

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat XYZ in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch die Khüny & Bliem Steuerberatungsgesellschaft KG, über die Beschwerden vom 7. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 26. Jänner 2018 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 und Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis März 2017 und April bis Juni 2017, Steuernummer abc, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Oktober 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin MN zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Anlässlich einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO der GemeinschaftX, umfassend die Jahre 2012 bis 2016, stellte der Prüfer fest, dass sich die Mitglieder der Gemeindegutsagrargemeinschaft Ort1 nach dem Bezug des Rechtholzes als Mitunternehmer unter der Führung von AB zur GemeinschaftX zusammengeschlossen hätten, um in der Folge dieses Holz zu verkaufen. Nach außen sei immer die GemeinschaftX aufgetreten, sie habe die

Rechnungen an die Käufer erstellt bzw. seien Gutschriften von den Käufern an die GemeinschaftX erstellt worden. In diesen Rechnungen bzw. Gutschriften sei immer die Pauschalbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 in Anspruch genommen worden.

Holzbezugsrechte (Holzservitutsrechte) seien vorwiegend mit land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften (Stammsitzliegenschaften) verbundene, im Grundbuch eingetragene, vererb- und veräußerbare Rechte auf Bezug einer bestimmten jährlichen Holzmenge aus fremden Wäldern. Diese Rechte würden zwar gemäß § 11 Abs. 4 BewG 1955 grundsätzlich nicht im Einheitswert erfasst werden, sie gehörten aber bei „*Verknüpfung*“ mit dem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Besitz zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, wobei hinsichtlich der Vermögenszuordnung die ertragsteuerlichen Grundsätze zu beachten seien (Hinweis auf EStR 2000 Rz 4185a). Werde - wie im vorliegenden Fall - für den Bezug des „*Rechtholzes*“ seitens des Bezugsberechtigten keine Gegenleistung an den Rechtsverpflichteten (hier: die Gemeindegutsagrargemeinschaft Ort1) erbracht und entnehme der Verpflichtete das Holz aus seinem Forstbetrieb, habe er unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 UStG 1994 eine Entnahmeeigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen. Die Bemessungsgrundlage bestimme sich nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (Hinweis auf UStR 2000 Rz 679).

Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen wie die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) seien dann Unternehmer, wenn sie selbständig seien und durch nachhaltige Erbringung gewerblicher oder beruflicher Tätigkeiten als Gesellschaft (Gemeinschaft) nach außen hin in Erscheinung träten. Liege hingegen eine bloße Innengesellschaft vor, die lediglich das Verhältnis der Gesellschafter untereinander betreffe und nicht das Auftreten als Gesellschaft/Gemeinschaft nach außen hin bezwecke, werde hierdurch keine Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 begründet und allfällige Umsätze seien direkt den jeweiligen Gesellschaftern/Mitgliedern zuzurechnen. Ob ein Handeln im eigenen Namen der Gemeinschaft vorliege, sei somit vor allem vom Außenverhältnis, also vom Auftreten nach außen hin, abhängig.

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes - Verkauf des Rechtholzes durch die GemeinschaftX im eigenen Namen und auf eigene Rechnung - seien die Umsätze der GemeinschaftX als Unternehmer iSd UStG 1994 direkt zuzurechnen. Mangels Umsatzerzielung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sei die Pauschalbesteuerung nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 nicht anwendbar. Die aus den Holzverkäufen erzielten Umsätze unterlägen der Regelbesteuerung (ermäßigter Steuersatz von 10 % für Lieferungen bis einschließlich 2012, Normalsteuersatz von 20 % für Lieferungen ab dem 1. Jänner 2013). Die Einlage des Holzes in die GemeinschaftX durch die Holzbezugsberechtigten sei nicht steuerbar, ein Vorsteuerabzug daher nicht möglich. Dem Antrag auf Berücksichtigung der Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG 1994 werde entsprochen (vgl. Tz 1, 2 und 4 des Bp-Berichtes vom 23. Jänner 2018, ABNr. 123).

2. Das Finanzamt F folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 26. Jänner 2018 für die GemeinschaftX Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 und Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2017 sowie April bis Juni 2017. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der Außenprüfung verwiesen, die der aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

3. Gegen diese Bescheide erhob die GemeinschaftX am 7. Februar 2018 fristgerecht Beschwerden, die sich gegen die Erlassung der Umsatzsteuerbescheide an die GemeinschaftX sowie gegen den zugrunde gelegten Steuersatz und die ermittelten Vorsteuerbeträge richteten. Es wurde die ersatzlose Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide beantragt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Mitglieder der Agrargemeinschaft Ort1 grundbücherlich festgelegte Bezugsrechte von Holz hätten. Sie könnten das Holz selber schlägern oder geschlägert von der Agrargemeinschaft beziehen. Im Grundbuch seien die Anteilsrechte für jede Stammsitzliegenschaft angemerkt. Dieses grundbücherliche Recht berechtige jedes Agrargemeinschaftsmitglied zum Bezug von Holz. Die Rechte und Pflichten solcher bäuerlichen Nutzungsrechte seien im Wald- und Weideservitutengesetz geregelt.

Gemäß § 34 Abs. 3 Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 (TFLG 1996) seien Agrargemeinschaften Körperschaften des öffentlichen Rechtes. In der Agrargemeinschaft werde die Entnahme des Holzes umsatzsteuerlich als ein Eigenverbrauch versteuert (keine Pauschalbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994). Das entnommene Holz werde dann von den Agrargemeinschaftsmitgliedern verkauft. Der Weiterverkauf des Holzes werde von der Abgabenbehörde wieder mit 20 % Umsatzsteuer belegt, ohne dass der Eigenverbrauch durch eine Rechnungslegung als Vorsteuer abgezogen werden könne. Eine derartige Behandlung des Sachverhaltes führe zu einer Doppelbesteuerung mit Umsatzsteuer. Der Obmann der Agrargemeinschaft Ort1, AB, besitze selbst ein Holzschlägerungsunternehmen und habe für alle Agrargemeinschaftsmitglieder, die einen Verkauf des Holzes gewünscht hätten, einen Käufer gesucht. Der Verkauf sei dann einheitlich abgewickelt und der Erlös nach den Anteilen der Agrargemeinschaftsmitglieder verteilt worden.

Die GemeinschaftX setze sich jedes Jahr aus unterschiedlichen Mitgliedern zusammen. Es werde jedes Jahr Holz geschlägert, das den einzelnen Agrargemeinschaftsmitgliedern zustehe. Jedes Agrargemeinschaftsmitglied entscheide jedes Jahr für sich, ob es das Holz selbst schlägere, selbst verkaufe, selbst verwende oder AB mit einem Verkauf beauftrage. Die Anzahl der Mitglieder der Agrargemeinschaft Ort1, die AB beauftragen würden, ihr Holz zu verkaufen, schwanke jedes Jahr. Es gebe keinen schriftlichen Vertrag, dass sich die Agrargemeinschaftsmitglieder zu einer GesbR zusammengeschlossen hätten. Die Abrechnungen seien teilweise im Gutschriftsweg durch die Sägewerke erfolgt. Die Einnahmen aus dem Holzverkauf würden auf ein Konto bei der Bank1, lautend auf AB, überwiesen werden.

Die GemeinschaftX verkaufe für unterschiedliche Mitglieder jedes Jahr Holz. Es lägen keine Organisation, kein schriftlicher Vertrag, keine Betriebsmittel vor. Es liege somit keine auf Dauer angelegte Gemeinschaft vor, die als selbständiger Unternehmer nachhaltig Holz verkaufe. Mit dem Verkauf des Holzes eines Jahres sei die Tätigkeit eingestellt. Wenn man der Auffassung der Abgabenbehörde folge, dass eine Personengesellschaft gegeben sei, dann führe der einmalige Verkauf der jährlich geschlägerten Holzmenge zum Vorliegen einer Arbeitsgemeinschaft (ARGE). Umsatzsteuerlich komme einer ARGE Unternehmereigenschaft zu, wenn sie nach außen auftrete. Die Nachhaltigkeit sei dann gegeben, wenn es sich bei dem einmaligen Auftrag um eine längere Tätigkeit handle. Die Mitglieder der ARGE würden daneben selbst Unternehmer bleiben. Somit verkaufe jedes Agrargemeinschaftsmitglied das Holz an die ARGE und diese verkaufe es dann weiter. Es liege - entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde - keine Sacheinlage in ein „*Gesellschaftsvermögen*“ vor, sondern ein Leistungsaustausch.

In den Beschwerden wurde weiters ausgeführt, dass fast alle Mitglieder der GemeinschaftX Landwirte bzw. auch Gewerbebetriebe seien. Der Auffassung der Abgabenbehörde zufolge hätten sich die Landwirte für den Holzverkauf zusammengeschlossen. Sie würden alle Urprodukte verkaufen, wodurch die - nach Meinung der Abgabenbehörde - vorliegende GesbR Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erziele. Der GemeinschaftX stehe daher auch die Begünstigung der Pauschalbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 zu.

Das TFLG 1996 führe aus, dass die gemeinsame Nutzung von Grund und Boden bzw. Nutzungsrechten für land- und forstwirtschaftliche Zwecke per Gesetz zu einer Agrargemeinschaft führe. Es stelle sich die Frage, inwieweit durch den „*gemeinsamen*“ Verkauf eine gemeinsame Nutzung von Grund und Boden für land- und forstwirtschaftliche Zwecke vorliege und dies eine Agrargemeinschaft darstelle, die steuerlich als Körperschaft des öffentlichen Rechtes zähle. Der Agrargemeinschaft stehe gemäß § 22 Abs. 7 UStG 1994 die Durchschnittssatzbesteuerung zu.

Die GemeinschaftX wendete sich auch gegen die Auffassung der Abgabenbehörde, dass die Mitglieder das von der Agrargemeinschaft Ort1 bezogene Holz aus ihrem Privatvermögen ohne Umsatzsteuer in das Gesellschaftsvermögen des Gewerbebetriebes eingelegt hätten (Sacheinlage). Die Mitglieder würden den Beschluss zum Verkauf des Holzes bereits vor der Schlägerung fassen. Somit stehe zum Zeitpunkt des Holzbezuges schon fest, wer sein Holz verkaufen wolle. Eine fiktive Entnahme ins Privatvermögen habe dabei keinen Platz. Das Holz werde von der Agrargemeinschaft direkt in den Gewerbebetrieb überführt, somit von einem Betrieb (der Körperschaft des öffentlichen Rechtes) in einen anderen Betrieb. Die Überführung sei mit Umsatzsteuer zu erfassen und berechtige damit beim Gewerbebetrieb zum Vorsteuerabzug.

Die GemeinschaftX gab auch zu verstehen, dass das in Form einer Personengesellschaft bestehende Unternehmen nach Abwicklung des Holzverkaufes eines Jahres wieder beendet sei und sich im nächsten Jahr für den neuerlichen Verkauf von Holz wieder neu gründe. Es würden alle Mitglieder der Agrargemeinschaft Ort1 jährlich gefragt werden, was sie mit ihrem Rechtholzbezugsrecht machen wollen. Die Mitglieder trafen somit jährlich eine Entscheidung. Aufgrund fehlender Organisation könne nicht von einem Dauerbestand der Personengesellschaft ausgegangen werden.

Im Übrigen sei von der Beendigung der Personengesellschaft auszugehen, weil der letzte Holzverkauf im Jänner 2018 bereits anders abgewickelt worden sei. Jedes einzelne Agrargemeinschaftsmitglied verkaufe nunmehr sein Holz direkt an das Sägewerk. Diesbezüglich wurde auf eine den Beschwerden beigelegte Abrechnung vom 12. Jänner 2018 verwiesen. Umsatzsteuerbescheide, die nach Beendigung einer Personengesellschaft an diese ergehen, könnten keine Rechtswirkungen entfalten. Da die Personengesellschaft nicht existent sei, seien die bekämpften Umsatzsteuerbescheide Nichtbescheide und ersatzlos aufzuheben.

In den Beschwerden stellte die GemeinschaftX gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO den Antrag, dass die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben habe.

4. Mit Vorlagebericht vom 5. Mai 2018 legte das Finanzamt F die gegenständlichen Beschwerden vom 7. Februar 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Infolge Verhinderung iSd § 9 Abs. 9 BFGG wurde die vorliegende Rechtssache durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 11. Oktober 2019 umverteilt und dem vorsitzenden Richter am 16. Oktober 2019 zur Erledigung zugeteilt.

