

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache WWGmbH, vertreten durch STS, vom 12. Juni 2014, gegen den Bescheid des Finanzamtes GW vom 12. Mai 2014, betreffend (Umsatzsteuerfestsetzung 3/2013 und 4-10/2013, nunmehr übergegangen auf) Umsatzsteuer 2014

### zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Umsatzsteuer 2014

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen ig. Lieferungen	130.116,00 €		
	Steuerpflichtige Lieferungen	130.116,00 €		26.023,21 €
	<b>Summe USt</b>			<b>26.023,21€</b>
	Erwerbsteuer	541,92 € €	x 20%	<b>108,38 €</b>
	<b>Summe ErwerbSt</b>			-4.095,13 €
	Vorsteuer			-108,38 €
	Vorsteuer ig E.			
<b>Zahllast in €</b>				<b>21.928,08 €</b>

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einens Bestandteil des Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

### A . Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie erzielt Umsätze aus Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten sowie der Unternehmensberatung, die sie nach Maßgabe der vereinnahmten Entgelte besteuert (IST-Besteuerung).

2. Erstverfahren:

a. Zeitraum 4-10/2013

(1) Für den Zeitraum 4-10/2013 verweigerte die Finanzverwaltung die IST-Besteuerung für Umsätze aus der Unternehmensberatung und aus Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten, weil für Unternehmensberater keine berufsrechtlichen Regelungen existieren.

(2) Zeitraum 3/2013

Strittig war weiters die Versteuerung der Veräußerung diverser Wirtschaftsgüter (inklusive Einrichtungen und Kundenstock), welche von der Finanzverwaltung als Geschäftsveräußerung im Ganzen angesehen wurde.

Rechnungsnummer	Datum	Text	Netto/€	USt/€
337/2013	29.3.2013	2 HP Computer inkl. Monitor	1.362,78	272,56
338/2013	31.3.2013	Büroausstattung Vertikaljalousie	973,28	194,66
339/2013	31.3.2013	Firmenschild am Bürohaus Bahn	200,00	40,00
340/2013	31.3.2013	Ablöse des Bestandes an Ordnern, Kopierpapier und Bürobedarf	1.000,00	200,00

349/2013	31.5.2013	1. TZ Einrichtung und Kundenstock	8.000,00	1.600,00
353/2013	30.6.2013	2. und 3. TZ Einrichtung und Kundenstock	16.000,00	3.200,00
354/2013	30.6.2013	4. und 5. TZ Einrichtung und Kundenstock	16.000,00	3.200,00
357/2013	31.7.2013	6. TZ Einrichtung und Kundenstock	30.000,00	6.000,00
359/2013	31.8.2013	7. TZ Einrichtung und Kundenstock	30.000,00	6.000,00
364/2013	30.9.2013	Noch nicht verrechnete Leistungen lt. Verzeichnis zum 1.4.2013	17.580,00	3.516,00

Die Finanzverwaltung führte die Besteuerung dieser Verrechnungen im März 2013 durch. Da die Verkäufe auch die Folgemonate betrafen, konnte eine Zurechnung in 3/2013 nicht erfolgen.

b. Das BFG schloss sich mit Erkenntnis vom 9. September 2015, RV/5101372/2015 den Ausführungen der Finanzverwaltung an, soweit die IST-Besteuerung der Umsätze aus der Unternehmensberatung betroffen war (Zeitraum 4-10/2013), die Geschäftsveräußerung wurde im Zeitraum 3/2013 nicht versteuert.

3. Die Sollversteuerung der Umsätze aus der Unternehmensberatung und Buchhaltung wurde mit Revision beim VwGH bekämpft. Der VwGH hob mit Entscheidung vom 28. Juni 2017, Ro 2015/15/0045 die Umsatzsteuerfestsetzung 4-10/2013 mit folgender Argumentation auf:

a. Die IST-Besteuerung ist zulässig für

- Unternehmen, die eine Tätigkeit iSd § 22 Z 1 EStG ausüben und für

- berufsrechtlich zugelassene Gesellschaften (BGBl Nr. 21/1995) und gesetzliche Prüfungs- und Revisionsverbände, die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistungen erbringen. Ob Kapitalgesellschaften der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistungen erbringen, hängt davon ab, ob sie nach dem jeweiligen Berufsrecht zugelassen sind.

b. § 22 Z 1 EStG bezieht sich auch auf die Tätigkeit der Unternehmensberater.

c. Das Unionsrecht räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, im nationalen Recht zu normieren, dass der Steueranspruch für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen erst bei der Vereinnahmung des Preises entsteht. Bei der Umsetzung der Richtlinienbestimmung ist der unionsrechtlich vorgegebene Rahmen zu beachten, wonach die getroffene Regelung nicht gegen den dem Mehrwertsteuersystem zugrundeliegenden Gleichbehandlungsgrundsatz und die Rechtsformneutralität verstoßen darf. (EuGH 13.3.2014, C-599/12, Jetair NV).

