

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., X, vertreten durch Mag. Oliver Lindermaier, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Roman-Felleis-Gasse 10/ Haus 3, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 9. August 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 30. Juli 2018, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Juni 2018, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze lt. Erkenntnis		6.542,34
Davon zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	6.542,34	1.308,47
abzüglich Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid		-918,73
Zahllast lt. Erkenntnis		389,74

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung beim Beschwerdeführer (Bf.), der am Standort X als Einzelunternehmer ein Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsbüro betreibt bzw. betrieben hat, festgestellt, dass mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Juni 2018 am selben Standort die Y GmbH gegründet und in diese das Einzelunternehmen eingebbracht worden ist.

Zu diesem Zweck seien die Rahmenverträge des Kundenstammes sowie die Ablöse Umbau Bürogebäude und EDV lt. Anlagenverzeichnis vom Einzelunternehmen an die GmbH mit Rechnung 199/2018 und 200/2018 um den Kaufpreis von € 222.000 brutto für den Kundenstamm (enthaltene Umsatzsteuer: € 37.000) und € 120.000 für das

Bürogebäude und die EDV-Ausstattung (enthaltene Umsatzsteuer: € 20.000) verkauft worden.

Von der Y GmbH sei die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat Juni 2018 in Höhe von € 57.000 geltend gemacht worden.

Die Bezahlung der Rechnung durch die GmbH an das Einzelunternehmen sei lt. Vermerk auf den Rechnungen folgendermaßen erfolgt: "zahlbar in monatlichen Teilbeträgen von € 1.240 und € 1.000 Mindestrate. Die erste Rate sei bis zum 25. Juli 2018 bzw. 15. Juli 2018 fällig."

Vom Einzelunternehmen seien demnach die wesentlichen Betriebsgrundlagen an die GmbH übergeleitet worden.

Nach der Rechtsansicht des Finanzamtes handle es sich bei der Veräußerung des Kundenstammes sowie bei der Ablöse des Bürogebäudeumbaus und der EDV-Ausstattung um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, weshalb die Sollbesteuerung (§ 4 Abs. 1 EStG) vorzunehmen sei, was bedeute, dass die in den Rechnungen vom 30. Juni 2018 ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in Höhe von insgesamt € 57.000 sofort geschuldet werde.

Für die übrigen Umsätze gelte weiterhin die Istbesteuerung (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Umsatzsteuersonderprüfung vom 27. Juli 2018, Tz. 1).

Dem entsprechend hat das Finanzamt mit dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Juni 2018 den Nettobetrag in Höhe von € 285.000 dem Normalsteuersatz von 20% unterworfen.

Dagegen hat der Bf. mit folgender Begründung Beschwerde erhoben:

Die Gründung der GmbH am Standort des Einzelunternehmens sei tatsächlich durchgeführt worden; nicht jedoch sei das Einzelunternehmen in die GmbH übergeleitet worden. Dieses bleibe wie bisher bestehen. Somit beständen weiterhin zwei selbständige Unternehmen. Es wäre auch gar nicht möglich alle Klienten in die GmbH zu übernehmen, da insbesondere mit der Kanzlei Z ein Werkvertrag bestehe, der ihn als Einzelunternehmer an die Kanzlei Z binde (siehe Anlage). Die Vorlage dieses Werkvertrages sei vom Prüfungsorgan abgelehnt worden. Neben der Verwendung des Kanzleisystems BMD von der Kanzlei Z sei auch der Zugang zu diesem EDV-System der Kanzlei Z auf dem Notebook seines Einzelunternehmens hinterlegt. Er habe auch als Einzelunternehmer die Lizenz zu BMD von der Kanzlei Z zu verwenden. Diese sei auch auf dem Notebook des Einzelunternehmens hinterlegt. Des Weiteren befindet sich der Firmensitz des Einzelunternehmens ab 1. August 2018 in Wien (siehe Anlage).

Im Übrigen sei nicht der gesamte Kundenstamm, sondern nur jene Klienten, welche nicht über das Einzelunternehmen mit der Kanzlei Z auf Werkvertragsbasis bearbeitet werden würden, an die GmbH verkauft worden. Somit sei auch nicht der gesamte Kundenstock an die GmbH veräußert worden. Auf Grund des Werkvertrages sei dies eben für die Mandate der Kanzlei Z gar nicht möglich gewesen.

Die Feststellung in der Niederschrift, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in die GmbH übergeleitet worden seien, sei, wie schon ausgeführt, falsch.

