

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des L**** A****, [Adresse], Steuernummer **-***/*, vom 16.11.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 20.10.2015 betreffend die Abweisung eines Antrages vom 5.8.2015 auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2013 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 1-6/2014, 7-12/2014 und 1-3/2015 zu Recht:

Der angefochtene Bescheid wird betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 1-6/2014 und 7-12/2014 abgeändert.

Der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 1-6/2014 und 7-12/2014 wird als nachträglich unzulässig geworden zurückgewiesen.

Im Übrigen, somit betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2013 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1-3/2015, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2013 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1-3/2015 unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer beantragte mit Schreiben vom 5.8.2015 die Wiederaufnahme „früherer Umsatzsteuerbescheide und ggf. Einkommensteuerbescheide“ aus Vorjahren. Er führte dazu aus:

„[...] Hiermit [...] ersuche [ich] um die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide und ggf. der Einkommensteuerbescheide aus Vorjahren.

Im Detail: Bescheide 2009 vom 11. Jänner 2011. Diese Bescheide beruhen auf einer Schätzung. Diese Schätzung erfolgte auf Basis von Umsatzzahlen aus Zeiten, in denen ich noch weitere Betriebsstätten führte. Im Jahre 2009 waren diese Filialen bereits geschlossen und ich war einzig in meinem Hauptbetrieb tätig. Daher sind geschätzte Umsatzzahlen und demnach auch das Betriebsergebnis aus Gewerbebetrieb deutlich zu hoch bemessen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in etwa richtig geschätzt. Gemäß unserer später folgenden Argumentation dürfen diese jedoch nicht mit jenen aus dem Gewerbebetrieb verknüpft werden.

Für die Bescheide 2010 und 2011 vom 24. Jänner 2012 bzw. 16. März 2012 gilt das oben gesagte (Trennung von Einnahmen aus Gewerbebetrieb und jenen aus Vermietung) und es wird ebenfalls um Wiederaufnahme ersucht.

Auch bei den (die Bescheide vom 28. 2. 2013 berichtigenden) Bescheiden vom 16. Mai 2013 ist die unten argumentierte Trennung von Einnahmen aus Gewerbebetrieb und jenen aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen.

Dasselbe gilt für die Bescheide 2012 vom 3. Februar 2014.

Ebenso für die Bescheide 2013 vom 27. April 2015.

Genauso wie bei der Umsatzsteuereinschau für 2014 und die Monate 1 bis 3 2015.

Für die Bewertung der Einkommensteuer gebe ich an, dass meine Gattin und ich aus ihren Anteilen der Ges.b.R. (s. u.) zu gleichen Teilen aus den Früchten aus Vermietung und Verpachtung profitiert haben. [...]

*Ich bringe vor, dass die Immobilie in B**** seit jeher gemeinschaftlich mit meiner Frau genutzt, verwaltet und entwickelt wurde. Sohin wurde gemäß § 1175 ABGB eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (konkludent) begründet.*

Um diese schlüssige Gründung zu präzisieren führe ich nachfolgend einen Auszug stringenter Handlungen an.

Der Betrieb der Immobilie(n) wurde seit der Übernahme (17. März 1989) absolut gemeinschaftlich getragen. Es wurden sämtliche Entscheidungen einstimmig und gemeinsam gefällt. Dazu gehörten unter anderem Planung, Errichtung und Nutzung unseres Wohnhauses am Grundstück, der Umbau und die Renovierung bestehender Wohn- und Geschäftseinheiten. Abriss-, Zu- und Ausbauten wurden gemeinsam entschieden und gemeinsam durchgeführt. Das ist durchaus wörtlich gemeint, denn meine Frau hat hier tatsächlich mit ihrer Hände Arbeit zum Erfolg vieler Projekte in und am Haus maßgeblich beigetragen.

Außerdem hat meine Frau nicht unerhebliche Investitionen aus eigenen Mitteln beigetragen. Ebenso hat sie sich beim täglichen Betrieb, der Pflege und auch der Verwaltung der Immobilie(n) tatkräftig wesentlich eingebracht und tut das unausgesetzt weiterhin.

Meine Frau hat uneingeschränkt Zugang zum Konto auf dem die Mieten eingehen und führt

demnach auch in hohem Umfang Bankgeschäfte durch. Ihre Unterschrift fand und findet sich auf sämtlichen Kreditverträgen.

Diese, noch nicht einmal vollständige Aufzählung an Handlungen und Taten zeigt, dass die schlüssige Mitwirkung an Nutzung, Verwaltung und Betrieb einer Immobilie mit insgesamt zehn Geschäfts- und Wohneinheiten den Rahmen einer üblichen ehelichen Beistandspflicht bei weitem übersteigt.

Hier wurde und wird also ein Ertragsobjekt gemeinsam geführt, indem Mühe, Kapital und Sachwerte zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Zwecks vereint wurden und fortwährend auch werden und eben diese wechselseitigen Leistungen über die gewöhnliche eheliche Beistandspflicht weit hinausgehen.

All diese Handlungen und Tatsachen belegen eindeutig, dass hier eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts entstanden ist und seit 1989 durchgehend besteht.

Eine solche gilt bei Berechnung der Umsatzsteuer als eigenes Subjekt und daher hätten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung niemals mit den Erlösen aus meinem Gewerbebetrieb addiert werden dürfen.

Vertragsgemäß wird den Mietern Umsatzsteuer vorgeschrieben und in Form ihrer Mietzahlungen auch entrichtet. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist demnach umsatzsteuerpflichtig.

Im Gewerbebetrieb hingegen wird die Dienstleistung der Massage nur an Endkunden geleistet und somit keine umsatzsteuerlich relevanten Rechnungen gestellt und es wird (und wurde) die Umsatzgrenze von netto € 30000,- im Jahr (während des gesamten zu betrachtenden Zeitraums) nicht überschritten. Daher unterliegt der Gewerbebetrieb der Kleinunternehmerregelung. Da also keinem Kunden Umsatzsteuer verrechnet wurde, ist eine solche auch nicht abzuführen.

Daher ersuche ich Sie, den Rückstand des geprüften Zeitraums entsprechend zu reduzieren und die Bescheide der Vorjahre im oben genannten Sinn zu korrigieren.