Liegen keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einer bestimmten Gruppe oder Tätigkeit vor, überschreiten die nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der in Rede stehenden Richtlinienregelung eingeräumt ist.

d. Die in § 17 Abs 1 UStG getroffene Bestimmung, wonach zusätzlich zu Unternehmern, die eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 EStG ausüben, nur jene einer freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistungen erbringende Gesellschaften, die auch „berufsrechtlich zugelassen sind“, die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen haben, folgt nicht dem unionsrechtlich vorgegebenen Rahmen. Eine solche Regelung verstößt gegen den dem Mehrwertsteuersystem zugrundeliegenden Gleichbehandlungsgrundsatz und die Rechtsformneutralität, weil keine sachlichen Gründe für den Ausschluss anderer Gesellschaften, die gleichfalls der Art nach freiberufliche Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG erbringen (wie etwa eine Unternehmensberatungs-GmbH), von der IST-Besteuerung bestehen.

Ist die revisionswerbende GmbH eine Unternehmerin, deren Einkünfte – wäre sie eine natürliche Person – solche iSd § 22 Z 1 lit b EStG sind, gebietet das Unionsrecht, ihr nach § 17 Abs 1 UStG die IST-Besteuerung zuzugestehen.

Der Bescheid war daher aufzuheben.

4. a. Nach der Aufhebung durch den VwGH ist das Beschwerdeverfahren wiederum unerledigt. Das Verfahren ist unter der Zahl RV/5101175/2017 vom BFG weiterzuführen.

b. Da die Beschwerde den Zeitraum 4-10/2013 betrifft (Wirtschaftsjahr 1.4.-31.3.), mittlerweile aber die Umsatzsteuererklärung 2014 ergangen ist, erstreckt sich die ursprüngliche Beschwerde nunmehr auf die Umsatzsteuer 2014, da der ursprüngliche Beschwerdezeitraum davon abgedeckt wird (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 ist (während des VwGH-Verfahrens) eine Beschwerde eingereicht worden, in der die Bf. im Wesentlichen darauf abstellt, dass der

Unternehmensberatungsbereich und der Bereich des Finanz- und Rechnungswesens an der IST-Besteuerung teilhaben kann.

c. (1) Zu entscheiden war damit einerseits die Frage der Geschäftsveräußerung im Ganzen und deren Besteuerung im Wirtschaftsjahr 2014.

(2) Andererseits war in gesetzes- und unionsrechtskonformer Erledigung zu klären, welche Umsätze des Gesamtumsatzes von der IST-Besteuerung betroffen sind.

5. a. Von der Lehre wurde die VwGH-Entscheidung vom 28. Juni 2017, Ro 2015/15/0045, eingehend analysiert (s. Spies/Zolles, SWI 2018, 231). Die Autoren kommen zum Schluss, dass der VwGH eine Beurteilung des § 17 Abs 1 UStG anhand von Art 20 GRC vorgenommen hat.

b. Mit Schreiben vom 16. Mai 2018 und 23. Mai 2018 (Mail) wurde die Bf. ersucht, jene Umsätze zu benennen, die auf nicht dem § 22 EStG unterliegenden Einkünften beruhen. Ebenso sollten jene Vorsteuern beziffert werden, die mit IST-Besteuerungsumsätzen zusammenhängen, weil diese erst abzugsfähig sind, wenn die Bezahlung erfolgt ist. Es wurde ersucht die entsprechenden Daten und die Berechnung dem BFG bis zum 31. Mai 2018 zur Verfügung zu stellen.

c. Mit Schreiben vom 1. Juni 2018 um 10:48 Uhr (Mail) ersuchte der Vertreter der Bf. um Verlängerung der Frist bis zum 15. Juni 2018: Gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2014 sei am 12. Mai 2016 Beschwerde beim Finanzamt eingebracht worden. Mit Bescheid des Finanzamtes vom 23. Mai 2016 habe man die Beschwerde ausgesetzt. Diese sollte nach der Entscheidung des VwGH über den Zeitraum 4-10/2013 von Amts wegen fortgesetzt werden. Die Entscheidung des VwGH sei am 28. Juni 2017 ergangen, über die Fortsetzung des Verfahrens sei nichts bekannt.