Neben dem Umstand, dass

1. hier zwei selbständige Betriebe nebeneinander bestünden, im Einzelunternehmen insbesondere jene Klienten über den Werkvertrag mit Herrn Z betreut würden
2. jeweils eigene betriebliche Strukturen vorhanden seien - das Einzelunternehmen verwende das BMD System von der Kanzlei Z (sogar im Vertrag verpflichtend genannt), das Firmennotebook des Einzelunternehmens arbeite mit der BMD Software Lizenz der Kanzlei Z (siehe Anlage)
3. das Einzelunternehmen und die GmbH hätten jeweils getrennte Räumlichkeiten (da er in X auch im Raum der GmbH sitze, würde er diesen Punkt weglassen)
4. das Einzelunternehmen und die GmbH hätten jeweils getrenntes Personal - jeweils angemeldet bei der Gebietskrankenkasse. Des Weiteren werde ab 1. September 2018 für das Einzelunternehmen eine Teilzeitkraft in Wien beschäftigt (siehe Beilage Beitragskontonummer WGKK)
5. das Einzelunternehmen habe seine eigene Werbung - Steirische Wirtschaft (diese Rechnung sei auch im Rahmen der Prüfung fotografiert worden); beim Polizeisportverband und IPA Verlagsgesellschaft (siehe Anlage) und auch über die Steirische Wirtschaft habe das Einzelunternehmen schon Mandate dazu bekommen können.

Zusammenfassend aus all den oben angeführten Faktoren lasse sich jedenfalls feststellen, dass hier zwei selbständige Betriebe bestünden. Aus diesem Grund handle es sich um keine Betriebsveräußerung im Ganzen.

Daher sei der Vorsteuerabzug in der GmbH zu gewähren und die Umsatzsteuer im Einzelunternehmen mit den Zahlungsbeträgen abzuführen.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdevorentscheidung wie folgt begründet:

"Im Zuge einer beim Beschwerdeführer (BF) für den Zeitraum 01-06/2018 durchgeföhrten Umsatzsteuersonderprüfung wurde am 27.7.2018 die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 06/2018 samt dazugehörigen Unterlagen dem Finanzamt übergeben. In den Unterlagen wurden unter anderem die Rechnungen Nr. 199/2018 vom 30.06.2018 iHv. € 185.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer iHv. € 37.000,00 über den Verkauf der Position "Firmenwert laut Beilage" und Nr. 200/2018 vom 30.6.2018 iHv. € 100.000,00

zuzüglich 20 % USt iHv. € 20.000,00 über die Position "Ablöse Umbau Bürogebäude und EDV laut AVZ" an die Firma Y GmbH, ATU****, X vorgefunden.

Auf der Rechnung 199/2018 ist folgender Vermerk angeführt: "Zahlbar in monatlichen Teilbeträgen von € 1.240,00 Mindestrate. Erste Rate ist bis zum 25.07.2018 fällig." Was die Rechnung 200/2018 betrifft, ist folgender Vermerk ersichtlich: "Zahlbar in monatlichen Teilbeträgen von € 1.000,00 Mindestrate. Erste Rate ist bis zum 15.07.2018 fällig." Hinsichtlich der Berechnung des Firmenwertes wurde ebenfalls eine Aufstellung (Klientel) vorgelegt bzw. vorgefunden.

Dem der Betriebsprüfung vorgelegten Anlageverzeichnis ist zu entnehmen, dass sich die in der Rechnung Nr. 200/2018 angeführten Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen des Einzelunternehmens befunden haben und ebenfalls an die GmbH veräußert wurden.

Der BF betreibt bzw. betrieb am Standort X, ein Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsbüro. Mit Gesellschaftsvertrag vom 26.06.2018 wurde die Firma Y GmbH mit derselben Anschrift gegründet.

Die Rahmenverträge des Kundenstammes sowie die Ablöse Umbau Bürogebäude und EDV lt. AVZ wurden vom BF an die Y GmbH mit den oben beschriebenen Rechnungen 199/2018 und 200/2018 vom 30.06.2018 verkauft. Der Verkaufspreis betrug brutto € 222.000,00 (darin enthaltene Umsatzsteuer € 37.000,00) für den Kundenstamm und € 120.000,00 (darin enthaltene Umsatzsteuer € 20.000,00) für den Umbau des Bürogebäudes und die EDV-Ausstattung.

Von der Y GmbH, deren einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der BF ist, wurde die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer mit der UVA 6/18 in Höhe von € 57.000,00 geltend gemacht.

Die Bezahlung der Rechnung durch die GmbH an das Einzelunternehmen erfolgt laut Vermerk auf den Rechnungen wie folgt: "zahlbar in monatlichen Teilbeträgen von € 1.240,00 und € 1.000,00 Mindestrate. Die erste Rate ist bis zum 25.07.2018 bzw. 15.07.2018 fällig."

Vom Einzelunternehmen wurden demnach die wesentlichen Betriebsgrundlagen an die GmbH übergeleitet.

Nach Meinung des Betriebsprüfers handelt es sich bei der Veräußerung des Kundenstammes sowie Ablöse Umbau Bürogebäude und EDV um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen und ist daher die Sollbesteuerung gemäß § 17 Abs. 7 iVm § 4 Abs. 7 Umsatzsteuergesetz 1994 vorzunehmen, was bedeutet, dass der in der Rechnung vom 30.06.2018 ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag in Höhe von € 57.000,00 sofort geschuldet wird.

