

TE Vwgh Beschluss 2019/6/27 Ra 2018/15/0078

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.06.2019

Index

E6j

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

UStG 1994 §3

UStG 1994 §3a

62008CJ0242 Swiss Re Germany Holding VORAB

1. UStG 1994 § 3 heute
 2. UStG 1994 § 3 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
 3. UStG 1994 § 3 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
 4. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
 5. UStG 1994 § 3 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 6. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2004 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 7. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
 8. UStG 1994 § 3 gültig von 15.07.1999 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 9. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
 10. UStG 1994 § 3 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
 11. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995
-
1. UStG 1994 § 3a heute
 2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
 3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
 6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
 9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
 12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
 13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996

16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995

17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der W GmbH in E, vertreten durch die Summereder Aigner Rechtsanwaltsgesellschaft m.b.H. in 4061 Pasching, Kramlehnerweg 1a, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. Juni 2018, Zl. RV/5101175/2017, betreffend Umsatzsteuer 2014, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis vom 28. Juni 2017, Ro 2015/15/0045, verwiesen, mit dem der Verwaltungsgerichtshof das damals angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts betreffend Umsatzsteuerfestsetzung April bis Oktober 2013 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben hat.

2 Der Verwaltungsgerichtshof sprach aus, dass es das Unionsrecht gebietet, auch einer GmbH, deren Einkünfte - wäre sie keine Kapitalgesellschaft, sondern eine natürliche Person - solche iSd § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 sind, die Istbesteuerung nach § 17 Abs. 1 UStG 1994 zuzugestehen.² Der Verwaltungsgerichtshof sprach aus, dass es das Unionsrecht gebietet, auch einer GmbH, deren Einkünfte - wäre sie keine Kapitalgesellschaft, sondern eine natürliche Person - solche iSd Paragraph 22, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988 sind, die Istbesteuerung nach Paragraph 17, Absatz eins, UStG 1994 zuzugestehen.

3 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen den gemäß § 253 BAO an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides April bis Oktober 2013 getretenen Umsatzsteuerbescheid 2014 (Bilanzstichtag 31. März) hinsichtlich der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten keine Folge.³ Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen den gemäß Paragraph 253, BAO an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides April bis Oktober 2013 getretenen Umsatzsteuerbescheid 2014 (Bilanzstichtag 31. März) hinsichtlich der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten keine Folge.

4 Es stellte fest, dass die Revisionswerberin im Zeitraum vom März 2013 bis September 2013 Büroutensilien (Computer, Monitor, Ordner), Einrichtungsgegenstände sowie den Kundenstock an die (mit ihr gesellschaftsrechtlich verbundene) A GmbH verkauft habe. Ab 2014 bestünden die Aktiva der Revisionswerberin fast nur mehr aus Forderungen, das gesamte übrige Aktivvermögen sei auf die A GmbH übergegangen. Die von der Revisionswerberin hervorgehobene Tatsache, dass sie "den eigenen Geschäftsbetrieb der Unternehmensberatung behalte", spreche nicht gegen die Veräußerung des Kundenstocks laut den darüber gelegten Rechnungen. 5 Die A GmbH habe die erworbenen Wirtschaftsgüter aktiviert und die von der Revisionswerberin in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen. Demgegenüber habe die Revisionswerberin "zur Hintanhaltung der Umsatzbesteuerung der Veräußerung des Kundenstocks" nachträglich versucht, die Übertragung des Kundenstocks in eine auf fünf Jahre getroffene Nutzungsvereinbarung des Kundenstocks "umzuwandeln". Die bis August 2013 durchgeführte Veräußerung könne nicht mit einer am 31. Dezember 2013 ausgestellten Rechnung über eine "Nutzungsvereinbarung" (über dieselbe Summe) rückgängig gemacht werden. Zumal die "Nutzungsvereinbarung" einen Nutzungszeitraum vom 1. April 2013 an beinhalte und damit in der Bilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2013 bereits ein dreivierteljährlicher Nutzungsanteil hätte berücksichtigt werden müssen, was aber nicht der Fall sei. Dies sei ein Hinweis darauf, dass die Nutzungsvereinbarung nachträglich erstellt worden sei. Dafür spreche auch das Schreiben der A GmbH an das Finanzamt vom 31. März 2014, in welchem darauf hingewiesen werde, dass "die Rechnungen der (Revisionswerberin) für den Kundenstock durch ein Darlehen (Kto 3490) bezahlt worden seien". Am Konto 3490 finde sich ein Darlehen betreffend die Revisionswerberin