d. Mit Schreiben vom 1. Juni 2018 um 11: 20 Uhr (Mail) teilte das BFG mit, die im Ersuchen um Aufteilung der Erlöse und Vorsteuern mitgeteilte Konsequenz sei von der Bf. selbst zu ziehen gewesen. Das Schreiben mit dem Ersuchen um Aufteilung sei am 16. Mai 2018 ergangen, sodass zwei Wochen lang Gelegenheit bestanden habe, die Verteilung der Umsätze vorzunehmen, eine weitere Zweiwochenfrist werde daher nicht angedacht. Die Bf. erhalte letztmalig Gelegenheit, die Daten bis zum 7. Juli 2018 mit Mail dem Bearbeiter vorzulegen (Tag des Einlangens der Mail). Bei Nichtvorlage würden die Beträge anhand der vorliegenden Unterlagen geschätzt und die Entscheidung ohne weitere Fristsetzung umgehend erlassen.

e. Mit Schreiben vom 1. Juni 2018 um 11:43 Uhr teilte die steuerliche Vertretung mit, hinsichtlich der dem BFG offenkundig nicht vorliegenden Aktenlage ersuche man um die notwendige Sachlichkeit. Die Frist des 7. Juni 2018 sei vorgemerkt.

f. Am 7. Juni 2018 wurde der Sachbearbeiter von der Rechtsanwaltskanzlei AS darüber informiert, dass die Bf. die Beschwerde nunmehr rechtlich überprüfen lassen wolle. Diesbezüglich wurde seitens der Rechtsanwaltskanzlei neuerlich um eine Frist ersucht. Der rechtlichen Vertretung wurde zugesagt, bis zum Mittwoch, den 13. Juni 2018 mit der

Entscheidung zuzuwarten. Mit dem Vertreter der A GmbH (Steuerberater der Bf.) wurde in einem Telefongespräch eine allfällige Besprechung ventiliert, zu Gesprächen über die Beschwerde verwies der Vertreter ausschließlich aber an das Rechtsanwaltsbüro. In einem Mail vom selben Tage an die Rechtsanwaltskanzlei AS wurde eine Besprechung vorgeschlagen und vorläufig von der Zusendung eines Schätzungsvorschlages Abstand genommen.

g. Am 8. Juni 2014 übermittelte der Betriebsprüfer R Unterlagen, mit denen für 4-10/2013 ein Buchhaltungsumsatz von 2.000,00 € ausgewiesen wurde. Die Höhe der Umsätze in den restlichen Monaten waren dem Prüfer nicht bekannt. Dem Rechtsanwaltsbüro und der Steuerberatung wurde die vorläufige Zuschätzung aus den Buchhaltungserlösen mit 3.400,00 € (hochgerechnet auf 12 Monate) bekanntgegeben.

h. Am 11. Juni 2018 wurden sowohl der Betriebsprüfer als auch das Finanzamt kontaktiert. Eine von der BP aufgefundene Rechnung zeigte für den Zeitraum 4-11/2013 (8 Monate) Buchhaltungsumsätze von 8.000,00 € an, dh. ca 1.000,00 € per Monat. Das Finanzamt verwies für die Sollbesteuerung zusätzlich auf die im Wirtschaftsjahr 2014 erfolgte Geschäftsveräußerung.

i. Dem Rechtsanwaltsbüro wurde die beabsichtigte Schätzung in einer Mail vom 11. Juni 2018 aufgegliedert

- Erlöse 121.116,06 € aus der Geschäftsveräußerung im Ganzen,
- Erlöse 12.000,00 € aus Buchhaltungstätigkeiten (Schätzung für das Wirtschaftsjahr mit 1.000,00 € pro Monat). Ein Berechnungsblatt (mit einer Zahllast von 22.528,00 €) wurde übermittelt. Der Bf. wurde angeboten, einen Nachweis geringerer Umsätze im Buchhaltungsbereich (als in der Schätzung bisher ermittelt) bis Mittwoch den 13. Juni 2018 zu erbringen.

j. Am 13. Juni 2018 wurde der Rechtsvertretung mitgeteilt, dass das BFG vorläufig nicht von einer Zustellvollmacht der AS ausgehe. Die Rechtsvertreterin teilte telefonisch mit, dass die Vollmacht auch die Zustellvollmacht umfasse und eine Antwortmail auf die Mailnachricht vom 11. Juni 2018 noch erfolge.

k. Mit Mail vom 13. Juni 2018 um 19:51 Uhr wurde seitens der Rechtsvertretung folgendes mitgeteilt:

(1) Betriebsveräußerung:

Das BFG gehe von einer Betriebsveräußerung der Bf. an die A GmbH aus. Eine solche liege aus nachfolgenden Gründen nicht vor:

Die Bf. sei nach wie vor im Firmenbuch des Landesgerichtes eingetragen. Geschäftszweig sei die Unternehmensberatung. Die A GmbH sei im Firmenbuch eingetragen, Geschäftszweig sei die Steuerberatung.

