

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch als fachkundigen Laienrichter und Edeltraud Müller-Kogler als fachkundige Laienrichterin, im Beschwerdeverfahren betreffend die Beschwerde des Martin [X]***** jun. als Rechtsnachfolger der Josef [X]***** jun. und Martin [X]***** jun. GesbR, *****PLZ***** *****Ort_2*****, *****Ort_1***** 37, vertreten durch ACCURATA Steuerberatungs GmbH & Co KG, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 62, vom 19. 12. 2017 gegen die Bescheide des Finanzamts Waldviertel, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 58, vom 15. 11. 2017 betreffend a) Umsatzsteuer für das Jahr 2013, b) Umsatzsteuer für das Jahr 2014, c) Umsatzsteuer für das Jahr 2015, alle zur Steuernummer 23_291/1*****, nach der am 20. 2. 2019 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit von Dr. Jochen Auer für die steuerliche Vertretung und von Fachvorstand Hofrat Dr. Gottfried Pitnik und Amtsdirektor Alfred Maurer sowie von Dr. Sebastian Pfeiffer LL.M. (WU), LL.B. (WU) für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Bescheide vom 15. 11. 2017 betreffend a) Umsatzsteuer für das Jahr 2013, b) Umsatzsteuer für das Jahr 2014, c) Umsatzsteuer für das Jahr 2015, werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Entscheidungsgründe

BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015

EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764

BFG 27. 3. 2017, RV/7103204/2012

Zur Vorgeschichte wird auf das Vorabentscheidungsersuchen BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015, das Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764 sowie auf das Erkenntnis BFG 27. 3. 2017, RV/7103204/2012 verwiesen.

Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012

Mit Bescheid vom 24. 5. 2013 setzte das Finanzamt gegenüber der Gisela [X]***** sen. und Josef [X]***** jun. GesBR (später Martin [X]***** jun. und Josef [X]***** jun. GesBR, Rechtsnachfolger Martin [X]***** jun.) die Umsatzsteuer jeweils mit 0,00 Euro fest, wobei es sowohl von einem Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) von 0,00 Euro und von einem Gesamtbetrag der Vorsteuern von 0,00 € ausging.

Die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 24. 5. 2013 erwuchsen in Rechtskraft.

Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012

Mit Bescheiden vom 15. 11. 2017 an Martin [X]***** jun. als Rechtsnachfolger der Martin [X]***** jun. und Josef [X]***** jun. GesBR nahm das Finanzamt die mit Bescheiden vom 24. 5. 2013 abgeschlossenen Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und begründete dies wie folgt:

*Am 24.5.2013 erging nach einer Betriebsprüfung für die GesbR [X]***** Josef jun. u. [X]***** Gisela sen. (nunmehr Martin [X]***** jun. als Rechtsnachfolger d. [X]***** Josef jun. u. [X]***** Martin jun. GesbR) der Umsatzsteuerbescheid für 2011, mit welchem die Umsatzsteuer mit € 0,-- festgesetzt wurde, da laut den Feststellungen der Betriebsprüfung die GesbR keine Unternehmerin iSd UStG gewesen sei.*

*Die von der GesbR erklärten Umsätze seien laut Bp Umsätze der tatsächlich unternehmerisch tätigen Gesamt-GesbR [X]***** Martin u. Mitges. - in der Folge kurz als Gesamt-GesbR bezeichnet - (St.Nr.23_212/7*****) gewesen.*

Dieser Bescheid vom 24.5.2013 blieb unbekämpft. Bekämpft wurden jedoch die Umsatzsteuerbescheide der Gesamt-GesbR. Mit Urteil vom 12. 10. 2016, C-340/15, sprach der vom BFG in dieser Rechtssache angerufene EuGH aus, dass im gegenständlichen Fall drei GesbR (die eingangs näher bezeichnete GesbR und zwei weitere GesbR's) als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer anzuerkennen sind. Die Umsatzsteuerbescheide gegen die Gesamt-GesbR wurden daraufhin vom BFG mit Erkenntnis vom 27.03.2017, RV/7103204/2012, ersatzlos aufgehoben.

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

Im vorliegenden Fall hat der EuGH mit dem o.a. Erkenntnis über die Unternehmereigenschaft der eingangs bezeichneten GesbR anders entschieden als die Abgabenbehörde, er hat dieser GesbR die eigenständige Unternehmereigenschaft zuerkannt.

Die Kenntnis dieses für die Festsetzung der Umsatzsteuer [2011 bzw. 2012] der GesbR wesentlichen Punktes, nämlich dass diese GesbR eine Unternehmerin iSd UStG ist, hätte zu einem anderslautenden Umsatzsteuerbescheid für 2012 geführt.

Das Umsatzsteuerverfahren [2011 bzw. 2012] war daher gem. § 303 Abs. 1 lit c BAO wiederaufzunehmen.

Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015

Mit Datum 15. 11. 2017 ergingen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 mit folgenden Bemessungsgrundlagen und Abgabenfestsetzungen:

Umsatzsteuerbescheid 2011

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2011 festgesetzt mit	23.063,45 €
Bisher war vorgeschrieben	0,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von Dieser Betrag war bereits fällig.	23.063,45 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	384.096,16 €
Eigenverbrauch	+294,64 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	394.390,80 €
Davon sind zu versteuern mit 12% für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge Bemessungsgrundlage: 384.390,80 €	Umsatzsteuer 46.126,90 €
Summe Umsatzsteuer	46.126,90 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-23.063,45 €
Zahllast	23.063,45 €

Umsatzsteuerbescheid 2012

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2012 festgesetzt mit	22.118,11 €
Bisher war vorgeschrieben	0,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von Dieser Betrag war bereits fällig.	22.118,11 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	368.340,55 €
Eigenverbrauch	+294,64 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	368.635,19 €
Davon sind zu versteuern mit 12% für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge Bemessungsgrundlage: 368.635,19 €	Umsatzsteuer 44.236,22 €
Summe Umsatzsteuer	44.236,22 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-22.118,11 €
Zahllast	22.118,11 €

Umsatzsteuerbescheid 2013

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit	26.665,26 €
Bisher war vorgeschrieben	0,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von Dieser Betrag war bereits fällig.	26.665,26 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	440.274,05 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	440.274,05 €
Davon sind zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz: Bemessungsgrundlage: 3.110,27 € 12% für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge Bemessungsgrundlage: 437.163,78 €	Umsatzsteuer 622,05 € 52.459,65 €
Summe Umsatzsteuer	53.081,70 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-26.416,44 €
Zahllast	26.665,26 €

Umsatzsteuerbescheid 2014

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2014 festgesetzt mit	17.791,35 €
Bisher war vorgeschrieben	0,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von Dieser Betrag war bereits fällig.	17.791,35 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	293.244,06 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	293.244,06 €
Davon sind zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz: Bemessungsgrundlage: 2.458,74 € 12% für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge Bemessungsgrundlage: 290.785,32 €	Umsatzsteuer 491,75 € 34.894,24 €
Summe Umsatzsteuer	35.385,99 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-17.594,64 €
Zahllast	17.791,35 €

Umsatzsteuerbescheid 2015

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2015 festgesetzt mit	41.111,06 €
--	--------------------

Bisher war vorgeschrieben	0,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von Dieser Betrag war bereits fällig.	41.111,06 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	682.486,48 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	682.486,48 €
Davon sind zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz: Bemessungsgrundlage: 2.023,40 € 12% für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge Bemessungsgrundlage: 680.463,08 €	Umsatzsteuer 404,68 € 81.655,57 €
Summe Umsatzsteuer	82.060,25 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-40.949,19 €
Zahllast	41.111,06 €

Die Bescheide wurden jeweils wie folgt begründet:

1. Allgemein:

*Dass Martin [X]***** jun. als Rechtsnachfolger d. [X]***** Josef jun. u. [X]***** Martin jun. GesbR Unternehmer iSd § 2 UStG ist, wird offenbar auch vom steuerlichen Vertreter so gesehen (s. div. Eingaben z.B. Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 23.11.2011 bzw. Offenlegung der Umsätze bzw. Vorsteuern als Beilage zu den jeweiligen Jahreserklärungen).*

In richtlinienkonformer Interpretation des § 22 UStG 1994 in der hier anwendbaren Fassung kann jedoch nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel - entgegen der bisherigen Rechtsauffassung der steuerlichen Vertretung des Unternehmens - die land- und forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung auf Ebene der GesbR nicht angewendet werden u. die Umsätze bzw. Vorsteuern sind nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zum Ansatz zu bringen. [Der Umsatzsteuerbescheid 2011 / 2012 ist daher abzuändern].

Sachverhalt:

*Im Außenprüfungsverfahren bei der (damaligen) Gesellschaft bürgerlichen Rechts [X]***** Josef jun und [X]***** Gisela sen“ (=Gesellschafterzusammensetzung bis einschließlich 2015 - Änderungen 2016 u. 2017, nunmehr Martin [X]***** jun. als Rechtsnachfolger d. [X]***** Josef jun. u. [X]***** Martin jun. GesbR) wurde die Frage behandelt, ob der in Form einer Ges.n.b.R. geführte Weinbaubetrieb als selbständiger Betrieb anzuerkennen ist. (Bp. —Bericht v. 4.4.2013)*

*Im angeführten Außenprüfungsverfahren wurden u.a. nachstehende Sachverhaltsfeststellungen getroffen (auszugsweise) - ausführlich s. auch Inhalt Revision zu St.Nr.23_212/7***** „Martin [X]***** u. Mitges“ (sämtl. Gesellschafter der gegenständlichen GesbR sind als mitbeteiligte Parteien in der Revisionsschrift angeführt u. müssten daher mit dem Inhalt vertraut sein):*

- Betreffend der GesbR liegen keine schriftlichen Verträge vor, diese beruhen auf mündlichen Vereinbarungen. Die Gesellschaft wurde bei den Behörden (z.B. Finanzamt, Sozialversicherung, Gemeinde, BH, GKK, AMA) gemeldet und wurde bisher als solche anerkannt.*
- Sämtliche von der eingangs bezeichneten Gesellschaft bürgerlichen Rechts produzierten Weine werden von der Wein-Gut [X]***** GmbH vertrieben, wobei ca. 90% an Wiederverkäufer und ca. 10% an Letztverbraucher (diese jedoch im Namen und Rechnung der pauschalierten Betriebe) verkauft werden. Die von der GesmbH für die GesbR's verkauften Weine an Letztverbraucher werden monatlich auf dem jeweiligen Verrechnungskonto als Gutschrift erfasst. Gleichzeitig stellt die GesmbH monatlich der GesbR eine Provisionsrechnung für die Verkäufe an Letztverbraucher (ebenfalls Erfassung auf den Verrechnungskonten) aus. Sämtliche administrativen Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung der Rechnungen und Gutschriften usw.) werden vom Büropersonal der GesmbH erbracht.*
- Die Betriebsmittel werden seit 2008 generell über die GmbH eingekauft und entsprechend der produzierten Weinmenge an die GesbR weiterverrechnet. Die Energie (Gas, Strom) wird auf Grund eines Zählers am Ende des Jahres von der GmbH an die anderen Gesellschaften weiterverrechnet.*

Zu diesem Punkt „Betriebsmittel“ führt der steuerl. Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.11.2017 (per Mail) betreffend den Vorhalt des FA Waldviertel v. 17.10.2017 zur nachstehenden Frage des Finanzamtes aus:

"Stellungnahme STB:

Sie haben Recht, diese Formulierung findet sich in der Amtsrevision wieder. Sie entspricht aber nicht dem vom Gericht in den Seiten 90 bis 94 und ergänzend auf Seite 119 festgestellten Sachverhalt. Dort wird diesbezüglich folgendes festgestellt:

Als Ergebnis einer Prüfung durch das Finanzamt im Jahr 2002 werden etwa 15% bis 20% der Betriebsmittel zentral über die GmbH eingekauft und entsprechend den produzierten Weinmengen auf die GesBR und die GmbH aufgeteilt. Gleiches gilt für die Betriebskosten der Gebäude. Die übrigen Betriebsmittel werden von jeder GesBR selbst beschafft und es tritt jede GesBR den Lieferanten gegenüber als solche auf.