Der obige Betrag wurde daraufhin mittels Bescheid vom 30.7.2018 über die Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 06/2018 zur Vorschreibung gebracht."

Nach wörtlicher Wiedergabe der Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz führt das Finanzamt weiter aus:

"Der BF führe in seiner Beschwerde unter anderem aus, dass die Gründung der GmbH am selben Standort tatsächlich durchgeführt wurde, nicht jedoch sei das Einzelunternehmen in die GmbH übergeleitet worden. Das EU würde wie bisher bestehen bleiben und somit weiterhin zwei selbständige Unternehmen bestehen. Es wäre auch gar nicht möglich gewesen, alle Klienten in die GmbH zu übernehmen, da insbesondere mit der Kanzlei Z ein Werkvertrag bestehe, der den Bf. als EU an die Kanzlei Z binden würde. Es sei auch im Rahmen der Prüfungshandlung von Seite des BF angeboten worden, diesen Werkvertrag vorzulegen, was aber abgelehnt worden wäre.

Diesbezüglich wird seitens des Betriebsprüfers ausgeführt, dass dieser Werkvertrag seitens des BF im Zuge der Prüfung nie angesprochen worden bzw. die Vorlage angeboten worden sei. Wäre dieser vorgelegt worden, wäre dieser auf alle Fälle entgegengenommen und einer Beweiswürdigung unterzogen worden.

Im zweiten Absatz der Niederschrift sei angeführt worden, dass die Rahmenverträge des Kundenstammes an die Y GmbH verkauft wurden. Auch diese Ausführung sei unrichtig. Es seien lediglich einzelne Klienten - eben jene, welche nicht über das EU mit der Kanzlei Z über den Werkvertrag bearbeitet werden - in die GmbH verkauft worden. Somit sei auch nicht der gesamte Kundenstock in die GmbH veräußert worden, weil dies eben für die Mandate des Herrn Z gar nicht möglich ist (wegen dem Werkvertrag).

In diesem Zusammenhang werde auf die vorgelegten Aufstellungen (2016-2018) hinsichtlich Ermittlung des Firmenwertes (demnach € 185.000,00) sowie auf einen Vermerk vom 27.7.2018 verwiesen - Inhalt des Vermerks: "als verbleibender Firmenwert ist lt. Auskunft von Herrn Bf. Herr Z mit ca. € 10.000,00 - € 15.000,00 sowie wird von der Steirischen Wirtschaft noch ein Wert von ca. € 2000-5000,00 erwartet."

Schon allein daraus werde ersichtlich, dass der überwiegende bzw. ein nicht unwesentlicher Teil des Kundenstocks an die GmbH veräußert wurde.

In Absatz 5 der Niederschrift vom 27.7.2018 sei genannt worden, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in die GmbH übergeleitet wurden. Dieser Satz sei schlicht falsch (auf die oa. Begründung werde verwiesen).

Dahingehend sei noch festzuhalten, dass neben dem "Großteil" des Kundenstocks auch noch die im Anlagevermögen befindlichen Wirtschaftsgüter (Notebook und Drucker sowie Ablösezahlungen hinsichtlich des Büroumbaus - Anmerkung: das Gebäude in X gehöre der Ehegattin, lt. Mietvertrag vom 1.7.2018 beginne das Mietverhältnis am 1.7.2018, der Hauptmietzins betrage € 210,00 monatlich, wobei das Mietverhältnis möglicherweise als fremdunüblich hinsichtlich der Höhe des Mietzinses erscheine) um einen Preis iHv. € 100.000,00 verkauft worden seien.

Veräußerungsgewinne seien gem. § 24 Abs. 1 EStG Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist (Mitunternehmeranteils), sowie bei der Aufgabe eines Betriebes oder Teilbetriebes erzielt werden.

Das Wesen eines Betriebes sei nach § 28 BAO in einer Betätigung zu sehen (s VwGH 18.12.1997, 96/15/0140), die bestimmte Kriterien (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) erfüllen müsse, um als betrieblich zu gelten. Die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen liege vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen - somit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen - in einem einheitlichen Vorgang übernehme (s VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178; krit im Hinblick auf ein tätigkeitsbezogenes Verständnis des Betriebsbegriffes Farmer RdW 2009, 130). In der Regel stehe der Betriebsveräußerung beim Rechtsvorgänger ein Betriebserwerb beim Rechtsnachfolger gegenüber (s VwGH 15.2.1994, 91/14/0248; VwGH 23.4.1998, 96/15/0211).