Zusammenfassung

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass durch das mit meiner Frau gemeinschaftliche und wechselseitige Einbringen von Leistung, Kapital und Sachwerten bei Nutzung, Verwaltung und Entwicklung unserer Immobilien eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts entstand.

Zur Berechnung der Umsatzsteuer muss diese daher getrennt von den Einnahmen aus meinem Gewerbebetrieb gesehen werden.

Da dieser die vorgesehene Umsatzgrenze weder überstieg noch laufend übersteigt, mache ich für diesen die Kleinunternehmerregelung geltend und stelle - wegen dieser grundlegenden Änderung der Sachlage - daher den Antrag auf Wiederaufnahme der oben angeführten Bescheide [...]"

Mit dem angefochtenen Bescheid wies das Finanzamt den Wiederaufnahmeantrag ab. Dieser Bescheid lautet:

„Der Antrag [...] vom 05.08.2015, eingebracht am 05.08.2015 betreffend Ansuchen um Wiederaufnahme des Umsatzsteuerbescheides 2010, 2011, 2012, 2013 sowie des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer Jänner bis Juni 2014, Juli bis Dezember 2014, Jänner bis März 2015 wird abgewiesen.

Begründung:

Das o. a. Ansuchen wird abgewiesen, da keine Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) vorliegen, und zwar:

lit a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

lit b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

lit c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Kleinunternehmerregelung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 Umsatzsteuergesetz (UStG) ist auf Unternehmer, die einen Wohnsitz oder Sitz in Österreich haben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens € 30.000,00 betragen, anzuwenden.

Für die Berechnung der Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG ist nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen.

Es sind alle Umsätze gem. § 1 Abs. Z 1 und 2 UStG - außer Hilfsgeschäfte einschließlich Geschäftsveräußerungen - bei der Prüfung, ob die € 30.000,00 Grenze überschritten wird, mit einzubeziehen. Aufgrund der vorliegenden gesetzlichen Bestimmungen kann eine Trennung in Umsätzen aus der gewerblichen Tätigkeit und aus der Vermietungstätigkeit nicht vorgenommen werden. Der jährliche Gesamtumsatz übersteigt die Kleinunternehmergrenze v. € 30.000,00, weshalb den genannten Ausführungen zufolge die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung keine Anwendung finden kann.“

In seiner gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde bringt der Beschwerdeführer vor:

„[...] Als Begründung führen wir an, dass im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO Tatsachen als Neuerungstatbestand hervorgekommen sind, die einen entscheidungswesentlichen Sachverhalt darstellen.

Wie im ursprünglichen Antrag ausgeführt, war eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Vermietergemeinschaft tätig. Ausschließlich dieser sind die Umsätze aus Vermietung zuzurechnen.

Der im Bescheid zitierte § 1 Z 1 und 2 UStG betrifft Lieferungen und Leistungen eines Unternehmens.

*Vermietung und Verpachtung stellt eine außerbetriebliche Einkunftsart dar, die in unserem Fall überdies von einer Ges.b.R. erwirtschaftet wird. Diese gilt im Bereich der Umsatzsteuer als eigenes Rechtssubjekt. Das bedeutet, dass bei der Umsatzsteuer die zu versteuernden Umsätze der Gesellschaft und nicht einem der Gesellschafter zuzurechnen sind. Führte meine Frau ebenfalls ein Unternehmen könnte man die Umsätze der Gesellschaft bürgerlichen Rechts auch nicht einfach dem Massagefachinstitut A**** zurechnen.*

Um derartigen Dilemmata aus dem Wege zu gehen, hat der Gesetzgeber die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als eigenes Steuersubjekt (bei der Umsatzsteuer) etabliert. Der Gewinn fällt den Gesellschaftern zu, die Umsatzsteuer allerdings der Gesellschaft.

Demzufolge sind auch die Umsätze aus Gewerbebetrieb gesondert zu betrachten. Da hier die Umsatzgrenze von € 30000,- nicht überschritten wird, kann hier jedenfalls die Kleinunternehmerregelung geltend gemacht werden.

Umsatzsteuerrechtlich existieren hier augenscheinlich zwei Steuersubjekte, die auch getrennt versteuert gehören.

Aufgrund der geltenden gesetzlichen Bestimmungen ist also von einer Trennung in Umsätzen aus gewerblicher Tätigkeit in Form eines Massagebetriebs und aus Vermietungstätigkeit einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts auszugehen.

Hier geht also eine rein verfahrensrechtliche Abweisung unseres Antrages weit an der tatsächlichen Rechtsfrage vorbei.[...]

Wir bitten Sie, die tatsächliche Rechtslage zu klären, da wir zukünftig völlig rechtskonform (gem. §1175 ABGB) ohnehin getrennt in Einnahmen aus Gewerbebetrieb und Gesellschaft bürgerlichen Rechts abrechnen werden.[...]“

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 31.3.2016 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, welche jedoch die Umsatzsteuerfestsetzungen 1-6/2014 und 7-12/2014 nicht umfasste und führte in der Begründung aus:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b) BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder

Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Als Wiederaufnahmegrund wird von Ihnen behauptet, dass die Umsätze aus Vermietung nicht Ihnen alleine, sondern einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes zwischen Ihnen und Ihrer Gattin zuzurechnen wären.

Hierzu ist festzuhalten:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und zwischen Fremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 18.11.1991, 91/15/0043).

Das Vorliegen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes zwischen Ihnen und Ihrer Gattin wird nun erstmalig im Zuge der beantragten Wiederaufnahme behauptet und widerspricht Ihren bisherigen Erklärungen und Offenlegungen.

Darüber hinaus sind sie alleine zivilrechtlicher Eigentümer der vermieteten Liegenschaft. Gem. § 2 EStG sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. Doralt/Renner, EStG-Kommentar, Band I, Rz. 142 zu § 2).