Da in der Revision der vom Gericht festgestellte Sachverhalt vom FA gar nicht bestritten wird ist gemäß § 41 VwGG ausschließlich der vom Gericht festgestellte Sachverhalt für das Revisionsverfahren relevant. (Anm. durch Finanzamt: Für das Revisionsverfahren der Gesamt-Gesellschaft ja, jedoch nicht für die Erlassung der USt-Bescheide für diese

GesbR sofern sich Sachverhaltsänderungen ergeben) Abgesehen von dieser Beurteilung für das Revisionsverfahren ist dies jedoch auch für die Jahre 2013-2015 der tatsächlich vorliegende, noch immer relevante Sachverhalt. Diese Umstellung, nach der nicht mehr alle Betriebsmittel vom jeweiligen Betrieb gekauft wurden, erfolgte auf Aufforderung und in Abstimmung mit der Betriebsprüfung. Herr D***** (Anm. durch FA: Prüfer des Finanzamtes) der dazu aufgefordert hat, die Kellereiartikel gemeinsam einzukaufen und dann an die 3 Betriebe weiter zu verrechnen, im Jahr 2001/2002."

- Die Ausgaben und Einnahmen wurden getrennt nach Betrieben auf jeweils eigene Bankkonten der Betriebe überwiesen. Die Gewinne wurden innerhalb der Betriebe zwischen den jeweiligen Gesellschaftern aufgeteilt. Es gibt keinen gemeinsamen „Topf“ bzw. kein gemeinsames Konto, das von den Gesellschaften geteilt wurde.

Zu diesem Punkt „Ausgaben u. Einnahmen“ führt der steuerl. Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.11.2017 (per Mail) betreffend den Vorhalt des FA Waldviertel v. 17.10.2017 zur nachstehenden Frage des Finanzamtes aus:

"Dieser Teil des Sachverhaltes entspricht weitgehend dem auf Seite 92 vom Gericht festgestellten SV, allerdings bezieht sich dieser SV nur auf die Überweisungen, welche Ausgaben in bar von den jeweiligen Betrieben getragen wurden war bisher nicht relevant und wurde daher auch nicht im Verfahren diskutiert oder aber festgestellt

Da für das kommende Verfahren diese Frage aus meiner Sicht von Bedeutung sein könnte möchte ich diesen Teil des Sachverhaltes wie folgt ergänzen:

Die Ausgaben wurden von den jeweiligen Betrieben (mit Ausnahme der Ausgaben, die über die GmbH abgerechnet wurden) teils übers Konto, teils auch bar bezahlt."

Abschließend führt der steuerl. Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung zu folgenden Fragen aus:

"Fragen:

Die Revision betr. Martin [X]***** u. Mitges betrifft Zeiträume bis einschl. 2012. Treffen die angeführten Sachverhalte unverändert auch auf Zeiträume ab 2013 zu? Oder gab es strukturelle Änderungen in der Art der Betriebsführung (außer Gesellschafterwechsel) bzw. Art der Abrechnung etc.?

Wenn (auch) die Ausgabenverrechnung getrennt nach Betrieben auf jeweils eigene Bankkonten der Betriebe erfolgt ist, warum ist dann nicht daraus eine Vorsteuerermittlung erfolgt?

Zu Ihren Fragen:

1) Ja, dieser Sachverhalt inkl der Korrekturen, die ich in diesem Mail ausgeführt habe, trifft nach wie vor zu.

2) Es wurden und werden laufend Rechnungen von allen Lieferanten ausgestellt, mangels gesetzlicher Verpflichtung wurden und werden diese Belege jedoch nicht aufgehoben. Unseres Erachtens besteht nach wie vor auf Basis der österreichischen Rechtslage

keine Verpflichtung die Belege aufzubewahren, zumal auf Grund von § 22 UStG bzw der Pauschalierungs VO sowohl Vorsteuern als auch die Ausgaben pauschal ermittelt werden. Dennoch werden wir Ihnen zur Glaubhaftmachung, dass es jeweils Belege für die Ausgaben der drei Betriebe gab, von Lieferanten Kontoauszüge besorgen, aus denen die Umsätze der Lieferanten mit den drei Betrieben beispielhaft hervorgehen. Diese Auszüge werden nachgereicht.

3) Diese Frage (Anm.: 2. Frage oben) verstehe ich nur bedingt. Einerseits wurden ja nicht alle Ausgaben über die Bankkonten der drei Betriebe bezahlt. Andererseits sind die Betriebe mangels Buchführungspflicht gemäß § 22 UStG pauschaliert und somit besteht weder Notwendigkeit noch Verpflichtung irgendwelche Vorsteuerberechnungen vorzunehmen."

2. Das Finanzamt Waldviertel führt als Begründung wie folgt aus:

a) Urteilszusammenfassung

In seinem Urteil vom 12. 10. 2016, Rs 0340/15, ... hat der EuGH festgestellt, dass eine GesbR wie im vorliegenden Fall jeweils für sich als Steuerpflichtige anzuerkennen ist. An diesem Ergebnis ändert eine enge Zusammenarbeit und der gemeinsame Vertrieb des erzeugten Weines nichts (Urteilstenor 1.)

Darauf aufbauend folgert der EuGH jedoch, dass die land- und forstwirtschaftliche Pauschalregelung in einem Fall wie diesem ausgeschlossen sein kann, wenn die GesbR in der Lage ist, die Verwaltungskosten zu tragen, die sich bei der Anwendung des Umsatzsteuernormalregimes ergeben (Urteilstenor 2.)

Schließlich wäre ein derartiger Ausschluss von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalregelung rückwirkend bis zur Verjährungsfrist möglich (Urteilstenor 3.)

b) Auswirkungen auf den konkreten Fall:

Entgegen dem Vorbringen der österreichischen Regierung im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens sind nach Rechtsansicht des EuGH die GesbR als separate Unternehmer für umsatzsteuerliche Zwecke zu qualifizieren.

Maßgeblich im Verfahren muss daher die Frage sein, ob die land- und forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung des § 22 UStG 1994 auf die GesbR, die als eigenständige Unternehmer zu qualifizieren sind, Anwendung finden kann. Es darf in diesem Zusammenhang auf Rn 44 und 45 des Urteils verwiesen werden:

"(44) Anders verhielte es sich jedoch, wenn Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens wegen ihrer Verbindungen zu einer Kapitalgesellschaft oder einer Vereinigung wie den oben in Rn. 36 genannten faktisch in der Lage wären, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung ergebenden Aufgaben zu tragen, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

(45) In diesem Fall kann die Tatsache, dass die Anwendung der Pauschalregelung immerhin geeignet ist, die mit der Anwendung der Mehrwertsteuerregelung verbundenen Verwaltungskosten zu senken, dagegen nicht berücksichtigt werden, da der Unionsgesetzgeber die Pauschalregelung nur zugunsten jener landwirtschaftlichen Erzeuger eingerichtet hat, bei denen die Anwendung der normalen Steuerregelung oder der vereinfachten Regelung auf insbesondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten stieße."

Die Aussagen des EuGH in Rn 45 des Urteils können nur in Hinblick auf den Vorlagebeschluss des BFG verstanden werden (vgl BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015). Auf Seite 27 führt das BFG dazu aus:

„Dagegen spricht für die Anwendung der Pauschalregelung, dass der Unionsgesetzgeber und der nationale Gesetzgeber für Landwirte grundsätzlich ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen hat und auch für drei zusammenarbeitende landwirtschaftliche Erzeuger die Anwendung der Pauschalregelung administrative Erleichterungen mit sich bringt. Auch wenn die Verwaltungsarbeiten an einen Dritten ausgelagert sind, macht es einen Unterschied, ob dieser gemäß der Pauschalregelung vorgeht oder die normale Mehrwertsteuerregelung anwenden muss. Die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung wäre jedenfalls mit deutlich höheren Verwaltungskosten verbunden.“

Nach Ansicht des Finanzamtes kann daher die vom BFG im Vorlagebeschluss geführte und hier zitierte Argumentation keine Anwendung für die Interpretation der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalbesteuerung finden. Ganz im Gegenteil ist eine Untersuchung zur Anwendbarkeit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalbesteuerung im hier fraglichen Fall lediglich darauf beschränkt, ob durch die Verbindungen mit der Kapitalgesellschaft die Verwaltungskosten des Umsatzsteuernormalregimes durch die GesbR getragen werden können. Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, wonach sämtliche administrative Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung der Rechnungen und Gutschriften usw.) vom Büropersonal der GesmbH erbracht werden (ebenfalls BFG 29. 6. 2015. RE/7100001/2015, S. 27: „zumal die Verwaltungsarbeiten der GesBR ohnehin von der GmbH vorgenommen werden“), dürfte die land- und forstwirtschaftliche Pauschalregelung unter Beachtung der Rechtsansicht des EuGH nicht angewendet werden: Da aufgrund der engen Verbindungen der GesbR zur GesmbH die Verwaltungskosten tatsächlich von der GmbH und nicht den GesbR getragen werden. kann die Anwendung des Umsatzsteuernormalregimes auf Ebene der GesbR aus unionsrechtlicher Perspektive keine Schwierigkeiten bereiten.

c) Übertragung auf das österreichische Recht:

Grundsätzlich sieht § 22 Abs. 1 UStG 1994 in der für den Entscheidungszeitraum erheblichen Fassung BGBl I Nr 134/2003 auszugsweise vor:

"Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, 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."