II. Sachverhalt

1. Bei der Agrargemeinschaft Ort1 handelt es sich um eine Gemeindegutsagrargemeinschaft, ihr liegt der Regulierungsplan vom TagX zugrunde. Sie hat ihren Sitz in Gemeinde1, A-Straße, als Obmann der Agrargemeinschaft Ort1 ist AB tätig. Sie besteht aus den Eigentümern der in EZ a KG b näher angeführten Stammsitzliegenschaften, denen Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft Ort1 zukommen. Mit den Stammsitzliegenschaften ist die Zugehörigkeit (Mitgliedschaft) zur Agrargemeinschaft Ort1 zu den in EZ a KG b näher angeführten Anteilsrechten verbunden. Die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft Ort1 ist bei den jeweiligen Stammsitzliegenschaften grundbücherlich angemerkt. Die Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft Ort1 werden von Land- und Forstwirten, aber auch Privaten und Gewerbebetrieben (zB G-GmbH.) als jeweilige Eigentümer der Stammsitzliegenschaften gehalten.

Im Rahmen der Nutzung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke liefert die Agrargemeinschaft Ort1 Holz an diverse Abnehmer im In- und Ausland, wobei von den Leistungsempfängern teilweise mittels Gutschriften, gerichtet an die Agrargemeinschaft Ort1,

z.H. AB, abgerechnet wird. Die Agrargemeinschaft Ort1 ist unter der UID 11 erfasst (gültig ab dem TagY).

2. Den Eigentümern der Stammsitzliegenschaften steht ein Holzbezugsrecht aus diversen Grundstücken der Agrargemeinschaft Ort1 zu. Der Bezug des so genannten Rechtholzes (Nutzholz, Brennholz) richtet sich nach dem Haus- und Gutsbedarf. Von den Mitgliedern der Agrargemeinschaft Ort1 wurde im Streitzeitraum im Rahmen ihres Holzbezugsrechtes ausschließlich Nutzholz bezogen, das Brennholz wurde - soweit benötigt - von der Agrargemeinschaft Ort1 zugekauft. Von der Agrargemeinschaft Ort1 wurde der Bezug des Rechtholzes durch die Agrargemeinschaftsmitglieder umsatzsteuerlich als Eigenverbrauch versteuert (mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % bis einschließlich 2012, mit dem Normalsteuersatz von 20 % für das Jahr 2013). Dabei wurden die von der Bezirksforstinspektion jährlich (für das Nutzholz und Brennholz) ermittelten Stockpreise pro Festmeter als Bemessungsgrundlage herangezogen.

3. Die Mitglieder der Agrargemeinschaft Ort1 schlossen sich zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (zur „GemeinschaftX“) zusammen mit dem Zweck, das von der Agrargemeinschaft Ort1 bezogene Rechtholz (Nutzholz) zu verkaufen. Die Holzverkäufe erfolgten zu marktüblichen Preisen. Das Agrargemeinschaftsmitglied AB, gleichzeitig auch Obmann der Agrargemeinschaft Ort1, wurde dabei von den Mitgliedern der GemeinschaftX mit der Abwicklung der Holzverkäufe betraut. Dies auch vor dem Hintergrund, dass AB als Einzelunternehmer ein Forstunternehmen in Gemeinde1, B-Straße, betreibt, das spezialisiert ist auf „Handel“. Er war Ansprechperson in allen Belangen der GemeinschaftX. Er bahnte die Verkäufe des den Agrargemeinschaftsmitgliedern zugewiesenen Rechtholzes an und verkaufte das Rechtholz für die GemeinschaftX an diverse Abnehmer. Er führte - im Rahmen seines Forstunternehmens - auch die Holzschlägerungen (des Rechtholzes) durch. Diese Leistungen („Leistungen“) wurden vom Forstunternehmen AB entsprechend abgerechnet, wobei die Rechnungen an die „GemeinschaftX, zH BA, Gemeinde1“ gerichtet wurden.

4. Die GemeinschaftX ist bei den Holzverkäufen im eigenen Namen nach außen aufgetreten. Die von AB erstellten Ausgangsrechnungen lauten auf „GemeinschaftX, Gemeinde1, B-Straße“ als leistenden Unternehmer. Für die Überweisung des Rechnungsbetrages wurde auf den Ausgangsrechnungen die Internationale Bankkontonummer (IBAN) Nummer1 angegeben. Dabei handelt es sich um das Konto der GemeinschaftX bei der Bank2. mit der Konto-Nr. Nummer2, über das AB verfügungsberechtigt war.

Von den Leistungsempfängern wurden die Holzverkäufe vielfach auch mittels Gutschriften abgerechnet (vgl. etwa die Abrechnungen der O-GmbH bzw. der P-GmbH.). Diese Abrechnungen mittels Gutschrift wurden an die „GemeinschaftX, zH BA, B-Straße, Gemeinde1“ gerichtet.

Im Zuge der Außenprüfung wurden für den Streitzeitraum folgende Holzverkäufe durch die GemeinschaftX festgestellt (vgl. Anlage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Jänner 2018, ABNr. 123):

Käufer	Zahlungsdatum	Betrag brutto
O-GmbH, Ort2	12.01.2012	24.374,92 €
O-GmbH, Ort2	31.01.2012	36.532,50 €
O-GmbH, Ort2	08.08.2012	25.510,28 €
O-GmbH, Ort2	03.10.2012	14.764,00 €
O-GmbH, Ort2	30.10.2012	1.484,47 €
Q-GmbH, Ort3	16.07.2012	7.105,76 €
Q-GmbH, Ort3	12.10.2012	<u>2.252,08 €</u>
	2012 gesamt	112.024,01 €
Q-GmbH, Ort3	31.01.2013	19.554,65 €
O-GmbH, Ort2	07.01.2013	35.635,26 €
O-GmbH, Ort2	08.10.2013	68.988,89 €
Q-GmbH, Ort3	20.06.2013	<u>8.179,70 €</u>
	2013 gesamt	132.358,50 €
O-GmbH, Ort2	07.01.2014	60.851,53 €
R-GmbH., Ort4	06.03.2014	2.901,94 €
R-GmbH., Ort4	25.06.2014	<u>6.949,62 €</u>
	2014 gesamt	70.703,09 €
O-GmbH, Ort2	16.12.2015	102.219,64 €
P-GmbH., Ort5	25.03.2015	80.508,95 €
S-GmbH, Betrieb, Ort6	10.11.2015	<u>3.716,36 €</u>
	2015 gesamt	186.444,95 €

O-GmbH, Ort2	21.04.2016	12.866,50 €
Q-GmbH, Ort3	25.04.2016	<u>22.904,81 €</u>
	2016 gesamt	35.771,31 €
O-GmbH, Ort2	18.01.2017	20.020,21 €
O-GmbH, Ort2	02.02.2017	5.472,43 €
O-GmbH, Ort2	23.02.2017	15.531,99 €
O-GmbH, Ort2	15.05.2017	<u>49.297,37 €</u>
	1-6/2017 gesamt	90.322,00 €

AB hat auch die entsprechenden Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben der GemeinschaftX geführt.

Die GemeinschaftX nahm bei den Holzverkäufen die Pauschalierungsregelung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 in Anspruch. Dementsprechend wurde auf den Ausgangsrechnungen und den Abrechnungen mittels Gutschrift die Umsatzsteuer mit dem Steuersatz von 12 % (bis 31. Dezember 2015) bzw. 13 % (ab 1. Jänner 2016) ausgewiesen, teilweise mit dem Zusatz „*pauschalierter Landwirt gem. § 22 (1) UStG 1994*“. Umsatzsteuererklärungen wurden von der GemeinschaftX nicht eingereicht.

Am TagZ wurde für die „Bf.“ die UID 22 vergeben. Diesbezüglich wurde vom Finanzamt F ein „*Bescheid über die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer*“ ausgestellt, wonach die UID „*für Ihr Unternehmen*“ auf der Grundlage des Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 erteilt wurde.

5. Die auf dem Bankkonto der GemeinschaftX bei der Bank2. mit der Konto-Nr. Nummer2 zugeflossenen Einnahmen aus den Holzverkäufen wurden - nach Abzug der angefallenen Ausgaben (zB für Holzschlägerungsarbeiten) - auf die beteiligten Mitglieder aufgeteilt und ausbezahlt. Die Aufteilung und Auszahlung dieses so genannten „*Überlings*“ erfolgte entsprechend den von den Mitgliedern an der GemeinschaftX gehaltenen Anteilen. Auf dem Bankkonto der GemeinschaftX sind die (jeweils am Jahresende) erfolgten Auszahlungen des „*Überlings*“ unter namentlicher Anführung des jeweiligen Empfängers mit dem Verwendungszweck „*Rechtholz*“ erfasst. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurden für die Gemeinschaft nicht erstellt.

6. Im Zuge der Außenprüfung zu ABNr. 123 ging das Finanzamt F von der Unternehmereigenschaft der GemeinschaftX aus. Die GemeinschaftX unterhalte jedoch keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern betreibe einen gewerblichen Holzhandel. Die Pauschalierungsregelung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 könne daher für die Holzverkäufe nicht in Anspruch genommen werden. Die mit dem

Verkauf von Rechtholz (Nutzholz) erzielten Umsätze seien nach vereinbarten Entgelten mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % (für Lieferungen bis einschließlich 2012) bzw. dem Normalsteuersatz von 20 % (für Lieferungen ab dem 1. Jänner 2013) zu versteuern.

Dem Antrag auf Berücksichtigung der Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG 1994 sei zu entsprechen. Darüber hinaus wurden im Zuge der Außenprüfung abziehbare Vorsteuerbeträge aufgrund der vorgelegten Belege (Eingangsrechnungen des Forstunternehmens AB für Holzschlägerungsarbeiten, Abrechnungen der GemeinschaftX mittels Gutschrift im Hinblick auf den Zukauf von Nutzholz) berücksichtigt (422,89 € im Jahr 2013, 5.902,74 € im Jahr 2015).

7. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den anlässlich der Außenprüfung zu ABNr. 123 vorgelegten Unterlagen.

Streit besteht darüber, ob der GemeinschaftX Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG 1994 zukommt bzw. - zutreffendenfalls - ob sie die Holzverkäufe nach der Pauschalierungsregelung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 versteuern kann. Strittig ist auch die Höhe des Vorsteuerabzuges bei der GemeinschaftX.

III. Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gilt jedoch stets (auch) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5). Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a erster Teilstrich UStG 1994 in der ab dem 1. Jänner 2009 anzuwendenden Fassung des 2. AbgÄG 2008, BGBl. I Nr. 140/2008,

ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43a aufgezählten Gegenstände.

Das Verzeichnis der dem Steuersatz von 10 % unterliegenden Gegenstände (Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG 1994) erfasste unter Z 42 lit. b auch Holz, und zwar Rohholz, auch entrindet, vom Splint befreit oder zwei- oder vierseitig grob zugerichtet, ausgenommen tropische Hölzer (aus Unterpositionen 4403 10, 4403 20, 4403 91, 4403 92 00 sowie Unterpositionen 4403 99 10, 4403 99 30 und 4403 99 98 der Kombinierten Nomenklatur). Z 42 lit. b dieser Anlage wurde durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, aufgehoben. Seit dem 1. Jänner 2013 unterliegen die Lieferungen und die Einfuhr von Rohholz somit dem Normalsteuersatz von 20 %.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (bzw. § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 in der ab dem 15. August 2015 anzuwendenden Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 können Unternehmer die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach folgenden Durchschnittssätzen ermitteln: Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (bzw. § 17 Abs. 2 Z 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes 1988; vgl. die ab dem 1. Jänner 2016 anzuwendende Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, können die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8 % des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften, höchstens jedoch mit einer abziehbaren Vorsteuer von 3.960 Euro, berechnen. Eine Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge mit dem Durchschnittssatz ist gesondert für jeden Betrieb möglich. Mit diesem Durchschnittssatz werden sämtliche Vorsteuern abgegolten, ausgenommen

a) Vorsteuerbeträge für Lieferungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungskosten 1.100 Euro übersteigen, sowie für die Lieferung von Grundstücken des Anlagevermögens. Diese Ausnahme gilt sinngemäß für die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Einfuhren, die diesen Lieferungen entsprechen;

b) Vorsteuerbeträge für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Herstellung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Herstellungskosten 1.100 Euro übersteigen;

c) Vorsteuerbeträge für Lieferungen von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§

128 der Bundesabgabenordnung) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Vorsteuerbeträge für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand bilden. Diese Ausnahme gilt sinngemäß für die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Einfuhren, die diesen Lieferungen entsprechen.

Diese Vorsteuerbeträge sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 zusätzlich abziehbar.

Gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 in der für die Streitjahre 2012 bis 2014 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 106/1999 wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt. Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 (bzw. „§ 12 Abs. 10 bis 12“ lt. AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, ab der Veranlagung für das Jahr 2014) sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

§ 22 Abs. 1 UStG 1994 in der für das Streitjahr 2015 geltenden Fassung des BudBG 2014, BGBl. I Nr. 40/2014, hat folgenden Wortlaut:

„Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, deren im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze 400.000 Euro nicht übersteigen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 bis 12 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.“

Der zweite Satz des § 22 Abs. 1 UStG 1994 wurde durch das StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, ab dem 1. Jänner 2016 wie folgt abgeändert:

„Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden oder der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 3 anzuwenden ist, wird die Steuer für diese Umsätze mit 13 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt.“

Gemäß § 22 Abs. 3 UStG 1994 ist als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und

Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955. Die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder Teilbetriebes gilt nicht als steuerbarer Umsatz.

Die Bestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 6 UStG 1994 sind gemäß § 22 Abs. 7 UStG 1994 auch auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuwenden, wenn die Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre 400.000 Euro nicht überstiegen haben. Wird diese Umsatzgrenze nicht überschritten, so gelten die Abs. 1 bis 6 nur für jene land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, hinsichtlich welcher der nach den Grundsätzen des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 unter Berücksichtigung von Zupachtungen und Verpachtungen zum 1. Jänner eines Jahres ermittelte Wert der bei Unterhalten eines zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Betriebes selbstbewirtschafteten Fläche 150.000 Euro nicht übersteigt.

IV. Erwägungen

1. Agrargemeinschaft Ort1:

1.1. Bei der Agrargemeinschaft Ort1 handelt es sich um eine regulierte Gemeindegutsagrargemeinschaft (Regulierungsplan vom TagX). Sie besteht aus den jeweiligen Eigentümern der in EZ a KG b näher angeführten Stammsitzliegenschaften. Mit den Stammsitzliegenschaften ist die Zugehörigkeit (Mitgliedschaft) zur Agrargemeinschaft Ort1 zu den in EZ a KG b näher angeführten Anteilsrechten verbunden.

1.2. Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform sind jene Personengemeinschaften, die auf der Grundlage des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG und den Grundsatzgesetzen des Bundes nach den jeweiligen Ausführungsgesetzen der Länder bestehen.

Für alle Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform gilt, dass sie körperschaftsteuerrechtlich als Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln sind, wenn sie entweder durch die jeweilige landesgesetzliche Regelung als solche eingerichtet sind oder ihnen aus der Aufgabenstellung öffentlich-rechtliche Rechtspersönlichkeit eingeräumt ist oder sie auf Grund der besonderen Stellung im öffentlichen Leben auch ohne formalgesetzliche Untermauerung abgabenrechtlich wie Körperschaften öffentlichen Rechts behandelt werden. Tritt allerdings bei nicht ausdrücklich vom Gesetz als Körperschaften öffentlichen Rechts eingerichteten Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform die öffentliche Aufgabenstellung gegenüber überwiegend privaten Interessen der Anteilsberechtigten zurück, dann sind sie, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen, körperschaftsteuerrechtlich den Körperschaften privaten Rechts, bei fehlender Rechtspersönlichkeit den nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen zuzurechnen.

Zu den Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG gehören auch die Agrargemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951, BGBl. Nr. 103/1951. Körperschaftsteuerrechtlich sind Agrargemeinschaften Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988, wenn sie durch Landesgesetz als solche eingerichtet sind. Im Übrigen sind sie als Körperschaften privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zu beurteilen, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen. Agrargemeinschaften, denen Rechtspersönlichkeit fehlt, sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988. Die Frage, ob Agrargemeinschaften Rechtspersönlichkeit haben, ist in erster Linie an Hand jener Vorschriften zu beurteilen, die die einzelnen Bundesländer in Ausführung des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, erlassen haben (OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93). Maßgeblich für die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften sind die landesgesetzlichen Regelungen (vgl. *Rauscher, „Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht“* in SWK-Heft 18/2001, S. 474 ff).

1.3. § 34 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996 (TFLG 1996), LGBl. Nr. 74/1996 idGF, lautet wie folgt:

„Agrargemeinschaften

(1) Die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer der Liegenschaften, an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist (Stammsitzliegenschaften), bildet einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen, sowie bei Agrargemeinschaften nach § 33 Abs. 2 lit. c einschließlich der substanzberechtigten Gemeinde, eine Agrargemeinschaft.

(2) Die Einrichtung und die Tätigkeit von Agrargemeinschaften ist bei Agrargemeinschaften, die aus mehr als fünf Mitgliedern bestehen, von Amts wegen, bei Agrargemeinschaften mit bis zu fünf Mitgliedern auf Antrag mit Bescheid (Satzungen) zu regeln.

(3) Agrargemeinschaften sind Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

(4) Bei Agrargemeinschaften, denen keine Satzungen verliehen sind, entscheidet mangels einer anderen Vereinbarung die Mehrheit der Stimmen, die nach dem Verhältnis der Anteile der Mitglieder zu zählen sind. Die gemeinschaftlichen Nutzungen und Lasten sind nach dem Verhältnis der Anteile auszumessen. Sind keine Anteile festgelegt, so ist jeder Anteil als gleich groß anzusehen.“

§ 33 Abs. 1 TFLG 1996, LGBl. Nr. 74/1996 idGF, definiert den Begriff der agrargemeinschaftlichen Grundstücke wie folgt:

„Agrargemeinschaftliche Grundstücke im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke, die von allen oder mehreren Mitgliedern einer Gemeinde oder von den Mitgliedern einer Nachbarschaft, einer Interessentschaft, einer Fraktion oder einer ähnlichen Mehrheit von Berechtigten kraft einer mit einer Liegenschaft (Stammsitzliegenschaft) verbundenen oder einer persönlichen (walzenden) Mitgliedschaft gemeinschaftlich und unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke auf Grund alter Übung genutzt werden. Als gemeinschaftliche Nutzung gilt auch eine wechselweise sowie eine nach Raum, Zeit und Art verschiedene Nutzung.“

1.4. Die Agrargemeinschaft Ort1 ist nach § 34 TFLG 1996, LGBI. Nr. 74/1996 idgF, unbestritten eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Im Umsatzsteuerrecht bestehen für Agrargemeinschaften keine besonderen Bestimmungen, es sind die allgemeinen Regelungen anzuwenden. Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich und damit unternehmerisch tätig (§ 2 Abs. 3 UStG 1994). Aufgrund der Regelung des § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts (daher auch Agrargemeinschaften in der Rechtsform der Körperschaft öffentlichen Rechts) somit auch mit ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unternehmerisch tätig.

Die Agrargemeinschaft Ort1 erzielt Umsätze aus der gemeinschaftlichen Nutzung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke. Die Agrargemeinschaft Ort1 liefert Holz an diverse Abnehmer im In- und Ausland, wobei von den Leistungsempfängern teilweise mittels Gutschriften, gerichtet an die Agrargemeinschaft Ort1, z.H. AB, abgerechnet wird. Für die Agrargemeinschaft Ort1 wurde auch eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ausgestellt. Umsatzsteuerlich sind die Umsätze der Gemeindegutsagrargemeinschaft zuzurechnen, wenn diese - wie hier - im Außenverhältnis im eigenen Namen auftritt.

2. Rechtholzbezugsrecht der Agrargemeinschaftsmitglieder:

2.1. Den Mitgliedern einer Agrargemeinschaft stehen Nutzungsrechte zu. Die an der Agrargemeinschaft Beteiligten sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden (agrargemeinschaftlichen) Grundstücken in der von der jeweiligen Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen. Dies kann sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb usw.) als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen. Zum Begriff der „*Anteilsrechte*“ an Agrargemeinschaften sprach der Verfassungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 20. März 1964, B 80/63, aus:

„Unter Anteilsrechten an einer Agrargemeinschaft ist die Gesamtheit der Berechtigungen und Verpflichtungen zu verstehen, die aus der Mitgliedschaft zu einer Agrargemeinschaft entspringen. Diese Anteile bestimmen nicht nur die materiellen Ansprüche und Verpflichtungen, das Ausmaß der Nutzungen und bei Teilung die Größe der Abfindung in Grund und Boden, sondern auch das Maß der Teilnahme an der Verwaltung. Überall dort, wo das Gesetz nichts anderes verfügt, ist das nach Anteilsrechten abgestufte Mitgliedschaftsrecht als einheitliches Recht für alle Formen der Teilhabe an der Gemeinschaft maßgebend.“

Das Anteilsrecht bildet die Grundlage der gegenseitigen Beziehungen zwischen der Agrargemeinschaft als solcher, ihren Mitgliedern und den agrargemeinschaftlichen Grundstücken. Das Anteilsrecht des einzelnen Mitgliedes ist ein doppeltes: einmal die Teilnahme an der Verwaltung der Gemeinschaft und des Gemeinschaftsvermögens und dann

die nach der Natur der Gemeinschaft verschieden gestaltete Beteiligung an der Substanz, den Nutzungen und den Einkünften der Gemeinschaft (vgl. OAS 2.12.1963, 323/63).

2.2. Aus den Holzerträgen des atypischen Gemeindegutswaldes sind zuerst die darauf lastenden Holzservitute und Holzbezugsverpflichtungen (lt. Grundbuch und Regulierungsplan) zu bedienen, danach wird das Rechtholz der Nutzungsberechtigten befriedigt und der verbleibende Rest des Holzertrages ist Überling. Der Bezug der Rechtholzmenge ist gedeckelt nach dem historischen Haus- und Gutsbedarf, nach dem jeweiligen Sachbedarf und nach der sich je nach Waldbestand und Waldbewirtschaftung ergebenden Holzmengen. Beim Bezug von Nutzholz besteht nur insoweit Anspruch auf bestimmte Sortimenten und Stärken oder auf eine bestimmte Holzart, als dies für den konkreten Bedarf erforderlich ist.

Im Hinblick auf den Umfang des historischen Haus- und Gutsbedarfs der anteilsberechtigten Stammsitzliegenschaften ist Folgendes anzumerken: Der Haus- und Gutsbedarf stellt - je nach dem örtlichen Brauch der Nutzungsteilhabe - die Beziehung zwischen der berechtigten Liegenschaft und der Widmung als agrargemeinschaftliches Grundstück her. Die agrargemeinschaftlichen Grundstücke dienen dem Zweck, die Bedürfnisse von berechtigten Liegenschaften in einer agrarisch dominierten Wirtschaftsverfassung an Nutzholz, Brennholz und Weidemöglichkeiten zu unterstützen. In vielen Gemeinden bzw. sonstigen örtlichen Gemeinschaften reichten nämlich seit jeher die den berechtigten Liegenschaften eigentümlichen Flächen nicht aus, den - unregelmäßigen - Bedarf einer Liegenschaft an Holz für das Wohnhaus, für Türen und Fenster, für Balkone und für das Dach, für die Wirtschaftsgebäude, Ställe, Zäune, Schupfen, Almhütten, Brunnen und Wasserleitungen, an Brennholz für Küche und Heizung, an Weidemöglichkeiten für Heimweide, Waldweide und Almweide zu decken (vgl. *Lang*, Tiroler Agrarrecht II, 1991, 245).

Zum Rechtholz zählen sowohl Nutz- als auch Brennholz. Alles Holz, das nicht Brennholz ist, zählt als Nutzholz. Holznutzungen, die nicht Eingang in den Hiebsatz eines Waldwirtschaftsplanes finden, sind kein Rechtholz im Sinne des historischen Haus- und Gutsbedarfes (etwa Astholz, welches aus dem Wald entfernt wird und hauptsächlich zur energetischen Biomasseenergiegewinnung verwendet wird; Nutzungen, die im Schutzwald außer Ertrag getätigt werden).

2.3. Zur Umsatzsteuerpflicht der Rechtholzbezüge bei der Agrargemeinschaft Ort1 wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.11.1982, 15/3125/80) verwiesen. Wenn es Zweck des Unternehmens der Agrargemeinschaft ist, den Grundbesitz der Gemeinschaft nutzbringend zu bewirtschaften, so steht eine Verwendung des aufgrund von Holzbezugsrechten den Mitgliedern zugestandenen Holzes außerhalb der Unternehmenszwecke und erfüllt damit den Eigenverbrauchstatbestand. Von der Agrargemeinschaft Ort1 wurde die Entnahme des Holzes durch die Agrargemeinschaftsmitglieder (der Rechtholzbezug) umsatzsteuerlich gemäß § 3 Abs. 2 UStG

1994 als Eigenverbrauch versteuert (mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % bis einschließlich 2012, mit dem Normalsteuersatz von 20 % für das Jahr 2013; ab dem Jahr 2014 wurde von der Agrargemeinschaft Ort1 - den Unterlagen der Außenprüfung zufolge - offenbar kein Eigenverbrauch mehr erklärt).