Ein Wiederaufnahmegrund liegt somit nicht vor und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Der Beschwerdeführer brachte einen Vorlageantrag ein, in welchem er die Entscheidung über die Beschwerde durch einen Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragte („Gegebenenfalls ersuche ich um mündliche Anhörung vor dem Senat.“) Der Beschwerdeführer führt Folgendes aus:

„[...] Ich beantrage nunmehr meine Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Hinsichtlich der Begründung meines Begehrens und der beantragten Änderungen verweise ich auf meine Beschwerde vom 19.12.2015 und frühere bzw. möchte diese ergänzen wie folgt:

Zu der in der Beschwerdevorentscheidung angeführten ständigen Rechtsprechung des VwGH betreffend Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist anzumerken, dass bei einer Vereinbarung, die auf das Erreichen eines gemeinsamen Zieles gerichtet ist, per definitionem kein Interessensgegensatz bestehen kann. Es existiert hier auch nur eine gemeinsame Vorteilsmaximierung gegenüber Dritten. Der Vorteil des einen gereicht sohin auch zum Vorteil des anderen.

Die angesprochene familienhafte Veranlassung ist somit dabei nicht gegeben. Diese ist wohl eher bei Dienstverträgen oder etwa Mietverträgen anzutreffen. Dies ist auch den angeführten zu vergleichenden VwGH Urteilen zu entnehmen.

[...]

Auch Ehegatten können eines Ges.b.R. konkludent vereinbaren, wenn – wie ausführlich in früheren Eingaben beschrieben – Mühen, Kapital und Sachwerte zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zwecks vereinigt werden und die Leistungen weit über die Beistandspflicht hinausreichen.

Bei Verwaltung, Betrieb und Entwicklung eines Zinshauses sind diese Voraussetzungen allgemein zweifelsfrei gegeben. In unserem Einzelfall jedenfalls. Es existiert hier eine gemeinsame Wirtschaftsorganisation in der beide Gesellschafter gleiche Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte besitzen. Hier werden wirtschaftliche Ziele verfolgt, die über wechselseitige Rechte und Pflichten einer Ehegemeinschaft weit hinausgehen.

Konkret hat meine Frau den Großteil des Erlöses eines Liegenschaftsverkaufes ins gemeinsame Objekt eingebracht (1999). Damit wurde ein Ausbau gemeinsam geplant und ausgeführt. Auch schon beim ursprünglichen Bau (1991) hat meine Gattin weitreichende Entscheidungen in Planung und Ausführung getroffen. Gerade aktuell werden von uns seit Oktober 2015 vier Wohnungen in Eigenregie renoviert. Auch hier trifft meine Frau (wegen meines Einsatzes im Gewerbebetrieb) die Hauptlast der Arbeiten.

Ich verweise hier auf OGH Entscheidungstexte Rechtssatznummer RS0022396

Geschäftszahlen 1 Ob 800/53 vom 29. 4. 1954 und 4 Ob 525/84 vom 18. 12. 1984.

Auch in unserem konkreten Fall haben beide Teile Mühe, Kapital und sonstige Sachwerte zu einem gemeinsamen Zweck vereinigt. Das sind die klassischen Voraussetzungen für das Entstehen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht im Sinne der §§ 1175 ff ABGB.

Wenn ein Fremder für alle jemals für die Entwicklung der Immobilie aufgenommenen Kredite persönlich haftet, mehrere Zehntausend Euro investiert und den gleichen Einsatz an Mühen zeigt, wie meine Frau als Gesellschafterin, würde er sehr wohl einen entsprechenden Anteil am Gewinn einfordern und wohl auch erhalten.

Der Umstand, dass ich zivilrechtlich alleiniger Eigentümer der vermieteten Liegenschaft bin, ist unerheblich. Diese Liegenschaft ist ein Beitrag (quoad sortem) zur gemeinsamen Nutzung, den ich als Sachwert der Ges.b.R. hingegeben habe. Demnach ist meiner Ehefrau als Gesellschafterin diese Einkunftsquelle genauso zuzurechnen. Hier ist also eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung gegeben.

Meine Frau trägt als völlig gleichberechtigte Gesellschafterin dasselbe Unternehmerrisiko und kann durch ihre Entscheidungen ebenso Marktchancen nutzen und Leistungen erbringen oder verweigern, indem sie fürs Beispiel mitentscheidet, wer als Mieter unser Haus beziehen kann und wer nicht.

Dass die Existenz der Gesellschaft bürgerlichen Rechts erst jetzt behauptet wird, heißt keineswegs, dass sie nicht schon längst (seit 17. 3. 1989) besteht und vorliegt.

Wir erachten demnach das Bestehen einer Ges.b.R. für gegeben und erwarten eine entsprechende Entscheidung.

Gegebenenfalls ersuche ich um mündliche Anhörung vor dem Senat.“

Mit Datum vom 24.6.2016 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 1-6/2014 und 7-12/2014 und verwies in der Begründung auf die Beschwerdevorentscheidung vom 31.3.2016.

Der Beschwerdeführer brachte einen Vorlageantrag ein, in welchem er ausführte:

„[...]

Hinsichtlich der Begründung meines Begehrens und der beantragten Änderungen verweise ich auf meine Beschwerde vom 19.12.2015 und frühere, ebenso auf meinen ersten Vorlageantrag in dieser Sache (vom 25.4.2016) bzw. möchte diese ergänzen wie folgt:

Bei unserem ersten Ansuchen um Wiederaufnahme war auch das Jahr 2009 beinhaltet.

Zusätzlich ist anzumerken, dass meine Frau sehr wohl grundbücherliches Miteigentum an der von der Ges.b.R. betriebenen Liegenschaften hält.

*Sie besitzt die Hälfte unseres Hauses in F****. Dass damit keine Einkünfte erzielt werden, liegt daran, dass wir diese Immobilie zur Deckung unserer Wohnbedürfnisse sowie zur Beherbergung*

meines Gewerbebetriebes nutzen.

*Die jeweilige Nutzung von Liegenschaftsanteilen sollte unerheblich bleiben. Dies deshalb, weil wir genauso gut in B**** wohnen und arbeiten könnten und damit wohl mit unserem Haus in F**** Mieteinnahmen erzielen könnten. Wir hatten ja in den Jahren in B**** mit den von uns privat und von mir gewerblich genutzten Flächen ebenso keine Einnahmen. Meine Ehefrau ist also definitiv Miteigentümerin.*

Ich verweise nochmals auf meine Ausführungen in meinem Vorlageantrag vom 25. April 2016.

