung die Hauptleistung der Bf sein soll, konnte trotz mehrmaliger Gelegenheit nicht schlüssig dargetan werden.

Die Bf wiederholte lediglich mehrmals ihre Ausführungen: Überwiegender Geschäftszweck sei die Beratungstätigkeit, zeitlich weitaus überwiegend sei die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit, bei den Vermietungserlösen handle es sich lediglich um Nebenerlöse aus dem Einsatz eigener Immobilien, die Bf übe aufgrund einer bestehenden Gewerbeberechtigung die Tätigkeit Unternehmensberatung mit Schwerpunkt Grundstücksentwicklung und Beratung in Organisation, Raumplanung und Standortwahl aus, daraus sei auch die Nutzung eigener Liegenschaften in Form der Vermietung freier Büroflächen entstanden, diese Vermietung stelle somit eine in engem Zusammenhang mit der Unternehmensberatung stehende und ergänzende Nebentätigkeit zur Beratung dar, diese Tätigkeit teile somit das rechtliche Schicksal der Haupteinlöse aus dem Unternehmensgegenstand Unternehmensberatung, der hier strittige Anlagenverkauf (die gebrauchte Büroeinrichtung sowie die Investitionsablässe) stehe mit der Unternehmensberatung und nicht mit der Vermietung im Zusammenhang, da es sich um gebrauchte Büromöbel bzw. um eine Ablöse von Investitionen wie Kabelverlegung für die EDV-Ausstattung im gesamten Haus, um Stellagen im Kellerarchiv und dessen Adaptierung gehandelt habe, auf bauliche Adaptierungen würden lediglich € 10.000,00 entfallen. Diese Ausführungen stehen im Widerspruch zur Aktenlage und sind unter Einbeziehung der vorhandenen und oben dargestellten Unterlagen völlig unverständlich.

Entscheidend ist, dass die fakturierten Leistungen der Bf nach dem Wortlaut der Rechnungen an die Mieterin erbracht wurden und somit Nebenumsätze der Vermietung darstellen. Auch nach den sich aus der Aktenlage ergebenden Gesamtumständen sowie aus der Lebenserfahrung kann nur davon ausgegangen werden, dass die vermietende Bf der Mieterin bereits die Lieferung von seitens der Mieterin bereits benutzter gebrauchter Möbel sowie eine Ablöse der Investitionen in den Mietgegenstand verrechnete. Wer einen anderen im Vergleich zum festgestellten Sachverhalt ungewöhnlichen Ablauf oder Umstand behauptet, müsste diesen beweisen. Trotz mehrmaliger Gelegenheit hat die Bf ihre Darstellung nicht unter Beweis gestellt.

Zu bedenken ist auch, dass im Gegensatz zur Anschauung der Bf es sehr wohl möglich ist, dass auf Seiten des Verkäufers nach der anzuwendenden Sollbesteuerung die Steuerschuld bereits mit der Erbringung der Leistung entstanden ist, während beim Käufer, der ggfs nach Ist-Grundsätzen versteuert, erst mit der Zahlung das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht.

Warum Investitionsabläsen und der Kauf gebrauchter Büroeinrichtungen durch einen Mieter mit einer völlig untergeordneten Beratungstätigkeit des Vermieters und nicht mit der Vermietungstätigkeit im Zusammenhang stehen soll, erschließt sich dem BFG aus dem Vorbringen der Bf nicht. Die Bf legte auch keine der angeforderten objektiven Nachweise für die aufgestellte Behauptung des Zusammenhangs mit der Beratungstätigkeit vor. Wesentlich wahrscheinlicher, wenn nicht überhaupt einzig denkbar ist, dass der Mieter

hier vereinbarungsgemäß bestimmte Investitionen in die gemieteten Räumlichkeiten sowie bereits benutzte Möbel ablöste. Die Beantwortung der Bf im Schreiben vom 3.12.2018 kann die Annahme des Zusammenhanges der strittigen Umsätze mit der Vermietungstätigkeit nicht in Frage stellen und schon gar nicht widerlegen.

Auch hinsichtlich der Darlehensgewährung und der Zahlung der Entgelte für die hier strittigen Leistungen legte die Bf keinerlei Nachweise für ihre Darstellungen vor. Aufgrund der nur behaupteten und nicht belegten Gesamtgestaltung und Abwicklung (der angeforderte Nachweis eines Zahlungsflusses erfolgte zB gar nicht) könnte man auch zur Annahme kommen, dass den gelegten Rechnungen überhaupt keine Leistung zugrunde liegt. Dies würde aber am steuerlichen Ergebnis nichts ändern, da dann die Umsatzsteuer seitens der Bf jedenfalls kraft Rechnung geschuldet werden würde, wobei es auf eine Zahlung gar nicht ankommt. Wie aber bereits ausgeführt, ergibt sich aus der Anerkennung der Leistungen durch die im Außendienst getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung, dass die Leistungen wohl erbracht wurden. Auch die Bf betonte mehrmals die erfolgte Leistungserbringung an die Mieterin, behauptete aber einen Zusammenhang mit der nach Ist-Grundsätzen besteuerten Beratungstätigkeit. Ob es tatsächlich die behauptete Darlehensgewährung bzw. einen bloßen Zahlungsaufschub gab und, ob die Leistungen mittlerweile bezahlt wurden, kann dahin gestellt bleiben, da der Richter davon ausgeht, dass die Steuerschuld nach der anzuwendenden Versteuerung nach vereinbarten Entgelten ohnehin bereits jedenfalls im Jahr 2013 entstanden ist.