In ertragsteuerlicher Hinsicht ist im Hinblick auf die Rechtholzbezüge der Agrargemeinschaftsmitglieder von folgenden Überlegungen auszugehen: Für die Besteuerung des Mitgliedes einer körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaft spielt es keine Rolle, ob die Agrargemeinschaft öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet ist und auf welche Geschäfte der Agrargemeinschaft die Ausschüttungen zurückzuführen sind bzw. ob die den Ausschüttungen zugrunde liegenden Einkünfte bei der Agrargemeinschaft der Körperschaftbesteuerung unterlegen sind. Sofern Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften nicht ohnehin im Rahmen betrieblicher Einkünfte anfallen, sind sie Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988). Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften (ungeachtet dessen, ob sie öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet sind) rechnen bei den Mitgliedern ertragsteuerlich

- zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG 1988, wenn die Beteiligung dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Mitgliedes zuzuordnen ist; an einer solchen Zuordnung dürften - ungeachtet der abweichenden bewertungsrechtlichen Sicht (vgl. § 30 Abs. 2 Z 6 BewG) - im Falle der Bindung des Anteils an eine Stammsitzliegenschaft idR keine Zweifel bestehen. Die Ausschüttungen fallen - wegen § 30 Abs. 2 Z 6 BewG - nicht in die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung.
- zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988, wenn die Beteiligung nicht einem Betriebsvermögen zugehört; dies ist dann denkbar, wenn die Stammsitzliegenschaft, an die die Anteile gebunden sind, nicht betrieblich genutzt wird.
- zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988, wenn die Beteiligung dem Gewerbebetrieb des Mitgliedes zuzuordnen ist. So steht im Streitfall fest, dass die Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft Ort1 auch von Gewerbebetrieben (zB G-GmbH.) als jeweilige Eigentümer der Stammsitzliegenschaften gehalten werden.

Diese Unterscheidung ist idR deshalb nicht weiter relevant, weil die Ausschüttungen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen dem Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung unterliegen (§§ 93, 97 iVm § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d und § 27a EStG 1988). Der Kapitalertragsteuerabzug greift sowohl für Geld- wie auch für Sachausschüttungen (zB Rechtholz) und ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Erträge auf Ebene der Agrargemeinschaft landwirtschaftliche oder nichtlandwirtschaftliche Einkünfte darstellen, ob sie steuerbar, steuerfrei oder steuerpflichtig sind (vgl. *Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel*, „Die Besteuerung der Agrargemeinschaften“, SPRW 2013 Steu A, 1 (20, 21), mwN).

3. GemeinschaftX als Gesellschaft bürgerlichen Rechts:

3.1. Das Holzbezugsrecht steht den Mitgliedern der Agrargemeinschaft Ort1 zu, die angewiesenen Rechtholzmengen werden von den Agrargemeinschaftsmitgliedern als den Nutzungsberechtigten bezogen. Es ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass jedes Agrargemeinschaftsmitglied für sich selbst entscheiden kann, ob es das jährlich zugewiesene Rechtholz selbst schlägert oder schlägern lässt, ob es dieses Rechtholz für eigene Zwecke verwendet oder aber anderen Zwecken (insbesondere einem Verkauf) zuführt.

Im Streitfall haben sich die Mitglieder der Agrargemeinschaft Ort1 zu dem Zweck zusammengeschlossen, das ihnen zugewiesene Rechtholz (Nutzholz) gemeinschaftlich zu verkaufen. Zu diesem Zweck gründeten sie die „GemeinschaftX“ mit den an einem Verkauf des Rechtholzes interessierten Holzbezugsberechtigten als Beteiligten. Die GemeinschaftX wurde nach außen von AB, gleichzeitig auch Obmann der Agrargemeinschaft Ort1, vertreten. Er wurde mit der Abwicklung der Holzverkäufe für die GemeinschaftX (zu marktüblichen Preisen) betraut. Er war Ansprechperson in allen Belangen der GemeinschaftX (Anbahnung der Holzverkäufe, Verkauf des Rechtholzes an verschiedene Abnehmer, Erstellung der Ausgangsrechnungen, soweit nicht mittels Gutschriften abgerechnet wurde, Verantwortung für die Finanzgebarung), von ihm wurden auch die Aufteilung und Auszahlung des so genannten „Überlings“ an die Mitglieder der GemeinschaftX entsprechend den von ihnen gehaltenen Anteilen vorgenommen. Die Holzschlägerungen (des Rechtholzes) wurden von der GemeinschaftX „ausgelagert“; damit wurde das Forstunternehmen AB beauftragt, das seine im Rahmen dieses Einzelunternehmens erbrachten Leistungen gegenüber der GemeinschaftX entsprechend abrechnete.

3.2. Schließen sich zwei oder mehrere Personen durch einen Vertrag zusammen, um durch eine bestimmte Tätigkeit einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen, so bilden sie gemäß § 1175 Abs. 1 ABGB, JGS Nr. 946/1811 idgF, eine Gesellschaft. Sofern sie keine andere Gesellschaftsform wählen, bilden sie eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Sinn des 27. Hauptstücks des ABGB („*Von der Gesellschaft bürgerlichen Rechts*“). Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) ist nicht rechtsfähig (§ 1175 Abs. 2 ABGB, JGS Nr. 946/1811 idgF). Sie kann jeden erlaubten Zweck verfolgen und jede erlaubte Tätigkeit zum Gegenstand haben (§ 1175 Abs. 3 ABGB, JGS Nr. 946/1811 idgF). Die GesbR kann dem Betrieb eines Unternehmens dienen und auf Gewinn ausgerichtet sein oder auch nicht, etwa, wenn sie nur zur Vermögensverwaltung oder ideellen Zwecken dient. Das Gesellschaftsverhältnis beruht ausschließlich auf einem formfreien Vertrag, der eine *affectio societatis* (Wille zur Verfolgung eines gemeinschaftlichen Zwecks) erfordert; schon dies setzt voraus, dass der Gesellschaft zumindest zwei Personen angehören müssen (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014, 270 BlgNR XXV. GP, 6).

Gemäß § 1176 Abs. 1 ABGB, JGS Nr. 946/1811 idgF, können die Gesellschafter die Gesellschaft auf ihr Verhältnis untereinander beschränken (Innengesellschaft) oder gemeinschaftlich im Rechtsverkehr auftreten (Außengesellschaft). Ist der Gegenstand der Gesellschaft der Betrieb eines Unternehmens oder führen die Gesellschafter einen gemeinsamen Gesellschaftsnamen (§ 1177 ABGB), so wird vermutet, dass die Gesellschafter eine Außengesellschaft vereinbaren wollten.

Wenn die Gesellschafter unter einem gemeinsamen Namen auftreten, muss dieser gemäß § 1177 Abs. 1 ABGB, JGS Nr. 946/1811 idgF, auf das Bestehen einer solchen Gesellschaft hindeuten, zur Kennzeichnung der Gesellschaft geeignet sein und Unterscheidungskraft besitzen. Er darf über die Verhältnisse der Gesellschaft nicht in die Irre führen.

3.3. Bei der GemeinschaftX handelt es sich unzweifelhaft um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) im Sinne der vorstehenden Ausführungen. Der von den Gesellschaftern gemeinsam verfolgte Gesellschaftszweck besteht im Verkauf des ihnen zugewiesenen Rechtholzes zu marktüblichen Preisen. Das organisierte Zusammenwirken zwischen den einzelnen Gesellschaftern ist darin zu erblicken, dass die an der GemeinschaftX beteiligten Holzbezugsberechtigten eine gemeinsame Entscheidung über die zentralen Vorhaben der Gesellschaft getroffen haben und dabei AB mit der Vertretung und damit mit der Abwicklung der Holzverkäufe für die GemeinschaftX betraut haben. Der Einwand der Beschwerdeführerin, es läge keine Organisation vor, kann demnach nicht nachvollzogen werden. Auch ist diese Organisation auf ein dauerndes Bestehen der GesbR ausgerichtet.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass nach dem zutreffenden Standpunkt der Lehre die Vereinbarung einer Gemeinschaftsorganisation lediglich ein Indiz für den Willen der Vertragsparteien darstellt, einen Gesellschaftsvertrag zu schließen; das organisierte Zusammenwirken der Gesellschafter ist demnach nicht als Wesensmerkmal der GesbR, sondern als Rechtsfolge zu qualifizieren (vgl. *Wittmann-Tiwald* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON, Version 1.02, § 1175 Rz 19; *Warto* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON, Version 1.03, § 1175 Rz 15; *Hämmerle/Wünsch*, Handelsrecht II⁴, 44; *Jabornegg/Resch/Slezak* in *Schwimann/Kodek*, ABGB⁴, § 1175 Rz 15; *Grillberger* in *Rummel*, ABGB³, § 1175 Rz 21; *Riedler* in *KBB*⁵, § 1175 Rz 2; *U. Torggler* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB⁴, § 105 Rz 16). § 1175 ABGB nimmt daher auch davon Abstand, das organisierte Zusammenwirken der Gesellschafter zu einem Tatbestandselement der GesbR zu erklären.

Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag liegt im Streitfall nicht vor. Das Fehlen eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages steht der Existenz der GesbR „GemeinschaftX“ aber nicht entgegen. Der Gesellschaftsvertrag kann grundsätzlich formfrei, also auch mündlich oder konkludent geschlossen werden (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014, 270 BlgNR XXV. GP, 6).

Die Gesellschafter (die Holzbezugsberechtigten) sind unter dem gemeinsamen Namen „GemeinschaftX“ aufgetreten. Die Gesellschafter sind unter diesem Namen gemeinschaftlich unter Hinweis auf ihre GesbR im Rechts- und Geschäftsverkehr nach außen in Erscheinung getreten. Die GesbR „GemeinschaftX“ ist eine „Außengesellschaft“ iSd § 1176 Abs. 1 ABGB. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf die von AB erstellten Ausgangsrechnungen, die auf „GemeinschaftX, Gemeinde1, B-Straße“ als leistenden Unternehmer lauten. Verwiesen wird auch auf die Holzverkäufe, die von den Leistungsempfängern mittels Gutschriften an die „GemeinschaftX, zH BA, B-Straße, Gemeinde1“ abgerechnet wurden. Die Zahlungen wurden auf das Konto der GemeinschaftX bei der Bank2. überwiesen, Verfügungsberechtigt darüber war AB. Die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Eingangsrechnungen des Forstunternehmens AB über Holzschlägerungsarbeiten wurden an die „GemeinschaftX, zH BA, Gemeinde1“ gerichtet. Die vorgelegten Abrechnungen, mit denen Zukäufe von Nutzholz mittels Gutschrift abgerechnet wurden, weisen ebenfalls die „GemeinschaftX, Gemeinde1“ als Leistungsempfänger aus. Im Hinblick auf § 1176 Abs. 1 ABGB dürfen Dritte, die mit der GesbR mit dem eigenen Gesellschaftsnamen „GemeinschaftX“ zu tun haben, grundsätzlich darauf vertrauen, dass es sich dabei um eine Außengesellschaft handelt.

Der Gesellschaftsname muss gemäß § 1177 Abs. 1 ABGB zur Kennzeichnung der Gesellschaft geeignet sein und Unterscheidungskraft besitzen. Damit steht fest, dass die „GemeinschaftX“ - losgelöst und unabhängig von der „Agrargemeinschaft Ort1“ - auch nach außen hin als ein eigenständiges Steuersubjekt wahrgenommen wird. Die Agrargemeinschaft Ort1 ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit dem Sitz in Gemeinde1, A-Straße, bei der GemeinschaftX handelt es sich demgegenüber um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit dem Sitz in Gemeinde1, B-Straße. Für die beiden Steuersubjekte wurden unterschiedliche Umsatzsteuer-Identifikationsnummern und Steuernummern vergeben. Auch existieren unterschiedliche Bankverbindungen.

4. Unternehmereigenschaft der GemeinschaftX:

4.1. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Die Bestimmung des § 2 UStG 1994 normiert die Unternehmereigenschaft und legt fest, wer steuerbare Leistungen oder einen steuerbaren Eigenverbrauch ausführen kann. Der Unternehmer ist Steuersubjekt und damit Schuldner der Umsatzsteuer (§ 19 Abs. 1 UStG 1994).

Für die Unternehmereigenschaft kommt es weder auf die Rechtsform noch auf die zivilrechtliche Rechts- oder Geschäftsfähigkeit an, entscheidend ist die nach außen hin gerichtete Tätigkeit (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses). Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, zB GesbR, Hausgemeinschaften, Ehegattengemeinschaften und

Wohnungseigentumsgemeinschaften, sind Unternehmer, wenn sie Handlungen nach außen hin im eigenen Namen tätigen (vgl. *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG, 3. Aufl. (2021), § 2 Rz 2).

