

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch und den Richter R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (St.Nr.: xxx) vom 13. August 2013, betreffend Antrag abweichendes Wirtschaftsjahr (Umsatzsteuer) zu Recht erkannt:

Die Berufung/Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Im **Fragebogen (Verf 16)** gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass mit 1. April 2012 eine Vermietungsgemeinschaft (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) nur für umsatzsteuerliche Zwecke gegründet worden sei. Als Bilanzstichtag wurde der 31. März angeführt.

Mit **Schreiben vom 27. März 2012** gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass mit Übergabsvertrag vom 8. März 2012 die Kommanditanteile der Tischlerei P G sowie das dazugehörige Sonderbetriebsvermögen mit Stichtag 31. März 2012 (Bilanzstichtag der Gesellschaft) abgetreten worden seien.

Der bisherige einzige Kommanditist der Tischlerei P G hätte seinen Kommanditanteil sowie das dazugehörige Sonderbetriebsvermögen (eine Liegenschaft in Re und eine Liegenschaft in Z) jeweils zur Hälfte an seine beiden Söhne übergeben.

Die beiden Übernehmer seien somit die Hälfteeigentümer des Sonderbetriebsvermögens der Kommanditgesellschaft (KG), welches der KG mittels Bestandsvertrag weiterhin wie bisher zur Verfügung gestellt werde. Für die steuerliche Veranlagung dieser Gemeinschaft und Abfuhr der Umsatzsteuer werde um Zuteilung einer Steuernummer ersucht. Als Zeitraum für die Umsatzsteuer werde – analog zum Geschäftsjahr der Kommanditgesellschaft – der Zeitraum 1. April bis 31. März gewählt.

Mit **Eingabe vom 22. Juli 2013** gab der steuerliche Vertreter dem zuständigen Finanzamt bekannt, dass mit Wirkung 1. April 2012 die KG-Anteile inklusive

Sonderbetriebsvermögen an der Tischlerei P G von Herrn A P an die Söhne B und C P (Miteigeneigentümergemeinschaft; Beschwerdeführerin) übergeben worden seien. Ertragsteuerlich würde es sich um Sonderbetriebsvermögen der KG handeln, daher sei die Miteigeneigentümergemeinschaft (Beschwerdeführerin) rein umsatzsteuerlich erfasst. Der Gewinn im Sonderbetrieb werde nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr jeweils zum 31. März eines Jahres ermittelt.

Wie im Fragebogen zur Betriebseröffnung bereits angemerkt, werde um Zustimmung zum Veranlagungszeitraum von jeweils 1. April bis 31. März jeden Jahres ersucht.

Mit **Eingabe vom 7. August 2013** ersuchte der steuerliche Vertreter abermals um Zustimmung zum abweichenden Wirtschaftsjahr.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG (*Anmerkung Richter: gemeint offensichtlich UStG*) könne ein Unternehmer, der den Gewinn gemäß § 2 Abs. 5 EStG nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, diesen abweichenden Veranlagungszeitraum auch für die Umsatzsteuer wählen.

Es würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei den einzelnen Gesellschaftern vorliegen und somit seien die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UStG erfüllt.

Mit **Bescheid vom 13. August 2013** wurde der Antrag betreffend abweichendes Wirtschaftsjahr abgewiesen.

§ 20 Abs. 1 UStG 1994:

Bei der Berechnung der Steuer ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist. Dem ermittelten Betrag sind die nach § 11 Abs. 12 und 14, die nach § 16 Abs. 2 und die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge hinzuzurechnen. Ein Unternehmer, der für einen Betrieb den Gewinn gemäß § 2 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder gemäß § 7 Abs. 5 des Körperschaftssteuergesetzes 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, kann dieses Wirtschaftsjahr durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung wählen; dies gilt jedoch nicht für Unternehmer,

1. die ihre Umsätze gemäß § 17 Abs. 2 nach vereinbarten Entgelten berechnen oder
2. bei denen Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr ist oder
3. bei denen das Wirtschaftsjahr nicht mit Ablauf eines Kalendermonats endet.

Die Erklärung ist innerhalb einer Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den ersten Voranmeldungszeitraum des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres abzugeben und bindet den Unternehmer an das für die Gewinnermittlung maßgebende Wirtschaftsjahr. Im Falle der Änderung des für die Gewinnermittlung maßgebenden Wirtschaftsjahrs tritt auch eine entsprechende Änderung des Veranlagungszeitraumes für die Umsatzsteuer ein. Weicht der Veranlagungszeitraum vom Kalenderjahr ab, so finden die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 27 und § 21 Abs. 2 und Abs. 6 keine Anwendung.