Wie auf den ersten Blick leicht ersichtlich sei, handle es sich bei diesen beiden Gesellschaften um zwei völlig selbstständige Unternehmen, welche unterschiedliche

Beteiligungsstrukturen aufweisen würden und in völlig unterschiedlichen Bereichen (Unternehmensberatung vs Steuerberatung) tätig seien. Schon aufgrund der weiterhin bestehenden operativen Tätigkeit beider Unternehmen könne man die Annahme einer Betriebsveräußerung als Ganzes nicht nachvollziehen.

Es seien lediglich einzelne Wirtschaftsgüter von der Bf. an die A GmbH übertragen worden. Unter anderem handle es sich hierbei um einen Kundenstock, welchen die A GmbH (befristet) auch und daher gemeinsam mit der Bf. bedienen könne. Es liege sohin untechnisch gesprochen eine Mitbenutzungsmöglichkeit dieses Kundenstockes vor. Die Kunden würden von der A GmbH steuerlich und von der Bf. im Bereich der Unternehmensberatung bedient.

Der VwGH halte zum Vorliegen des Betriebserwerbes wie folgt fest (2006/15/0270): „Der Erwerb eines Betriebes liegt immer dann vor, wenn die erworbenen Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des bisherigen Betriebes gebildet haben und an sich geeignet waren, dem Erwerber die Fortführung des übernommenen Betriebes zu ermöglichen. Es muss ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens übertragen werden. Einen tauglichen Maßstab für die vorzunehmende Wertung, ob ein Betrieb übertragen wird, gibt die Beschreibung der bisherigen in der Hauptsache ausgeübten betrieblichen Tätigkeit. Ihre Art, ihr Umfang und ihr geschäftlicher Wirkungskreis müssen aufrechterhalten werden.“

Wie bereits ausgeführt, übten die beiden Gesellschaften völlig verschiedene Unternehmensgegenstände aus. Auch nach Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter von der Bf. an die A GmbH sei die erstgenannte Gesellschaft weiterhin im Bereich der Unternehmensberatung tätig und die Zweitgenannte im Bereich der Steuerberatung. Es liege sohin keine Fortführung des Betriebes der Bf. durch die A GmbH vor. Die Bf. werde vielmehr selbst fortgeführt. Alle hierfür erforderlichen Betriebsmittel und Betriebsausstattungen seien vorhanden. Der Unternehmensstandort sei durch einen Domizilvertrag mit der Liegenschaftseigentümerin WS GmbH abgesichert.

Beweis:

PV

Rechnung Nr. 347/2013 vom 31.12.2013

Weitere Beweise vorbehalten

(2) Erlöse aus Buchhaltungstätigkeiten:

Richtig sei, dass die beabsichtigte Schätzung des Buchhaltungsumsatzes mit 12.000,00 € mit den vorhandenen Rechnungen übereinstimme. Übersehen werde hier jedoch, dass die Buchhaltung für den Zeitraum 1-3/2014 mit Rechnung Nr. 400/14 erst am 30. April 2014 abgerechnet worden sei. Die Abrechnung des Betrages iHv 3.000,00 € erfolge sohin außerhalb des Wirtschaftsjahres (1.4.2013-31.3.2014). Die Buchhaltungsumsätze für das obgenannte Wirtschaftsjahr würden daher 9.000,00 € betragen. Um entsprechende Festlegung werden ersucht.

PV

Rechnung Nr. 400/2014 vom 30. April 2014

Weitere Beweise vorbehalten

(3) Damit werde ersucht eine Entscheidung auf nachfolgender Grundlage zu erlassen:

- Keine Betriebsveräußerung der Bf.
- Erlöse aus Buchhaltungstätigkeiten für das Wirtschaftsjahr 2013/2014 iHv 9.000,00 €.

## **B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt**

Die Bf. – eine Unternehmensberatungsgesellschaft, die auch Buchhaltungstätigkeiten anbietet – besitzt eine Gewerbeberechtigung für Unternehmensberater.