Voraussetzung sei die Übereignung eines in sich organisch geschlossenen Komplexes von Wirtschaftsgütern, der die wesentliche Grundlage eines (lebenden) Betriebes bilde und der den Erwerber objektiv in die Lage versetze, den Betrieb (die Betätigung) fortzuführen (s VwGH 29.1.2004, 2000/15/0144; VwGH 23.4.1998, 96/15/0211). Ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführe, sei für die Besteuerung beim Übertragenden unmaßgeblich (s ua. VwGH 31.3.2003, 99/14/0068; EStR 5573; Quantschnigg/Schuch, § 24, Rz 25). Ein Betriebserwerb - und somit auf der anderen Seite auch eine Betriebsveräußerung - liege nach VwGH 24.6.2010, 2006/15/0270, auch vor, wenn einzelne Wirtschaftsgüter eines Betriebes durch zwei verschiedene gesellschaftsrechtlich verbundene Gesellschaften (in weiterer Folge Besitz- und Betriebsgesellschaft) erworben würden, wenn aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbindung sichergestellt sei, dass der Betrieb in derselben Weise fortgeführt werden könne.

Eine Betriebsveräußerung bedinge nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen (s DKMZ/Fraberger/Papst § 24 Rz 20).

Der zivilrechtliche Titel für die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen sei nicht entscheidend, maßgeblich sei die Einräumung des tatsächlichen Verfügungsrechtes in einer Weise, die es ermögliche, den Betrieb im Wesentlichen unverändert fortzuführen (s VwGH 12.1.1979, 2600/78, ÖStZB 1979, 220; VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161; VwGH 28.9.2011, 2008/13/0025). Eine Kombination von Kauf und Pacht hindere die Annahme einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung daher nicht. Die vermieteten wesentlichen Betriebsgrundlagen müssten allerdings für längere Zeit überlassen werden (s dazu VwGH 17.10.1978, 2446/77, 2336/78, ÖStZB 1979, 157; DKMZ/Fraberger/Papst § 24 Rz 29). Nach VwGH 22.2.1977, 0319/74, 2352/75, ÖStZB 1977, 178) stehe die Vermietung der Annahme einer Betriebsveräußerung nicht entgegen, wenn die vermieteten Wirtschaftsgüter wertmäßig von untergeordneter Bedeutung sind und der Betrieb auch ohne sie weitergeführt werden kann.

Werde die Tätigkeit allerdings nach Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen mit neuen Betriebsgrundlagen fortgesetzt bzw. wieder aufgenommen, stehe dies der Annahme einer Betriebsveräußerung nicht entgegen (siehe Quantschnigg/Schuch § 24 Rz 26).

Es liege daher auch dann eine Betriebsveräußerung vor, wenn ein Freiberufler nach Übertragung seines Klientenstocks diesen im Werkvertrag weiterhin bearbeitet oder seine Tätigkeit am selben Standort mit einem neuen Klientenstock wieder aufnehme, denn die späteren Tätigkeiten begründeten einen anderen (neuen) Betrieb (s VwGH 16.6.1987, 86/14/0181; Quantschnigg/Schuch § 24 Rz 26). Gleiches müsse für Veräußerungstatbestände im Zusammenhang mit Gewerbebetrieben gelten (s Renner SWK 2008, S 956 mit Bezug auf BFH 17.7.2008, X R 40/07).

Entscheidend seien die Umstände des Einzelfalles sowie das Gesamtbild der Verhältnisse des veräußerten Betriebes (s VwGH 21.11.1990, 90/13/0145).

Bei einem Wirtschaftstreuhänder sei wesentliche Betriebsgrundlage der Klientenstock (s VwGH 22.11.2001, 95/15/0063), nicht jedoch Personal, Ausstattung, Wertpapiere, Geldbestände, Forderungen, Verbindlichkeiten und Abfertigungsansprüche.

Der Tatbestand der Veräußerung einer Steuerberatungskanzlei im Ganzen (Betriebsveräußerung im Ganzen) sei nur erfüllt, wenn der gesamte Klientenstock auf den Käufer übertragen werde (s VwGH 16.6.1987, 86/14/0181). Veräußere ein Wirtschaftstreuhänder den gesamten Klientenstock und betreue er im Werkvertrag mit dem Erwerber, also auch in dessen Namen, einzelne Klienten weiter, liege dennoch eine Betriebsveräußerung vor.

Dies müsse demnach sinngemäß auch für selbständige Buchhalter gelten.

Bei der Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsveräußerung sei maßgeblich, ob ein Unternehmerwechsel infolge Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen stattgefunden habe (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 25.01.1995, 93/15/0100).

Da nach Ansicht des Betriebspfunders der BF die wesentlichen Betriebsgrundlagen seines (Teil)Betriebes übertragen habe, handle es sich im gegenständlichen Fall um eine (Teil)Betriebsveräußerung.

Werde ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so sei gem.

§ 4 Abs. 7 UStG Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden.

Die Bestimmungen des § 17 Abs. 1 und 2 UStG über die Versteuerung nach vereinbarten Entgelten fänden gem. § 17 Abs. 7 UStG auf die Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 4 Abs. 7 UStG) keine Anwendung.

Im Fall der Geschäftsveräußerung im Ganzen (Veräußerung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen) sei daher zwingend Sollbesteuerung vorzunehmen.