Der Unternehmerbegriff des UStG 1994 umfasst auch nichtrechtsfähige Personenvereinigungen. Dies setzt voraus, dass sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen (VwGH 11.12.1985, 84/13/0110; VwGH 3.7.2003, 99/15/0190). Sie können im eigenen Namen an Dritte, aber auch nur an ihre Mitglieder entgeltliche Leistungen erbringen. Die Personenvereinigung und ihre Mitglieder sind selbständige Steuersubjekte, die miteinander in einen Leistungsaustausch treten, aber auch unabhängig voneinander steuerbare Umsätze erbringen können (VwGH 17.2.1992, 90/15/0100; UFS 3.2.2004, RV/0491-I/02).

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann eine Außengesellschaft und damit Unternehmer sein (VwGH 29.4.1991, 90/15/0174). Tritt sie hingegen nach außen nicht in Erscheinung, können lediglich Lieferungen oder sonstige Leistungen der einzelnen Gesellschafter untereinander umsatzsteuerbare Vorgänge darstellen (VwGH 31.5.2000, 94/13/0157) bzw. muss von Leistungen eines Gesellschafters ausgegangen werden, wenn er alleine auf seinen Namen lautende Ausgangsrechnungen legte (UFS 6.6.2013, RV/0069-L/13). Eine Außengesellschaft ist nicht anzunehmen, wenn Nachweise über die gemeinsame Eröffnung eines Firmenkontos der Beteiligten fehlen und Unterlagen wie Kontoauszüge, allfällige Werbeprospekte sowie Ausgangs- und Eingangsrechnungen nicht vorgelegt werden konnten (UFS 2.6.2010, RV/0178-F/08).

4.2. Die GesbR „GemeinschaftX“ ist definitiv als solche im Wirtschaftsleben nach außen in Erscheinung getreten. Was das Auftreten der GemeinschaftX nach außen hin betrifft, wird auf Pkt. IV.3.3. dieses Erkenntnisses verwiesen. Von der GemeinschaftX wurden im Streitzeitraum Leistungen (Holzlieferungen) im eigenen Namen erbracht und abgerechnet, die vorgelegten Ausgangsrechnungen weisen die GemeinschaftX als leistenden Unternehmer aus bzw. wurde mittels Gutschriften ihr gegenüber abgerechnet. Anlässlich der Außenprüfung wurden auch an die GemeinschaftX gerichtete Eingangsrechnungen vorgelegt.

Für die GemeinschaftX wurde am TagZ eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) vergeben. Der Anspruch auf Erteilung einer UID richtet sich nach Art. 28 UStG 1994. Demnach hat das Finanzamt Unternehmern iSd § 2 UStG 1994, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Zwar ergibt sich allein aus der Erteilung einer UID keine bindende Beurteilung der Unternehmereigenschaft für ein diese Person betreffendes USt-Verfahren (vgl. *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG, 3. Aufl. (2021), § 2 Rz 6; *Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 2 Tz 19/2), weil die Erteilung einer solchen auch an juristische Personen ohne Unternehmereigenschaft vorgesehen ist

(VwGH 22.12.2004, 2002/15/0057; VwGH 3.9.2008, 2006/13/0125; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0037); die Erteilung einer UID an die GemeinschaftX ist jedoch ein weiterer gewichtiger Hinweis auf deren Unternehmereigenschaft. Im Übrigen besteht bei Vorliegen der Voraussetzungen Unternehmereigenschaft auch dann, wenn noch keine UID erteilt ist (UFS 5.12.2008, RV/1574-W/05).

Die GemeinschaftX hat als Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 die streitgegenständlichen Holzlieferungen der Umsatzsteuer zu unterziehen.

4.3. Die GesbR wird in der Regel auf Dauer errichtet, sie kann aber auch der Durchführung eines einzelnen Projektes dienen (Gelegenheitsgesellschaft; vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014, 270 BlgNR XXV. GP, 6). Die Beschwerdeführerin gab zu bedenken, dass keine auf Dauer angelegte Gemeinschaft vorliege, die als selbständiger Unternehmer nachhaltig Holz verkaufe. Mit dem Verkauf des Holzes eines Jahres sei die Tätigkeit eingestellt. Der einmalige Verkauf der jährlich geschlägerten Holzmenge führe zum Vorliegen einer - nicht nachhaltig tätigen - Arbeitsgemeinschaft (ARGE).

Arbeitsgemeinschaften sind Zusammenschlüsse von Unternehmern idR zur gemeinschaftlichen Erfüllung eines Werkvertrages. Im Wirtschaftsleben bezeichnet Arbeitsgemeinschaft den Zusammenschluss mehrerer rechtlich und wirtschaftlich selbständiger Unternehmen zum Zwecke der Durchführung eines gemeinschaftlichen (Bau-)Projekts in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR). Somit ist festzuhalten, dass auch Arbeitsgemeinschaften (ARGE) zivilrechtlich den Status einer GesbR haben. Arbeitsgemeinschaften sind am häufigsten im Baugewerbe zu finden, aber nicht auf diesen Bereich beschränkt. Den in dieser Branche tätigen Unternehmen obliegt die Gesamterstellung eines (Bau-)Vorhabens. Dabei kann das Auftragsvolumen und/oder die Vielfalt der Arbeiten eine Größe erreichen, die von einem einzelnen Unternehmen nicht wirtschaftlich sinnvoll zu bewältigen ist oder bei der der Auftraggeber eine Verteilung des Risikos auf mehrere Unternehmen wünscht.

Im Hinblick auf die GesbR „GemeinschaftX“ kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht von einer ARGE im Sinne der vorstehenden Ausführungen gesprochen werden. Die Mitglieder der Agrargemeinschaft Ort1 haben sich zu dem Zweck zusammengeschlossen, das ihnen zugewiesene Rechtholz (Nutzholz) gemeinschaftlich zu verkaufen. Zum einen haben sich nicht ausschließlich Unternehmer zur Erreichung dieses gemeinsamen Zweckes zusammengeschlossen. Die an der GemeinschaftX beteiligten Holzbezugsberechtigten sind zwar als Land- und Forstwirte bzw. Gewerbetreibende (zB G-GmbH.) tätig, aber auch Private (somit Nichtunternehmer) als jeweilige Eigentümer der Stammsitzliegenschaften. Zum anderen beschränkte sich der Zusammenschluss der Holzbezugsberechtigten nicht auf die gemeinschaftliche Erfüllung eines einzigen Werkvertrages bzw. Werklieferungsvertrages (eines einzelnen Projektes). Der Zusammenschluss war vielmehr auf Dauer angelegt und erfolgte zum Zweck laufender Holzlieferungen. Auch der Außenauftritt der GesbR „GemeinschaftX“ lässt

keinerlei Rückschlüsse auf verschiedene (jährlich neu gegründete) Arbeitsgemeinschaften zu. So ist gegenüber den Leistungsempfängern (und auch gegenüber der Bank) in all den Jahren stets nur die „GemeinschaftX“ als solche im Außenverhältnis aufgetreten, vom Finanzamt F wurde eine UID-Nummer nur für die „GemeinschaftX“ (und nicht - jährlich neu - für neu gegründete Arbeitsgemeinschaften) vergeben.

Umsatzsteuerlich kommt den Arbeitsgemeinschaften (ARGE) Unternehmereigenschaft zu, wenn sie nach außen (als Auftragnehmer) auftreten (VwGH 4.11.1964, 1998/63). Allerdings muss eine nachhaltige Betätigung vorliegen. Die Nachhaltigkeit der Betätigung wird auch bei Übernahme bloß eines Auftrages bejaht, wenn es sich um eine längere Tätigkeit handelt (VwGH 30.5.1958, 1423/57). Nachhaltigkeit ist daher gegeben, wenn eine einmalige Leistung erbracht wird, hierfür aber - wie etwa bei der Werklieferung einer ARGE - eine gewisse Dauer erforderlich ist. Die Mitglieder der ARGE bleiben daneben selbst Unternehmer. Beziehungen zwischen der ARGE und ihren Mitgliedern sind nach den allgemeinen Kriterien als Leistungsaustausch oder Leistungsvereinigung zu beurteilen (VwGH 25.2.2009, 2006/13/0128; vgl. auch *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 2 Tz 32 und 50, mwN).

Der Argumentation der Beschwerdeführerin, dass die GemeinschaftX (als ARGE) nicht nachhaltig tätig geworden sei, weil bloß ein einmaliger Verkauf der jährlich geschlägerten Holzmenge vorliege und mit dem Verkauf des Holzes eines Jahres die Tätigkeit wieder eingestellt worden sei, kann nicht gefolgt werden. Nachhaltigkeit ist gegeben, wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden (VwGH 12.12.1988, 87/15/0107; VwGH 25.1.1995, 93/13/0084). Gerade davon ist im Streitfall unzweifelhaft auszugehen. Abgesehen davon, dass die GesbR „GemeinschaftX“ nicht in Form einer (jährlich neu gegründeten) ARGE tätig geworden ist, ist die Tätigkeit der GemeinschaftX auch auf Dauer angelegt. Sie ist mit ihren Holzverkäufen über Jahre in derselben Art und Weise nach außen aufgetreten. Selbst bei einer bloß jahrgangsweisen Betrachtung des Streitfalles kann nicht von einer bloß einmalig erbrachten Leistung der GemeinschaftX gesprochen werden; so tätigte die GemeinschaftX in jedem Jahr mehrere Holzlieferungen im eigenen Namen, die zudem verschiedene Abnehmer fanden. Es kann somit auch nicht davon ausgegangen werden, dass innerhalb eines Jahres bloß ein einziger Auftraggeber vorgelegen wäre (vgl. Pkt. II.4. dieses Erkenntnisses).

Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass die Anzahl der Mitglieder der Agrargemeinschaft Ort1, die AB beauftragen würden, das ihnen zugewiesene Rechtholz zu verkaufen, jedes Jahr schwanke, kann auf sich beruhen; der Gesellschafterwechsel einer GesbR berührt den Bestand und die Identität der Gesellschaft grundsätzlich nicht. Dies gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 11.6.1991, 90/14/0048) auch, wenn sämtliche Gesellschafter wechseln, die Gesellschaft aber zivilrechtlich fortbesteht. Von Relevanz ist dies

aus steuerlicher Sicht für alle Steuerarten, bei denen die Gesellschaft selbst Steuersubjekt ist (somit auch bei der USt).

4.4. Ergänzend ist festzuhalten, dass sich für die Beschwerdeführerin auch nichts gewinnen ließe, wenn man die Unternehmereigenschaft der GemeinschaftX verneinen wollte. Auf die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 wird diesbezüglich verwiesen. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 diesen Betrag.

Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 erfüllt. Der Zweck der Regelung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen (vgl. VwGH 25.2.2009, 2006/13/0128, mwN).

Auf den Ausgangsrechnungen der GemeinschaftX betreffend die Holzverkäufe und den Abrechnungen der Leistungsempfänger mittels Gutschriften wurde die Umsatzsteuer mit dem Steuersatz von 12 % (bis 31. Dezember 2015) bzw. 13 % (ab 1. Jänner 2016) ausgewiesen. Wollte man die Unternehmereigenschaft der GemeinschaftX verneinen, dann hätte sie dennoch die ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 aufgrund der Rechnung zu entrichten; ein Vorsteuerabzug stünde ihr demgegenüber - mangels Unternehmereigenschaft - nicht (auch nicht in dem vom Finanzamt gemäß § 14 UStG 1994 gewährten pauschalierten Ausmaß) zu.

5. Steuersatz der Holzlieferungen:

5.1. Die GemeinschaftX nahm bei den Holzverkäufen die Pauschalierungsregelung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 in Anspruch. Dementsprechend wurde auf den Ausgangsrechnungen und den Abrechnungen mittels Gutschrift die Umsatzsteuer mit dem Steuersatz von 12 % bzw. 13 % ausgewiesen, teilweise mit dem Zusatz „*pauschalierter Landwirt gem. § 22 (1) UStG 1994*“.

Von der Beschwerdeführerin wurde eingewendet, dass die Land- und Forstwirte, die sich zu dem Zweck zusammengeschlossen haben, das ihnen zugewiesene Rechtholz (Nutzholz) gemeinschaftlich zu verkaufen, allesamt Urprodukte verkaufen würden. Die GesbR „GemeinschaftX“ - wenn man von einer solchen ausgehen wollte - erziele daher Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, weshalb ihr auch die Begünstigung der Pauschalbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 zustehe.