§ 2 Abs. 5 EStG 1988:

Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr. Buchführende Land- und Forstwirte und rechnungslegende Gewerbetreibende (§ 5) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Im gegenständlichen Fall würde eine ausschließlich zur Umsatzsteuer erfasste GesB R vorliegen, die nicht rechnungslegungspflichtig ist.

Ein abweichendes Wirtschaftsjahr hinsichtlich der Umsatzsteuer würde daher nicht in Betracht kommen.

Mit Eingabe von 16. August 2013 wurde **Berufung** gegen den Bescheid vom 13. August 2013 eingereicht.

Wie bereits in den Voranträgen dargelegt, würde es sich bei den im zivilrechtlichen Eigentum der Herren C und B P stehenden Gebäuden um Sonderbetriebsvermögen der Tischlerei P G handeln. Explizit in RZ 5856 der EStR wird geregelt, dass der Gewinnermittlungszeitraum und auch die Gewinnermittlungsart der Gesellschafter jenem der Gesellschaft zu entsprechen hätte.

Nachdem die Tischlerei P G zweifelsfrei den Regelungen des § 189 Abs. 1 UGB bzw. § 5 Abs. 1 EStG unterliege, seien auch auf Ebene der Gesellschafter diese Regelungen anzuwenden.

#### **RZ 5856 EStR:**

*„Auf der Ebene der Gesellschafter werden jene Positionen zugerechnet, die den einzelnen Gesellschafter betreffen; etwaige Ergänzungs- und Sonderbilanzen sind zu berücksichtigen.“*

*Der Gewinnermittlungszeitraum der Gesellschafter hat jenem der Gesellschaft zu entsprechen. Auch die Gewinnermittlungsart der Gesellschaft schlägt auf den Gesellschafter durch (VwGH 16.11.1979, 0665/78).“*

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 26. August 2013** wurde die Beschwerdeführerin ersucht, den aktuellen Bestandsvertrag mit der Tischlerei P G zu übermitteln.

Mit **Eingabe vom 10. September 2013** wurde diesem Ersuchen entsprochen und weiter ausgeführt, dass eine Vermietung des Gebäudes in Z auch gegenüber Dritten und nicht ausschließlich mit der Tischlerei P G stattfinden würde.

< **Bestandsvertrag** vom 22. Dezember 1992 (auszugsweise):

- Bestandsobjekt:

- a) im Altbau Schauraum und Lagerraum
- b) betriebliche Neubauten samt Holzlager und Garagen
- c) betrieblich genutzte Zu- und Abfahrten sowie Abstell- und Lagerflächen.

Mit **Vorlagebericht vom 19. September 2013** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Mit **Eingabe vom 2. Dezember 2013** gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass sie heute die USt-Erklärung für das Jahr 2012 elektronisch eingereicht hätte. In dieser Erklärung seien keine Umsätze erklärt worden, weil bei dieser Gemeinschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr vorliegen würde (Bilanzstichtag 31. März).

Aufgrund der Unternehmensübertragung per 1. April 2012 seien erstmals ab 4/2012 umsatzsteuerpflichtige Einnahmen angefallen – die jedoch erst in der Steuererklärung 2013 erfasst würden.

Die Gemeinschaft von B und C P sei Eigentümer von steuerlichem Sonderbetriebsvermögen und dieses Sonderbetriebsvermögen werde der Tischlerei P G entgeltlich vermietet, woraus die erwähnten Umsätze resultieren würden. Da bei der Tischlerei P G eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG vorliegen würde und ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. März, sei auch für das Sonderbetriebsvermögen diese Art der Gewinnermittlung und der Bilanzstichtag relevant (vgl. dazu Rz 5856 EStR).

Zu der Frage, ob die Gemeinschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr haben könne, würden bereits ein Bescheid und eine Berufung vorliegen, welche jedoch derzeit beim UFS behandelt werde.

