

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache des B, C, vertreten durch die D Steuerberatungs GmbH, E, gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamts F vom 8.4.2014 betreffend Übergang auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr bei der Umsatzsteuer

### **zu Recht erkannt:**

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) beantragte mit Schreiben vom 19.2.2014 "eine Änderung des Veranlagungszeitraumes zur Umsatzsteuer vom Kalenderjahr zum Wirtschaftsjahr 01.12. eines Jahres bis 30.11. des Folgejahres". Der Bf. habe sich mit der G (kurz: GmbH) zu einer KG zusammengeschlossen, wobei bei der KG das angegebene Wirtschaftsjahr gewählt worden sei. Der Bf. habe die (näher genannten) Liegenschaften und Einrichtungsgegenstände der KG "mittels Mietvertrag in Bestand" gegeben, sodass diese Sonderbetriebsvermögen des Bf. bilden würden. Für die umsatzsteuerliche Abwicklung werde erklärt, "das abweichende Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum gemäß § 20 Abs. 1 UStG zu wählen". Für den Zeitraum 1.12.2013 bis 30.11.2014 sei sohin erstmalig das Wirtschaftsjahr zu veranlagen.
2. Nach einem Vorhalteverfahren wurde die Umstellung des Veranlagungszeitraums mit Bescheid vom 8.4.2014 gemäß § 20 UStG 1994 mit der Begründung abgewiesen, dass der Unternehmer ein abweichendes Wirtschaftsjahr für die Umsatzsteuer nur unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UStG 1994 durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung als Veranlagungszeitraum wählen könne. Voraussetzung nach § 20 UStG 1994 sei, dass der Unternehmer den Gewinn für seinen Betrieb gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 ermitte. Diese Voraussetzung treffe beim Bf. ab dem Veranlagungsjahr 2012 nicht mehr zu. Der Bf. halte zwei Beteiligungen, "aus denen er sein Einkommen neben den Pensionseinkünften generiere". Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 16.11.1979, 0665/78, könne für die strittige Frage nichts gewonnen werden.
3. Mit Schreiben vom 10.4.2014 wurde gegen diesen Bescheid mit dem Antrag Beschwerde erhoben, von der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO Abstand zu nehmen. Der Gewinnermittlungszeitraum der Gesellschafter einer Personengesellschaft habe jenem der Gesellschaft zu entsprechen. Auch die Gewinnermittlungsart der Gesellschaft schlage auf den Gesellschafter durch. Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gelte (nach Rz 5856 EStR 2000) für die Gesellschaft und die Gesellschafter. Eine Zustimmung des Finanzamts zum abweichenden Wirtschaftsjahr bei der Umsatzsteuer sei nicht vorgesehen. Es folge stets dem Wirtschaftsjahr nach den Gewinnsteuern.
4. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 23.5.2014, somit innerhalb der Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO, zur Entscheidung vorgelegt.

## **II. Sachverhalt**

1. Der Bf. hat sich mit der GmbH zur H (kurz: KG) zusammengeschlossen und sein nicht protokoliertes Einzelunternehmen samt dem Grundstück xxx/x und dem darauf befindlichen Gebäude I - unter Rückbehalt von Liegenschaften und Einrichtungsgegenständen - an die KG übertragen (die Beteiligungsquote des Bf. an der KG beträgt 1%). Die zurückbehaltenen Liegenschaften und Einrichtungsgegenstände werden, soweit sie betrieblich genutzt wurden, an die KG vermietet. Das Mietverhältnis begann mit der Unterzeichnung des Mietvertrags (Punkt IV. des Mietvertrags vom 17.9.2012).

2. Die KG ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. Dezember bis zum 30. November (das erste Geschäftsjahr endete am 30.11.2012; Punkt IV. des Gesellschaftsvertrags vom 17.9.2012).
3. Die vom Bf. ab der Veranlagung 2013 erzielten betrieblichen Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) resultieren nur mehr aus Beteiligungseinkünften (ua aus der KG).
4. Die vom Bf. im Kalenderjahr 2012 erzielten Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 haben den Betrag von 100.000 € überstiegen. Für das Jahr 2013 wurden monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben.

### **III. Rechtslage**

1. Veranlagungszeitraum der Umsatzsteuer ist das Kalenderjahr. Ein Unternehmer, der für einen Betrieb den Gewinn gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 oder gemäß § 7 Abs. 5 KStG 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, kann dieses Wirtschaftsjahr durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung als Veranlagungszeitraum wählen. Dies gilt jedoch nicht für Unternehmer,
  1. die ihre Umsätze gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994 nach vereinbarten Entgelten berechnen oder
  2. bei denen Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr ist oder
  3. bei denen das Wirtschaftsjahr nicht mit Ablauf eines Kalendermonates endet.

Die Erklärung ist innerhalb der 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 (§ 20 Abs. 1 UStG 1994).

2. Gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 ist 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 Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Gemäß § 2 Abs. 6 EStG 1988 umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten. Einen kürzeren Zeitraum darf es dann umfassen, wenn

1. ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird oder
2. das Wirtschaftsjahr bei einem buchführenden Land- und Forstwirt oder einem rechnungspflichtigen Gewerbetreibenden auf einen anderen Stichtag umgestellt wird.

Gemäß § 2 Abs. 7 EStG 1988 ist die Umstellung eines Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag nur zulässig, wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen und das

Finanzamt vorher bescheidmäßigt zugestimmt hat. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn solche Gründe vorliegen. Die Erzielung eines Steuervorteils gilt nicht als gewichtiger betrieblicher Grund.

#### **IV. Würdigung**

1. Voraussetzung für ein abweichendes Wirtschaftsjahr bei der Umsatzsteuer ist, dass auch "*der Gewinn*" für einen Betrieb des Unternehmers nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt wird, was nur für buchführende Land- und Forstwirte oder rechnungspflichtige Gewerbetreibende zulässig ist. Ein abweichendes Wirtschaftsjahr kommt somit nur für Teilbereiche der Einkünfteermittlung in Betracht. Das Finanzamt hat dabei nicht einem abweichenden Wirtschaftsjahr an sich, sondern lediglich dem Übergang auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr zuzustimmen.
2. Der Bf. behauptet nicht, dass er in seiner Person weiterhin ein rechnungslegungspflichtiges Unternehmen bzw. einen solchen "Betrieb" iSd Einkommensteuerrechts betreiben würde. Er ist vielmehr der Ansicht, dass die Rechnungslegungspflicht der Personengesellschaft (KG), die ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, "auf den Gesellschafter durchschlagen würde", sodass von einer Zustimmung iSd § 2 Abs. 7 EStG 1988 auszugehen sei.
3. Der Beschwerde liegt die Überlegung zugrunde, dass der Gewinnermittlungszeitraum des *Gesellschafters* einer Personengesellschaft, die als Mitunternehmerschaft anzusehen ist, jenem der *Gesellschaft* entspreche, was zur Folge habe, dass der Gewinn der Gesellschaft, die Gewinnanteile der Gesellschafter sowie deren Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988 für denselben Zeitraum ermittelt werden. Ausgangspunkt der Ermittlung der "Gewinnanteile" der Gesellschafter sei der steuerlich adaptierte Gewinn der Gesellschaft. In einem weiteren Schritt würden jene Positionen ermittelt, die die Verhältnisse der Gesellschafter betreffen (Ebene der Gesellschafter).
4. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellt eine Mitunternehmerschaft, also auch eine betrieblich tätige Personengesellschaft, ein "Gewinnermittlungssubjekt" dar. Es ist für die Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) ein (Gesamt-)Gewinn zu ermitteln (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107, unter Hinweis ua. auf VwGH 16.11.1979, 0665/78, Slg. 5427/F; vgl. schon VwGH 25.6.2008, 2006/15/0218, und 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, zB 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 dem Bf. zuzurechnen ist, bedürfte es jedoch. Ohne einen "Betrieb", der dem Bf. zuzurechnen ist und dessen Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt wird, ist es nicht

möglich, die Umsätze des Bf. aus seiner Vermietungstätigkeit als *Einzelunternehmer* iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zu ermitteln.

5. 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.

6. Zutreffend ist, dass eine *Zustimmung* des Finanzamts zur Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr bei der Umsatzsteuer nicht vorgesehen ist, doch lässt sich der angefochtene Bescheid, auch wenn er auf einen beim Finanzamt am 25.2.2014 eingelangten "Antrag" des Bf. vom 19.2.2014 Bezug nimmt, seinem gesamten Inhalt nach so verstehen, dass er mit seinem Spruch die Auffassung der Behörde zum Ausdruck bringt, die Voraussetzungen für die Wahlmöglichkeit (siehe *Ruppe/Achatz*, UStG, 4. Aufl., § 20 Tz 10) seien nicht gegeben. In diesem Sinn wurde er vom Bf. ganz offenkundig auch verstanden.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten: § 20 Abs. 1 UStG 1994 setzt voraus, dass es sich beim Unternehmen, das zu einem abweichenden Wirtschaftsjahr optiert, um einen "Betrieb" im Sinne des Einkommensteuerrechts handelt. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) werden nicht im Rahmen einer betrieblichen Einheit im Sinne des Einkommensteuerrechts erzielt. Gesellschafter einer Personenvereinigung können aus Leistungen an die Gesellschaft aber sehr wohl *Unternehmerstellung* erlangen, wenn sie im Rahmen eines Leistungsaustauschs Leistungen an die Gesellschaft erbringen (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).

8. Für das (umsatzsteuerliche) Wirtschaftsjahr 2013/2014 wurde die Erklärung auch verspätet abgegeben. Sie wäre innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den ersten Voranmeldungszeitraum des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs (Dezember 2013) einzureichen gewesen.

## **V. Zulässigkeit einer ordentlichen Revision**

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

Innsbruck, am 3. Juli 2014