5.2. Die Rechtsform ist für die Anwendung des § 22 UStG 1994 ohne Bedeutung. Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb als nichtbuchführungspflichtige Personengesellschaft

betrieben, so ist § 22 UStG 1994 zu berücksichtigen (vgl. *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 (62. Lfg 2020), § 22 Rz 42).

Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb iSd § 22 Abs. 1 UStG 1994 ist ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Die einkommensteuerliche Beurteilung (§ 21 EStG 1988) hat mangels gesetzlicher Verknüpfung keine unmittelbare Bedeutung, die bewertungsrechtliche nur hinsichtlich Tierzucht und Tierhaltung; allerdings wird nach Verwaltungsmeinung, Lehre und Rechtsprechung davon ausgegangen, dass trotz unterschiedlicher Gesetzestechniken der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes wechselseitig entspricht (Indizwirkung; vgl. *Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 22 Tz 19, mwN).

Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens und die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse. Urproduktion ist demnach die Herstellung eines Produktes mit Hilfe von Naturkräften bis zu einer Zustandsstufe, die marktfähig ist. Die Vermarktung fremder land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse (Ein- und Verkauf von Urprodukten, be- und/oder verarbeiteten Produkten) ohne eigene Produktionsmöglichkeit ist keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit (VwGH 19.3.1985, 84/14/0139), sondern eine gewerbliche.

Forstwirtschaft ist die Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung und Verwertung von Holz und anderen Walderzeugnissen (Reisig, Zapfen, Früchte, Nadeln, Laub, Moos, Harz, Beeren, Pilze usw.). Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt daher einen Wald (iSd § 1a ForstG) voraus (vgl. *Jakom/Peyerl*, EStG, 2020, § 21 Rz 28). Erforderlich ist ein Mindestmaß an Bodenbewirtschaftung (Urproduktion). Ein einmaliges Holzbezugsrecht ist ebenso wenig Forstwirtschaft wie ein auf Dauer bestehendes Nutzungsrecht, da das Unternehmerrisiko - im Unterschied etwa zum Fruchtnießer - beim Eigentümer des belasteten Guts verbleibt (VwGH 19.3.1985, 84/14/0139).

5.3. Für das Bundesfinanzgericht ist entscheidend, dass die streitgegenständlichen agrargemeinschaftlichen Grundstücke unbestritten im Eigentum der Agrargemeinschaft Ort1 stehen (vgl. die Grundbuchsauszüge zu EZ a, c und d, jeweils KG b). Die Urproduktion des gegenständlichen Rechtholzes ist somit der Sphäre der Agrargemeinschaft Ort1 (und nicht jener der holzbezugsberechtigten Agrargemeinschaftsmitglieder bzw. der GemeinschaftX) zuzuordnen, wobei der Verkauf dieses Rechtholzes nicht durch die Agrargemeinschaft Ort1 erfolgte. Die Agrargemeinschaft Ort1 hat für die Bepflanzung geschlägerter Flächen sowie für die Bestandsicherung zu sorgen und ist für eine die Nutzungsrechte berücksichtigende Bewirtschaftung des Waldes verantwortlich.

Es wurde bereits umfassend dargestellt, dass den Mitgliedern der Agrargemeinschaft Ort1 ein sich am historischen Haus- und Gutsbedarf orientierendes Holzbezugsrecht zusteht. Die zugewiesenen Rechtholzmengen werden von den Agrargemeinschaftsmitgliedern als den

Nutzungsberechtigten bezogen. Bei einem Verkauf der zugewiesenen Rechtholzmenge durch jedes einzelne Agrargemeinschaftsmitglied könnte von diesem die Pauschalierungsregelung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 - aus den vorhin dargestellten Gründen (vgl. nochmals VwGH 19.3.1985, 84/14/0139) - nicht in Anspruch genommen werden. Dies muss erst recht gelten, wenn sich die Mitglieder der Agrargemeinschaft Ort1 in einem weiteren Schritt zusammengeschlossen haben, um das ihnen zugewiesene Rechtholz (Nutzholz) gemeinschaftlich zu verkaufen, und zu diesem Zweck die GesbR „GemeinschaftX“ gegründet haben. Die GemeinschaftX ist somit definitiv kein forstwirtschaftlicher Erzeuger (Urproduktion), sondern betreibt einen gewerblichen Holzhandel, indem das den einzelnen Agrargemeinschaftsmitgliedern zugewiesene Rechtholz (Nutzholz) gemeinschaftlich an verschiedene Abnehmer verkauft wird.

5.4. Die Beschwerdeführerin wendete weiters ein, dass der GemeinschaftX die Pauschalierungsregelung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe auch nach § 22 Abs. 7 UStG 1994 zustehen müsste. Sie gab nämlich zu bedenken, dass die GemeinschaftX selbst eine Agrargemeinschaft darstelle, die steuerlich als Körperschaft des öffentlichen Rechts zähle, weil durch den „gemeinsamen“ Rechtholzverkauf eine gemeinsame Nutzung von Grund und Boden für land- und forstwirtschaftliche Zwecke vorliege.

Gemäß § 22 Abs. 7 UStG 1994 ist die Besteuerung nach Maßgabe des § 22 Abs. 1 bis 6 UStG 1994 auch auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuwenden, wenn die Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre 400.000,00 € nicht überstiegen haben. Zu den Körperschaften des öffentlichen Rechts gehören auch jene Agrargemeinschaften, die als juristische Personen des öffentlichen Rechts organisiert sind.

In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen in Pkt. IV.1. dieses Erkenntnisses verwiesen. Die Agrargemeinschaften sind entsprechend den Ausführungsgesetzen der einzelnen Länder idR entweder als Körperschaft privaten Rechts oder als Körperschaft öffentlichen Rechts anzuerkennen. Ist aber entsprechend dem Landesrecht keine Körperschaft gegeben, so handelt es sich bei der Agrargemeinschaft um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Bei den Agrargemeinschaften handelt es sich somit idR um Körperschaften, deren Mitgliedern Nutzungsrechte zustehen und deren Mitgliedschaft meist mit dem Eigentum an einem bestimmten Grundstück bzw. Wohnhaus außerhalb der agrargemeinschaftlichen Grundstücke (Stammsitzliegenschaften) verbunden ist.

Die Agrargemeinschaft verwaltet die agrargemeinschaftlichen Grundstücke, die von den Berechtigten genutzt werden dürfen. Diese Grundstücke stehen daher regelmäßig im Eigentum der Agrargemeinschaft oder - soweit die Agrargemeinschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ausgestaltet ist - im Miteigentum der Anteilsinhaber (vgl. auch *Sulz/Nidetzky*, „Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften“, ÖStZ 1996, 389).

Für das Bundesfinanzgericht ist wiederum entscheidend, dass die streitgegenständlichen agrargemeinschaftlichen Grundstücke im Eigentum der als Körperschaft des öffentlichen Rechts errichteten Agrargemeinschaft Ort1 stehen (vgl. die Grundbuchsauszüge zu EZ a, c und d, jeweils KG b), und nicht im Miteigentum der Gesellschafter der GesbR „GemeinschaftX“. Die GemeinschaftX kann daher allein aus diesem Grund nicht als Agrargemeinschaft (in welcher Rechtsform auch immer) erfasst werden.

Im Übrigen handelt es sich bei der GemeinschaftX um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die ausschließlich private Interessen der Gesellschafter (Verkauf des zugewiesenen Rechtholzes an verschiedene Abnehmer) verfolgt. Demgegenüber stellt § 22 Abs. 7 UStG 1994 auf eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ab; eine solche ist die GemeinschaftX definitiv nicht. Die GemeinschaftX wurde insbesondere nicht von Amts wegen eingerichtet (vgl. § 34 Abs. 2 TFLG 1996, LGBI. Nr. 74/1996 idgF), sie lässt sich auch nicht auf einen Regulierungsplan zurückführen. Es ist auch nicht ersichtlich, welche agrargemeinschaftlichen Grundstücke im Eigentum der GemeinschaftX stehen sollten (wenn man von der in Tirol für Agrargemeinschaften zwingend - vgl. § 34 Abs. 3 TFLG 1996, LGBI. Nr. 74/1996 idgF - vorgesehenen Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ausgehen wollte).

5.5. Der GemeinschaftX steht für ihre Holzverkäufe die Pauschalierungsregelung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 22 UStG 1994 nicht zu. Die aus den Holzverkäufen erzielten Umsätze unterliegen der Regelbesteuerung. Hat ein Unternehmer in einer Rechnung einen geringeren Steuerbetrag ausgewiesen, als dem Leistungsumfang entspricht, so hat dies keinen Einfluss auf seine tatsächliche Steuerschuld. Es ist dabei ohne Bedeutung, ob der unrichtige Steuerausweis auf einen Rechenfehler zurückzuführen ist oder ob ein zu niedriger Steuersatz angewendet wurde. Das Entgelt - als Basis für die Ermittlung der Steuerschuld - leitet sich aus dem Gesamtbetrag (Bruttobetrag) ab.

6. Vorsteuerabzug bei der GemeinschaftX:

6.1. Da die Pauschalierungsregelung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht zusteht, können auch die Vorsteuerbeträge nicht auf der Grundlage des § 22 UStG 1994 in pauschaler Form abgezogen werden. (Steuern und Vorsteuerbeträge wären diesfalls mit denselben Prozentsätzen pauschaliert.)

Die GemeinschaftX stellte - für den Fall, dass die Pauschalierungsregelung des § 22 UStG 1994 nicht zustehe - den Antrag auf Berücksichtigung der Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG 1994. Die Pauschalierung gemäß § 14 UStG 1994 stellt eine Vereinfachungsregelung zur Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuern für Unternehmen dar, die eine bestimmte Umsatzgrenze nicht überschreiten bzw. verschiedene andere Anwendungsvoraussetzungen erfüllen. Die Regelung ist als Ausnahme zu § 12 UStG 1994 zu verstehen, da bei Vorliegen der Voraussetzungen und Inanspruchnahme einer Vorsteuerpauschalierung die abpauschalierten

Vorsteuern nicht durch einzelne Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 nachgewiesen werden müssen (vgl. *Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG, 3. Aufl. (2021), § 14 Rz 1).

Vom Finanzamt wurde dem Antrag auf Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG 1994 entsprochen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge wurden mit dem Durchschnittssatz von 1,8 % des Gesamtumsatzes ermittelt. Zudem berücksichtigte das Finanzamt Vorsteuerbeträge aufgrund der anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Belege (Eingangsrechnungen des Forstunternehmens AB für Holzschlägerungsarbeiten, Abrechnungen der GemeinschaftX mittels Gutschrift im Hinblick auf den Zukauf von Nutzholz).

6.2. Von der Beschwerdeführerin wurde eingewendet, dass jedes Mitglied der Agrargemeinschaft Ort1 das ihm zugewiesene Rechtholz an die GesbR „GemeinschaftX“ (von der die Beschwerdeführerin annahm, es sei eine ARGE) „*verkaufe*“ und diese verkaufe es dann an diverse Abnehmer weiter. Es liege - entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde - keine Sacheinlage in ein „*Gesellschaftsvermögen*“ vor, sondern ein Leistungsaustausch, der zum Vorsteuerabzug berechtige.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 UStG 1994).

Personenvereinigungen, die nach außen im Wirtschaftsleben auftreten und daher Unternehmereigenschaft besitzen, sind von den Gesellschaftern zu unterscheidende Umsatzsteuersubjekte und können ihnen gegenüber auch umsatzsteuerlich relevante Leistungen erbringen (Trennungsprinzip). Zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kann somit ein Leistungsaustausch stattfinden wie zwischen der Gesellschaft und Fremden (VwGH 26.11.1975, 770/75). Gleichgültig ist, ob solche Leistungen auf besonderen schuldrechtlichen Beziehungen beruhen oder im Gesellschaftsvertrag geregelt sind. Maßgebend ist allein, ob die Voraussetzungen eines Leistungsaustausches erfüllt sind (*Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 1 Tz 99).

Gesellschafter einer GesbR besitzen als solche keine Unternehmereigenschaft: die Gesellschafterstellung allein vermittelt keine Unternehmerstellung. Die Umsätze der Gesellschaft werden dieser und nicht den Gesellschaftern zugerechnet (VwGH 8.12.1950, 252/46; VwGH 6.3.1957, 1268/55; ebenso EuGH 20.6.1996, C-155/94 „*Wellcome Trust*“). Die gesellschaftliche Beteiligung zählt aber zum Unternehmensbereich, wenn sie im Rahmen eines Unternehmens gehalten wird (*Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 2 Tz 34). In diesem Zusammenhang wird erneut festgehalten, dass die an der GemeinschaftX beteiligten Holzbezugsberechtigten nicht nur Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende, sondern auch Private (somit Nichtunternehmer) sind.