## **C. Rechtslage**

1. Nach § 4 Abs 7 UStG ist bei Veräußerung eines Unternehmens im Ganzen oder eines in der Gliederung eines Unternehmens geführten Betriebes Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte.
2. Nach § 17 Abs 1 UStG ist die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten für Unternehmer zulässig, die eine Tätigkeit iSd § 22 Z 1 EStG ausüben, für berufsrechtlich zugelassene Gesellschaften und gesetzliche Prüfungs- und Revisionsverbände. Nach VwGH 28. Juni 2017, Ro 2015/15/0045 sind alle Tätigkeiten einer Gesellschaft, die im Fall eines Einzelunternehmens Tätigkeiten nach § 22 Z 1 EStG wären, der IST-Besteuerung zugänglich.

## **D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt**

1. Geschäftsveräußerung im Ganzen:

a. Nach der Darstellung in der Beschwerdeentscheidung vom 19. Dezember 2014 (im Erstverfahren) wurde die Umsatzsteuer für die in Pkt A geschilderten Fakturen (Rechnungen bis zum September 2013) nicht abgeführt, die zum 1. April 2013 noch offenen Leistungen wurden per 30. September 2013 an die A GmbH fakturiert, ebenso die Personalkosten der Monate 4-10/2013; per 1. Juli 2013 wurde das Personal bei der A GmbH angemeldet (bezüglich der Sachverhaltsangaben wird auf die BFG-Entscheidung vom 9. September 2015, RV/5101372/2015, verwiesen).

b. (1) Für Geschäftsveräußerungen im Ganzen sieht § 17 Abs 7 UStG die Sollbesteuerung vor.

§ 4 Abs 7 UStG regelt die Geschäftsveräußerung im Ganzen, ist aber keine Norm, die die Steuerbarkeit des Vorganges begründet oder modifiziert, sondern sie trifft lediglich eine Aussage über die Bemessungsgrundlage. Eine entgeltliche Geschäftsveräußerung im Ganzen ist als Sonderfall einer Lieferung anzusehen: In einem einheitlichem Akt wird dem Erwerber die Verfügungsmacht über die Aktiva des Betriebes verschafft. Die Tatbestandsrealisation ist daher dem Grunde und dem Zeitpunkt nach danach zu beurteilen, ob und wann dem Erwerber die Verfügungsmacht an den Besitzposten



verschafft wurde. Insoweit ist der Vorgang als Einheit zu sehen (Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 4, Rz 144 und 145). Leistungsgegenstand ist die Gesamtheit der Besitzposten und die Geschäftsveräußerung ist ustrechtlich nicht als einheitliche Leistung, sondern als Übertragung der einzelnen Besitzposten zu beurteilen (Ruppe, aaO, Rz 146). Eine Geschäftsveräußerung nach § 4 Abs 7 UStG liegt vor, wenn

- ein Unternehmen oder

- **ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb**

im Ganzen gegen Entgelt veräußert wird (Ruppe, aaO, Rz 147).

(2) Im vorliegenden Fall wurden im März 2013 Büroutensilien verkauft. Erstmals für den Mai 2013 finden sich Ausgangsrechnungen über Einrichtung und Kundenstock.

Was zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt, bestimmt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles nach der Verkehrsauffassung. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Einzelhandels zählt das Warenlager, zu denen eines Großhändlers zählen die Kunden- und Lieferantenbeziehungen und zu denen einer Steuerberatungskanzlei zählt der Klientenstock (Ruppe/Achatz, UStG, § 4, Rz 148 mit Verweis auf VwGH 17.11.1983, 83/15/0053), diese Rspr ist auch auf Unternehmensberatungsgesellschaften anwendbar, bei denen der Klientenstock als wesentliche Grundlage angesehen werden muss.

(3) Von der Bf wurden die Vorgänge wie folgt kommentiert:

In der Stellungnahme zum Besprechungsprogramm vom 31. März 2014 wird ausgesagt,

- **verkauft habe man nur den Buchhaltungsumsatz. Die Bf habe zu keinem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen.**

In der Stellungnahme zum 22. April 2014 wird dargelegt,

- **die Bezeichnung Firmenwert sei ungenau und besser auf Vorauszahlung für von der Bf noch zu erbringende Leistungen im Rechnungswesen zu präzisieren; falls erforderlich ersuche man um Einräumung einer Nachfrist zur Berichtigung des Rechnungstextes.**

In der Beschwerde vom 12. Juni 2014 wird ausgeführt

- es seien **nicht die wesentlichen Geschäftsgrundlagen veräußert** worden,
- die **Bezeichnung „Verkauf des Firmenwertes“ sei unrichtig bzw ungenau**, denn die Bf. bleibe weiter bestehen, habe einen eigenen Geschäftsbetrieb und behalte auch den Bereich Buchhaltung bei, rechne diese Leistungen aber über die A GmbH ab. Darauf beziehe sich im Sinne von Vorauszahlungen der Verkauf des Firmenwertes.