Auch ersuche ich nochmals um persönliche Anhörung vor dem Senat.“

Mit Datum vom 17.10.2018 erging der (rechtskräftige) Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2014.

Das Gericht hielt dem Beschwerdeführer mit Beschluss vom 2.1.2023 zusammengefasst vor, er habe in seinem Wiederaufnahmeantrag als neue Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO angeführt, dass die Immobilie in B**** „seit jeher“ gemeinschaftlich mit seiner Ehefrau genutzt, verwaltet und entwickelt worden sei. Es sei dadurch bereits im Jahr 1989 konkludent eine GesbR begründet worden; die Gründe für das Vorliegen einer GesbR seien von ihm noch im Einzelnen näher ausgeführt worden. Da es sich bei einer GesbR um ein eigenes Steuersubjekt iSd Umsatzsteuer handle seien die Umsätze dieser GesbR aus Vermietung nicht mit seinen Umsätzen aus Gewerbebetrieb (Massagen) zusammenzurechnen. Die Umsätze aus Gewerbebetrieb hätten die Kleinunternehmer-Umsatzgrenze von € 30.000 nicht überstiegen; er nähme die Kleinunternehmerregelung in Anspruch.

Diese im Wiederaufnahmeantrag als neue Tatsachen näher angeführten Umstände, nämlich zusammengefasst die Mitwirkung der Ehefrau an der Vermietung der Immobilie in B**** und das Bestehen einer GesbR lägen laut Antrag „seit jeher“ bzw seit dem Jahr 1989 vor und müssten dem Beschwerdeführer daher allesamt bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide und Umsatzsteuerfestsetzungen bekannt gewesen sein. Es handelt sich somit bei diesen Umständen nicht um neue Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO. Der Kenntnisstand des Finanzamtes spiele insoweit keine Rolle.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme auf Antrag seien somit wohl nicht erfüllt. Die Beschwerde werde daher wohl – ohne der Entscheidung vorzugreifen – abzuweisen sein.

Betreffend die beantragte Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 1-6/2014 und 7-12/2014 sei mittlerweile der rechtskräftige Umsatzsteuerjahresbescheid ergangen. Die Festsetzungsbescheide seien durch Erlassung des Jahresbescheides (vom 17.10.2018) außer Kraft gesetzt worden (Ritz, BAO⁶, § 260 Tz 17).

Der Wiederaufnahmeantrag werde daher, soweit er die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Zeiträume 1-6/2014 und 7-12/2014 betreffe, als nachträglich unzulässig geworden zurückzuweisen sein.

Der Beschwerdeführer ließ diesen Vorhalt zunächst unbeantwortet.

Anlässlich zweier am 21.2.2023 und am 28.3.2023 geführter Telefonate gab der Beschwerdeführer gegenüber dem Gericht ua an, ihm seien zwar die Umstände um die Mitwirkung seiner Ehefrau bekannt gewesen, nicht jedoch, dass (dadurch) konkludent eine GesbR begründet worden sei. Die konkludente GesbR-Gründung sei ihm zwischen der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide bzw Umsatzsteuerfestsetzungen und der Einbringung des Wiederaufnahmeantrages bekannt geworden, genau wisse er das heute nicht mehr. Nach außen sei die GesbR in Erscheinung getreten, da seine Ehefrau bei Besprechungen dabei gewesen sei etc. Rechnungen habe er iZm der Vermietung nicht gelegt. In den Mietverträgen sei damals allerdings nur er aufgeschienen.

In den Abgabenerklärungen sei er und nicht die GesbR aufgetreten, da ihm damals eben noch nicht bekannt gewesen sei, dass eine GesbR entstanden sei.

Auf den Vorhalt, dass diesfalls auch kein Auftreten der GesbR nach außen anzunehmen sei erklärte der Beschwerdeführer, seine Ehefrau habe an der Vermietung mitgewirkt, sei bei Besprechungen dabei gewesen usw, dadurch sei die GesbR nach außen in Erscheinung getreten.

Die Vermietung betreffe ausschließlich die Liegenschaft in B****.

Bei der Liegenschaft in F**** handele es sich um sein Elternhaus. Dorthin sei er, nachdem er diese Liegenschaft im Erbweg erworben habe, nach einem Umbau bzw einer Renovierung im Jahr 2008 mit seiner Ehefrau übersiedelt, im Jahr 2009 sei der Gewerbebetrieb (Massagestudio) gefolgt.

Davor hätten sich seit 1982 das Massagestudio und der Wohnort in B**** befunden.

In den Mietverträgen, die neu abgeschlossen würden scheine als Vermieter auf:

„A**** & A**** GesbR“

Dies sei der Fall, seit dem Beschwerdeführer bewusst geworden sei, dass eine GesbR vorliege. Das sei nach seiner Erinnerung im selben Jahr gewesen, in dem der Wiederaufnahmeantrag eingebracht wurde [Anm: das war am 5.8.2015], eine gewisse Zeit vor der Einbringung des Antrages.

Davor sei in den Mietverträgen der Beschwerdeführer als Vermieter aufgeschienen.

Mit Schreiben vom 3.4.2023 brachte der Beschwerdeführer weiters vor:

„Vielen Dank für die Möglichkeit, mich zu Ihren Ausführungen äußern zu dürfen.

Es ist letztlich das Wesen einer konkludenten Vereinbarung im Sinne der Gründung einer GesbR., dass diese alleine durch schlüssiges Handeln erfolgt und sohin keinerlei darüberhinausgehender ‚tragfähiger‘ Vereinbarungen bedarf, wie das Finanzamt meint. Es besteht absolute Formfreiheit.

Ebenso ist es bei einer GesbR. unerheblich, wer zivilrechtlicher Eigentümer einer Liegenschaft ist. Zumal in unserem Fall meine Frau erheblich mehr Mühen und auch nicht unerhebliche finanzielle Mittel eingebracht hat. Siehe auch Beschwerdeausführungen.

Im Außenverhältnis deckten sich Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis. Es kann also Gesellschafter und Gesellschafterin auch (allein) Vertretungshandlungen setzen.

Die Gründung und das Bestehen einer GesbR. darf als unstrittig angenommen werden.