iHv 120.000 EUR. Diese Darlehen seien je nach Rechnungsdatum der Kundenstockveräußerungen (Anmerkung: Rechnungen wurden am 31.5.2013, 30.6.2013, 31.7.2013 und 31.8.2013 erstellt) verbucht worden. Die A GmbH habe

diese Aussage der Bezahlung des Kundenstocks durch ein Darlehen nochmals in einem Schreiben vom 22. April 2014 an das Finanzamt bekräftigt und hinzugefügt, dass aufgrund dieses Umstandes der Vorsteuerabzug der A GmbH schon für 2013 zustehen müsse. Es liege eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, für die nicht entscheidend sei, ob der Erwerber willens sei, den Betrieb weiterzuführen. Dabei genüge es, dass die Wirtschaftsgüter objektiv die Weiterführung ermöglichen (Hinweis auf VwGH 24.6.2010, 2006/15/0270). Die Frage des Unternehmensgegenstandes der beiden Gesellschaften sei in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung.

6 Zur Abgrenzung "Unternehmensberatung" und "Buchhaltung" wird im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt, die Revisionswerberin sei mehrfach aufgefordert worden, eine Aufteilung in unternehmensberatende und buchhalterische Tätigkeiten vorzunehmen. Die Revisionswerberin sei diesem Ersuchen nicht nachgekommen. Da eine Kapitalgesellschaft mehrere unterschiedliche Betriebe haben könne, seien die einzelnen Sparten ihrer Betätigung getrennt danach zu beurteilen, ob sie bei Heranziehung der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Ro 2015/15/0045 aufgestellten Fiktion unter § 22 EStG 1988 fallen würden oder nicht. Bilanzbuchhalter, Buchhalter und Personalverrechner iSd BiBuG seien gewerblich tätig und erzielten keine Einkünfte iSd § 22 EStG 1988. Aus der Rechnung vom 30. November 2013 sei ein Buchhaltungsumsatz von 8.000 EUR für acht Monate ersichtlich. Unter Berücksichtigung der Einwände der Revisionswerberin, wonach der Zeitraum Jänner bis März 2014 verspätet erst am 30. April 2014 abgerechnet worden sei, setze das Bundesfinanzgericht die im Wirtschaftsjahr 2013/2014 von der Revisionswerberin erzielten (nach Sollgrundsätzen anzusetzenden) Buchhaltungsumsätze mit 9.000 EUR an. Der Gesamtumsatz des Wirtschaftsjahres 2013/2014 betrage somit 130.116,06 EUR (Geschäftsveräußerung 121.116,06 EUR und Buchhaltung 9.000 EUR).

6 Zur Abgrenzung "Unternehmensberatung" und "Buchhaltung" wird im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt, die Revisionswerberin sei mehrfach aufgefordert worden, eine Aufteilung in unternehmensberatende und buchhalterische Tätigkeiten vorzunehmen. Die Revisionswerberin sei diesem Ersuchen nicht nachgekommen. Da eine Kapitalgesellschaft mehrere unterschiedliche Betriebe haben könne, seien die einzelnen Sparten ihrer Betätigung getrennt danach zu beurteilen, ob sie bei Heranziehung der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Ro 2015/15/0045 aufgestellten Fiktion unter Paragraph 22, EStG 1988 fallen würden oder nicht. Bilanzbuchhalter, Buchhalter und Personalverrechner iSd BiBuG seien gewerblich tätig und erzielten keine Einkünfte iSd Paragraph 22, EStG 1988. Aus der Rechnung vom 30. November 2013 sei ein Buchhaltungsumsatz von 8.000 EUR für acht Monate ersichtlich. Unter Berücksichtigung der Einwände der Revisionswerberin, wonach der Zeitraum Jänner bis März 2014 verspätet erst am 30. April 2014 abgerechnet worden sei, setze das Bundesfinanzgericht die im Wirtschaftsjahr 2013 aus 2014, von der Revisionswerberin erzielten (nach Sollgrundsätzen anzusetzenden) Buchhaltungsumsätze mit 9.000 EUR an. Der Gesamtumsatz des Wirtschaftsjahres 2013 aus 2014, betrage somit 130.116,06 EUR (Geschäftsveräußerung 121.116,06 EUR und Buchhaltung 9.000 EUR).