Im Mail vom 13. Juni 2018 wird dies ergänzt durch die Aussage,

- **man habe nur einzelne Wirtschaftsgüter an die A GmbH übertragen, einen Kundenstock, welche die A GmbH gemeinsam mit der Bf. bedienen könne.**

Gleichzeitig wurde die Rechnung 374/2013 vom 31. Dezember 2013 (Bf. an A GmbH: Honorar für die Nutzungsüberlassung Kundenstock befristet für den Zeitraum 1. April 2013 bis 31. März 2018 (fünf Jahre) Vorauszahlung 100.000,00 € + 20% USt) vorgelegt.

(4) Die Ausführungen sind äußerst widersprüchlich und können keine Widerlegung der Annahmen der BP dartun:

- Weshalb ein „Buchhaltungsumsatz“ an die A GmbH verkauft worden sein soll, wenn auf den Rechnungen als Liefergegenstand „Einrichtungsgegenstände“ und „Kundenstock“ angeführt wird, bleibt für das Bundesfinanzgericht vollkommen unerfindlich. Der Betriebsprüfung ist beizupflichten, dass **grundsätzlich von der Richtigkeit der in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen auszugehen ist** und es einer Firma (zumal einer Unternehmensberatung mit steuerlicher Vertretung) wohl zugemutet werden kann, Rechnungen richtig zu textieren. Aus den dem BFG vorliegenden Ausgangsrechnungen kann eine noch zu erbringende Leistung der Bf an die A GmbH nicht herausgelesen werden.

Dasselbe gilt für die Verschaffung der Verfügungsmacht. Veräußert wurden Einrichtungen und Kundenstock in Tranchen, verteilt über das Jahr 2013: Vom 31. Mai bis 31. August wurden fünf Rechnungen über Einrichtung und Kundenstock (im Gesamtbetrag von 100.000,00 €, nämlich 2 x 16.000,00 €, 2 x 30.000,00 € und einmal 8.000,00 €) ausgestellt. Diese Rechnungen wurden bei der A GmbH unter Geschäfts- und Firmenwert verbucht und bereits in der Saldenliste zum 31. Oktober 2013 findet sich der Gesamtwert von 100.000,00 €. Es kann daher nach Ansicht des BFG **nicht ernsthaft davon ausgegangen werden, dass bezüglich in Rechnung gestellter und in der Buchhaltung des Leistungsempfängers verbuchter Wirtschaftsgüter eine Verschaffung der Verfügungsmacht nicht stattgefunden hat**, zumal nach den Angaben der Bf. diese Wirtschaftsgüter von der A GmbH (zum Anbot von Steuerberatungsleistungen) auch genutzt wurden.

- Die Bf ersucht (am 22.4.2014) um Nachfrist zur Berichtigung des Rechnungstextes, da man nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen habe und nicht die wesentliche Geschäftsgrundlage. Die Bf tätigt somit konträre Aussagen bezüglich der Frage, ob sie „Buchhaltungsumsätze“ oder Wirtschaftsgüter übertragen hat. Ein Kundenstock oder auch Kundenstockteile, stell(en)t wesentliche Betriebsgrundlage(n) bei beratend tätigen Freiberuflern dar. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen setzt dabei nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. **Auch der Erwerb eines Teiles des Kundenstockes (eines Teilbetriebes) reicht aus** (UFS 2.4.2004, RV/0363-W/02). Hat die Bf. bestimmte Teile des Kundenstocks veräußert und andere Teile zurückbehalten, so ist trotzdem eine Geschäftsveräußerung im Ganzen (nämlich eines abgrenzbaren Teilbetriebes) zustandegekommen.

Die Tatsache, dass die Bf. „den eigenen Geschäftsbetrieb der Unternehmensberatung behalte“, spricht nicht gegen die Veräußerung des Kundenstocks laut Rechnung. Da die

Übertragung eines Teilbetriebes ausreicht und die Bf. offenkundig Kundendaten auch in Kooperation mit der A GmbH nutzen kann, steht einer weiteren Geschäftstätigkeit trotz Verminderung des Anlagevermögens nichts entgegen.