Weiters wurde durch das Finanzamt im Rechtsmittelverfahren festgestellt, dass bisher keine Umsatzsteuervoranmeldungen für Zeiträume nach der Transaktion zwischen dem BF und der Firma Y GmbH - sowohl für den BF als auch für die GmbH - vorliegen,

sodass für die Abschätzung des Umfangs der übergegangenen Klienten im Verhältnis zu den zurückbehaltenen Klienten auf die Erhebungsergebnisse des Betriebsprüfers zurückgegriffen werden muss. Demnach beträgt der Verkaufswert der übergegangenen Klienten € 185.000 netto (durch den BF selbst ermittelter und fakturierter Wert) und der Verkaufswert der zurückbehaltenen Klienten zwischen € 12.000 und € 20.000 (laut Aussage des BF gegenüber dem Betriebsprüfer - es wird zugunsten des BF hiebei von einem Nettowert ausgegangen). Es wurden also dem Umsatz nach jedenfalls weniger als 10% der Klienten und damit ein nicht als betriebliche Struktur erkennbarer Umfang zurückbehalten.

Schon in der Beschwerdeschrift gibt der BF unter 3) zu, dass in Wahrheit keine räumliche Trennung zwischen seinem Einzelunternehmen und der GmbH besteht (arg: "da ich in T auch im Raum der GmbH sitze würde ich diesen Punkt weglassen") - es ist daher von keiner räumlichen und strukturellen Trennung auszugehen, wie der BF - offenbar unabsichtlich - schon in der Beschwerdeschrift zugibt.

Zudem wurde auch kein Nachweis erbracht, dass beim Einzelunternehmen Anlagegegenstände verblieben wären - es wird lediglich auf die Verwendung einer Software unter fremder Lizenz (die des Auftraggebers) hingewiesen - auch daraus kann noch keine wesentliche betriebliche Struktur abgeleitet werden.

Die vom EU weiterhin betreuten Klienten sind laut Aussage des BF gegenüber dem Betriebsprüfer von äußerst untergeordneter Bedeutung, sodass der wesentlichste Teil des Kundenstocks jedenfalls veräußert wurde.

Die Höhe der sich aus dem Werkvertrag mit der Kanzlei Z ergebenden Honorare wurden bisher nicht nachgewiesen - zudem konnte deren Entwicklung vor und nach der Veräußerung auch aus den oben angeführten Gründen nicht eruiert werden, wiewohl dem BF im Zeitpunkt der Beschwerdeerstellung seine Einnahmen im Juli schon bekannt sein mussten.

Dass nach Erlassung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides bereits fast einen Monat vor beabsichtigtem Beschäftigungsbeginn eine Dienstgeberkontonummer bei der WGKK beantragt wird, stellt noch keinen Beweis für die tatsächliche Beschäftigung einer Teilzeitkraft dar, zumal diese erst ab September erfolgen soll, weder Name noch geplanter Beschäftigungsumfang bekannt gegeben wurden und zudem auch eine Beschäftigung für Klienten der GmbH betreffende Arbeiten durchaus wahrscheinlich erscheinen mag.

Die der Beschwerdeschrift beigelegten angeblichen Nachweise über eigene Werbeauftritte als Einzelunternehmer betreffen Zeiträume vor dem Klientenverkauf und sind auch nicht dazu tauglich, das Beschwerdebegehren zu stützen - wenn eine Werbung im Jahreskalender für August 2018 aufscheint, ist das kein Beweis für Auftreten nach außen im August 2018, sondern im Zeitpunkt der Bestellung der Werbung im Kalender - also notwendigerweise spätestens 2017.

In sorgfältiger Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes war daher von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen und somit verpflichtender umsatzsteuerlicher Sollbesteuerung auszugehen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Im Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht hat der bevollmächtigte Vertreter des Bf. ergänzend Folgendes ausgeführt:

- "Auf Seite 4 Absatz 1 wird vom Betriebsprüfer wieder ausgeführt, dass der Werkvertrag nie von unserem Mandanten angesprochen wurde. Diese Aussage ist nicht korrekt. Es wurde sehr wohl der Werkvertrag angesprochen, aber es wurde von Seiten der Betriebsprüfung die Vorlage als nicht notwendig abgelehnt. Deshalb übermitteln wir Ihnen diesen nochmalig als Beilage zu diesem Antrag.
- Auf Seite 4 Absatz 3 und auf Seite 6 Absatz 4 werden falsche Zahlen verglichen. Der Firmenwert in der Höhe von € 185.000,00 ist ein Wert von 3 Jahren, welcher als branchenüblich anzusehen ist. Dieser Wert entspricht somit einem Jahresumsatz von ca. € 62.000,00 aus der GmbH und einem nach vorsichtigen kaufmännischen geschätzten Umsatz des Einzelunternehmens von € 20.000,00. Es wurden hiermit unterschiedlichen Größenordnungen verglichen, welche auch aus der Beilage zur Berechnung des Firmenwertes ersichtlich ist. Somit ist auch die Berechnung, dass der Umsatz des Einzelunternehmens auf weniger als 10% sinkt und eine nicht betriebliche Struktur erkennbarer Umsatz besteht, falsch. In Wirklichkeit beträgt der Umsatz des Einzelunternehmens ca. 25%, womit sehr wohl weiterhin erkennbare Umsätze vorhanden sind. Auch hieraus ergibt sich, dass es sich um zwei eigenständige Unternehmen handelt.
- Auf Seite 4 Absatz 5 und auf Seite 6 Absatz 6 wurde die Beilage über den Kauf des Laptops, welches bereits im Einzelunternehmen vorhanden war, nicht berücksichtigt. Dieses Laptop ist nach wie vor im Besitz des Einzelunternehmens, da auch auf diesem die Software des Werkvertragsgebers installiert ist. Daher ist dieses Gerät Teil der EDV-Ausstattung des Einzelunternehmens. Auch hieraus ist wieder ersichtlich, dass beide Unternehmen eine eigene betriebliche Struktur haben.
- Auf Seite 6 Absatz 9 erlauben wir Ihnen die Anmeldung der Mitarbeiterin NN, wohnhaft in Wien per 1.9.2018 beizulegen. Diese Mitarbeiterin übt ihren Dienst an der Betriebsstätte des Einzelunternehmens in Wien aus. Dieses Dienstverhältnis ist bis zum 30.9.2018 geringfügig, wird aber per 1.10.2018 auf ein Teilzeitdienstverhältnis aufgestockt, welches 15h in der Woche (Montag bis Freitag je 3h) beträgt. Eine Beschäftigung für die GmbH wird nicht stattfinden, da die GmbH selber bereits über 2 Mitarbeiter verfügt.
- Auf Seite 6 Absatz 4: Eine Umsatzsteuervoranmeldung waren weder für das Einzelunternehmen noch für die GmbH im Berufungszeitraum notwendig, da die Umsatzsteuervoranmeldung 7/2018 erst per 15.9.2018 fällig ist. Leider wurden auch hier deshalb der falsche Wert durch die Berufungsbehörde verglichen (3-Jahreswert GmbH und 1-Jahreswert Einzelunternehmen) verglichen. Selbstverständlich wurden

inzwischen die entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Auch aus den abgegebenen Erklärungen ist ersichtlich, dass beide Unternehmen ihre Tätigkeit selbständig und unabhängig voneinander ausüben.

- Auf Seite 6 Absatz 5 geben wir ergänzend an, dass es zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH für die klarere unternehmerische Trennung einen Mietvertrag per 1.8.2018 gibt. Diese Unter Vermietung ist laut Hauptmietvertrag möglich und wird auch so ausgeübt."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so ist gemäß § 4 Abs. 7 UStG 1994 Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden.

Gemäß § 17 Abs. 7 UStG 1994 finden die Bestimmungen der Abs. 1 und 2 (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) auf die Geschäftsveräußerung im ganzen (§ 4 Abs. 7) keine Anwendung.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung).

Eine Veräußerung des Unternehmens im Ganzen setzt voraus, dass die für das werbende Unternehmen wesentlichen Grundlagen in einem einheitlichen Akt auf einen Abnehmer übertragen werden. Was die wesentlichen Grundlagen sind, bestimmt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles nach der Verkehrsauffassung. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Einzelhandelsunternehmens zählen jedenfalls das Warenlager, zu denen eines Großhändlers die Kunden- und Lieferantenbeziehungen, zu denen einer Steuerberatungskanzlei der Klientenstock (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 4, Tz 148 und die dort zitierte Judikatur).

Der Begriff der Vereinnahmung ist vom UStG nicht definiert. Zu berücksichtigen ist, dass § 4 bei der Definition der Bemessungsgrundlage nicht auf die Situation des Unternehmers, sondern auf den Aufwand des Abnehmers abstellt (vgl. § 4 Tz 10). Aus § 19 folgt, dass der Unternehmer, der dem Ist-Prinzip unterliegt, diese Bemessungsgrundlage in dem Zeitpunkt zu versteuern hat, in dem ihm die Gegenleistung des Abnehmers zukommt (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 17, Tz 32).

Im Übrigen entspricht die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten dem einkommensteuerlichen Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe des Zuflusses. Judikatur und Lehre zum einkommensteuerlichen Zuflussprinzip sind daher auf die Umsatzsteuer übertragbar. Vereinnahmung liegt danach in dem Zeitpunkt vor, in dem der Unternehmer über den Wert der Gegenleistung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 17, Tz 33 und die dort zitierte Judikatur).

Der Entgeltbegriff ist in § 4 aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen sind (nur) Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang). Aus § 16 (insbesondere Abs. 3) ergibt sich jedoch, dass es auch nach österreichischem Recht letztlich nicht darauf ankommt, welches Entgelt vereinbart wurde, sondern welches tatsächlich geleistet wird. Bei Differenz zwischen vereinbartem und tatsächlich geleistetem Entgelt ist daher maßgebend "was wirtschaftlich tatsächlich zugeflossen, also endgültig gezahlt wurde" (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 4, Tz 10 und die dort zitierte Judikatur).