< Umsatz 2012/13:

Gesamtumsatz: 112.650,77 € (USt demnach 22.530,15 €)

Vorsteuern: 41,28 €

Vorauszahlungen: 22.488,87 €

In einem **Telefonat** mit dem steuerlichen Vertreter verwies der zuständige Richter auf ein Erkenntnis des BFG Innsbruck (BFG 3.7.2014. RV/3100360/2014) in welchem in einer ähnlichen Rechtssache bereits abweisend entschieden wurde. Es werde ersucht, vor allem bekannt zu geben, ob unter diesen Umständen weiterhin auf die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung bestanden werde bzw. ob dieses Erkenntnis auch hier zutreffen würde.

Mit **Eingabe vom 25. Juni 2015** übermittelte der steuerliche Vertreter hierzu folgende Ausführungen:

*„Bei der Tischlerei P G gibt es Sonderbetriebsvermögen, welches den beiden Kommanditisten B und C P gehört. Dieses SBV wird umsatzsteuerlich unter einer eigenen Steuernummer erfasst. Das SBV umfasst zwei große Gebäude, welche dem Gewerbebetrieb der Tischlerei P G entgeltlich zur Verfügung gestellt werden.“*

*„Wir haben im Jahr 2013 - nach der Übergabe des Betriebs samt SBV vom Vater A P an die Söhne - dem FA gegenüber erklärt, dass wir auch bei den Übernehmern für die USt das abweichende Wirtschaftsjahr 1.4.-31.3. wählen.“*

*„Das FA hat dies mit Bescheid vom 13. August 2013 abgelehnt, weil nur eine zur USt erfasste GesbR vorliege, die nicht rechnungslegungspflichtig sei.“*

*„Wir haben dagegen am 16. August 2013 Beschwerde (Berufung) eingebracht und erklärt, dass es sich um Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen, SBV) handelt,“*

die EStR (v.a. Rz 5856) zitiert und darauf verwiesen, dass die KG nach UGB und nach § 5 EStG rechnungslegungspflichtig ist und daher auch auf Ebene der Gesellschafter diese Regelungen anzuwenden sind. Auch im Bereich des SBV wird der Gewinn nach § 5 EStG und nach den Regelungen des UGB ermittelt, weil die Gewinnermittlungsart der Gesellschaft auch auf den bzw. die Gesellschafter anzuwenden ist.

Diese Konsequenz der Rechnungslegungspflicht für die Gesellschafter und den Bereich des SBV ergibt sich u.a. aus dem VwGH-Erkenntnis vom 16.11.1979, 665/78 (siehe dazu weiter unten).

Die relativ neue und zwischenzeitig ergangene BFG-Entscheidung (RV/3100360/2014 vom 3.7.2014) zu einem ähnlichen Fall haben wir angesehen:

Dort sagte das BFG Innsbruck, dass allein aufgrund der Vermietung von Sonderbetriebsvermögen an eine Personengesellschaft kein abweichendes Wirtschaftsjahr iSd § 20 UStG möglich ist.

Das BFG leitet das davon ab, dass ein „Betrieb“ iSd Einkommensteuerrechtes vorliegen muss. Weiters schreibt das BFG in Punkt 7. der rechtlichen Würdigung: Einkünfte aus VuV (§ 28 EStG 1988 – sic! § 28 EStG) werden nicht im Rahmen einer betrieblichen Einheit iSd ESt-Rechtes erzielt.

In Bezug auf Einkünfte aus VuV nach § 28 EStG wird die Entscheidung des BFG wohl zutreffend sein.

Aus der Entscheidung ist dies zwar nicht eindeutig ablesbar, aber vermutlich erzielte die dort behandelte Mitunternehmerschaft lediglich Vermietungseinkünfte (Anmerkung Richter: in diesem Erkenntnis hat es sich um ein großes Hotel gehandelt – Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Wenn jedoch Sonderbetriebsvermögen SBV vorliegt, dann handelt es sich zumeist (wie im vorliegenden Fall beim Tischlerei- und Handelsbetrieb der Tischlerei P G) nach § 23 EStG um Einkünfte aus Gewerbebetrieb – nicht um Einkünfte aus VuV nach § 28 EStG!

Die folgende Gedankenkette soll die Zusammenhänge und die relevanten Regelungen erläutern:

< § 20 Abs. 1 UStG verweist auf § 2 Abs. 5 EStG

< § 2 Abs. 5 EStG wiederum bezieht sich auf die Rechnungslegungspflicht nach UGB (früher RLG) und auf § 5 EStG

< Nach § 5 EStG gilt auch eine Mitunternehmerschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender, wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach § 23 EStG) erzielt werden

< Nach § 23 Z 2 EStG fallen auch Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Somit handelt es sich bei den Mieteinnahmen für das SBV des Gewerbebetriebs um betriebliche Einnahmen iSd EStG – so wie das BFG das in dem erwähnten Erkenntnis eigentlich fordert.