Zwischen Ehepartnern kommt es wohl in den seltensten Fällen zu einer bewussten Gründung einer GesbR. Es ist ihnen in der Regel gar nicht klar, durch ihr Handeln eine solche gegründet zu haben. (Manchen Paaren wird das erst nach Auflösung der Ehe und anschließender Bewertung der gemeinschaftlich erwirtschafteten Güter schmerzlich bewusst).

Auch wir wussten nicht um unsere GesbR. bescheid. Uns wurde erst kurz vor Einbringung der Beschwerde bewusst, eine GesbR. zu betreiben.

Sie führen den § 303 BAO an und zitieren, dass Zustände, Vorgänge, Beziehungen und etwa Ansichten tatsächlich Berücksichtigung finden sollen. Die Erkenntnis, eine GesbR. zu betreiben, erfüllt meines Erachtens nahezu alle diese Umstände.

Ebenso ist es notwendig, dass eine Tatsache zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierte. Unsere GesbR. existierte tatsächlich bereits, nur der Umstand ihrer Existenz ist erst danach hervorgekommen. Uns war bis zum Einbringen der Beschwerde das Bestehen der GesbR. nicht bewusst. Das sei nochmals betont. Erst ex post wurde uns klar, dass diese schon seit 1989 (‚seit jeher‘) bestand. (Es ist nahezu wie bei naturwissenschaftlichen Erkenntnissen. So dreht sich die Erde ‚seit jeher‘ um die Sonne und erst Kopernikus sorgte im frühen 16. Jahrhundert für Gewissheit. Man kann der Menschheit auch nicht zum Vorwurf machen, dies erst so spät erkannt zu haben). Den Vorwurf müssen wir uns vielmehr selbst machen, denn wir hätten uns in rund zweieinhalb Jahrzehnten eine ganze Menge Steuer sparen können.

Auch vermerken Sie, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen aus Sicht der antragstellenden Person zu beurteilen sei.

Ich ersuche Sie deshalb, unserer Beschwerde stattzugeben [...].“

Gleichzeitig zog der Beschwerdeführer mit diesem Schreiben seine Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung über die Beschwerde durch einen Senat zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Der Beschwerdeführer führte in den Streitjahren in **** F****, H****-Gasse ein Einzelunternehmen als Masseur.

Er ist Eigentümer einer aus ca 10 Geschäfts- und Wohneinheiten bestehenden, zT vermieteten Liegenschaft in **** B****, B****-Straße.

Bei dieser zT vermieteten Liegenschaft handelt es sich um zwei (grundbücherliche) Grundstücke mit zwei aneinander angrenzenden Gebäuden mit einer gemeinsamen Adresse.

An diesen Gebäuden bestand bzw besteht Wohnungseigentum bzw wurde dieses bei einem der Gebäude innerhalb des Streitzeitraumes begründet (dieses Gebäude bzw Grundstück stand davor im Alleineigentum des Beschwerdeführers), wobei einige Wohnungseigentums-Einheiten im Eigentum Dritter standen bzw mittlerweile stehen.

Die streitgegenständlichen vermieteten Teile der Liegenschaft stehen bzw standen im Alleineigentum des Beschwerdeführers (Grundbuch).

Gegenüber den Mietern trat der Beschwerdeführer in eigenem Namen auf. Die diesbezüglichen Mietverträge wurden vom Beschwerdeführer im eigenen Namen abgeschlossen (Telefonate am 21.2.2023 und am 28.3.2023).

Der Beschwerdeführer war bzw ist darüber hinaus gemeinsam mit seiner Ehefrau seit dem Jahr 2009 zu gleichen Teilen Miteigentümer einer Liegenschaft in **** F****, H****-Gasse (Grundbuch).

An der Adresse **** F****, H****-Gasse befindet sich seit Mitte 2009 der Hauptwohnsitz der Ehefrau des Beschwerdeführers und seit **.**.2013 der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers,
von 1982 bis **.**.2013 hatte der Beschwerdeführer dort einen Nebenwohnsitz.

Davor befand sich der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau jeweils in **** B****, B****-Straße, sie haben dort nach wie vor jeweils einen Nebenwohnsitz (ZMR).

Die Liegenschaft in **** F****, H****-Gasse wurde bzw wird nicht vermietet. Dort betrieb bzw betreibt der Beschwerdeführer seinen Gewerbebetrieb als Masseur, es befanden bzw befinden sich dort auch die Büroräume (Vorbringen des Beschwerdeführers, Telefonate am 21.2.2023 und am 28.3.2023).

Eine aus dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau bestehende GesbR trat als solche (dh als GesbR) nach außen weder als Leistungsempfänger noch als Leistungserbringer in Erscheinung (Vorbringen des Beschwerdeführers, Telefonate am 21.2.2023 und am 28.3.2023).

Die Ehefrau des Beschwerdeführers wirkte an der Vermietung in der vom Beschwerdeführer in seinem Wiederaufnahmeantrag beschriebenen Weise mit (die Liegenschaft wurde gemeinschaftlich genutzt, verwaltet und entwickelt) (Vorbringen des Beschwerdeführers).

Sämtliche der festgestellten Umstände waren dem Beschwerdeführer seit ihrem Vorliegen (seit jeher) bekannt (Vorbringen des Beschwerdeführers).

Gegenüber dem Finanzamt trat der Beschwerdeführer stets als Einzelunternehmer auf. Bis zur Einbringung seines Wiederaufnahmeantrages ließ der Beschwerdeführer gegenüber dem Finanzamt nichts von einer allfälligen Gesellschaft bürgerlichen Rechts erkennen (Akten des Finanzamtes).

Noch in den vor Ergehen der Umsatzsteuerbescheide bzw Umsatzsteuerfestsetzungen abgegebenen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 erklärte der Beschwerdeführer die Vermietungsumsätze im Rahmen seines Unternehmens als Einzelunternehmer (Einkommensteuererklärungen).

In den Jahren 2011 bis 2015 fanden, wie auch schon in den Jahren 2001 bis 2008, mehrere abgabenbehördliche Umsatzsteuer-Sonderprüfungen bzw Erhebungen statt. Auch im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfungen bzw Erhebungen trat der Beschwerdeführer stets als Einzelunternehmer auf (Akten des Finanzamtes).