7 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nicht zulässig, weil die Aufteilung in Unternehmensberatung und Buchhaltung nach klar erkennbaren und in der Lehre bestätigten Kriterien vorgenommen worden sei. Das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ergebe sich aus dem zeitlichen Zusammenhang der Veräußerung der Wirtschaftsgüter. Eine Rechtsfrage von besonderer Bedeutung liege nicht vor.

8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Das Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung eingebracht.

9 Nach 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.

9 Nach Artikel 133, Absatz 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.

10 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in

10 Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in

nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen (§ 34 Abs. 3 VwGG).

nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist in jeder

Lage des Verfahrens zu fassen (Paragraph 34, Absatz 3, VwGG).

11 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 12 Die Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, das Erkenntnis weiche vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1983, 83/15/0053, ab. Darin habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliege, wenn ein Teil des Klientenstockes vom Unternehmer zurückbehalten werde und mit diesem Klientenstock die bisherige Unternehmertätigkeit fortgesetzt werde. Auch im Erkenntnis vom 20. Dezember 2001 (gemeint wohl: 25. Jänner 1995), 93/15/0100, sei der Verwaltungsgerichtshof dieser Rechtsprechung treu geblieben. Das Bundesfinanzgericht habe selbst ausgeführt, dass die Revisionswerberin die Kundendaten weiter nutzen und ihre Geschäftstätigkeit weiter fortsetzen könne. Soweit sich das Bundesfinanzgericht in diesem Zusammenhang auf Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates stütze, liege jedenfalls eine uneinheitliche Rechtsprechung zur Frage vor, was unter einer Geschäftsveräußerung im Ganzen zu verstehen sei und ob bei Beibehaltung zumindest eines Teils des Klientenstockes eine solche Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliege. Weiters wirft die Revisionswerberin dem Bundesfinanzgericht eine Abweichung vom Vorerkenntnis Ro 2015/15/0045 vor. Hätte der Verwaltungsgerichtshof eine Aufteilung in Unternehmensberatung und Buchhaltungstätigkeiten für erforderlich gehalten, hätte er dies im Vorerkenntnis zum Ausdruck gebracht. Es sei davon auszugehen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Istbesteuerung unzweifelhaft auf sämtliche von der Revisionswerberin erbrachten Tätigkeiten zugestanden habe. Überdies habe die Revisionswerberin keinen Steuerberatungskundenstock auf die A GmbH übertragen. Die beiden Gesellschaften übten unterschiedliche Unternehmensgegenstände aus. Unternehmensgegenstand der Revisionswerberin sei die Unternehmensberatung. Unternehmensgegenstand der A GmbH sei die Steuerberatung. Es liege keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu dem Thema vor, ob die Nutzungsüberlassung eines Kundenstockes von einem Unternehmen auf ein anderes Unternehmen, welches einen ganz anderen Unternehmensgegenstand habe und zu dessen Ausübung die übertragende Gesellschaft gar nicht berechtigt sei, eine (Teil)Veräußerung eines Betriebes sein könne. Schließlich sei die Revision auch deshalb zulässig, weil der EuGH im Urteil C-242/08 festgestellt habe, dass die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern eine sonstige Leistung darstelle. Das Bundesfinanzgericht beurteile hingegen die Teilveräußerung eines Klientenstockes als Lieferung und nicht als sonstige Leistung und nehme aus diesem Grund eine verpflichtende Sollbesteuerung vor. 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis vom 28. Juni 2017, Ro 2015/15/0045, ausgesprochen, dass auch einer GmbH, deren Einkünfte - wäre sie keine Kapitalgesellschaft, sondern eine natürliche Person - solche iSd § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 sind, die Istbesteuerung nach § 17 Abs. 1 UStG 1994 zuzugestehen ist. Dass im Revisionsfall Einkünfte vorlägen, die im Falle einer natürlichen Person § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zu subsumieren wären, zeigt die Revisionswerberin im Rahmen ihres Vorbringens zur Zulässigkeit der Revision nicht auf. 14 Insbesondere wird in den Zulassungsgründen nicht dargelegt, dass die von der Revisionswerberin ausgeübte Tätigkeit als "Gewerblicher Buchhalter" gegenüber ihrer Tätigkeit als "Unternehmensberater" als untergeordnet zu betrachten sei und deshalb bei einer natürlichen Person insgesamt von Einkünften iSd § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 auszugehen wäre. Auch die Aktenlage bietet dafür keinen Anhaltspunkt, zumal im revisionsgegenständlichen Wirtschaftsjahr 2013/2014 keinerlei Umsätze aus Unternehmensberatung der Besteuerung zu Grunde gelegt wurden. 11 Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen. 12 Die Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, das Erkenntnis weiche vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1983, 83/15/0053, ab. Darin habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliege, wenn ein Teil des Klientenstockes vom Unternehmer zurückbehalten werde und mit diesem Klientenstock die bisherige Unternehmertätigkeit fortgesetzt werde. Auch im Erkenntnis vom 20. Dezember 2001 (gemeint wohl: 25. Jänner 1995), 93/15/0100, sei der Verwaltungsgerichtshof dieser Rechtsprechung treu geblieben. Das Bundesfinanzgericht habe selbst ausgeführt, dass die Revisionswerberin die Kundendaten weiter nutzen und ihre Geschäftstätigkeit weiter fortsetzen könne. Soweit sich das Bundesfinanzgericht in diesem Zusammenhang auf Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates stütze, liege jedenfalls eine uneinheitliche Rechtsprechung zur Frage