Hinsichtlich der Investitionsablöse (Rechnung vom 31.10.2013) ergibt sich der Leistungszeitraum aus der Rechnung. Dort ist angeführt, dass es sich um die Weiterverrechnung von Um- und Ausbaurkosten des Zeitraumes 4-10/2013 handelt. Hinsichtlich der per 30.9.2013 fakturierten Lieferung der gebrauchten Büromöbel findet sich zwar in der Rechnung kein Lieferdatum, es gibt aber keinen Grund daran zu zweifeln, dass die Lieferung im Zeitpunkt der Fakturierung bereits stattgefunden hat. Es wurde auch seitens der Bf nichts anderes behauptet.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist letztlich nach der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages nur, ob der Erlös iHv € 30.000,00 für die Lieferung von Einrichtungsgegenständen und eine Investitionsablöse im Zusammenhang mit den nach vereinbarten Entgelten (Soll-Grundsätzen) zu versteuernden Vermietungserlösen oder mit den aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0045, nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Grundsätzen) zu versteuernden Unternehmensberatungsleistungen steht. Nur wenn der Erlös iZm Beratungsleistungen stehen würde, wäre zu klären, ob im gegenständlichen Zeitraum ein Zufluss erfolgt ist.

Wie oben dargestellt, stehen die fakturierten Entgelte iZm den nach Soll-Grundsätzen zu versteuernden Vermietungsumsätzen.

Anzuwendende Rechtsgrundlagen

§ 17 Abs. 1 UStG 1994: Unternehmer, die **eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1** des Einkommensteuergesetzes 1988 ausüben, weiters berufsrechtlich zugelassene Gesellschaften und gesetzliche Prüfungs- und Revisionsverbände, die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistungen erbringen, **haben die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinnahmten Entgelten** zu berechnen (Istbesteuerung).

.....

Zu § 17 UStG 1994 hat der VwGH (VwGH vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0045) entschieden, dass eine Unternehmerin, deren Einkünfte - wäre sie keine Kapitalgesellschaft, sondern eine natürliche Person - solche iSd § 22 Z 1 lit. b EStG 1994 sind, das Unionsrecht gebietet, ihr nach § 17 Abs. 1 UStG 1994 die Istbesteuerung zuzugestehen.

Weiters können gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994 nicht buchführungspflichtige Unternehmer mit einer Tätigkeit iSd §§ 21 und 23 EStG 1988 und Unternehmer mit Umsätzen aus anderen Tätigkeiten als jene nach den §§ 21 und 23 EStG 1988 in einem der vorangegangenen Jahren unter € 110.000,00 die Umsatzsteuer nach Ist-Grundsätzen berechnen.

Grundsätzlich entsteht die die Steuerpflicht gemäß § 19 Abs. 2 mit Ablauf des Kalendermonats der Leistungserbringung. Nach der grundsätzlich anzuwendenden Sollbesteuerung ist die Steuerschuld für die fraglichen Leistungen im Jahr 2013 entstanden, falls nicht nach Ist-Grundsätzen zu versteuern ist.

§ 7 Abs. 3 KStG normiert: Bei Steuerpflichtigen, die **auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind**, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften **sind alle Einkünfte** (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) **den Einkünften aus Gewerbebetrieb** (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Gemäß § 2 UGB ist eine GmbH Unternehmer kraft ihrer Rechtsform und nach § 189 UGB ist eine GmbH **aufgrund ihrer Rechtsform rechnungslegungspflichtig** („buchführungspflichtig“).

Da, wie oben ausgeführt, die hier fraglichen Leistungen den Vermietungsumsätzen und nicht der Tätigkeit der Unternehmensberatung zuzuordnen sind, ist keine der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Ist-Besteuerung erfüllt. Die fraglichen Leistungen stellen keine Tätigkeit iSd § 22 EStG 1988 dar, weshalb § 17 Abs. 1 UStG 1994 trotz des angeführten VwGH Erkenntnisses nicht anwendbar ist. Weiters ist die Bf aufgrund ihrer Rechtsform (GmbH) buchführungspflichtig und ihre Vermietungs-Einkünfte sind daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988 zuzurechnen. Somit ist auch die Ist-Besteuerung nach § 17 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen.

Im Ergebnis sind die hier strittigen Leistungen im Veranlagungszeitraum 2013 nach vereinbarten Entgelten zu versteuern und die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Maßgeblich war für die Entscheidung die sachverhältnismäßige Zuordnung der zu versteuernden Leistungen zu den Vermietungsumsätzen, sodass eine Revision nicht von der Lösung einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängt und die Revision daher nicht zuzulassen war.

Linz, am 6. Juni 2019