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ist unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Der Beschwerdeführer begehrt die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens.
Voraussetzung einer Wiederaufnahme ist einerseits (soweit für den Beschwerdefall relevant) dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind (§ 303 Abs 1 lit b BAO) sowie zweitens, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs 1 aE BAO).
Beide Voraussetzungen sind nicht erfüllt.

§ 303 Abs 1 und 2 BAO bestimmt:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen) (Ritz/Koran, BAO⁷, § 303 Tz 21 mit zahlreichen Nachweisen).

Keine Wiederaufnahmegründe (keine Tatsachen) sind dagegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig

gewonnen werden oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303 Tz 23 mwN).

Zweck der Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit b BAO ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303 Tz 21 mit zahlreichen Nachweisen).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei durch das Vorbringen im Wiederaufnahmeantrag (VwGH 7.11.2022, Ra 2021/15/0073 mwN).

Nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Antrag auf Wiederaufnahme – bei Geltendmachung des Wiederaufnahmestatbestandes der neu hervorgekommenen Tatsachen – insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel für den Steuerpflichtigen „neu hervorgekommen sind“. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs 1 lit b iVm Abs 2 lit b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem derartigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht der antragstellenden Person zu beurteilen ist.

Tatsachen, die dem Antragsteller schon immer bekannt gewesen sind, deren steuerliche Berücksichtigung er aber unterlassen hat, eröffnen ihm daher keinen Antrag auf Wiederaufnahme. Die Kenntnis eines Rechtsvertreters ist dabei der antragstellenden Person zuzurechnen (zB VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011 mwN).

Neu hervorgekommene Tatsachen

Das Gericht hat dem Beschwerdeführer mit Beschluss vom 2.1.2023 vorgehalten, dass ihm sämtliche von ihm als neue Tatsachen angeführten Umstände bereits bei Erlassung der Umsatzsteuerbescheide bzw Umsatzsteuerfestsetzungen bekannt waren (und daher eine Wiederaufnahme nicht möglich sei).

Der Beschwerdeführer hat anlässlich zweier Telefonate grundsätzlich die Kenntnis dieser Umstände eingeräumt, jedoch erklärt, es sei ihm nicht bekannt gewesen, dass durch diese Umstände eine GesbR konkludent begründet worden sei. Dies sei ihm in der Zeit vor Stellung des Wiederaufnahmeantrages bewusst geworden. Gegenüber den Mietern sei er in eigenem Namen aufgetreten (da er zu diesem Zeitpunkt noch nichts von einer GesbR gewusst habe). In seiner Stellungnahme vom 3.4.2023 hat der Beschwerdeführer zusammengefasst vorgebracht, die Gründung und das Bestehen einer GesbR dürfe als unstrittig angenommen

werden. Es komme nicht darauf an, wer Eigentümer der vermieteten Liegenschaft sei; seine Ehefrau habe erheblich mehr Mühen und auch erhebliche finanzielle Mittel eingebracht. Im Außenverhältnis könne auch ein Gesellschafter alleine Vertretungshandlungen setzen. Es komme unter Ehegatten in den seltensten Fällen zu einer bewussten Gründung einer GesbR, es sei diesen idR gar nicht klar, dass sie durch ihr Handeln eine solche gegründet hätten. Auch er und seine Ehefrau hätten nicht um ihre GesbR Bescheid gewusst. Es sei ihnen erst kurz vor Einbringung der Beschwerde bewusst geworden, dass sie eine GesbR betreiben würden. Die Erkenntnis, eine GesbR zu betreiben erfülle die Voraussetzungen des § 303 BAO, wonach auch Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Ansichten als neue Tatsache Berücksichtigung finden könnten. Die GesbR habe zwar bei Erlassung der Bescheide bereits existiert, der Umstand ihrer Existenz sei jedoch erst danach hervorgekommen.

Konkludent errichtete GesbR

Der Beschwerdeführer beruft sich somit darauf, es sei ihm nicht bekannt bzw bewusst gewesen, dass zwischen ihm und seiner Ehefrau eine GesbR bestanden habe. Diese GesbR sei konkludent entstanden, er habe von dieser GesbR allerdings erst nach Ergehen der Umsatzsteuerbescheide bzw Umsatzsteuerfestsetzungen und vor Einbringung des Wiederaufnahmeantrages Kenntnis erlangt bzw sei ihm deren Existenz erst zu diesem Zeitpunkt bewusst geworden.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Die gesetzlichen Regelungen betreffend die GesbR wurden durch das GesbR-RG (BGBl I Nr 2014/83) neu gestaltet und sind am 1.1.2015 in Kraft getreten. Für den Beschwerdefall kommt somit noch die alte Rechtslage zur Anwendung, welche sich jedoch hinsichtlich der Frage des konkludenten Entstehens einer GesbR nur unwesentlich von der neuen Rechtslage unterscheidet, weshalb für diese Frage auch auf die Literatur zur neuen Rechtslage zurückgegriffen werden kann.

Gemäß § 1175 ABGB aF wird durch einen Vertrag, vermöge dessen zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe allein, oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen, eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerbe errichtet.

Voraussetzung einer GesbR ist, dass sich zwei oder mehrere Personen durch einen Vertrag zusammenschließen, um durch eine bestimmte Tätigkeit einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen (*Rauter* in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1175 Rz 21).

Eine GesbR ist ein durch Vertrag begründetes Schuldverhältnis. Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages ist also wesentliche Voraussetzung. Dabei genügt es, wenn sich die Parteien inhaltlich einigen. Nicht erforderlich ist eine Einigung auch über die konkrete

Rechtsform. Der Gesellschaftsvertrag ist ein mehrseitiges Rechtsgeschäft. Er setzt somit übereinstimmende Willenserklärungen aller Vertragspartner voraus (*Grillberger* in Rummel, ABGB³, § 1175 Rz 11 f).

Die Gründung einer GesbR stellt bloß auf den Abschluss des Gesellschaftsvertrages ab. Zu verlangen ist grundsätzlich, dass die beteiligten Personen **eine inhaltliche Einigung über die gemeinsame Zweckverfolgung** erzielen, während die Kenntnis der gesellschaftlichen Einordnung der GesbR nicht erforderlich ist. Daher ist grundsätzlich auch nicht vorauszusetzen, dass die vertragschließenden Personen die Tragweite ihrer Entscheidung überblicken und ihnen diese bewusst ist. Auch der Begriff der GesbR muss den Parteien nicht bekannt sein. Der Wille zur gemeinsamen Zweckverfolgung wird auch als „**affectio societatis**“ bezeichnet (*Rauter* in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1175 Rz 60).