vor, was unter einer Geschäftsveräußerung im Ganzen zu verstehen sei und ob bei Beibehaltung zumindest eines Teils des Klientenstocks eine solche Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliege. Weiters wirft die Revisionswerberin dem Bundesfinanzgericht eine Abweichung vom Vorerkenntnis Ro 2015/15/0045 vor. Hätte der Verwaltungsgerichtshof eine Aufteilung in Unternehmensberatung und Buchhaltungstätigkeiten für erforderlich gehalten, hätte er dies im Vorerkenntnis zum Ausdruck gebracht. Es sei davon auszugehen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Istbesteuerung unzweifelhaft auf sämtliche von der Revisionswerberin erbrachten Tätigkeiten zugestanden habe. Überdies habe die Revisionswerberin keinen Steuerberatungskundenstock auf die A GmbH übertragen. Die beiden Gesellschaften übten unterschiedliche Unternehmensgegenstände aus. Unternehmensgegenstand der Revisionswerberin sei die Unternehmensberatung. Unternehmensgegenstand der A GmbH sei die Steuerberatung. Es liege keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu dem Thema vor, ob die Nutzungsüberlassung eines Kundenstocks von einem Unternehmen auf ein anderes Unternehmen, welches einen ganz anderen Unternehmensgegenstand habe und zu dessen Ausübung die übertragende Gesellschaft gar nicht berechtigt sei, eine (Teil)Veräußerung eines Betriebes sein könne. Schließlich sei die Revision auch deshalb zulässig, weil der EuGH im Urteil C-242/08 festgestellt habe, dass die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern eine sonstige Leistung darstelle. Das Bundesfinanzgericht beurteile hingegen die Teilveräußerung eines Klientenstockes als Lieferung und nicht als sonstige Leistung und nehme aus diesem Grund eine verpflichtende Sollbesteuerung vor. 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis vom 28. Juni 2017, Ro 2015/15/0045, ausgesprochen, dass auch einer GmbH, deren Einkünfte - wäre sie keine Kapitalgesellschaft, sondern eine natürliche Person - solche iSd Paragraph 22, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988 sind, die Istbesteuerung nach Paragraph 17, Absatz eins, UStG 1994 zuzugestehen ist. Dass im Revisionsfall Einkünfte vorlägen, die im Falle einer natürlichen Person Paragraph 22, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988 zu subsumieren wären, zeigt die Revisionswerberin im Rahmen ihres Vorbringens zur Zulässigkeit der Revision nicht auf. 14 Insbesondere wird in den Zulassungsgründen nicht dargelegt, dass die von der Revisionswerberin ausgeübte Tätigkeit als "Gewerblicher Buchhalter" gegenüber ihrer Tätigkeit als "Unternehmensberater" als untergeordnet zu betrachten sei und deshalb bei einer natürlichen Person insgesamt von Einkünften iSd Paragraph 22, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988 auszugehen wäre. Auch die Aktenlage bietet dafür keinen Anhaltspunkt, zumal im revisionsgegenständlichen Wirtschaftsjahr 2013 aus 2014, keinerlei Umsätze aus Unternehmensberatung der Besteuerung zu Grunde gelegt wurden.