"Die Veräußerung eines Unternehmens im ganzen setzt zwar nicht die Veräußerung aller Wirtschaftsgüter eines Unternehmens überhaupt voraus; der Tatbestand der Veräußerung eines Unternehmens im ganzen ist aber doch nur erfüllt, wenn *sämtliche Wirtschaftsgüter*, welche die *wesentlichen Grundlagen* des bisherigen Unternehmens gebildet haben, veräußert werden (Kranich-Siegl-Waba, Mehrwertsteuerhandbuch³, S 111). Zu den wesentlichen Grundlagen einer Steuerberatungskanzlei gehört der Klientenstock (vgl. das E des VwGH 30.9.1980, 1618/80, ÖStZB 1981, 138). Wird bei einer Veräußerung von Unternehmensvermögen ein Teil des Klientenstocks vom bisherigen Unternehmer (Steuerberater) zurückbehalten und mit diesem Klientenstock die bisherige Unternehmertätigkeit in wenn auch eingeschränktem Maße fortgesetzt, so kann von einer Veräußerung des *Unternehmens im ganzen* keine Rede sein. An dieser Beurteilung ändert auch der Umstand nichts, dass es sich bei dem vom Bf. zurückbehaltenen Kundenstock um Klienten handelt, mit deren Verlust er in absehbarer Zeit rechnen konnte; denn auch bei einer schrittweisen Liquidation eines Unternehmens wird mit einer am Beginn der Liquidation gelegenen Veräußerung nur eines Teiles der wesentlichen Grundlagen dieses Unternehmens nicht der Tatbestand der Unternehmensveräußerung *im ganzen* verwirklicht.

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde kann jedoch im Beschwerdefall auch keine Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebes im ganzen angenommen werden. Ein solcher Betrieb liegt nach der Rechtsprechung des VwGH vor, wenn er für sich allein ein lebensfähiges Wirtschaftsgebilde darstellt, das nach Art eines selbständigen Unternehmens geführt wird. Das ist dann der Fall, wenn wirtschaftliche Selbständigkeit gegeben ist; dh. der veräußerte Teil muss einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet haben, der unabhängig von

den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden *und auch nach außen hin* ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist (s zB die E 25.5.1971, 1705/69, ÖStZB 1971, 262; 23.4.1974, 1982/73, ÖStZB 1974, 207). Nach ähnlichen Gesichtspunkten hat der VwGH die bei der Einkommensteuer bedeutsame Frage nach der Veräußerung eines *Teilbetriebes* iSd § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1967 bzw. des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1972 beurteilt (s auch die beiden eben genannten Erkenntnisse). In dem Schrifttum und Rechtsprechung zusammenfassenden E 18.1.1983, 82/14/330, ÖStZB 1983, 301, erläuterte der VwGH den Begriff des Teilbetriebes als den organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Betriebes, der es vermöge seiner organischen Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Um von einem Teilbetrieb sprechen zu können, müssen nach diesem E alle diese Voraussetzungen erfüllt sein. Es muss daher insbesondere auch dem Erfordernis entsprochen sein, dass es sich um einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil des Betriebes handelt. Diesem Erfordernis ist aber nach dem E 18.1.1983 nur Rechnung getragen, wenn vor der Veräußerung tatsächlich ein Teilbetrieb selbständig geführt wurde, wobei diese Frage aus der Sicht des Veräußerers zu beantworten ist und eine nur betriebsinterne Selbständigkeit nicht genügt; die Selbständigkeit muss vielmehr auch nach außen in Erscheinung treten.

Ob sich der umsatzsteuerrechtliche Begriff des in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebes und der einkommensteuerrechtliche Begriff des Teilbetriebes völlig decken, wie dies dem Standpunkt der belangten Behörde entspricht, kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben; denn beiden Begriffen ist jedenfalls gemeinsam, dass sich schon vor der Veräußerung ein Teil des Unternehmens bzw. Betriebes des Veräußerers nach außen erkennbar als selbständiges Gebilde vom übrigen Unternehmen (Betrieb) abgehoben haben muss, soll von einem gesondert geführten Betrieb bzw. Teilbetrieb die Rede sein" (VwGH 17.11.1983, 83/15/0053).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Es ist im vorliegenden Fall unbestritten, dass die vom Bf. im Rahmen des Werkvertrages mit der Kanzlei Z betreuten und zurückbehaltenen Klienten umsatzmäßig rd. 25% - dieser vom Bf. in der Ergänzung des Vorlageantrages ermittelte Wert bleibt vom Finanzamt im Vorlagebericht unwidersprochen - des vom Einzelunternehmen vor der teilweisen Veräußerung des Klientenstocks erzielten Gesamtumsatzes betragen. Dass demnach im Sinne des vorhin zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes nicht von einer Veräußerung des Unternehmens im ganzen ausgegangen werden kann, bedarf wohl keiner weiteren Erläuterung. Dass die Ausführungen des Gerichtshofes, die den teilweisen Verkauf des Klientenstocks durch einen Steuerberater betroffen haben, auch auf den vorliegenden Fall des teilweisen Verkaufes des Klientenstocks

durch einen Selbständigen Bilanzbuchhalter übertragbar sind, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht ernsthaft bezweifelt werden.