*Ob die Buchführungspflicht im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Betrieben vorliegt, bestimmt sich nach §§ 124 und 125 BAO. Dem reinen Wortlaut der § 22 UStG 1994 iVm §§ 124 und 125 BAO nach, könnte die land- und forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung auf die GesbR angewendet werden, weil sie die Kriterien des § 22 UStG 1994 iVm §§ 124 und 125 BAO - separat pro GesbR betrachtet - erfüllen. Indes kann sich die Frage, ob die Pauschalbesteuerung anzuwenden ist, nicht nur im Wortlaut des § 22 UStG 1994 iVm §§ 124 und 125 BAO erschöpfen. Denn der Wortlaut ist stets nur der Beginn der Interpretation. Auch der Normzweck muss daher mitgedacht werden. Die Interpretation des EuGH in Rn 44 der Rs [X]***** kann sich in Hinblick auf die Ausführungen in Rn 42 des Rs [X]***** nur auf Artikel 296 Abs. 1 der MwSt-RL 2006/112/EG bzw. Art. 25 Abs. 9 der Sechsten Richtlinie beziehen. Beide Rechtsgrundlagen sehen vor, dass ein Mitgliedstaat eine land- und forstwirtschaftliche Pauschalregelung überhaupt nur dann in nationales Recht übernehmen darf, wenn die Anwendung des Normalregimes zu Schwierigkeiten bei Landwirten führen würde. Es stellt sich daher die Frage, ob § 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung für den hier vorliegenden Fall richtlinienkonform interpretierbar ist.*

Ausgangspunkt einer richtlinienkonformen Interpretation muss sein, "das mit der Richtlinie verfolgte Ziel zu erreichen" (vgl ua EuGH 22. 11. 2012, Rs 0106/89, Marleasing, Rn 8), wobei das gesamte innerstaatliche Recht dazu heranzuziehen ist (vgl EuGH 9. 3. 2004, verb Rs C-397/01 bis C-403/01, Pfeiffer, Rn 113,; 4. 7. 2006, Rs C-212/04, Adeneler; Rn 111,; 22. 5. 2003, Rs 0462/99, Connect Austria, Rn 38). Dabei sind die Grenzen einer richtlinienkonformen Interpretation zu beachten: So soll jedenfalls nach herrschendem österreichischem Literaturstand eine richtlinienkonforme Interpretation ausscheiden, wenn Wortlaut und Sinn bzw. Zweck einer nationalen Norm der richtlinienkonformen Interpretation klar entgegenstehen (Vgl Ranacher/Frischhut, Handbuch Anwendung des EU-Rechts (2009) 113 mwN; Öhlinger/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht⁵ (2013) 92 mwN; Sutter, Die richtlinienkonforme Interpretation und ihre mögliche Wirkung zu Lasten der Abgabepflichtigen, ÖStZ 2013, 338 (338 f) mit weiteren Nachweisen zur österreichischen Rechtsprechung).

*Nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel sind die Aussagen der Rs [X]***** in richtlinienkonformer Interpretation auf § 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung direkt zu übertragen, obwohl weder § 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung noch §§ 124 und 125 BAO auf die Schwierigkeiten bei der Anwendung des regulären Umsatzsteuerregimes Bezug nimmt. Im hier vorliegenden Fall kann es im Lichte der Aussagen des EuGH nicht mehr zu Schwierigkeiten bei der Anwendung des Normalsteuerregimes kommen, weil die Kapitalgesellschaft die Verwaltungskosten der GesbR trägt. Dabei darf nach der Ansicht des Finanzamtes nicht auf eine monetäre*

Kostentragung abgestellt werden. Dem Sinn der Pauschalbesteuerung folgend muss ausschlaggebend sein, ob durch die Auslagerung der administrativen Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung der Rechnungen und Gutschriften usw.) die Verwaltungskosten des Umsatzsteuernormalregimes durch die GesbR getragen werden können. Dies ist nach Ansicht des Finanzamtes der Fall.

§ 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung darf daher nicht zur Anwendung gebracht werden, weil ansonsten ein richtlinienwidriger Anwendungsbereich unterstellt würde. § 22 UStG 1994 ist daher in richtlinienkonformer Interpretation auf den hier vorliegenden Sachverhalt auf Ebene der GesbR nicht anwendbar. Das ergibt sich auch aus der Entstehungsgeschichte des § 22 UStG 1994. Die ErlB des § 22 UStG 1994 führen aus, dass die Bestimmung „im wesentlichen aus dem bisherigen Recht übernommen“ wurde und „Art. 25 der R1“ entspricht (vgl ErlB RV 1715 BlgNR XVII. GP, 66 [https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XVIII/I/I_01715/imfname_263308.pdf]). Die ErlB zu § 22 UStG 1972 sehen in der Pauschalregelung lediglich eine Erleichterung bei der Erfüllung umsatzsteuerlicher Verpflichtungen (vgl ErlB RV 145 BlgNR XIII. GP, 39 [https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XIII/I/I_00145/imfname_317911.pdf]; Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) § 22 Rn 3).

Zusammenfassend kann daher in richtlinienkonformer Interpretation des § 22 UStG 1994 in der hier anwendbaren Fassung die land- und forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung auf Ebene der GesbR nicht angewendet werden, weil diese durch die engen Verbindungen mit der Kapitalgesellschaft keine Schwierigkeiten bei der Anwendung des normalen Umsatzsteuerregimes hat.

In Hinblick auf die Beantwortung der fünften Frage des EuGH (Urteilstenor 3.) ist dieses Ergebnis rückwirkend anzuwenden.

d) Schlussfolgerungen

Nach Ansicht des EuGH sind die hier fraglichen GesbR jeweils für sich als umsatzsteuerliche Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 zu qualifizieren.

Durch die engen Verbindungen der GesbR mit der Kapitalgesellschaft, die nach Feststellungen der Betriebsprüfung sämtliche administrative Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung der Rechnungen und Gutschriften usw.) übernimmt, ist im Lichte des EuGH-Urteils davon auszugehen, dass die GesbR faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten der normalen Umsatzsteuerregelungen zu tragen. Artikel 296 Abs. 1 der MwSt-RL 2006/112/EG bzw. Art. 25 Abs. 9 der Sechsten Richtlinie können daher nicht angewendet werden. Die Entstehungsgeschichte des § 22 UStG 1994 weist exakt denselben Zweck auf, nämlich Verwaltungsvereinfachung. Der Normzweck ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt, wonach auf die Umsätze der GesbR § 22 UStG 1994 nicht angewendet werden kann.

In Hinblick auf die Aussagen des EuGH sind diese Ergebnisse rückwirkend bis zum Verjährungszeitpunkt beachtlich.

Schließlich darf darauf hingewiesen werden, dass die Überlegungen hinsichtlich Unternehmereigenschaft sowie Anwendbarkeit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalbesteuerung lediglich auf die Umsatzsteuer - nicht aber auf die Gewinnermittlung im Rahmen der Ertragsbesteuerung - zu übertragen sind, weil durch das Unionsrecht keine Harmonisierung der Ertragsteuern stattgefunden hat. Denn selbst wenn - wie in der Rs [X]***** festgestellt - mehrere Steuerpflichtige im Sinne des Art 9 MwSt-RL (Art 4 der Sechsten Richtlinie) vorliegen, ist damit nichts für die Frage des Vorliegens eines oder mehrerer ertragsteuerlicher Betriebe gewonnen. Weder ist der Rs [X]***** zu entnehmen, dass über ertragsteuerliche Punkte abgesprochen wurde, noch sieht das EStG 1988 für das Vorliegen eines Betriebes einen Verweis auf das UStG 1994 vor, der eine Gleichartigkeit der Begriffe „Unternehmer“ und „Betrieb“ bedingen würde.

Die Auslegung des EuGH ist daher einzig und alleine auf die Umsatzsteuer anzuwenden. Ein Auseinanderklaffen der ertrag- und umsatzsteuerlichen Beurteilung ist der Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts geschuldet. Damit kann es nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel jedenfalls zu unterschiedlichen Ergebnissen im Bereich der Ertrag- und Umsatzsteuer kommen.

e) Umsätze:

wurden seitens des Finanzamtes der Höhe nach erklärungsgemäß berücksichtigt.

Die Umsätze 2011 u. 2012 wurden dem Bp.-Bericht vom 4.4.2013, die Umsätze 2013—2015 den vom steuerlichen Vertreter erstellten Zusammenstellungen zu den jeweiligen USt-Jahreserklärungen entnommen.

f) Vorsteuern:

Wie u.a. aus der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters v. 23.11.2011 abgeleitet werden kann und auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.11.2017 vom steuerlichen Vertreter ausgeführt wird (s. auch Pkt. 2 dieser Begründung), wurden Belege für die (bisher) pauschalierten GesbR's nicht bzw. nicht vollständig aufbewahrt, daher erfolgte seitens des steuerlichen Vertreters eine Schätzung dieser Vorsteuern iHv. 8% der erklärten Umsätze.

Zu Schätzung der Vorsteuern wurde im Vorhalt des Finanzamtes vom 17.10.2017 folgendes ausgeführt bzw. ist eine entsprechende Fragenstellung erfolgt:

Rz 1839 USTRL

Die Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 stellt eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges dar. Sofern eine Rechnung nicht ausgestellt und zugeleitet worden ist, ist eine Schätzung der Vorsteuern nicht zulässig.

Rz 1840 USTRL

Waren jedoch ursprünglich Rechnungen vorhanden, die aber später beim Leistungsempfänger in Verlust geraten sind, so dürfen die Vorsteuern entsprechend der Judikatur des VwGH geschätzt werden. Voraussetzung dafür ist, dass als erwiesen

angenommen werden kann, dass dem Unternehmer Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 ausgestellt worden sind (VwGH 15.6.1988, 84/13/0279). Die Beweislast trifft den Unternehmer.

Frage:

Wie u.a. aus der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters v. 23.11.2011 abgeleitet werden kann, wurden Belege für die (bisher) pauschalierten GesbR's nicht bzw. nicht vollständig aufbewahrt, daher erfolgte seitens des steuerlichen Vertreters eine Schätzung dieser Vorsteuern iHv. 8% der erklärten Umsätze.

Welche Beweismittel können vorgelegt werden, dass den Unternehmen Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG ausgestellt worden sind?

Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.11.2017:

"Es wurden und werden laufend Rechnungen von allen Lieferanten ausgestellt; mangels gesetzlicher Verpflichtung wurden und werden diese Belege jedoch nicht aufgehoben. Unseres Erachtens besteht nach wie vor auf Basis der österreichischen Rechtslage keine Verpflichtung die Belege aufzubewahren, zumal auf Grund von § 22 UStG bzw der Pauschalierungs VO sowohl Vorsteuern als auch die Ausgaben pauschal ermittelt werden. Dennoch werden wir ihnen zur Glaubhaftmachung, dass es jeweils Belege für die Ausgaben der drei Betriebe gab, von Lieferanten Kontoauszüge besorgen, aus denen die Umsätze der Lieferanten mit den drei Betrieben beispielhaft hervorgehen. Diese Auszüge werden nachgereicht"

Mit Mail des steuerlichen Vertreters vom 9.11.2017 wurden div. Rechnungen beispielhaft übermittelt und wie folgt ausgeführt:

Anbei einige Rechnungen der pauschalierten Betriebe 2015, die beispielhaft von den Lieferanten angefordert wurden (Anmerkung Finanzamt: insg. 7 Rechnungen, davon v. Lagerhaus A***** (3), v. Fa. I***** Etiketten (1), v. Fa. K***** Verschlüsse (1), v. Fa. S***** P***** (1) u. v. Fa. H***** (1).

ME ist damit hinreichend glaubhaft gemacht, dass für Leistungen an die pauschalierten Betriebe ursprünglich Rechnungen vorhanden waren.

Eine weitere Glaubhaftmachung ist unseren Klienten auch nicht zumutbar.