Darüber hinaus können Gesellschafter Unternehmereigenschaft erlangen, wenn sie der Gesellschaft gegenüber nachhaltig Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt (und nicht bloß zur Leistungsvereinigung) erbringen (VwGH 17.12.1993, 92/17/0192; VwGH 28.11.2002, 2000/13/0097; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0308; VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036; vgl. auch *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, 3. Aufl. (2021), § 2 Rz 23; *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 2 Tz 34/1, mwN). Das gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Folge ausschließlich vom Gesellschafter genutzt wird (BFH 16.3.1993, XI R 45/90, BStBl. 1993 II S. 530, zu einem PKW). Der Gesellschafter einer GesbR, der der Gesellschaft einen Gegenstand vermietet, ist daher als Unternehmer tätig, selbst wenn er zugleich Geschäftsführer der mietenden Gesellschaft ist (EuGH 27.1.2000, C-23/98 „*Heerma*“; dazu *Melhardt*, SWK 2000, S 272). Die bloße Überlassung eines Grundstücks des Sonderbetriebsvermögens ohne Entgelt an die Gesellschaft begründet hingegen keine Unternehmereigenschaft des Gesellschafters, es kann ihm auch nicht jene der Gesellschaft zugerechnet werden (BFG 20.11.2014, RV/7102342/2011; dazu *Blasina*, „*Sonderbetriebsvermögen und Vorsteuerabzug*“, BFGjournal 2014, 458).

Für Personenvereinigungen hat die deutsche und österreichische Rechtsprechung die Unterscheidung zwischen Leistungsaustausch und Leistungsvereinigung entwickelt. Stellen mehrere Personen Arbeit und/oder Kapital zur Verfügung, um einen gemeinschaftlichen (Erwerbs-)Zweck zu verfolgen, so kommt es weder zu einem Leistungsaustausch zwischen diesen Personen noch zwischen ihnen und der ins Leben gerufenen Personenvereinigung (Gesellschaft); es liegt vielmehr eine Vereinigung von Leistungen zur gemeinschaftlichen Zweckverfolgung vor (zB VwGH 17.3.1976, 999/75; VwGH 13.12.1977, 1550/77). Der BFH spricht von nicht steuerbaren Gesellschafterbeiträgen (zB BFH 17.7.1980, V R 5/72, BStBl. 1980 II S. 622). Systematisch gesehen fehlt in diesem Fall die (spezielle) Entgeltlichkeit. Daraus folgt: Der erwirtschaftete Gewinn ist nicht Entgelt für die einzelnen Gesellschafterbeiträge; die beteiligten Personen erlangen durch die Leistungsvereinigung allein nicht die Unternehmereigenschaft. Besitzen sie die Unternehmereigenschaft aus anderen Gründen, so ist die Leistungsvereinigung - auch wenn sie im Rahmen des Unternehmens erfolgt - kein umsatzsteuerbarer Vorgang (*Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 1 Tz 69).

Während Sacheinlagen aus der Privatsphäre für sich allein nicht die Unternehmereigenschaft begründen, führen entgeltliche Nutzungsüberlassungen auch nur einzelner Wirtschaftsgüter zur Unternehmerstellung (BFH 7.11.1991, V R 116/86, BStBl. 1992 II S. 269; EuGH 27.1.2000, C-23/98 „*Heerma*“; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0308). Soweit der Gesellschafter hierfür ein besonderes Entgelt erhält, liegt ein Leistungsaustausch vor, der keine Besonderheiten aufweist. Wenn der Gesellschafter der Gesellschaft etwa eine Liegenschaft gegen ein besonderes Entgelt in Form einer - vom Gewinn der Gesellschaft unabhängigen - Miete überlässt, begründet dies seine Unternehmereigenschaft. Kein Leistungsaustausch, sondern eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung liegt hingegen vor, wenn der Gesellschafter seine

Leistung als Gesellschafterbeitrag erbringt und hierfür eine Abgeltung bloß durch Beteiligung am laufenden Gesellschaftserfolg erhält (VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036).

Die Grenzen sind fließend. Ein wichtiges Indiz für die Abgrenzung ist, ob die Höhe der Gegenleistung vom Umfang der jeweiligen Leistung abhängt (BFH 16.3.1993, XI R 45/90, BStBl. 1993 II S. 530). Nach BFH 10.5.1990, V R 47/86, BStBl. 1990 II S. 757, ist allerdings ein Leistungsaustausch auch noch anzunehmen, wenn die Gesellschafter einer Personenvereinigung dieser gegenüber laufend Leistungen erbringen und der von der Personenvereinigung (durch Verwertung der Leistungen) erzielte Gewinn ausschließlich nach Maßgabe der von den einzelnen Mitgliedern erbrachten Leistungen verteilt wird (vgl. auch *Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 1 Tz 106).

6.3. Für die weitere Betrachtung kann es dahingestellt bleiben, ob die Gesellschafter der GemeinschaftX dieser die ihnen jährlich zugewiesene Rechtholzmenge im Wege einer nicht steuerbaren Leistungsvereinigung (Gesellschafterbeitrag) oder eines steuerpflichtigen entgeltlichen Leistungsaustausches zur weiteren Verwendung (Verkauf des Rechtholzes an verschiedene Abnehmer) überlassen haben. Selbst wenn man der Auffassung der Beschwerdeführerin folgen wollte, dass in der Überlassung der zugewiesenen Rechtholzmenge an die GemeinschaftX ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch zu erblicken sei, ließe sich für die Beschwerdeführerin nichts gewinnen: Für eine Absetzbarkeit von Vorsteuerbeträgen müssten diesfalls die allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 herangezogen werden.

Besitzt die zum Zweck gemeinsamen Leistungsbezuges eingeschaltete Personenvereinigung umsatzsteuerlich Unternehmereigenschaft - wiewohl keine zivilrechtliche Rechtsfähigkeit - und tritt sie beim Leistungsbezug in dieser Unternehmereigenschaft auf, dann ist sie und sind nicht die Mitglieder als Leistungsempfänger anzusehen. Wenn der Gesellschafter das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft gegen besonderes Entgelt überlässt und dadurch selbst eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet, steht ihm der Vorsteuerabzug zu, die Leistung ist mit Umsatzsteuer zu verrechnen, die bei der Personenvereinigung unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer abgezogen werden kann (*Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017), § 12 Tz 86, mwN).

Abgesehen davon, dass den Gesellschaftern der GemeinschaftX für den Bezug des ihnen zugewiesenen Rechtholzes kein Vorsteuerabzug zusteht (für den Rechtholzbezug wird seitens der Bezugsberechtigten keine Gegenleistung an die Agrargemeinschaft Ort1 erbracht, von der Agrargemeinschaft Ort1 wurde dementsprechend die Entnahme des Rechtholzes umsatzsteuerlich - zumindest offenbar bis einschließlich 2013 - als ein Eigenverbrauch versteuert), sind auch bei der GemeinschaftX die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht erfüllt.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind nur die von anderen Unternehmern in einer Rechnung ausgewiesenen Steuerbeträge als Vorsteuer abzugsfähig. Der Vorsteuerabzug verlangt eine

den Vorschriften des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung (EuGH 8.5.2013, C-271/12 „*Petroma Transports*“). Das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 ist eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. In der Rechnung sind der Name und die Anschrift des Leistungsempfängers anzugeben. Leistungsempfänger ist derjenige, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet wird (VwGH 8.5.2003, 99/15/0036).

Bezüglich der Überlassung der Rechtholzmenge an die GemeinschaftX liegen keine Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigten. Es wurden weder von den Gesellschaftern der GemeinschaftX Rechnungen an die Gesellschaft ausgestellt, noch wurde von der GemeinschaftX als Leistungsempfänger mittels Gutschriften, gerichtet an die jeweiligen Gesellschafter, abgerechnet. Der Vorsteuerabzug bei der GemeinschaftX beschränkt sich daher - dem Finanzamt folgend - auf die gemäß § 14 UStG 1994 zustehenden Vorsteuerbeträge und die aufgrund der anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Belege zustehenden Vorsteuerbeträge.

6.4. Im Hinblick auf den Vorsteuerabzug wurde weiters eingewendet, dass die Agrargemeinschaftsmitglieder den Entschluss zum Verkauf des Rechtholzes durch die GemeinschaftX bereits vor der Schlägerung fassen würden. Eine fiktive Entnahme des Rechtholzes ins Privatvermögen der Agrargemeinschaftsmitglieder habe dabei keinen Platz. Das Holz werde von der Agrargemeinschaft direkt in den Gewerbebetrieb überführt, somit von einem Betrieb (der Körperschaft des öffentlichen Rechtes) in einen anderen Betrieb. Die Überführung sei mit Umsatzsteuer zu erfassen und berechne damit bei der GemeinschaftX zum Vorsteuerabzug.

Es wurde bereits dargestellt, dass die gegenständlichen Holzbezugsrechte den Mitgliedern der Agrargemeinschaft Ort1 zustehen und die zugewiesenen Rechtholzmengen von den Agrargemeinschaftsmitgliedern als den Nutzungsberechtigten bezogen werden. Holzbezugsrechte sind vorwiegend mit Stammsitzliegenschaften verbundene, im Grundbuch eingetragene, vererb- und veräußerbare Rechte auf Bezug einer bestimmten jährlichen Holzmenge aus fremden Wäldern. Die gegenständlichen Holzbezugsrechte sind somit Ausfluss der Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft Ort1, die von Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und Privaten als jeweilige Eigentümer der Stammsitzliegenschaften gehalten werden.

Sachleistungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften aufgrund eines Holzbezugsrechtes stellen beim Beteiligten als Ausfluss seines Anteilsrechtes an einer Körperschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Ist jedoch die Beteiligung dem Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirtes bzw. Gewerbetreibenden zuzurechnen, liegen aufgrund der Subsidiarität betriebliche Einkünfte vor (VwGH 24.11.1987, 87/14/0005; VwGH

15.12.1987, 86/14/0171). Umsatzsteuerlich ist bei der Agrargemeinschaft von der Erfüllung des Eigenverbrauchstatbestandes auszugehen.

Das Rechtholz steht somit den Mitgliedern der Agrargemeinschaft Ort1 zu, zu denen definitiv nicht auch die GesbR „GemeinschaftX“ zählt. Die angemeldete und nach positiver Sachbedarfsprüfung angewiesene Rechtholzmenge eines Nutzungsberechtigten gilt mit der Anweisung als bezogen und wird auf dem Bezugskonto des jeweiligen Nutzungsberechtigten eingetragen. Werden bei forstlichen Agrargemeinschaften zustehende Holznutzungsrechte dem Anteilsinhaber zur Schlägerung zugewiesen, ist das zur Entnahme zur Verfügung stehende Holz dem Anteilsinhaber somit als zugeflossen anzusehen, auch wenn die tatsächliche Entnahme des Holzes erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Es bedurfte somit im Streitfall eines weiteren Rechtsaktes (Überlassung der den Agrargemeinschaftsmitgliedern zugewiesenen, damit zugeflossenen Rechtholzmenge an die GemeinschaftX), damit die GesbR das Rechtholz schließlich im eigenen Namen an verschiedene Abnehmer verkaufen konnte. Eine direkte Überführung der Rechtholzmenge von der Agrargemeinschaft Ort1 an die GemeinschaftX liegt nicht vor.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die Agrargemeinschaft Ort1 den Rechtholzbezug durch die Agrargemeinschaftsmitglieder umsatzsteuerlich - zumindest offenbar bis einschließlich 2013 - gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 selbst als Eigenverbrauch versteuert hat. Damit hat die Agrargemeinschaft Ort1 zu erkennen gegeben, dass ein Holzbezug der Agrargemeinschaftsmitglieder (und nicht ein solcher der GemeinschaftX) vorgelegen ist. Die Agrargemeinschaftsmitglieder konnten in der Folge für sich selbst entscheiden, ob sie das zugewiesene Rechtholz für eigene Zwecke verwenden, selbst (im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) verkaufen oder eben - wie hier - über eine GesbR verkaufen.

Der von der Beschwerdeführerin angedachte Vorsteuerabzug bei der GemeinschaftX (aufgrund einer direkten Überführung der Rechtholzmenge von der Agrargemeinschaft Ort1 an die GemeinschaftX) muss letztlich allein schon daran scheitern, dass keine Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 zwischen der Agrargemeinschaft und der Gemeinschaft als Beteiligte eines Leistungsaustausches vorliegen, die zum Vorsteuerabzug berechtigten.