Nachdem entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 16.11.1979, 665/78 die Gewinnermittlungsart der Gesellschaft (welche eindeutig nach UGB und nach § 5 EStG

erfolgt) auch auf den bzw. die Gesellschafter anzuwenden ist, sind im vorliegenden Fall auch die Gesellschafter im Rahmen des Sonderbetriebs zur Gewinnermittlung nach UGB und nach § 5 EStG verpflichtet.

Dies zeigt, dass somit durch die Regelung von § 2 Abs. 5 EStG auch die Vereinfachungsregelung des § 20 Abs. 1 UStG für das abweichende Wirtschaftsjahr anwendbar ist.

Zu den vom BFG Innsbruck geforderten betrieblichen Einkünften ist noch zu erwähnen: In einem der Gebäude des Sonderbetriebsvermögens wird auch ein geringer Teil an andere Mieter (fremde Dritte) vermietet, nicht das gesamte Gebäude an die Tischlerei P G. Nachdem der Großteil des Gebäudes (deutlich mehr als 80%) für den eigenen Betrieb der G verwendet wird, stellt das gesamte Gebäude Betriebsvermögen dar. Auch die Vermietung an die anderen Mieter (Mieter K , L und M ) gehört daher zu den betrieblichen Einkünften aus Gewerbebetrieb und somit liegt insgesamt bei der Gemeinschaft von B und C P im Rahmen der Betriebsgebäude ein Betrieb im Sinn des Einkommensteuerrechtes vor.

Es wurden seit jeher (seit Beginn der Vermietung an Dritte) auch diese Mieteinnahmen von Dritten als Sonderbetriebseinnahmen erfasst und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Steuererklärungen der Tischlerei P G berücksichtigt.

Im Übrigen möchten wir noch erwähnen, dass bei Ruppe/Achatz der Zweck der Regelung zu finden ist, nämlich dass § 20 UStG die Erstellung der USt-Jahreserklärung erleichtern soll.

Genau das möchten wir ja auch, wir möchten den Gleichklang im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht und diese Erleichterung (welche das Gesetz für einen solchen Fall vorsieht) für die Erstellung der jährlichen USt-Erklärung anwenden.

Hier ist noch klarstellend zu erwähnen, dass es für die Finanzverwaltung durch die Anwendung dieser Erleichterung zu keinerlei Nachteil kommt; die USt wird ohnehin monatlich entrichtet und das FA bekommt rechtzeitig die Steuerzahlungen.

Weiters ist zu bedenken, dass beim Vater dieser abweichende Veranlagungszeitraum über viele Jahre vom Finanzamt akzeptiert und anerkannt wurde.

Wir kennen aus unserer Praxis auch etliche andere Fälle, wo das abweichende Wirtschaftsjahr im Bereich der USt auch beim Sonderbetriebsvermögen von der Finanzverwaltung akzeptiert wird; es liegt hier somit bereits eine einschlägige Verwaltungspraxis vor.

Im Übrigen möchten wir noch darauf hinweisen, dass es zur vorliegenden Frage im Bereich der USt noch keine VwGH-Judikatur gibt.

Wir ersuchen daher aufgrund der obigen Argumente und Ausführungen um eine positive Entscheidung unserer Bescheidbeschwerde.“

In einer **Stellungnahme** zu dieser Eingabe gab der zuständige Amtsvertreter bekannt, dass die Miteigentümergemeinschaft P C und B nur als Umsatzsteuersubjekt existiere. Sie hätte demnach auch keinen ertragsteuerlichen „Betrieb“.

Ob die Tatsachen,

< dass eine andere Abgabepflichtige – nämlich die Tischlerei P G – über einen Betrieb verfüge,

< dass die beiden Gesellschafter der Beschwerdeführerin aus der Beteiligung an der KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen,

eine Auswirkung bei der Beschwerdeführerin als eigenständigem Steuersubjekt (ohne eigenen Betrieb) haben würden können, erscheine doch recht fraglich.

Mittels **E-Mail vom 25. August 2015** übermittelte der zuständige Richter nochmals folgende Informationen an die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin:

Nach Rücksprache mit dem Richter des BFG Innsbruck konnte in Erfahrung gebracht werden, dass es sich auch bei dem Fall in Tirol nicht um Einkünfte aus V+V, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb gehandelt hätte (Hotel).