Wie aus der Literatur klar erkennbar ist, gibt es bei Pauschalierungen hinsichtlich der pauschalierten Vorgänge keine Belegaufbewahrungspflicht, der Sinn der Pauschalierung (Vereinfachung) wurde damit konterkariert. Bis zu der Stellungnahme des FA Waldviertel zur EuGH Entscheidung wurde von der Finanz (egal ob FA Waldviertel oder Ministerium) noch nie die Auslegung vertreten, dass die Pauschalierung (klar entgegen dem Wortlaut des § 22 UStG) einschränkend nur dann angewandt werden darf, wenn für das bzw die Unternehmen keine Schwierigkeiten bei der Anwendung des normalen Umsatzsteuerregimes auftreten würden. Abgesehen davon, dass diese Rechtsansicht bisher noch nie geäußert wurde, erscheint sie mE auch bei einer ersten Betrachtung (weil sogar nach den Worten des FA Waldviertel in der Stellungnahme klar gegen den

Gesetzeswortlaut) nicht haltbar; sodass auch aus der Äußerung dieser Rechtsansicht keine Belegaufbewahrungspflicht für die Zukunft entsteht"

Abschließende Würdigung zu „Vorsteuern“:

*Nach Ansicht des Finanzamtes kann analog der Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme zur Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005-2009 (s. auch Beiblatt zur Vorlage der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung Umsatzsteuer 1-6/2012 Martin [X]***** u. Mitges. St.Nr. 23_212/7***** v. 7.12.2012) der aus den tatsächlichen Werten der Jahre 2003 u. 2004 eines Betriebes abgeleitete (u. f. die Jahre ab 2011 erklärte) Wert iHv 8% der Umsätze nicht herangezogen werden, da lt. Ausführungen des Prüfers in diesen Jahren außerordentliche Investitionen (Halle, Traktor) getätigt wurden. Ohne Berücksichtigung dieser Investitionen ergäbe sich ein Wert von 4%.*

Nachdem dem Finanzamt Waldviertel grundsätzlich glaubhaft erscheint, dass ursprünglich Rechnungen iSd UStG vorgelegen sind (s. auch obige Ausführungen bzw. beispielhafte Vorlage von Rechnungen), es grundsätzlich auch nicht auszuschließen ist, dass in einzelnen Jahren höhere Investitionen getätigt wurden (bisher wurden diesbezüglich seitens der GesbR aber keine Aussagen getätigt), wurden die Vorsteuern seitens des Finanzamtes mit 6% der erklärten Umsätze zum Ansatz gebracht. Mit diesem - abweichend von den Bp.-Feststellungen - höheren Wert soll zum Ausdruck gebracht werden, dass auch allfällige größere Investitionen - u.U. über die Jahre verteilt - bei der Schätzung der Vorsteuern seitens des Finanzamtes Berücksichtigung gefunden haben.

Seitens des Finanzamtes wird weiters angemerkt, dass aus den vorgelegten Rechnungen zwar ersichtlich ist, dass grundsätzlich Rechnungen iSd UStG vorgelegen sind, aufgrund der durchwegs relativ geringen Rechnungsbeträge lt. vorgelegter Rechnungen aber auch ein weiteres Indiz für die (gegenüber der erklärten Vorsteuerschätzung) geringere Vorsteuerschätzung seitens des Finanzamtes iHv. 6% gegeben ist.

Es wurde bisher nicht - auch nicht im Vorhalteverfahren- vorgebracht, dass größere Investitionen getätigt worden sind. Dass „Betriebsmittel-Einkäufe der GesmbH“ von dieser an die GesbR weiterverrechnet wurden ist bisher zwar grundsätzlich aktenkundig (s. auch Ausführungen weiter oben), aber bis dato nicht nachgewiesen.

g) Zusammenstellung Umsätze u. Vorsteuern:

*In Beilage zu Tz 2 des Bp.-Berichtes zu St.Nr.23_212/7***** "Martin [X]***** u. Mitges." v. 4.4.2013 ist die Berechnung der Nettoerlöse aus den Wein- u. Traubenverkäufen bzw. dem ermittelten Eigenverbrauch getrennt nach den einzelnen GesbR' s aufgelistet. Lt. Ausführungen im angeführten Bp-Bericht (Pkt 1 der Beilage zu Tz 2) wurden die Erlöse aus den Unterlagen der [X]***** GmbH (Fakturierungen der GesbR an die GmbH) ermittelt. Der Eigenverbrauch wurde geschätzt u. in den Bescheid der GesbR' s übernommen.*

[Es folgt jeweils eine Darstellung der - oben wiedergegebenen - Besteuerungsgrundlagen]

Beschwerde

Mit Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 19. 12. 2017, beim Finanzamt eingelangt am 22. 12. 2017, wurde Beschwerde wie folgt erhoben:

*Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 - 2015, alle datiert mit 15.11.2017, eingelangt am 20.11.2017, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter des [X]***** Martin Jun als Rechtsnachfolger d [X]***** Josef u [X]***** Martin jun. GesbR (St.Nr.23_291/1*****) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gem. § 243 ff BAO.*

A. Wiederaufnahmebescheide:

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren U 2011 und 2012 werden mit § 303 Abs 1 lit c BAO, also der nachträglichen Entscheidung über Vorfragen durch ein Gericht, begründet.

Ob es sich um eine Vorfrage im Sinne des § 303 handeln kann, ist in Verbindung mit § 116 BAO zu beurteilen.

§ 116 BAO lautet:

"(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen."

Ritz, BAO, § 116 führt dazu in Tz 1 aus:

"Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (zB VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219), ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist (zB Antoniolli/Koja, Verwaltungsrecht 3, 83).

Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (zB VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 8.2.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005)."

Der VwGH (GZ 2008/16/0148) führt zu diesem Thema aus:

"Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22. Juni 2009, G 5/09 u.a., mit näherer Begründung ausgeführt, die Auslegung, dass das Hervorkommen einer Entscheidung eines innerstaatlichen Höchstgerichtes keine Berechtigung zur Wiederaufnahme all jener (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren nach dem Vorfragentatbestand vermittele, entspreche dem bisher üblichen Verständnis dieses Wiederaufnahmegrundes im österreichischen Recht. Der Verwaltungsgerichtshof sieht keine Veranlassung, von dieser auch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vertretenen Ansicht (vgl. etwa die bei Stoll, aaO, 2929, und bei Walter/Thienel, Verwaltungsverfahren 12, E 237 zu § 69 AVG, zitierte hg. Rsp) abzugehen.

...

Der Verfassungsgerichtshof verneint eine gemeinschaftsrechtliche Notwendigkeit, solche EuGH-Urteile anders als nationale höchstgerichtliche Entscheidungen zu behandeln (vgl. dazu auch jüngst wieder das Urteil des EuGH vom 3. September 2009 in der Rs. C-2/08 (Fallimento Olimpiclub Srl, Rn 22 und 23))."

*Die Frage, ob die GesnbR „[X]***** Martin und Christine" ein Unternehmer iS des UStG ist oder nicht, ist selbstverständlich eine Frage, die vom Finanzamt selbst (unter Zugrundelegung der österreichischen und richtlinienkonformen Rechtslage) zu beurteilen ist. Wenn das Finanzamt diese Beurteilung falsch vornimmt und dies von einer im Instanzenzug folgenden Behörde bzw Gericht (egal ob BFG oder EuGH) anders entschieden wird, liegt damit nicht eine von einer anderen Behörde bzw Gericht zu entscheidende Rechtsfrage (Vorfrage iS des § 116 bzw 303 BAO) vor. Umso weniger, als diese Entscheidungen zu einem anderen Steuersubjekt, nämlich der vom FA angenommenen, tatsächlich gar nicht vorhandenen, GesnbR „[X]***** Martin und Mitgesellschafter", getroffen wird.*

Ansonsten wäre § 303 BAO Abs 1 lit c ein Wiederaufnahmegrund für alle anderen pauschalierten Betriebe in Österreich, zumal die Rechtsfrage, wonach (nach Meinung des BMF) in jedem Einzelfall zu prüfen sei, ob die Anwendung der Normalregelung anstelle der Pauschalierung auf Schwierigkeiten stoßen würde (Art. 296 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie), noch nie in diesem Licht gesehen wurde und somit eine Vorfrage für alle pauschalierten Betriebe in Ö wäre.

Zur Frage, ob EuGH Entscheidungen Wiederaufnahmsgründe sein können, führt Ritz, BAO, § 303, in Tz 40 aus:

"EuGH-Entscheidungen sind keine Wiederaufnahmsgründe der entschiedenen Vorfrage (VfGH 22.6.2009, G 5/09 ua; VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148: 16.12.2010, 2007/16/0073; 24.11.2011, 2008/16/0053: 27.6.2012. 2008/13/0161). Nicht zuletzt wegen mangelnder Parteienidentität sind Vorabentscheidungen (Art 267 AEUV) daher keine Wiederaufnahmsgründe für Verfahren anderer (als des „Anlassverfahrens") Parteien (zB Tümpel/ Gaedke, SWK 2002. S 96: BMF, ÖStZ 2002, 94; Ehrke, ÖStZ2002, 296; EStR Seite 1191 Seite 1192 2000, Rz 7377/; BMF, AÖF 2006/192, Abschn 1.4; aM Fraberger/

Schwarz, *ecollex* 1998, 166ff; Althuber, *Rechtsschutz*, Tz 221; Beiser, *SWK* 2005, S 493). Ebenso wenig sind VwGH-Entscheidungen, die wegen des Vorranges von Unionsrecht eine nationale Vorschrift für unanwendbar beurteilen, für Verfahren anderer Parteien als Wiederaufnahmsgründe anzusehen."

Gaedke/Tumpel in *SWK* 4/2002, S 92

"Wird nicht aus anderen Gründen das Verfahren gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen, so dürfte eine Wiederaufnahme auf Grund des EuGH-Urteils nicht in Frage kommen. Nicht zuletzt wegen mangelnder Parteienidentität sind Vorabentscheidungen des EuGH keine Wiederaufnahmsgründe für andere als die Parteien des Ausgangsverfahrens. Ebenso wenig sind VwGH-Entscheidungen, die wegen des Vorranges von Gemeinschaftsrecht eine nationale Bestimmung als unanwendbar beurteilen, für Verfahren anderer Parteien als Wiederaufnahmsgründe anzusehen. Allenfalls könnte der Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes durch die Oberbehörden nach § 299 BAO innerhalb eines Jahres nach Eintritt der Rechtskraft aufgehoben werden, worauf aber kein Rechtsanspruch besteht."

Partei des Ausgangsverfahrens (also jenes Verfahrens, das zu der vom Finanzamt als Vorfrageentscheidung iS des § 303 BAO gewerteten EuGH Entscheidung geführt hat) war jedoch die (gar nicht existente) GesnbR „[X]**** Martin und Mitgesellschafter".

Somit sind uE die Bescheide über die Wiederaufnahme 2011 und 2012 ersatzlos aufzuheben und in der Folge davon ebenso die U Bescheide 2011 und 2012.