Auch der vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Rechtsansicht, dass der Bf. zumindest einen (Teil)Betrieb übertragen habe, kann im Sinne der Ausführungen des vorhin zitierten Erkenntnisses schon allein deshalb nicht gefolgt werden, weil das zur Voraussetzung hat, dass sich schon vor der Veräußerung ein Teil des Unternehmens bzw. Betriebes des Bf. nach außen erkennbar als selbständiges Gebilde vom übrigen Unternehmen (Betrieb) abgehoben haben müsste. Dass dies bezüglich der vom Bf. im Rahmen des Werkvertrages mit der Kanzlei Z betreuten Klienten der Fall gewesen wäre, wird weder vom Finanzamt behauptet noch ist ein derartiger Sachverhalt aus der Aktenlage erkennbar.

Somit ist die gegenständliche Zurückbehaltung eines Teiles des Klientenstocks als Einschränkung des Geschäftsumfanges im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 1974, 1982/73, ÖStZB 1974, 207, zu qualifizieren, die nach dieser Entscheidung auch dann nicht zu einer Geschäftsveräußerung gemäß § 4 Abs. 7 UStG 1972 (oder zu einer Teilbetriebsveräußerung) wird, wenn mit ihr ein erheblicher Umsatzrückgang verbunden ist (vgl. nochmals VwGH 17.11.1983, 83/15/0053, letzter Absatz).

Im Vorlagebericht wird vom Finanzamt die Rechtsansicht vertreten, der vorliegende Sachverhalt sei auf Grund der Tatsache, dass der Bf. Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der Y GmbH ist, im Lichte der Angehörigenjudikatur zu würdigen. Nach dem dabei anzustellenden Fremdvergleich liege der Schluss nahe, dass ein fremder Verkäufer sich niemals auf Ratenzahlungen mit einer Dauer von nahezu 15 Jahren eingelassen hätte; vielmehr hätte dieser auf eine zeitnahe Zahlung bestanden. Die sich dadurch ergebende steuerliche Konsequenz, dass der Abgabengläubiger mit dem sofortigen Abzug der Vorsteuer belastet sei, während sich die Zahlung der Umsatzsteuer durch den Bf. auf einen langen Zeitraum verteile, sei als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO zu qualifizieren. Diesfalls wären die steuerlichen Folgen so zu ziehen, wie sie bei angemessener Gestaltung (zeitnaher Zahlung) gegeben wären.

Dazu ist Folgendes festzustellen:

Auch wenn dem Finanzamt durchaus beizupflichten ist, dass auch im Bereich der Umsatzsteuer der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im gegebenen Zusammenhang - der Bf. als Einzelunternehmer schließt einen Kaufvertrag mit "seiner" GmbH, an der er Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer ist, ab - eine Bedeutung beizumessen ist, vermag dies an der stattgebenden Entscheidung aus nachstehenden Erwägungen nichts zu ändern:

Selbst unter der Annahme, dass ein fremder Veräußerer einer Ratenzahlung über einen so langen Zeitraum keinesfalls zugestimmt hätte, bedarf es mit Rücksicht auf den

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld im Falle der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten keiner weiteren Überlegungen, welcher Zeitraum einem Fremdvergleich standhalten würde. Denn im Rahmen der Ist-Besteuerung können nur tatsächlich zugeflossene Entgelte der Umsatzsteuer unterworfen werden. Eine durch Verkürzung des Ratenzeitraumes resultierende, betragsmäßige Erhöhung des jährlichen Entgeltes, würde im Zusammenhang mit den tatsächlich vereinbarten und tatsächlich bezahlten Raten, insoweit ein fiktives Entgelt bedeuten, dessen Versteuerung mit dem Entgeltsbegriff des UStG 1994 jedoch nicht vereinbar wäre.

Somit ändert sich die dem Normalsteuersatz von 20% unterliegende Bemessungsgrundlage wie folgt:

steuerpflichtige Entgelte lt. angefochtenem Bescheid	291.542,34
- Entgelt aus Rechnung Nr. 199/2018	-185.000,00
- Entgelt aus Rechnung Nr. 200/2018	-100.000,00
steuerpflichtige Entgelte lt. Erkenntnis	6.542,34

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. In der Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG eine grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr stützt sich die Entscheidung bezüglich der Streitfrage, ob die teilweise Veräußerung des Klientenstocks durch einen Selbständigen Buchhalter den Tatbestand einer Geschäftsveräußerung im ganzen im Sinne des § 4 Abs. 7 UStG 1994 erfüllt auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 17.11.1983, 83/15/0053); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. April 2019