(5) Soweit auf die Rechnung vom 31. Dezember 2013 und die darin enthaltene Nutzungsvereinbarung verwiesen wird, stellt diese kein Argument für eine Nichtbesteuerung der Kundenstockveräußerung dar:

Aufgrund der vorliegenden Rechnungen und deren Verbuchung bei der A GmbH ist an der Veräußerung des Kundenstocks im Jahr 2013 nicht zu zweifeln. **Die Bf. versucht offenkundig diese Kundenstockveräußerung – zum Zweck der Hintanhaltung der Umsatzbesteuerung der Veräußerung des Kundenstocks – nachträglich in eine Nutzungsvereinbarung umzuwandeln.** Die Untauglichkeit eines solchen Versuchs ergibt sich schon per se: Die bis August 2013 durchgeführte Veräußerung kann nicht mit einer nachträglichen Rechnung über eine Nutzungsvereinbarung (über dieselbe Summe) rückgängig gemacht werden. Zumal die „Nutzungsvereinbarung“ einen Nutzungszeitraum vom 1.4.2013 an beinhaltet und damit in der Bilanz der A GmbH zum 31.12.2013 bereits ein dreivierteljährlicher Nutzungsanteil berücksichtigt sein müsste, was aber nicht der Fall ist und darauf hinweist, dass die Nutzungsvereinbarung nachträglich und ohne jede steuerliche Wirksamkeit erstellt worden ist. Dafür spricht auch das Schreiben der A GmbH an das Finanzamt vom 31. März 2014, in welchem darauf hingewiesen wird, dass „die Rechnungen der Bf für den Kundenstock durch ein Darlehen (Kto 3490) bezahlt worden seien“; am Kto 3490 findet sich dazu ein Darlehen betreffend die Bf. iHv 120.000,00 €. Diese Darlehen wurden im Übrigen je nach Rechnungsdatum der Kundenstockveräußerungen verbucht. Die A GmbH bekräftigt diese Aussage der Bezahlung des Kundenstocks durch ein Darlehen nochmals in einem Schreiben vom 22. April 2014 an das Finanzamt und fügt hinzu, dass aufgrund dieses Umstandes der Vorsteuerabzug der A GmbH schon für 2013 zustehen müsse.

**Während also die A GmbH** (am selben Standort), an der der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. zur Hälfte beteiligt ist, **die Vorsteuer bereits 2013 absetzen möchte** (dh. im Zeitraum der Rechnungserstellung der Kundenstockveräußerungen), **soll die Umsatzbesteuerung bei der UnternehmensberatungsgmbH (Bf.) durch nachträgliche Konstruktion einer Nutzungsvereinbarung vermieden werden.**

(6) Bezüglich der Ausführungen der Bf. ist festzuhalten, **dass die umsatzsteuerrechtliche Regelung (§ 4 Abs 7 UStG) der „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ nicht mit ertragsteuerrechtlichen Regelungen verwechselt werden darf** (die zitierte VwGH-Entscheidung vom 24.6.2010, 2006/15/0270 betrifft nur die Körperschaftsteuer). Werden Wirtschaftsgüter die eine Gesamtheit bilden und als wesentliche Grundlage des Betriebes angesehen werden können, veräußert, ist der umsatzsteuerrechtliche Tatbestand erfüllt. Ob die Bf. aufgrund zivilrechtlicher Regelungen im Weiteren die übertragenen Wirtschaftsgüter weiter „mitbenutzen“ darf, ist eine Folgeerscheinung der Veräußerung und hat auf die Frage der Besteuerung des verwirklichten umsatzsteuerrechtlichen Tatbestandes keinen Einfluss.

Entscheidend ist auch nicht, ob der Erwerber willens ist, den Betrieb weiterzuführen, es genügt, dass die Wirtschaftsgüter objektiv die Weiterführung ermöglichen würden (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0270). Damit ist die Frage des Unternehmensgegenstandes der beiden Gesellschaften nicht von Bedeutung.

(7) Die Veräußerung der Bürouensilien, zusammen mit dem Verkauf der Einrichtung und dem Kundenstock, die bei der A GmbH aktiviert wurden, spricht jedenfalls für die Veräußerung eines wesentlichen Betriebsteiles. Ab 2014 bestehen die Aktiva der Bf. fast nur mehr aus Forderungen, das gesamte Aktivvermögen ist auf die A GmbH übergegangen. Nach Ansicht des BFG liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wofür schon die Übertragung der wesentlichen Grundlagen eines gesondert geführten Betriebes – eines Teiles der Kunden – genügt (s auch UFS 2.4.2004, RV/0363-W/02 zu EDV und Klientenstock eines Steuerberaters).