Für die Beurteilung, ob ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde, wird häufig von Interesse sein, ob die beteiligten Personen in der Umsetzung der in Frage stehenden Vereinbarung ein Verhalten setzen, welches auf ein gelebtes Gesellschaftsverhältnis schließen lässt (*Rauter* in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1175 Rz 65).

Das gemeinsame Wirtschaften und Wohnen von Lebensgefährten reicht für die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses nicht aus; unter Ehegatten muss die beiderseitige Vereinigung von Mühe, Kapital, Einkommen und sonstigen Sachen über die eheliche Beistandspflicht hinausgehen (*Rauter* in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1175 Rz 68).

Unter Ehegatten kann – auch konkludent – eine GesbR vereinbart sein, wenn sie Mühe, Kapital (Einkommen) und Sachwerte zur Erreichung eines beschränkten wirtschaftlichen Zwecks vereinigen und die Leistungen über die eheliche Beistandspflicht hinausgehen. Zusätzlich wird meist die Vereinbarung einer – wenn auch nur losen – Gemeinschaftsorganisation verlangt, die den Partnern gewisse, zumindest faktische Einwirkungs- bzw. Mitwirkungsrechte verschafft. Bloße Geldzuwendungen bzw. Mitarbeit im Unternehmen des Ehegatten ohne gleichzeitige Mitentscheidung lässt den Schluss auf Vorliegen einer GesbR nicht zu. Gemeinschaftliches Zusammenwirken beim Erwerb einer Liegenschaft oder der Erbauung eines Hauses allein genügt nicht. Typische Fälle für GesbR unter Ehegatten sind – unter den genannten Einschränkungen – der gemeinsame Erwerb einer Liegenschaft bzw. die gemeinsame Errichtung oder der Ausbau eines Hauses (*Grillberger* in Rummel, ABGB³, § 1175 Rz 9) oder die gemeinsame Unternehmensführung. Die Voraussetzungen des § 863 ABGB müssen aber gegeben sein. Die gemeinsame Aktivität ist nur ein Indiz (*Grillberger* in Rummel, ABGB³, § 1175 Rz 15).

Die GesbR kann Außengesellschaft oder nur Innengesellschaft sein. Außengesellschaft ist sie dann, wenn die Beteiligten im Rechtsverkehr mit Dritten als Gesellschaft auftreten, dh Rechtsgeschäfte im Namen der Gesellschaft abgeschlossen werden. Eine bloße Innengesellschaft liegt vor, wenn die GesbR nach außen nicht in Erscheinung tritt, also

Rechtsgeschäfte von einem Gesellschafter in dessen eigenem Namen, aber auf Rechnung auch der übrigen abgeschlossen werden (*Grillberger* in Rummel, ABGB³, § 1175 Rz 25).

Wie der Beschwerdeführer somit zutreffend vorbringt, kann eine GesbR auch konkludent entstehen.

Die äußeren Umstände, welche die Voraussetzung für ein konkludentes Entstehen einer GesbR zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau bildeten bzw bilden konnten waren dem Beschwerdeführer als Beteiligtem seit jeher bekannt.

Ebenso musste ihm aber auch die „affectio societatis“, der für das Entstehen einer GesbR erforderliche Wille zur gemeinsamen Zweckverfolgung bzw die inhaltliche Einigung über die gemeinsame Zweckverfolgung bekannt sein; gleiches gilt für die beiderseitige Vereinigung von Mühe, Kapital, Einkommen und sonstigen Sachen über die eheliche Beistandspflicht hinaus.

Die tatsächlichen, äußeren Umstände bzw inneren Vorgänge können zwar grundsätzlich neue Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO bilden, sie waren dem Beschwerdeführer jedoch „seit jeher“ und somit vor Bescheiderlassung bekannt und können daher eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht tragen (nochmals *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303 Tz 21 mwN).

Bei der vom Beschwerdeführer nach Erlassung der Umsatzsteuerbescheide bzw Umsatzsteuerfestsetzungen gewonnenen Beurteilung, durch das Zusammenwirken zwischen ihm und seiner Ehefrau sei eine GesbR entstanden, handelt es sich vielmehr um neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von (dem Beschwerdeführer bekannten) Sachverhaltselementen, welche keinen Wiederaufnahmegrund (dh keine neuen Tatsachen) bilden, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden oder ob es sich um das Hervorkommen von Rechtsirrtümern handelt (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303 Tz 23 mwN).

Die Erkenntnis, eine GesbR zu betreiben erfüllt daher nicht die Voraussetzungen des § 303 BAO, da es sich dabei nicht um „Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Ansichten“ handelt, die als neue Tatsache Berücksichtigung finden können. Beim Hervorkommen des Umstandes der Existenz einer GesbR handelt es sich nicht um das Hervorkommen bereits bei Bescheiderlassung existenter ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängender tatsächlicher Umstände, sondern um neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen. Solche Erkenntnisse bilden keinen Wiederaufnahmegrund.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, die jeweilige Nutzung von Liegenschaftsanteilen sollte unerheblich bleiben, weil er und seine Ehefrau genauso gut in B**** wohnen und arbeiten

könnten und damit wohl mit ihrem Haus in F**** Mieteinnahmen erzielen könnten; sie hätten ja in den Jahren in B**** mit den von ihnen privat und von ihm gewerblich genutzten Flächen ebenso keine Einnahmen gehabt, ist darauf hinzuweisen, dass der Entscheidung nur der tatsächlich verwirklichte und nicht ein fiktiver Sachverhalt zu Grunde zu legen ist.

Der Wiederaufnahmegrund des Hervorkommens neuer Tatsachen liegt somit im Beschwerdefall nicht vor. Die Beschwerde erweist sich damit bereits aus diesem Grund als unbegründet.

Im Spruch anders lautender Bescheid

Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, besitzt jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt.

Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw in dessen Namen die Leistung erbracht wird.

Unternehmer kann jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde sein, das nachhaltig, selbstständig gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt.