B. Umsatzsteuerbescheide 2011-2015:

Gegen diese Bescheide richtet sich nunmehr die Beschwerde wie folgt:

1. Sachverhalt verfahrensrechtlich:

Mit den USt Bescheiden 2011 - 2015 setzt das FA das BFG Verfahren RV/7103204/2012 fort und akzeptiert nunmehr die Entscheidung des EuGH, wonach die drei Gesellschaften nbR eigene Unternehmer sind.

Entscheidend für die nun vorliegenden USt Bescheide betreffend die drei GesnbR der Familie [X]**** ist dabei der zweite Urteilstenor des EuGH:

"2. Art. 25 der Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2004/66 geänderten Fassung und Art. 296 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie der Möglichkeit, die Anwendung der in diesen Artikeln vorgesehenen gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens, die als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer angesehen werden und untereinander zusammenarbeiten, mit der Begründung abzulehnen, dass eine Kapitalgesellschaft, eine aus den Mitgliedern dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung oder eine aus der Kapitalgesellschaft und den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung aufgrund der Betriebsgröße oder der Rechtsform nicht unter die Pauschalregelung fällt, auch dann nicht entgegenstehen, wenn die Gesellschaften

bürgerlichen Rechts nicht zu einer Gruppe von der Pauschalregelung ausgenommener Erzeuger gehören, sofern sie aufgrund ihrer Verbindungen zur Kapitalgesellschaft oder einer dieser Vereinigungen faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat."

Inhaltlich interpretiert dabei das FA diese Aussage des EuGH offensichtlich dergestalt, dass die österreichische Rechtslage - insbesondere § 22 UStG - in dem konkret vorliegenden Fall nicht anwendbar sein soll (vgl Bescheidbegründung Seite 8).

2. Begründung:

Gegen diese Bescheide richtet sich nunmehr die Beschwerde wie folgt:

2.1. Vom FA festgestellter Sachverhalt in den U Bescheiden:

Zunächst erfolgt in den Bescheiden eine Sachverhaltsfeststellung durch das FA, die - ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren - von dem vom BFG festgestellten SV erheblich abweicht, aber die Einwendungen der steuerlichen Vertretung bzw den von dieser ergänzend vorgebrachten Sachverhalt ergänzend darstellt. Welcher Sachverhalt nun tatsächlich vorliegt, stellt das FA nicht fest, offensichtlich (aber ohne es ausdrücklich zu erwähnen) davon ausgehend, dass die Unterschiede im Sachverhalt für das weitere Verfahren auf Grund der vorgenommen rechtlichen Beurteilung nicht entscheidungsrelevant seien.

Unserer Ansicht nach sind die Unterschiede im Sachverhalt sehr wohl dann von Bedeutung, wenn § 22 UStG entsprechend der Ansicht des FA nicht zur Anwendung gebracht werden dürfte. Dies wird in dieser Beschwerde noch in dem Eventualpunkt (2.6.1.) herausgearbeitet. Daher beantragen wir die Feststellung des Sachverhaltes entsprechend der Vorhaltsbeantwortung vom 17.10.2017 bzw wie in Punkt 2.6.1. dargestellt.

2.2. Rechtliche Rahmenbedingungen für die vom FA in Frage gestellte Pauschalierung gem. § 22 UStG:

Grundsätzlich sind die Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in Titel XII, Kapitel 2, Artikel 295-305 getroffen.

Art. 296 Abs. 1 und 2 dieser Richtlinie lautet:

„(1) Die Mitgliedstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung des Kapitels 1 auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Kapitel anwenden."

Diese Pauschalierungs-Ermächtigung wurde in Österreich durch § 22 UStG umgesetzt:

"§ 22. (1) 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 oder der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 3 anzuwenden ist, wird die Steuer für diese Umsätze mit 13% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt."

§ 22 UStG knüpft die Berechtigung zur Anwendung der Pauschalregelung an die Befreiung von der Buchführungspflicht an, die wiederum von der Größe des Betriebs - bemessen nach der Höhe der Umsätze und dem Wert des Betriebs - abhängt. Somit wird im österreichischem Recht die Voraussetzung der Richtlinie für die Anwendung der Pauschalierung, wonach die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung mit Schwierigkeiten verbunden ist, in einer pauschalen Betrachtung von der Größe der Betriebe abhängig gemacht, ohne dass im Einzelfall noch eine detaillierte Prüfung dieser möglichen Schwierigkeiten erforderlich wäre.

Diesbezüglich ist der § 22 UStG uE auch klar und bestimmt und lässt einer uU vom Finanzamt angedachten engeren Auslegung dem Wortlaut nach keinen Raum.

2.3. Wurde § 22 UStG richtlinienkonform umgesetzt?

Das Finanzamt geht in der Bescheidebegründung offensichtlich davon aus, dass die begünstigenden Richtlinienbestimmungen (Art 25 und Art 296) zu weitreichend innerstaatlich (§ 22 UStG) umgesetzt wurden. Dazu ist aber anzumerken, dass eine zu weite innerstaatliche Umsetzung der RL bisher weder in der Literatur noch in der öst. Judikatur und auch nicht vom EuGH so vertreten wurde. Ganz im Gegenteil dürfen wir auf die RZ 49 - 51 der Schlussanträge des Generalanwaltes Szpunar im EuGH Verfahren C 340/15 verweisen, der sich dort ausführlich mit der Frage auseinandersetzt, ob eine Regelung wie sie Österreich getroffen hat (nämlich die Grenzen der Pauschalierung mit der Buchführungspflicht bzw mit Umsatzgrenzen festzusetzen), zulässig ist oder nicht, und zu dem Schluss kommt, dass die Frage der „Schwierigkeiten bei der Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung“ nicht im Einzelfall geprüft werden muss.

Auszug aus den Schlussanträgen des Generalanwaltes Szpunar im Verfahren C 340/15:

"49. Zugleich deuten aber der fakultative Charakter der Pauschalregelung als solcher sowie die in Art. 296 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 insoweit vorgesehenen Ausnahmen auf einen weiten Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung dieser Regelung hin. Insbesondere ist, wie die Kommission in ihren Erklärungen zu Recht ausführt, nicht ersichtlich, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet wären, in jedem Fall im Hinblick auf jeden Landwirt individuell zu prüfen, ob bei ihm die Anwendung der allgemeinen Regelungen oder der vereinfachten Modalitäten Schwierigkeiten mit sich bringen könnte und ob deswegen die Pauschalregelung anzuwenden ist. Die Mitgliedstaaten können allgemeine Kriterien aufstellen, deren Erfüllung zur

Inanspruchnahme der Pauschalregelung berechtigt, und diese Regelung automatisch auf Landwirte anwenden, die diese Kriterien erfüllen.

50. Im österreichischen Recht knüpft die Berechtigung zur Anwendung der Pauschalregelung an die Befreiung von der Buchführungspflicht an, die wiederum von der Größe des Betriebs - bemessen nach der Höhe der Umsätze und dem Wert des Betriebs - abhängt. Dies scheint ein durchaus vernünftiges Kriterium zu sein, da die Pflicht zur Buchführung gerade eine der verwaltungstechnischen Schwierigkeiten ist, die mit der Erhebung der Mehrwertsteuer nach den allgemeinen Regeln oder nach den vereinfachten Modalitäten einhergehen."

*Die Frage, ob Österreich bei der Umsetzung der Pauschalregelung die Vorgaben der EU Richtlinie eingehalten hat oder nicht, wurde im konkreten EuGH Verfahren C 340/15 (Christine [X]***** u. a. gegen Finanzamt Waldviertel) auch vom Vertreter der Europäischen Kommission, Dr. Martin Wasmeier und Dr. Richard Lyal, geprüft. In ihrer Stellungnahme kommen sie in Tz 68 wie der Generalanwalt Szpunar zum Ergebnis, dass die Lösung des österreichischen Gesetzgebers, die Anwendung der Pauschalregelung an die Buchführungspflicht anzuknüpfen, durchaus sachgerecht sei.*

Auch der EuGH stellt in seinem Urteil nicht fest, dass in jedem Einzelfall diese Schwierigkeiten zu prüfen sind, er stellt nur (als Beantwortung auf die konkrete Frage) fest, dass die EU-RL nicht entgegen stehen, in einem Fall wie diesem die Pauschalregelung nicht anzuwenden, sofern die Anwendung der Normalregelung auf keine Schwierigkeiten stößt. Er stellt auch nicht fest, dass die österreichische Pauschalregelung in Abhängigkeit von der Größe oder dem Umsatz des einzelnen Betriebes (von Österreich durch die Anknüpfung an die Buchführungspflicht angewandt) die RL zu weit umgesetzt hätte.

Die negativ formulierte Beantwortung der Frage 4 des Vorabentscheidungsersuchens ist uE dadurch zustande gekommen, weil eben keine direkt anwendbare EU-Richtlinie hinsichtlich der Pauschalierung existiert. Indem der EuGH feststellt, die EU-RL steht einer Verweigerung der Pauschalregelung nicht entgegen, gibt er damit nur eine Antwort auf die Frage, ob eine konkrete österreichische Rechtsgrundlage so gestaltet werden könnte, dass in einem Fall wie diesem die Pauschalregelung verweigert werden könnte, wobei diesfalls - um den EU-Rahmenbedingungen zu entsprechen - noch geprüft werden müsste, ob die Normalregelung zumutbar wäre. Bei bestehender direkt anwendbarer EU Rechtslage hätte der EuGH ganz direkt sagen können, dass die Pauschalregelung nicht zusteht, sofern die Anwendung der Normalregelung zumutbar wäre.

Somit kann uE der jeweilige Gesetzgeber entsprechend der EU-RL Rahmenbedingungen schaffen, die den EU-RL entsprechen, wobei eine normative Festlegung von „Schwierigkeiten in der Anwendung der normalen MwSt-Regelung" nur sehr schwer mit dem gesetzlich vorgesehenen Determinierungsgebot in Einklang zu bringen sein wird.

Aus alledem ist uE die österreichische Rechtslage ohne individuelle Prüfung der Frage, ob „Schwierigkeiten bei der Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung auftreten", anzuwenden.

2.4. Ist die RL unmittelbar anwendbar oder ist eine engere richtlinienkonforme Interpretation des § 22 UStG denkbar?

Trotz der Ausführungen in 2.3. führt das FA, ohne weitere Begründung, wie folgt aus:

„§ 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung darf daher nicht zur Anwendung gebracht werden, weil ansonsten ein richtlinienwidriger Anwendungsbereich unterstellt würde.