(8) Soweit die Bf. in der Beschwerde angibt, Rechnung 364 betreffe Teilleistungen der Buchhaltung (Seite 3, Betrag 17.580,00 €) ergibt sich dadurch keine Änderung der Besteuerung, weil auch Buchhaltungstätigkeiten der Sollbesteuerung unterliegen.

Es ist daher ein Nettobetrag von 121.116,06 € im Jahr 2014 zu versteuern.

## 2. Abgrenzung Unternehmensberatung und Buchhaltung:

a. Strittig ist im vorliegenden Fall weiters das Ausmaß der IST-Besteuerung im Wirtschaftsjahr 2014. Die Bf. hat bisher die Auffassung vertreten, dass Buchhaltungsarbeiten der IST-Besteuerung zugänglich sind, da das Finanz- und Rechnungswesen als Teil der Unternehmensberatung anzusehen sei.

b. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 28. Juni 2017, Ro 2015/15/0045 festgehalten hat, ist die IST-Besteuerung nur jenen Unternehmen zuzuerkennen, deren Einkünfte – wären sie keine Kapitalgesellschaft, sondern eine natürliche Person – solche im Sinne des §§ 22 Z 1 lit. b EStG wären. Also nur dann, wenn die Einkünfte bei der Fiktion der Gesellschaft als natürliche Person unter § 22 EStG fallen würden. Einkünfte die bei natürlichen Personen unter die gewerblichen Tätigkeiten zu subsumieren sind, können der IST-Besteuerung nicht zugänglich gemacht werden (s. auch Spies/Zolles, SWI, 2018, 231, Pkt IV Z 1).

c. Bilanzbuchhalter, Buchhalter und Personalverrechner iSd BubuG sind gewerblich tätig. Auch der Betrieb eines Rechenzentrums durch eine Steuerberatungs-KG ist gewerblich (Jakom/Peyerl, § 22, Rz 62). Da eine Kapitalgesellschaft mehrere unterschiedliche Betriebe haben kann, sind die einzelnen Sparten der Betätigung der Kapitalgesellschaft je getrennt danach zu beurteilen, ob sie bei Heranziehung der oberwähnten Fiktion unter § 22 EStG fallen würden oder nicht.

d. (1) Die Bf. wurde mehrfach aufgefordert, eine Aufteilung Unternehmensberatung-buchhalterische Tätigkeiten vorzunehmen (Mail 16. Mai 2018, 23. Mai 2018 und 1. Juni 2018). Diese Aufteilung wurde nicht vorgelegt. Sie war daher zunächst im Schätzungswege gemäß § 184 BAO vorzunehmen. Nach § 184 BAO können die Grundlagen für die Abgabenerhebung geschätzt werden, wenn der Abgabepflichtige

über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Aus der Rechnung 268/2013 vom 30. November 2013 ist ein Buchhaltungsumsatz von 8.000,00 € für acht Monate ersichtlich. Auf das Jahr 2014 umgerechnet ergab sich damit ein Gesamtjahresumsatz von 12.000,00 €.

(2) Am letzten Tag der mit der Rechtsvertreterin vereinbarten Frist (13.6.2018) wurde im Antwortmail darauf verwiesen, dass in der Summe von 12.000,00 € die verspätet (erst am 30.4.2014) abgerechnete Leistung für den Zeitraum 1-3/2014 enthalten sei, sodass die tatsächlichen Buchhaltungsumsätze für das Wirtschaftsjahr 2014 nur 9.000,00 € betragen würden.

Die Buchhaltungsumsätze werden daher mit 9.000,00 € angesetzt.

3. Damit beträgt der Gesamtumsatz der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen 130.116,06 (aus 121.116,06 € und 9.000,00 €). Die sich daraus ergebende Zahllast beträgt 21.928,08 €.

Der Beschwerde ist aus den bezeichneten Gründen teilweise stattzugeben, der Steuerbetrag war abzuändern.

#### **E. Zulassung zur 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.

Die Entscheidung orientiert sich an der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Die Aufteilung in Unternehmensberatung und Buchhaltung wurde nach klar erkennbaren und in der Lehre bestätigten Kriterien vorgenommen. Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ergibt sich aus dem zeitlichen Zusammenhang der Veräußerung der Wirtschaftsgüter. Eine Rechtsfrage von besonderer Bedeutung liegt nicht vor.