Dieses Erkenntnis sei also doch beinahe ident mit dem hier streitgegenständlichen Fall. Das dargestellte Durchgriffsrecht würde es nicht geben.

Nur im Sinn der Ermittlung des Gesamtgewinnes der Gesellschaft (KG) würde der Gewinnermittlungszeitraum der Gesellschaft (KG) auf die Gewinnanteile der Gesellschaft auf den Gesellschafter durchschlagen. Ein weiteres Gewinnermittlungssubjekt (des Gesellschafters) werde dadurch nicht begründet, sodass es (mangels Vorliegens eines eigenständigen Betriebes) in ertragsteuerlicher Hinsicht auch kein abweichendes Wirtschaftsjahr geben könne. Ein solches Gewinnermittlungssubjekt hätte aber existieren müssen. Somit sei es auch nicht möglich, die Umsätze der Beschwerdeführerin aus ihrer Vermietungstätigkeit als Einzelunternehmer im Sinne § 2 Abs. 1 UStG nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zu ermitteln.

Im Umsatzsteuerrecht würde die Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der der Gesellschafter für alle Gesellschaftsformen gelten.

Zum Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien (5856) sei anzumerken, dass hier die Gewinnverteilung angesprochen werde. Es sei bei der Verteilung nicht nach anderen Grundsätzen vorzugehen als bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft.

Es werde hiermit nochmals zum Ausdruck gebracht, dass dem Erkenntnis vom BFG Innsbruck zu folgen sein wird. Dahingehend werde auch der Vorschlag an die Mitglieder in einer mündlichen Senatsverhandlung gehen.

Es werde also ersucht bekannt zu geben, ob der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung aufrechterhalten wird.

Im **Antwortmail vom 25. September 2015** übermittelte der steuerliche Vertreter hierzu folgende Ausführungen:

„*Wir haben dazu nach wie vor eine andere Ansicht:*

*Nachdem die Bilanzbündeltheorie anzuwenden ist und für die gesamte Mitunternehmerschaft der Gesamtgewinn unter Einschluss der Vergütungen*

(Mietzahlungen) zu ermitteln ist, ist auch für die Sonderbetriebseinnahmen für die Vermietung der Gebäude eine Gewinnermittlungsart nach § 5 EStG gegeben. Die Gesellschaft ist ja im Firmenbuch eingetragen und daher ist jedenfalls und ohne Zweifel § 5 EStG anzuwenden.

Die Bilanzbündeltheorie besagt, dass sich die Bilanz der Personengesellschaft aus der Zusammenfassung der Bilanzen der Gesellschafter ergibt.

Im hier vorliegenden Fall werden zwei getrennte Buchhaltungen – jeweils eine für die Kommanditgesellschaft und eine weitere für das Sonderbetriebsvermögen der beiden Gesellschafter - geführt und diese beiden Rechenwerke werden in der Folge im Jahresabschluss der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zusammengeführt.

Somit wird (auch) für die Vermietung des Sonderbetriebsvermögens eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG vorgenommen und es liegen damit betriebliche Einkünfte und ein eigenständiger Betrieb vor.

Des Weiteren liegt auch deshalb ein eigenständiger Betrieb der beiden Gesellschafter vor, weil nicht nur an die eigene Kommanditgesellschaft vermietet wird, sondern auch an Dritte.

Diese zusätzlichen Vermietungen im Rahmen des gegenständlichen Betriebs sind als eigenständiger Betrieb iS Ihrer Ausführungen anzusehen, sodass auch aus diesem Grund die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 UStG gegeben ist.

Nochmals möchten wir auf den Zweck der Regelung verweisen:

Es soll eine Erleichterung für die Erstellung der USt-Jahreserklärung ermöglicht werden. Das ist bereits in den Gesetzesmaterialien (420 BlgNR 16.GP, 24) so enthalten. - Sinngemäß: wenn ein Unternehmer iSd UStG den Gewinn nach ertragsteuerlichen Vorschriften für ein abweichendes Wirtschaftsjahr ermittelt, so soll dies auch im Bereich des Umsatzsteuerrechtes für den Veranlagungszeitraum möglich sein.