Entscheidend ist die nach außen hin gerichtete Tätigkeit (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses).

Personenvereinigungen jeder Art können Unternehmer sein, wenn sie nach außen hin selbstständig auftreten. Zivilrechtliche Rechts- oder Geschäftsfähigkeit ist nicht erforderlich.

Andererseits gibt es keine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform: Auch Personengesellschaften und juristische Personen sind nur Unternehmer, wenn sie mit Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten.

Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, zB die GesbR, sind Unternehmer, wenn sie Handlungen nach außen hin im eigenen Namen tätigen, dh dass sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen an Dritte erbringen.

Die stille Gesellschaft ist daher nicht unternehmerfähig. Ihre Leistungen sind jener Person zuzurechnen, die für die Gesellschaft nach außen auftritt (*Windsteig* in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 2 Rz 2, 19 f; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 17, 19 f; UStR 2000 Rz 181).

Keine Unternehmereigenschaft haben nach diesen Kriterien Gesellschaften bzw Gemeinschaften, die nicht als solche im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten, die sogenannten Innengesellschaften (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 21 mwN; *Windsteig* in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 2 Rz 25).

Bei Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit deckt sich die Unternehmereigenschaft nicht mit den einkommensteuerlichen Kriterien der Mitunternehmerschaft.

Innengesellschaften können einkommensteuerlich den Status von Mitunternehmerschaften

haben (vor allem die atypische stille Gesellschaft, aber auch die GesbR), besitzen aber keine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 23).

Eine GesbR stellt ein vertraglich begründetes Schuldverhältnis dar, wodurch sich die Teilnehmer verpflichten, zur Erreichung eines gemeinsamen Erwerbszweckes beizutragen. Eine, wenn auch nur lose Gemeinschaftsorganisation wird überwiegend vorausgesetzt. Sie kann eine Außengesellschaft und damit Unternehmer sein.

Die GesbR ist, wenn sie als Außengesellschaft auftritt und selbständig Leistungen erbringt, umsatzsteuerlich als solche Unternehmer.

Tritt die GesbR hingegen nicht nach außen in Erscheinung, können lediglich Lieferungen oder sonstige Leistungen der einzelnen Gesellschafter untereinander umsatzsteuerbare Vorgänge darstellen bzw muss von Leistungen eines Gesellschafters ausgegangen werden, wenn er alleine in seinem Namen lautende Ausgangsrechnungen legt (*Windsteig* in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 2 Rz 26 mwN; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 22).

Ehegatten sind dann als Unternehmer anzusehen, wenn sie gemeinschaftlich (zB als GesbR) nach außen auftreten. Eine Ehegattengemeinschaft, die weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine eigenständige Handlungsbefugnis besitzt, und die neben dem gemeinsamen Erwerb eines Grundstückes und der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausübt, ist kein Unternehmer (UStR 2000 Rz 185).

Die eheliche Gütergemeinschaft kann als solche nur Unternehmer sein, wenn sie nach außen hin gemeinsam, zB als GesbR, tätig wird. Treten die Ehegatten nicht gemeinschaftlich, sondern getrennt auf, sind die Leistungen dem jeweiligen Ehegatten zuzurechnen. Lauten die das Unternehmen betreffenden Schriftstücke nur auf den Namen eines Ehegatten und ist dies auch für die Kunden in der Weise eindeutig erkennbar, kann nicht auf das Vorliegen einer umsatzsteuerlich relevanten Ehegattengemeinschaft geschlossen werden. Welcher Ehegatte als Unternehmer zu erfassen ist, richtet sich grundsätzlich danach, in wessen Namen die maßgebenden Umsätze ausgeführt werden (*Windsteig* in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 2 Rz 44).

Die vom Beschwerdeführer behauptete GesbR ist nach den Feststellungen nicht nach außen als Leistungserbringerin gegenüber Dritten in Erscheinung getreten.

Leistungserbringer war vielmehr der Beschwerdeführer selbst, dieser wurde im eigenen Namen tätig, er trat als Vermieter auf.

Die Vermietungsumsätze sind daher dem Beschwerdeführer zuzurechnen; dieser erbrachte als Unternehmer die Leistungen im eigenen Namen.

Die Vermietungsumsätze wurden in den Umsatzsteuerbescheiden und Umsatzsteuerfestsetzungen dem Beschwerdeführer zugeordnet. Der Spruch dieser Bescheide

erweist sich damit jeweils als zutreffend.

Die Kenntnis der vom Beschwerdeführer angeführten Umstände (das behauptete Bestehen einer GesbR zwischen ihm und seiner Ehefrau) war daher nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme sind daher auch aus diesem Grund nicht erfüllt. Die Beschwerde erweist sich somit auch deshalb als unbegründet.

Umsatzsteuerjahresbescheid 2014

Damit eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO dem Grunde nach überhaupt in Betracht gezogen werden kann, muss „ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren“ vorliegen. Dem Gesetzeswortlaut entsprechend, setzt daher der Anwendungsbereich des § 303 BAO voraus, dass zum einen ein „Bescheid“ vorliegt und zum anderen dieser Bescheid ein Verfahren „abgeschlossen“ hat (*Predota/Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.06} (2023), § 303 Rz 9; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303 Tz 11).

Zurückzuweisen ist ein Wiederaufnahmeantrag bei Fehlen der Prozessvoraussetzungen, ua wegen des Fehlens eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens (*Kolonovits/Muzak/Stöger*, *Verwaltungsverfahrensrecht*¹¹ (2019), Rz 611, 890).

Betreffend die beantragte Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 1-6/2014 und 7-12/2014 ist mittlerweile für das Jahr 2014 mit Datum vom 17.10.2018 der (rechtskräftige) Umsatzsteuerjahresbescheid ergangen. Die Festsetzungsbescheide wurden durch Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 260 Tz 17). Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren liegt daher insoweit nicht mehr vor.

Der Wiederaufnahmeantrag ist daher, soweit er die Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 1-6/2014 und 7-12/2014 betrifft, als nachträglich unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Gemäß § 279 BAO ist somit der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 1-6/2014 und 7-12/2014 als nachträglich unzulässig geworden zurückzuweisen, die Beschwerde betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2013 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1-3/2015 ist als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. April 2023