6.5. In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht (vgl. dazu auch das im Zuge der Außenprüfung eingereichte Schreiben vom 8. Jänner 2018) beantragte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin die Weiterverrechnung der von der Agrargemeinschaft Ort1 für den Eigenverbrauch des Rechtholzbezuges geschuldeten Umsatzsteuer an die GemeinschaftX, um dadurch einen Vorsteuerabzug direkt bei der GemeinschaftX ermöglichen zu können.

Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a UStG

1994, so ist er gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 in der ab 1. Jänner 2013 geltenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als eine für eine entgeltliche steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer. Weist der Unternehmer in der Rechnung einen Betrag aus, den er für diesen Umsatz nicht schuldet, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln. Ist aufgrund der Anwendung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 das Entgelt niedriger als die Bemessungsgrundlage, gelten die vorherigen Ausführungen sinngemäß.

Voraussetzungen für die Anwendung des § 12 Abs. 15 UStG 1994 sind eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 („*Eigenverbrauch*“) von einem Unternehmer an einen anderen für dessen Unternehmen sowie eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994. Der in der Rechnung ausgewiesene Vorsteuerbetrag berechtigt den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung zum Vorsteuerabzug. Die Rechnung enthält anstelle des (nicht vorhandenen) Entgelts die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch. Gebräuchlich ist iZm § 12 Abs. 15 UStG 1994 auch der Begriff „*Vorsteuerweiterleitung*“ (vgl. Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, 3. Aufl. (2021), § 2 Rz 534/535). Da in der Bestimmung des § 12 Abs. 15 UStG 1994 keine speziellen Anforderungen an die Rechnung normiert sind, ist § 11 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden. Die Rechnung muss somit die in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Angaben enthalten (UFS 22.5.2003, RV/0672-G/02; UFS 8.2.2006, RV/1985-W/05).

Ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 bei der GemeinschaftX ist im Streitzeitraum nicht zulässig. Zum einen liegen Rechnungen iSd § 11 UStG 1994, mit denen die Agrargemeinschaft Ort1 die für den Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer der GemeinschaftX gesondert in Rechnung gestellt hätte, bis dato nicht vor; eine erst vorzunehmende „*Vorsteuerweiterleitung*“ an die GemeinschaftX hätte für den Streitzeitraum keine Auswirkung.

Zum anderen steht das Rechtholz den Mitgliedern der Agrargemeinschaft Ort1 zu, nicht jedoch der GesbR „GemeinschaftX“. Leistungsempfänger iSd § 12 Abs. 15 UStG 1994 sind somit die einzelnen Agrargemeinschaftsmitglieder als Holzbezugsberechtigte, nicht jedoch die GemeinschaftX (auf die Ausführungen in Pkt. IV.6.4. dieses Erkenntnisses wird nochmals verwiesen). Die Agrargemeinschaft Ort1 hätte die für den Eigenverbrauch geschuldeten Steuerbeträge gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 daher auch nur den einzelnen Agrargemeinschaftsmitgliedern (den Leistungsempfängern) und nicht der GemeinschaftX gesondert in Rechnung stellen können.

Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 12 bzw. (richtigerweise) Abs. 14 UStG 1994 entstünde, wenn die Agrargemeinschaft Ort1 von einer „Vorsteuerweiterleitung“ gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 an die GemeinschaftX Gebrauch machen wollte, da ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 gegenüber der GemeinschaftX nicht vorliegt und diesfalls in der Rechnung ein Steuerbetrag ohne entsprechenden Eigenverbrauch gesondert ausgewiesen würde.

7. Beendigung der GemeinschaftX:

7.1. Im Beschwerdeverfahren wurde eingewendet, dass die GesbR „GemeinschaftX“ zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide (demnach am 26. Jänner 2018) bereits beendet gewesen sei. Bereits im Jänner 2018 seien die Holzverkäufe anders abgewickelt worden, so verkaufe jedes einzelne Agrargemeinschaftsmitglied nunmehr sein Rechtholz direkt an das Sägewerk. Diesbezüglich wurde auf eine den Beschwerden beigelegte Abrechnung vom 12. Jänner 2018 verwiesen. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide hätten, da sie nach Beendigung der GemeinschaftX an diese ergangen seien, keine Rechtswirkungen entfalten können.

7.2. Die mit der „Personenumschreibung“ getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (vgl. VwGH 6.4.1994, 91/13/0234).

Gemäß § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 191 Abs. 2 BAO lautet:

„Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind“.

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UStG 1994 der Unternehmer. Unternehmer können auch Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit (wie etwa die Gesellschaft bürgerlichen Rechts) sein.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt aus § 191 Abs. 1 lit. c BAO in Verbindung mit § 191 Abs. 2 leg.cit., dass dort, wo der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft (Vereinigung) zu richten ist, solange diese besteht; unzulässig ist es im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO jedoch, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht. Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirkungen. Auch Umsatzsteuerbescheide, die nach Beendigung einer Personengemeinschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. VwGH 31.1.2001, 95/13/0064; VwGH 3.8.2000, 99/15/0170; VwGH 29.3.2007, 2006/15/0329).

7.3. Im Zusammenhang mit der Bescheidadressierung ist somit der Zeitpunkt der Beendigung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts maßgeblich. Mit dem GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014, wurde das 27. Hauptstück des ABGB (§§ 1175 bis 1216e ABGB) neu gefasst und damit das Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts grundlegend neu geregelt. Gemäß § 1208 ABGB in der ab dem 1. Jänner 2015 geltenden Fassung des GesbR-Reformgesetzes, BGBl. I Nr. 83/2014, wird die Gesellschaft bürgerlichen Rechts aufgelöst

1. durch den Ablauf der Zeit, für die sie eingegangen ist;
2. durch Beschluss der Gesellschafter;
3. durch die rechtskräftige Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters, durch die Abänderung der Bezeichnung Sanierungsverfahren in Konkursverfahren oder durch die rechtskräftige Nichteröffnung oder Aufhebung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens;
4. durch Kündigung oder durch gerichtliche Entscheidung;
5. durch den Tod eines Gesellschafters, sofern sich aus dem Gesellschaftsvertrag nichts anderes ergibt.

Für das Bundesfinanzgericht ist entscheidend, dass mit der Erfüllung eines der genannten Auflösungsstatbestände nicht auch die Beendigung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts einhergehen muss. Im Fall der Auflösung sehen die §§ 1216a ff ABGB in der ab dem 1. Jänner 2015 geltenden Fassung des GesbR-Reformgesetzes, BGBl. I Nr. 83/2014, eine Liquidation der Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor. Daraus ergibt sich, dass die GesbR ihre Parteifähigkeit bzw. ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat in Abgabenverfahren nicht mehr - wie zuvor (vgl. etwa VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133; VwGH 24.9.2003, 98/13/0211; VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024) - bereits mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung, sondern erst mit (Voll-)Beendigung der Liquidation verliert. Dazu gehört nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die vollständige Abwicklung sämtlicher Steuerverfahren.

Für Beendigungen von Gesellschaften bürgerlichen Rechts ab dem Jahr 2015 kann daher im Einklang mit der ständigen VwGH-Rechtsprechung zu Personengesellschaften des Unternehmensrechts (OG, KG) davon ausgegangen werden, dass die GesbR als Steuerrechtssubjekt (Einkünfteerzielungsgemeinschaft und Umsatzsteuersubjekt) ihre Bescheidadressierungsfähigkeit solange nicht verliert, solange Abgabenverfahren einschließlich Rechtsmittelverfahren jeglicher Art und Zeiträume noch nicht vollständig abgeschlossen, dh. Bescheide einschließlich Rechtsmittelentscheidungen noch zu erlassen sind (vgl. zB VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161, zur Umsatzsteuer; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, zum Feststellungsverfahren).

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts verwiesen (BFH 24.3.1987, X R 28/80, BStBl. 1988 II S. 316): Gegen eine in Liquidation befindliche Personengesellschaft kann ein Steuerverwaltungsakt bis zu ihrer Vollbeendigung erlassen werden. Sie ist grundsätzlich erst dann vollbeendet, wenn das Rechtsverhältnis zwischen ihr und dem Finanzamt abgewickelt ist. Begründet wurde dies damit, dass Steuerschuldnerin die GesbR als Unternehmerin ist (vgl. dazu zur österreichischen Rechtslage § 19 Abs. 1 UStG 1994). Den Fortbestand der Steuerrechtsfähigkeit hat der Bundesfinanzhof mit der auf § 730 deutsches BGB (mit § 1216a ABGB in der ab dem 1. Jänner 2015 geltenden Fassung des GesbR-Reformgesetzes, BGBl. I Nr. 83/2014, vergleichbar) gestützten Aussage begründet, dass bis zum Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft i.L. und dem Finanzamt noch nicht abgewickelt sei. Es erübrige sich hiernach, dass die Finanzämter vor jeder Veranlagung in eine Prüfung darüber eintreten, ob eine Personengesellschaft noch bestehe und weder durch Liquidation noch in anderer Weise vollbeendet sei.

Die GemeinschaftX war somit zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide am 26. Jänner 2018 noch nicht beendet. Bei ihr als Umsatzsteuersubjekt war ein „*Abwicklungsbedarf*“ im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben, weshalb die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide zu Recht an die nicht beendete GesbR „GemeinschaftX“ ergangen sind.

7.4. Im Übrigen bezweifelt das Bundesfinanzgericht, dass die GesbR „GemeinschaftX“ im Jänner 2018 (unmittelbar vor Erlassung der angefochtenen Bescheide) aufgelöst worden sein soll. Die den Beschwerden beigelegte Abrechnung (mittels Gutschrift) weist EF (die Witwe des am TagT verstorbenen Agrargemeinschaftsmitgliedes CF) als leistenden Unternehmer aus; sie ist dabei offensichtlich als gesetzliche Vertreterin ihrer minderjährigen Kinder (und Erben) nach außen aufgetreten. Diese Abrechnung vom 12. Jänner 2018 über Holzlieferungen an die O-GmbH ist nicht geeignet, eine Auflösung der GesbR „GemeinschaftX“ gerade Anfang Jänner 2018 unter Beweis zu stellen, zumal Agrargemeinschaftsmitglieder das ihnen zugewiesene Rechtholz schon bisher - losgelöst und unabhängig von der bestehenden GemeinschaftX - im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkaufen konnten. Nichts anderes wird mit dieser

Abrechnung dokumentiert. Auch ist dieser Abrechnung nicht zu entnehmen, ob sich der Holzverkauf tatsächlich auf zugewiesenes Rechtholz (oder allenfalls auf Eigenholz) eines Agrargemeinschaftsmitgliedes bezogen hat.

Auf dem Bankkonto der GemeinschaftX mit der Konto-Nr. Nummer2 sind die (jeweils am Jahresende) erfolgten Auszahlungen des „Überlings“ unter namentlicher Anführung des jeweiligen Empfängers mit dem Verwendungszweck „Rechtholz“ erfasst. Auf den im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Kontoauszügen scheinen weder CF (bis zu seinem Tod), noch seine minderjährigen Erben (bzw. EF als deren gesetzliche Vertreterin) als Empfänger, denen ein „Überling“ ausbezahlt worden wäre, auf. Dies lässt den Schluss zu, dass diese Personen nicht Mitglieder der GemeinschaftX gewesen sind und das ihnen zugewiesene Rechtholz stets im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkauft haben. Daraus lassen sich aber keine Rückschlüsse auf eine Auflösung der GemeinschaftX im Jänner 2018 ziehen.

Nicht unerwähnt bleiben soll letztlich, dass die vom Finanzamt F erst am TagZ für die „Bf.“ vergebene UID 22 für dieses Unternehmen nach wie vor besteht.

8. Auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen sind die Beschwerden vom 7. Februar 2018 gegen die Bescheide vom 26. Jänner 2018 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 und Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis März 2017 und April bis Juni 2017 als unbegründet abzuweisen. Die angefochtenen Bescheide ändern sich nicht.

V. Zulässigkeit einer Revision

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.

Es gibt keine höchstgerichtliche Rechtsprechung darüber, ob eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach der ab dem 1. Jänner 2015 geltenden Rechtslage des GesbR-Reformgesetzes, BGBl. I Nr. 83/2014, ihre Parteifähigkeit bzw. ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat in Abgabenverfahren erst mit (Voll-)Beendigung der Liquidation (und nicht bereits - wie für die Rechtslage davor - mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung) verliert. Mangels Anwendbarkeit der ab dem 1. Jänner 2015 geltenden Rechtslage hatte der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsfrage in seinem Erkenntnis vom 30.9.2015, Ra 2014/15/0024, nicht zu prüfen. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zu dieser Rechtsfrage zulässig.

Innsbruck, am 27. Oktober 2021