Für die gegenständliche Buchhaltung des Sonderbetriebsvermögens und die daraus abgeleitete USt-Jahreserklärung wäre es auch eine solche Erleichterung:

Die Buchhaltung für die Gemeinschaft der beiden Gesellschafter wird jeweils für den Zeitraum 1.4. bis 31.3. des Folgejahres geführt. Mit Bilanzstichtag der Kommanditgesellschaft (31.3.) endet auch das Wirtschaftsjahr des Sonderbetriebsvermögens. Und exakt diesen Zeitraum möchten wir auch für die USt-Jahreserklärung erreichen, sodass die Erklärung aus der Buchhaltung übernommen werden kann und keine gesonderte Umrechnung auf das Kalenderjahr vorzunehmen ist.

Wir ersuchen daher aufgrund der obigen Argumente und Ausführungen um eine positive Entscheidung unserer Bescheidbeschwerde.

Bezüglich der beantragten mündlichen Senatsverhandlung können wir noch nichts sagen, hier müssen wir noch Rücksprache mit den Klienten halten.“

Mit **Eingabe vom 1. Oktober 2015** gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin bekannt, dass er in Anbetracht der Sachlage nun doch auf die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung verzichte.

## ENTSCHEIDUNG

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht und stellt Gebäude einer Personengesellschaft (GesmbH & Co KG) zur Verfügung. Diese Gebäude befinden sich im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten.

Die Kommanditisten (B und C) haben sich zu dieser GbR ausschließlich zu Umsatzsteuerzwecken zusammengeschlossen. Unstrittig handelt es sich hier um eine unternehmerische Tätigkeit (nachhaltige und fremdübliche Vermietung gegen Entgelt). Die GmbH und Co KG betreibt einen Betrieb in Form einer Tischlerei und ermittelt den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr.

Streitgegenständlich ist nunmehr, ob die Kommanditistin (GbR) ihre diesbezügliche Umsatzsteuer auch nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, analog zur GmbH & Co KG, ermitteln darf.

### **B) Rechtliche Würdigung:**

*Gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994 ... ist Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr. Ein Unternehmer, der für einen Betrieb den Gewinn gemäß § 2 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder gemäß § 7 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, kann dieses Wirtschaftsjahr durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung als Veranlagungszeitraum wählen.*

*Gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 ist der Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr. Buchführende Land- und Forstwirte und „rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende“ (§ 5) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei der Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.*

(analog auch die Bestimmung des § 7 Abs. 5 KStG 1988).

Die Beschwerdeführerin ist im Bereich Vermietung und Verpachtung tätig. Diesbezüglich handelt es sich weder um einen buchführenden Land- und Forstwirt noch um einen rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden.

Die Beschwerdeführerin ist allerdings der Ansicht, dass die Gewinnermittlung der KG auf die Beschwerdeführerin durchschlägt und somit in umsatzsteuerlicher Sicht ebenfalls ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zulässig ist.

Die Beschwerdeführerin behauptet also nicht, selbst ein rechnungslegungspflichtiges Unternehmen bzw. einen solchen „Betrieb“ im Sinne des Einkommensteuerrechtes zu betreiben.

Allgemein ist hierzu anzumerken, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH eine Mitunternehmerschaft, also auch eine betrieblich tätige Personengesellschaft, ein "Gewinnermittlungssubjekt" darstellt. Es ist für die Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) ein (Gesamt-)Gewinn zu ermitteln (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107, unter Hinweis u.a. auf VwGH 16.11.1979, 0665/78; VwGH 25.6.2008, 2006/15/0218; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236). Nur in diesem Sinne - der Ermittlung eines Gesamtgewinns der Gesellschaft - schlägt der Gewinnermittlungszeitraum der Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) auf die Gewinnanteile bzw. Vergütungen der Gesellschaft, z.B. für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, auf den Gesellschafter durch. Ein weiteres Gewinnermittlungssubjekt (des Gesellschafters) wird dadurch nicht begründet, sodass es (mangels des Vorliegens eines eigenständigen Betriebs iSd § 2 Abs. 5 EStG 1988) in ertragsteuerlicher Hinsicht auch kein abweichendes Wirtschaftsjahr geben kann. Eines solchen Gewinnermittlungssubjekts, das der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist, bedürfte es jedoch. Ohne einen "Betrieb" der der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist und dessen Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt wird, ist es nicht möglich, die Umsätze der Beschwerdeführerin aus ihrer Vermietungstätigkeit als Einzelunternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zu ermitteln.