§ 22 UStG 1994 ist daher in richtlinienkonformer Interpretation auf den hier vorliegenden Sachverhalt auf Ebene der GesbR nicht anwendbar.“

Damit verkennt das FA jedoch die Rechtslage, da eine Nichtanwendung des § 22 UStG und eine unmittelbare Anwendung der RL in diesem Fall denkunmöglich ist. Richtig ist vielmehr, dass eine richtlinienkonforme Interpretation der österreichischen Rechtslage in Frage kommt, die Grenzen dieser Interpretation werden vom VwGH jedoch klar gezogen (2010/17/0228):

"Es trifft zwar zu, dass als wesentlicher Unterschied zwischen dem Strukturprinzip der unmittelbaren Anwendung (Wirkung) von Unionsrecht, insbesondere auch Richtlinienrecht, und der nach der Rechtsprechung des EuGH gebotenen unionsrechtskonformen Auslegung, hervorgehoben wird, dass eine richtlinienkonforme Auslegung auch vorzunehmen ist, wenn die in Rede stehende unionsrechtliche Bestimmung nicht unmittelbar anwendbar ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass bei der Auslegung des innerstaatlichen Rechts die Grenzen der Auslegung nach den innerstaatlichen Auslegungsregeln nicht zu beachten wären. Es kann daher im Wege der unionsrechtskonformen Auslegung nicht jenes Ergebnis, welches sich mangels unmittelbarer Anwendbarkeit der unionsrechtlichen Regelung nicht ableiten lässt, auf der Grundlage des nationalen Rechts erzielt werden, (vgl. zuletzt übersichtlich Raab, Die Wirkung des Unionsrechts im innerstaatlichen Recht. Auflösung von Kollisionsfällen zwischen Unionsrecht und innerstaatlichem Recht, SPRW1/2011, 107 ff (112f), oder Ranacher/Frischhut, Handbuch Anwendung des EU-Rechts, 103, sowie EuGH 22. Mai 2003, Rs C-462/99, Connect Austria, Tenor des Urteils, EuGH 16. Juni 2005, Rs C-105/03, Pupino, Rn 47, wo der EuGH anerkennt, dass die gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation nicht zu einer Auslegung contra legem führen kann, aber auch beispielsweise bereits Schlussanträge Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer, Rs C-397/01 bis C-403/01, Pfeiffer, Rn 26, der mit Bezug auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-106/89, Marleasing, darauf hinwies, dass der EuGH in diesem Urteil nicht erörtert habe, ob die gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation das gleiche Ergebnis wie die Anerkennung der unmittelbaren Wirkung einer Bestimmung haben könne, und zur Problematik allgemein Köhler, 14. ÖJT, 2000, Band 1/2, 122, EN 405, insbesondere die dort genannten Beiträge von Zuleeg, 1969, und Ress, 1994; vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1995, ZI. 95/10/0108, mwN)."

Wesentlich dabei ist, dass diese Regelungen nach Art 296 von den jeweiligen Mitgliedstaaten geregelt werden können. Wenn nun Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, dabei aber in der Umsetzung nicht den Rahmenbedingungen, die

die EU-RL vorgibt, entsprechen, kann es zu keiner unmittelbaren Anwendung der EU-RL kommen (EuGH in Larentia + Minerva mbH & Co. KG, C-108/14).

Dass die Richtlinien nicht unmittelbar anwendbar sind ergibt sich aus Literatur und diversen EuGH-Entscheidungen (siehe zB Sutter in ÖStZ 2013/571).

So führt Sutter aus:

"Da Richtlinienvorschriften sich an die Mitgliedstaaten wenden und insofern zunächst nur für diese Rechtsverbindlichkeit entfalten, ist es allerdings grundsätzlich ausgeschlossen, dass sich die nationalen Behörden zu Lasten der Normadressaten auf eine unmittelbare Anwendbarkeit berufen können. Begünstigende Nichtumsetzungen von belastenden Richtlinienbestimmungen oder zu weitreichende Umsetzungen von begünstigenden Richtlinienbestimmungen können damit grundsätzlich nicht über den Anwendungsvorrang korrigiert werden."

Auswirkungen könnte die EU-Regelung also nur insoweit entfalten, als die durch Österreich umgesetzte Pauschalregelung für Landwirte (also § 22 UStG) innerstaatlich zu weit umgesetzt wurde (dazu vgl aber oben) und in EU konformer Interpretation daher enger gelesen werden müsste, nämlich dass eine Inanspruchnahme der Pauschalregelung immer voraussetzt, dass „die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung des Kapitels 1 auf Schwierigkeiten stoßen würde“.

Insofern gehen wir mit dem Finanzamt konform, als immer versucht werden muss, das österreichische Recht im Sinne der von der EU vorgegebenen Rahmenbedingungen, die die Richtlinien für eine durch die Mitgliedstaaten zu treffende Regelung vorgibt, zu interpretieren.

Um die österreichische(n) Bestimmung(en) in diesem Sinne interpretieren zu können, müsste dieser Sinn jedoch im äußersten Wortsinn der Bestimmungen noch Deckung finden. Dies ist jedoch uA nach nicht möglich, da die Bestimmung klar aussagt, dass alle nicht buchführenden L&F Unternehmer mit einem Umsatz unter € 400.000 die Pauschalregelung anwenden können. Der äußerste Wortsinn des § 22 UStG lässt es uE daher nicht zu, dass ein nichtbuchführungspflichtiger L&F Unternehmer mit einem Umsatz unter 400.000 die Pauschalregelung - aus welchen Gründen auch immer - nicht anwenden dürfte. Somit kommt es auch nicht zu einer unmittelbaren Wirkung dieser Richtlinienbestimmungen im Wege der Interpretation.

Selbst das Finanzamt schreibt in der Begründung der Bescheide auf Seite 8 vorletzter Absatz: „§ 22 UStG 94 in der anwendbaren Fassung darf nicht zur Anwendung gebracht werden, weil ansonsten ein richtlinienwidriger Anwendungsbereich unterstellt würde“. Damit geht offensichtlich selbst das Finanzamt davon aus, dass eine allfällige engere Auslegung der EU-RL (Schwierigkeiten bei der Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung) nicht im Wortlaut des § 22 UStG Deckung finden kann.

2.5. Zusammenfassung:

- Wenn man wider Erwarten zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die klare österreichische Rechtslage im § 22 UStG dem EU-Recht widerspricht, indem diese die RL zu weit umsetzt, ist ausschließlich der österreichische Gesetzgeber aufgerufen die Rechtslage zu ändern bzw die Begünstigung enger zu regeln.
- Eine unmittelbare Anwendung der aus Sicht der Finanz enger auszulegenden EU Richtlinie ist im konkreten Fall uE aber ebenso nicht möglich, wie eine durch den klaren und äußersten Wortsinn eindeutig nicht gedeckte „richtlinienkonforme“ engere Interpretation des § 22 UStG.

2.6. Sollte diese vorgenommene rechtliche Beurteilung falsch sein, somit nicht schon aus diesem Grunde die Umsatzsteuerbescheide aufzuheben sein, führen wir in eventu noch folgendes aus:

2.6.1. Zunächst noch ergänzend zum Sachverhalt:

Das FA geht davon aus (S 3, zweiter Punkt im SV), dass „sämtliche administrativen Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung der Rechnungen und Gutschriften, usw.) vom Büropersonal der GmbH gemacht werden.

Richtig ist, dass die gemeinsame Vertriebs-GmbH den Verkauf samt aller erforderlichen Rechnungen bzw Gutschriften für die Letztverbraucher (ca. 10 % des Umsatzes) übernimmt. Ebenso übernimmt sie (über Aufforderung des FA!) zentral den Einkauf für ca. 15-20 % der Ausgaben der pauschalierten Betriebe. Dafür wird ein Entgelt in Höhe von 7 % des Umsatzes des jeweiligen pauschalierten Betriebes den pauschalierten Betrieben verrechnet. Insofern kommen diese Betriebe selbst für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verwaltung auf - ebenso als würden sie eigenes Personal dafür verwenden.

Neben diesen Bereichen verbleiben noch ca. 80 % der Ausgaben der pauschalierten Betriebe, die hinsichtlich der Verwaltung nicht von der GmbH übernommen werden. Für diese Ausgaben fällt aber neben dem eigentlichen Einkauf auch gar keine Verwaltung an, zumal diese Belege wegen der Pauschalierung nicht gesammelt werden.

2.6.2. Rechtliche Beurteilung der Frage, ob die Gesellschaften wegen ihrer Verbindungen zu einer Kapitalgesellschaft faktisch in der Lage wären, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit der Anwendung der normalen Regelung der Umsatzsteuer zu tragen:

Zunächst ist festzustellen, dass es doch sehr verwundert, warum irgendein Steuerpflichtiger faktisch nicht in der Lage sein sollte, seine Belege zu sammeln und daraus (sei es selbst, sei es durch einen Erfüllungsgehilfen) die Normalregelung der USt zu errechnen. Umso mehr, als der EuGH weiters ausspricht, dass die Höhe der Verwaltungskosten bei der Anwendung der Normalregelung keine Rolle spielen soll (Tz 45 der EuGH-Entscheidung).

Die Rechtsordnung(en) verlangen in vielen Bereichen umfangreiche und detaillierte Aufzeichnungen und Aufbewahrungen, insbesondere auch in der Landwirtschaft. Seien es Aufzeichnungen laut DüngemittelVO, Massnahmenblätter laut Weingesetz,

Viehbestandslisten, Behandlungsaufzeichnungen und vieles anderes mehr. Überall dort werden von den Rechtsordnungen den Landwirten (Verwaltungs-) Aufgaben zugemutet, die alle deutlich weitreichender sind als nur Belege über Einnahmen und Ausgaben aufzubewahren.

Ausgehend von diesem Gedanken komme ich dann zu dem Schluss, dass es keine landwirtschaftliche Pauschalregelung mehr geben dürfte, weil es eben (auch) den Landwirten zuzumuten ist, Belege aufzubewahren.

Andererseits kann eine Rechtsauslegung/Interpretation nicht so weit gehen, dass der eigentlichen Bestimmung jeglicher Sinn entzogen wäre. In diesem Fall wäre der Gesetzgeber (hier der EU-RL) gefragt und müsste diese Bestimmung aufheben. Somit muss bei der Prüfung der Frage, ob die Anwendung der normalen oder vereinfachten Regelung dem einzelnen Steuerpflichtigen zuzumuten ist (also bei der Auslegung des Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie), uE offensichtlich bereits das Aufheben und Aufzeichnen der Belege als „Schwierigkeit die Normalregelung der Umsatzsteuer anzuwenden“ eingestuft werden, um nicht dem Art 296 jeglichen Sinn zu entziehen.

Ein weiterer Gedanke zur Frage, ob Landwirten die Normalregelung zumutbar sein soll:

*Ein sehr großer Teil der Landwirtschaft ist von einigen wenigen Abnehmern abhängig, ob das nun bei der Milchwirtschaft einige wenige Molkereien sind oder aber Lagerhäuser, Zuckerrübenabnehmer oder Ähnliches. In all diesen Fällen kommt es nach erfolgter Lieferung zu laufenden Gutschriften für die Landwirte, ähnlich wie im vorliegenden Fall die [X]***** GmbH die Umsätze der 3 pauschalierten GesnbnR organisiert.*

Würde man die Meinung vom FA übernehmen, käme in all diesen Fällen, in denen die Landwirte ihre Umsätze nicht selbst verrechnen, sondern Gutschriften ihrer Kunden erhalten, eine Pauschalierung nicht mehr in Frage.

3. Antrag:

Wir beantragen daher

- die ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens 2011 und 2012,*
- die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2011-2015 sowie eine Veranlagung entsprechend den eingereichten Erklärungen.*

4. Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 272 (2) BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie gem. § 274 BAO die mündliche Verhandlung.