1 5 Der im fortgesetzten Verfahren ergangenen Aufforderung des Bundesfinanzgerichts, eine Aufteilung in unternehmensberatende und buchhalterische Tätigkeiten vorzunehmen, ist die Revisionswerberin nicht nachgekommen. Wenn nunmehr im Rahmen des Zulassungsvorbringens ausgeführt wird, "bei der konkreten Buchhaltungstätigkeit (handelt es sich) um einen Teil der Unternehmensberatung", entbehrt diese Behauptung jeglicher Sachverhaltsgrundlage im Vorbringen der Revisionswerberin vor dem Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht. Die von der Revisionswerberin im fortgesetzten Verfahren vorgelegte Rechnung vom 30.11.2013 weist als erbrachte Leistungen ausschließlich "Buchhaltungsarbeiten 04 - 11/2013" auf. Ein Zusammenhang mit einer unternehmensberatenden Tätigkeit geht daraus nicht im Ansatz hervor.

1 6 Im Mittelpunkt des Zulassungsvorbringens stehen Ausführungen der Revisionswerberin, wonach keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliege, weshalb der Ausnahmetatbestand des § 17 Abs. 7 UStG 1994 nicht zur Anwendung kommen könne. 1 6 Im Mittelpunkt des Zulassungsvorbringens stehen Ausführungen der Revisionswerberin, wonach keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliege, weshalb der Ausnahmetatbestand des Paragraph 17, Absatz 7, UStG 1994 nicht zur Anwendung kommen könne.

17 Nach § 17 Abs. 7 UStG 1994 finden die Bestimmungen der Abs. 1 und 2 auf die Geschäftsveräußerung im Ganzen keine Anwendung. Die Abs. 1 und 2 des § 17 UStG 1994 enthalten die Voraussetzungen für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten. 18 Das Vorbringen zum Nichtvorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen könnte der Revision somit nur dann zum Erfolg verhelfen, wenn einer der Grundtatbestände der Abs. 1 und 2 des § 17 UStG 1994 erfüllt ist. Im Revisionsfall also Vorgänge zu beurteilen waren, die iSd Vorerkenntnisses bei einer natürlichen Person Einkünfte iSd § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 sind. Das Zulassungsvorbringen bietet für eine Zuordnung der revisionsgegenständlichen Wirtschaftsgüter zu der unternehmensberatenden Tätigkeit aber ebenso wenig Anhaltspunkte wie die Ausführungen der Revisionswerberin im Verfahren vor dem Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht. Im Schreiben der Revisionswerberin vom 31. März 2014 wird vielmehr darauf hingewiesen, dass die Revisionswerberin keine Steuerberatungsgesellschaft, sondern "Gewerblicher Buchhalter" und "Unternehmensberater" sei. Die Revisionswerberin habe nur den "Buchhaltungsumsatz" an die A GmbH verkauft, weil

die Abrechnung der A GmbH gemeinsam mit deren Steuerberatungsleistungen für den Klienten verständlicher sei, als getrennte Abrechnungen von zwei Kanzleien. Der "Bereich Unternehmensberatung" bleibe selbstverständlich bestehen und erziele weiterhin "eigene Umsätze".¹⁷ Nach Paragraph 17, Absatz 7, UStG 1994 finden die Bestimmungen der Absatz eins, und 2 auf die Geschäftsveräußerung im Ganzen keine Anwendung. Die Absatz eins und 2 des Paragraph 17, UStG 1994 enthalten die Voraussetzungen für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten.¹⁸ Das Vorbringen zum Nichtvorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen könnte der Revision somit nur dann zum Erfolg verhelfen, wenn einer der Grundtatbestände der Absatz eins und 2 des Paragraph 17, UStG 1994 erfüllt ist. Im Revisionsfall also Vorgänge zu beurteilen waren, die iSd Vorerkenntnisses bei einer natürlichen Person Einkünfte iSd Paragraph 22, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988 sind. Das Zulassungsvorbringen bietet für eine Zuordnung der revisionsgegenständlichen Wirtschaftsgüter zu der unternehmensberatenden Tätigkeit aber ebenso wenig Anhaltspunkte wie die Ausführungen der Revisionswerberin im Verfahren vor dem Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht. Im Schreiben der Revisionswerberin vom 31. März 2014 wird vielmehr darauf hingewiesen, dass die Revisionswerberin keine Steuerberatungsgesellschaft, sondern "Gewerblicher Buchhalter" und "Unternehmensberater" sei. Die Revisionswerberin habe nur den "Buchhaltungsumsatz" an die A GmbH verkauft, weil die Abrechnung der A GmbH gemeinsam mit deren Steuerberatungsleistungen für den Klienten verständlicher sei, als getrennte Abrechnungen von zwei Kanzleien. Der "Bereich Unternehmensberatung" bleibe selbstverständlich bestehen und erziele weiterhin "eigene Umsätze".