Eine andere Beurteilung wäre selbst dann nicht geboten, wenn man (mit der älteren Rechtsprechung des VwGH) davon ausgehen wollte, dass der Betrieb einer Personengesellschaft "unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen ist und zwar (quotenmäßig) aufgeteilt in so viele gedankliche 'Betriebe' als Gesellschafter und somit Steuersubjekte vorhanden sind" (VwGH 15.12.1992, 88/14/0093; Bilanzbündeltheorie), weil sich die Bilanz der Personengesellschaft noch immer aus der Zusammenfassung der Bilanzen der Gesellschafter ergäbe und - zumindest in der Praxis - nicht die (Teil-)Bilanzen der Gesellschaft den Ausgangspunkt der betrieblichen Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft bilden, sondern die Bilanz der Gesellschaft (Auszug aus Erkenntnis des BFG 3.7.2014, RV/3100360/2014).

Die Umsätze der Gesellschaft sind stets ihr und nicht den Gesellschaftern zuzurechnen (vgl. VwGH 8.12.1950, 252/46). Die Umsätze der Gesellschafter sind (auch wenn sie etwa ertragsteuerliches Sonderbetriebsvermögen betreffen), den Gesellschaftern und nicht der Gesellschaft zuzurechnen (vgl. VwGH 25.9.2001, 96/14/0109). Die Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der der Gesellschafter gilt im Umsatzsteuerrecht für alle Gesellschaftsformen. Die Bilanzbündeltheorie und das Konzept der Mitunternehmerschaft

haben im USt-Recht keine Entsprechung. Zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch möglich (Trennungsprinzip – vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 72).

Unstrittig ist auch, dass Nutzungsüberlassungen auch nur einzelner Wirtschaftsgüter zur Unternehmerstellung des Gesellschafters führen.

Dem Gesellschafter kann allerdings nicht die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft zugerechnet werden (vgl. BFH 9.3.1989, BStBl II 580).

Eine entgeltliche (fremdübliche) Vermietungstätigkeit führt zum Leistungsaustausch; der Gesellschafter ist mit der Vermietung unternehmerisch tätig (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 107).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) werden nicht im Rahmen einer betrieblichen Einheit im Sinne des Einkommensteuerrechtes erzielt. Gesellschafter einer Personenvereinigung können aus Leistungen an die Gesellschaft aber sehr wohl Unternehmerstellung erlangen, wenn sie im Rahmen eines Leistungsaustausches Leistungen an die Gesellschaft erbringen (vgl. VwGH 28.11.2002, 2000/13/0097). Die umsatzsteuerliche Betrachtungsweise weicht somit von jener des Einkommensteuerrechtes ab. Die Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der Sphäre der Gesellschafter gilt im Umsatzsteuerrecht für alle Gesellschaftsformen; die Bilanzbündeltheorie und das Konzept der Mitunternehmerschaft haben keine Entsprechung (vgl. VwGH 25.2.2009, 2006/13/0128).

Zum Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 5856) ist anzumerken, dass hier die Gewinnverteilung angesprochen wird. Es ist bei der Verteilung nicht nach anderen Grundsätzen vorzugehen, als bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft.

Für Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften) ist unter Einschluss der Vergütungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1972 ein Gesamtgewinn (Gesamterfolg) zu ermitteln, der dann auf die einzelnen Mitunternehmer (Gesellschafter) entsprechend den ihnen zustehenden Gewinnanteilen und Vergütungen aufzuteilen ist. Eine solche Aufteilung des Gesamtgewinnes setzt voraus, dass sie den Grundsätzen der Gewinnermittlung folgt. Ist der Gewinn der Gesellschaft durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, so richtet sich auch die Gewinnverteilung nach den Grundsätzen dieser Gewinnermittlung.

Dementsprechend hat ein Gesellschafter in einem solchen Fall einen Gewinnanteil oder eine Vergütung nicht erst mit dem tatsächlichen Zufließen bezogen, sondern bereits mit dem Jahr, mit dem die Gesellschaft seinem Gewinn- bzw. Vergütungsanspruch - mit steuerlicher Auswirkung auf den Gesamtgewinn - Rechnung getragen hat (vgl. VwGH 16.11.1979, 0665/78).

### C) Revision:

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Lösung der hier zu beurteilenden Rechtsfrage ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 20 Abs. 1 UStG 1994), im Übrigen, d.h. soweit auf das Einkommensteuerrecht Bezug genommen wird, aus der zitierten Rechtsprechung. Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Linz, am 6. Oktober 2015