Gem. § 262 (2)a beantragen wir keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, zumal im Hinblick auf die Verfahrensdauer (Beginn der Betriebsprüfungen 2010!!) und die bisherigen Rechtsgänge völlig klar ist, dass eine Entscheidung letztlich durch den VwGH, wenn nicht in einem weiteren Vorabentscheidungsverfahren durch den EuGH, getroffen werden muss.

Da das FA von sich aus die EU Widrigkeit eines Gesetzes behauptet und damit dieses Gesetz nicht anwenden möchte, ergibt sich die Sinnlosigkeit einer Beschwerde vorentscheidung auch in analoger Anwendung des § 262 (3) BAO.

Vorlage

Mit Bericht vom 19. 3. 2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)

Beschwerde

1 Beschwerde 19.12.2017

Bescheide

2 Umsatzsteuer (Jahr: 2015) 15.11.2017

3 Umsatzsteuer (Jahr: 2014) 15.11.2017

4 Umsatzsteuer (Jahr: 2013) 15.11.2017

5 Umsatzsteuer (Jahr: 2012) 15.11.2017

6 Umsatzsteuer (Jahr: 2011) 15.11.2017

7 Wiederaufnahme § 303 BAO / USt (Jahr: 2012) 15.11.2017

8 Wiederaufnahme § 303 BAO / USt (Jahr: 2011) 15.11.2017

Zusatzdokumente Bescheide

9 RSb Schein 20.11.2017

Vorgelegte Aktenteile

10 BP-Bericht 2010-2012 04.04.2013

11 USt-Erstbescheid 2011 v 24.05.2013

12 USt-Erstbescheid 2012 v 24.05.2013

*13 Firmenbuchauszug Wein Gut [X]***** GmbH aus Bp-ArbBg 28.11.2013*

14 Gesellschafterwechsel 25.01.2016

15 Beendigung GesbR Ende 2016 31.01.2017

*16 Amtsrevision Martin [X]***** u Mitges 10.05.2017*

17 Fragenkatalog an Steuerberater 17.10.2017

18 Fragenkatalog Beantwortung durch Steuerberater 02.11.2017

19 Umsatz- u Vorsteuerberechnung 2011-2015 07.11.2017

20 Mail vom Steuerberater Übermittlung Musterrechnungen 09.11.2017

- 21 Muster-Rechnungen diverse 2015 09.11.2017
- 22 Musterrechnung H***** 2015 09.11.2017
- 23 Umsatzgegenüberstellung GesbR`s 2010-2015 04.01.2018
- 24 Beilagen zur Niederschrift vom 27.2.2018
- 25 Niederschrift mit Martin [X]***** 27.02.2018
- 26 Betriebsnummern der einzelnen Unternehmen 28.02.2018
- 27 Dienstnehmerzusammenstellung 2010-2016 01.03.2018
- 28 Erhebungsergebnis Einkäufe von div. Unternehmen 01.03.2018
- 29 Kfz-Auflistung 01.03.2018
- 30 Provisionsabrechnung Muster 2016 01.03.2018
- 31 Transparenzdatenbank 2015 u 2016 01.03.2018
- 32 Verrechnung Personalkosten Musterberechnung 2015 01.03.2018
- 33 Arbeitszeitbedarf Weinbau - Artikel FJ Wieselburg 07.03.2018

Sachverhalt:

Aufgrund von Feststellungen im Zuge einer Betriebsprüfung (s. auch Bp.-Bericht vom 4.4.2013) wurde der Beschwerdeführerin (Bf.) für die Jahre 2011 u. 2012 u.a. die Unternehmereigenschaft aberkannt und entgegen den eingereichten Umsatzsteuererklärungen der Bf. die Umsatzsteuer bescheidmäßig mit Null festgesetzt.

Aufgrund des EUGH-Urteils vom 12.10.2016, C 340/15, mit welchem der EUGH der Bf. jedoch eine Unternehmereigenschaft zuerkannt hatte, wurden die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 u. 2012 wiederaufgenommen und die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG festgesetzt (Bescheide jeweils vom 15.11.2017). Für die Jahre 2013-2015 wurden ebenfalls Umsatzsteuererstbescheide unter Nichtanwendung des § 22 UStG erlassen (ebenfalls jeweils vom 15.11.2017). Gegen diese Bescheide wurden per Fax am 20.12.2017 Beschwerden eingebracht. In den Beschwerden, Pkt. 4., wurde u.a. beantragt gem. § 262 (2)a BAO keine Beschwerdeverentscheidungen zu erlassen. Diesem Antrag ist das Finanzamt Waldviertel gefolgt.

Strittig ist einerseits, ob die Wiederaufnahme in den Jahren 2011 und 2012 zu Recht erfolgt ist und andererseits, ob die land- u. forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung gem. § 22 UStG auf Ebene der GesbR angewendet werden kann.

Beweismittel:

Es wird auf die vorgelegten Aktenteile verwiesen.

Stellungnahme:

1) Wiederaufnahme der Verfahren 2011 u. 2012:

Die ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide für 2011 und 2012 ergingen nach einer Außenprüfung. Auf Grund der Feststellungen dieser BP wurde der Bf. u.a. die Unternehmereigenschaft aberkannt und entgegen den eingereichten Umsatzsteuererklärungen der Bf. wurde die Umsatzsteuer mit Null festgesetzt.

Ohne Zweifel bindet das in einem Vorabentscheidungsverfahren ergangene Urteil sowohl das vorlegende Gericht als auch alle Verwaltungsbehörden (zB auch Abgabenbehörden) des betreffenden Mitgliedsstaats, die in derselben Sache zu entscheiden haben (inter-partes-Wirkung, vgl. Keppert, ÖStZ 1997, 165).

Mit EuGH-Urteil vom 12.10.2016, C 340/15, erkannte der EuGH der Bf. jedoch eine Unternehmereigenschaft zu (Rz 34: „Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 und Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie sowie Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und Art. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts, wie die des Ausgangsverfahrens, die als solche gegenüber ihren Lieferanten, gegenüber öffentlichen Stellen und zu einem gewissen Grad gegenüber ihren Kunden eigenständig auftreten und von denen jede ihre eigene Produktion sicherstellt, indem sie im Wesentlichen ihre Produktionsmittel verwendet, die aber einen Großteil ihrer Produkte unter einer gemeinsamen Marke über eine Kapitalgesellschaft vertreiben, deren Anteile von den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts und anderen Angehörigen der betreffenden Familie gehalten werden, als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer anzusehen sind“).

Der Bf. vermeint, dass im vorliegenden Fall keine Parteienidentität gegeben sei. Daher sei das zitierte EuGH-Urteil kein Wiederaufnahmegrund und verweist auf die diesbezügliche Rechtsprechung und Literaturmeinungen.

Die zitierte Rechtsprechung und Literaturmeinungen betreffen jedoch allesamt Sachverhalte, bei denen keine Parteienidentität gegeben war („sind Vorabentscheidungen des EuGH keine Wiederaufnahmsgründe für andere als die Parteien des Ausgangsverfahrens“)

Im vorliegenden Fall wurde die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2011 und 2012 jedoch im Anlassfall verfügt, eine Parteienidentität ist sehr wohl gegeben.

*Denn die Bf. war u.a. Partei dieses EuGH Verfahrens (Rz. 2: Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Angehörigen der Familie [X]*****, sämtlich Gesellschafter dreier Gesellschaften bürgerlichen Rechts, die jeweils Wein anbauen, und dem Finanzamt Waldviertel (Österreich) (im Folgenden: Finanzamt) wegen der Bestimmung der Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger und der Weigerung, auf diese Gesellschaften die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anzuwenden; Rz. 12: „Seit dem Jahr 1998 sind die Kläger des Ausgangsverfahrens mittels dreier Gesellschaften bürgerlichen Rechts im Weinanbau tätig, wobei jede dieser Gesellschaften an verschiedenen Standorten Weingärten bewirtschaftet und mehrwertsteuerpflichtig ist. Die erste dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts wurde von Herrn Martin [X]***** und Frau Christine [X]*****, die zweite von Frau Gisela [X]***** sen. und Herrn Josef [X]******

*und die dritte von Herrn Martin [X]***** und Frau Gisela [X]***** jun. gegründet. Im Zuge der Gründung der drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts wurde kein schriftlicher Vertrag erstellt“).*

Die Bindungswirkung des EuGH-Urteils C 340/15 ist iHa die gegebene Parteienidentität für das Finanzamt Waldviertel gegeben. Der EuGH hat - anders als das Finanzamt Waldviertel - die Frage der Unternehmereigenschaft der Bf. bejaht. Die Frage, ob jemand Unternehmer ist oder nicht, ist unzweifelhaft eine Vorfrage für die (Nicht)Festsetzung der Umsatzsteuer. Gem. § 303 Abs. 1 lit. c BAO waren daher die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2011 und 2012 wiederaufzunehmen, da nachträglich vom EuGH über die Vorfrage der Unternehmereigenschaft der Bf. anders entschieden worden war (vgl. Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 116 Rz 59).

Das Finanzamt Waldviertel beantragt daher, die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide 2011 und 2012 als unbegründet abzuweisen.

2) Umsatzsteuer 2011-2015:

In richtlinienkonformer Interpretation des § 22 UStG 1994 in der hier anwendbaren Fassung kann nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel – entgegen der Rechtsauffassung der steuerlichen Vertretung des Unternehmens - die land- und forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung auf Ebene der GesbR nicht angewendet werden. Die Umsätze bzw. Vorsteuern sind nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zum Ansatz zu bringen. Um von Wiederholungen Abstand zu nehmen wird auf die ausführliche Sachverhaltsdarstellung bzw. ustrechtliche Begründung in den Bescheiden 2011-2015 verwiesen. Zusätzlich werden seitens des Finanzamtes noch andere Indizien aufgezeigt, welche veranschaulichen sollen, dass der Gesetzgeber bei einer derartigen Konstellation – wie im beschwerdegegenständlichen Fall - die Anwendung einer ustrechtlichen Pauschalbesteuerung gem. § 22 UStG, welche der Vereinfachung dienen soll, nicht ins Auge gefasst haben kann.

(Teilweise) Ergänzend wird zu einigen Beschwerdepunkten ausgeführt:

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass das FA ohne weiteres Ermittlungsverfahren Bescheide erlassen hätte.

*Dem ist seitens des Finanzamtes zu entgegnen, dass eine Prüfung durch Groß-Bp bis einschließlich 2012 stattgefunden hat; zahlreiche Vorhalte sind gemacht worden, deren Inhalte ihren Niederschlag nicht nur in den Bescheiden der beschwerdegegenständlichen GesbR sondern z.B. auch in der Amtsrevision betr. GesbR Martin [X]***** u. Mitges gefunden haben; ein Ergänzungsvorhalt vom Fachbereich des Finanzamtes Waldviertel vor allem betreffend Jahre ab 2013 ist am 17.10.2017 ergangen. (Details s. mitgesandte Beweismittel). Das Finanzamt Waldviertel kann dem Einwand, dass das FA nicht ermittelt hätte, daher nicht folgen.*

Außerdem wurden auch nach dem Eingang der Beschwerden Ermittlungen durchgeführt (s. nachstehende Ausführungen) bzw. ist am 27.2.2018 die Aufnahme einer Niederschrift

mit Martin [X]*****, geb. ..., welcher auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Weingut-[X]***** GmbH ist, erfolgt.

a) Erhebungen bei Lieferanten der GesbR bzw. der Wein-Gut [X]***** GmbH betreffend Feststellung von Einkäufen.