¹⁹ Dass es im Hinblick auf das von der Revisionswerberin angeführte Urteil des EuGH vom 22. Oktober 2009, in der Rechtssache *Swiss Re*, C-242/08, nahe liegt, die Übertragung eines Kundenstocks als sonstige Leistung und nicht als Lieferung zu beurteilen, trifft zu (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG5, § 3 Tz 20, 23 und 149/1, mit Hinweisen auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Welche Entscheidungsrelevanz dieser Unterscheidung im Revisionsfall zukommen sollte, lässt die Revision allerdings im Dunkeln.¹⁹ Dass es im Hinblick auf das von der Revisionswerberin angeführte Urteil des EuGH vom 22. Oktober 2009, in der Rechtssache *Swiss Re*, C-242/08, nahe liegt, die Übertragung eines Kundenstocks als sonstige Leistung und nicht als Lieferung zu beurteilen, trifft zu (vergleiche, *Ruppe/Achatz*, UStG5, Paragraph 3, Tz 20, 23 und 149/1, mit Hinweisen auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Welche Entscheidungsrelevanz dieser Unterscheidung im Revisionsfall zukommen sollte, lässt die Revision allerdings im Dunkeln.

²⁰ Nach Art. 63 Mehrwertsteuersystemrichtlinie treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Von einem Auseinanderklaffen dieser Zeitpunkte kann keine Rede sein, wenn - wie vom Bundesfinanzgericht festgestellt - der Kundenstock auf die A GmbH übertragen wurde. Eine zeitraumbezogene Duldungsleistung (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG5, § 3a Tz 222 und 223) läge nur dann vor, wenn - wie von der Revisionswerberin im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht behauptet - der Kundenstock lediglich zur zeitlich begrenzten Nutzung überlassen worden wäre.²¹ Soweit die Revisionswerberin in den Zulassungsgründen von einer "Nutzungsüberlassung eines Kundenstocks" spricht, geht sie von einem anderen Sachverhalt aus als das Bundesfinanzgericht und bekämpft im Ergebnis die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts.²² Eine in einem Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung, wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. für viele VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050).²³ Da sich das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG aus dem Vorbringen zur Zulässigkeit der Revision nicht ableiten lässt, war die Revision gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 3 VwGG in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.²⁴ Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 VwGG abgesehen werden.²⁰ Nach Artikel 63, Mehrwertsteuersystemrichtlinie treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Von einem Auseinanderklaffen dieser Zeitpunkte kann keine Rede sein, wenn - wie vom Bundesfinanzgericht festgestellt - der Kundenstock auf die A GmbH übertragen wurde. Eine zeitraumbezogene Duldungsleistung (vergleiche, *Ruppe/Achatz*, UStG5, Paragraph 3 a, Tz 222 und 223) läge nur dann vor, wenn - wie von der Revisionswerberin im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht behauptet - der Kundenstock lediglich zur zeitlich begrenzten Nutzung überlassen worden wäre.²¹ Soweit die Revisionswerberin in den Zulassungsgründen von einer "Nutzungsüberlassung eines Kundenstocks" spricht, geht sie von einem anderen Sachverhalt aus als das Bundesfinanzgericht und bekämpft im Ergebnis die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts.²² Eine in einem Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung, wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Artikel 133, Absatz

4, B-VG auf vergleiche , für viele VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050). 23 Da sich das Vorliegen der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG aus dem Vorbringen zur Zulässigkeit der Revision nicht ableiten lässt, war die Revision gemäß Paragraph 34, Absatz eins und Absatz 3, VwGG in einem gemäß Paragraph 12, Absatz 2, VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen. 24 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG abgesehen werden.

Wien, am 27. Juni 2019

Gerichtsentscheidung

EuGH 62008CJ0242 Swiss Re Germany Holding VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018150078.L00

Im RIS seit

24.09.2019

Zuletzt aktualisiert am

24.09.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at