Seitens des Finanzamtes erfolgten Erhebungen bei jenen Unternehmen, welche dem Finanzamt seitens des steuerlichen Vertreters infolge Übermittlung von Musterrechnungen per Mail vom 9.11.2017 bekannt waren (Ergebnis der Ermittlungen s. beiliegende Gegenüberstellung)

Hauptgrund dieser Ermittlungen war vor allem, die Richtigkeit der nachstehenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Beschwerde überprüfen zu können. In der Beschwerde wird ausgeführt (Auszug):

„...Richtig ist, dass die gemeinsame Vertriebs-GmbH den Verkauf samt aller erforderlichen Rechnungen bzw. Gutschriften für die Letztverbraucher (ca. 10% des Umsatzes) übernimmt. Ebenso übernimmt sie (über Aufforderung des FA!) zentral den Einkauf für ca. 15-20% der Ausgaben der pauschalierten Betriebe. Neben diesen Bereichen verbleiben noch ca. 80% der Ausgaben der pauschalierten Betriebe, die hinsichtlich der Verwaltung nicht von der GmbH übernommen werden.....“

Aus der Gegenüberstellung kann eindeutig ersehen werden, dass die in der Beschwerde gemachten Ausführungen nicht den Tatsachen entsprechen. Die GesbR hat nämlich Einkäufe nur in geringem Ausmaß getätigt.

Einkäufe 2011-2015 (s. im Detail vorgelegte Excel-Tabelle als Beweismittel) von:

- Fa. M***** Glas & Co Handelsgesellschaft: GesmbH: ca. 213.000,00 bis 268.000,00 jährlich, GesbR: 0 (null).

Anmerkung: Fa. M***** Glas liefert an [X]*****-GesmbH u. von dieser erfolgen Weiterverrechnungen an d. Bf.

- I***** Etiketten (abw. Wj.): GesmbH ca. 12.000,00-22.000,00 jährl.; GesbR ca. 1.000,00 bis 3.600,00 jährl.

- S***** P*****: GesmbH ca. 36.000,00 u. 48.000,00 (nur in den Jahren 2014 u. 2015); GesbR: 0 (null)

- V***** Handels GmbH: GesmbH ca. 2.500,00 bis 3.500,00 pro Jahr, GesbR: 0 (null)

- RLH A*****: GesmbH. ca. 23.000,00 bis 116.000,00 pro Jahr, GesbR: 0 (null)

- Leopold H***** Landmaschinen E.U.: GesmbH. ca. 12.000,00 bis 23.000,00; GesbR: 0 (null)

- K***** Verschlüsse - Verrechnung ARA und Eindruck: GesmbH. ca. 1.000,00 pro Jahr; GesbR: 0 (null)

b) Niederschrift mit Martin [X]***** am 27.2.2018 (s. vorgelegtes Beweismittel samt Beilagen). Aus der Niederschrift ergeben sich sehr viele Sachverhalte, welche zur

Gesamtbeurteilung dieses Falles beitragen, v.a. auch zur Berechnung u. Verrechnung v. Vertriebs-, Verwaltungskosten etc. s. Fragen 8-14 der angeführten Niederschrift:

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde - wie bei der niederschriftlichen Befragung vereinbart - Abschnitt Tz 13 aus Bp.-Bericht der GesmbH für die Jahre bis 2009 „Provisionsverrechnung“, in welchem die Berechnung iHv 7% angeführt ist, nachgereicht und hat folgenden Inhalt: „Das geprüfte Unternehmen verkauft nebenbei auch Weine im Namen und Rechnung für die drei pauschalierten Betriebe. Für diesen Vertrieb werden 5% Provision in Rechnung gestellt. Da das geprüfte Unternehmen auch für die Verwaltung, Vertrieb und Werbung aufkommt, wird die Provision jährlich um 2 % zuzüglich 20% Umsatzsteuer erhöht. Diese Gewinnzurechnung stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.“ Eine nähere Begründung für das Ausmaß der Erhöhung wurde nicht angeführt. Ein Muster f. eine Provisionsabrechnung – allerdings für das Jahr 2016 – wurde vom steuerlichen Vertreter am 1.3.2018 per Mail vorgelegt (siehe Beweismittel)

Einige Anmerkungen seitens des Finanzamtes Waldviertel hierzu, welche die nicht fremdüblichen „Geschäftsbeziehungen“ GesbR u. GesbH untermauern:

Bereich Arbeitskräfte: Martin [X]***** verweist auf den BP-Bericht, dass pro ha Weingärten € 500,- für Lohnaufwand zu berücksichtigen seien. Die Differenz zw. eigenen Lohnkosten der pauschalierten Betriebe (lt. Auswertung max. 4.000,- € pro Betrieb und Jahr) zu den 500,-/ha wird von der GmbH an die pauschalierten GesbR's verrechnet.

Dieser Kostenpunkt kann nach Ansicht des Finanzamtes in keiner Weise der Realität entsprechen. Lt. den dem Finanzamt bekannten Werten kostet alleine der Rebschnitt fremdüblich rund € 800,- pro ha; in Summe fallen aufgrund von Erfahrungswerten bei Vergleichsbetrieben Lohnkosten OHNE Ernte iHv mind. 2.000,- € / ha Weingärten an! Dass Martin [X]*****, sein Sohn und seine Schwester die „händischen“ Arbeiten in der Gesb`R verrichten ist bei 50 Dienstnehmern in der GmbH nicht glaubwürdig und auch gar nicht möglich!

Der Betrieb [X]***** hat nach Ansicht des Finanzamtes idR Weitraumanlagen. Wie aus einem ergänzenden Bericht vom Jahre 2006 zum 2002 veröffentlichten Bericht „Arbeitszeitbedarf in der österreichischen Landwirtschaft“ vom Francisco Josephinum Wieselburg (Ergänzung der Standardarbeitszeiten für die Betriebszweige Obst-, Wein- und Gemüsebau,...) zu entnehmen ist (s. vorgelegtes Beweismittel ab Seite 26) ist bei der beschwerdeführenden GesbR von rund 300 Arbeitsstunden pro ha Weingärten (mittlere Standardarbeitszeit) auszugehen, was einem ungefähren Lohnaufwand bei Vollkosten von 25,00 €/Stunde iHv ca. 7500,- €/ha entspricht. Bei einer bewirtschafteten Fläche von 12,02 ha (s. Beweismittel „Beilage 2 zur Niederschrift vom 27.2.2018“) ergibt dies einen kalkulatorischen Lohnaufwand von 90.150,00.

Es sind keine Lohnkosten für die Verarbeitung der Weine in der Kellerei angesetzt.

Weinverkauf: Der Verkauf erfolgt ausschließlich durch Organe der GmbH, wird ein Letztverbraucher beliefert, erfolgt die Verrechnung auf Namen und Rechnung der pauschalierten GesbR – mit einem Steuerausweis von nunmehr 13 % (vor der

Gesetzesänderung 12%) Umsatzsteuer (Vorteil: ermäßigter Steuersatz und hohe pauschale Betriebsausgaben, da die Ab Hof Preise in derartigen Fällen relativ hoch verrechnet werden).

Wird jedoch an einen Händler verkauft, dann erfolgt die Fakturierung ausschließlich von der pauschalierten GesbR an die GmbH und von der GmbH zum Händler – wobei die GmbH den Wein der GesbR bis zum Verkauf bereits in einem Lager hält. Abgerechnet wird jedoch nur 1x im Monat.

Zur Veranschaulichung: Umsatzanteil für Verkauf d. Bf. an Letztverbraucher: z.B. 2011: 99.230,00; 2012: 102.604,00 (das entspricht rd. 25% des Gesamtverkaufes); Umsatzanteil Verkauf d. Bf. an GesmbH: z.B. 2011: 284.865,00, 2012: 265.736,00.

Auch beim Export werden nach Ansicht des Finanzamtes dadurch zusätzliche Steuervorteile lukriert, da die GmbH den vollen Vorsteuerabzug hat und keine Umsatzsteuer in Rechnung stellt, während die pauschalierte GesbR Umsatzsteuer verrechnen müsste und somit um die USt „teurer“ verkaufen müsste.

Maschinenkosten: Lesemaschine wird lt. Angaben in der Niederschrift vom 27.2.2018 anteilmäßig vom Lohnunternehmer an die einzelnen Unternehmen fakturiert – dies wurde seitens des Finanzamtes nicht überprüft. Sonstige Maschinen hat lt. Angaben in der Niederschrift jedes Unternehmen selbst – seitens des Finanzamtes bisher keine (vollständige) Überprüfung diesbezüglich. Zu Feststellungen seitens des Finanzamtes betreffend Traktor- u. LKW-Anmeldungen siehe nachstehende Ausführungen.

Traktore u. LKW's sind jedoch ausschließlich auf GmbH (im Beschwerdezeitraum durchgehend 2 Traktor u. 2 LKW) und Martin [X]***** (im Beschwerdezeitraum 2011-2015 durchgehend 2 Traktor u. 1 LKW) angemeldet.

Auffällig: Ältere Traktoren (2 mit jeweils Erstzulassung 1996) sind auf Martin [X]*****, neuere Traktoren (1 Traktor Erstzulassung 2005 bis Abmeldung 2014 bzw. Neukauf 2014 u. ein weiterer Traktor Erstzulassung 2011) sind auf die GesmbH angemeldet – Details hierzu siehe vorgelegte Beweismittel „Zusammenstellung des Fuhrparks“.

Dünge- und Pflanzenschutzmittel: Zahlt lt. Aussage in der Niederschrift vom 27.2.2018 jedes Unternehmen selbst. Dies trifft nach Ansicht des Finanzamtes nicht zu, weil lt. Ermittlungen des Finanzamtes beim Lagerhaus A***** die pauschalierten GesbR's nur im geringen Umfang Pflanzenschutzmittel eingekauft haben, während die GmbH große Mengen eingekauft hat. Pflanzenschutzaufwand bei Vergleichsbetrieben mind. € 500,- pro ha und Jahr. Im konkreten Fall kein Einkauf (inkl. sonstiger Einkäufe) der bf. GesbR bei Lagerhaus . (Zu Gesamteinkauf von Lagerhaus s. beiliegende Beweismittel „Excel-Tabelle Einkäufe“).

Ein schriftliches Ersuchen um Auskunft bei der Kellereiinspektion ist noch unbeantwortet. Die Ergebnisse werden ans BFG nachgereicht.

Vorsteuern:

Aufgrund der im Ermittlungsverfahren gewonnenen zusätzlichen Erkenntnisse – s. oben – zeigt sich, dass die in den bekämpften USt-Bescheiden anerkannte (geschätzte) Vorsteuer in Höhe von 6 % der Einnahmen zu hoch angesetzt wurde. Bei der dortigen Schätzung war das Finanzamt von zumindest gelegentlichen höheren Vorsteuern aufgrund von außerordentlichen Investitionen (Traktor, Maschinen,...) ausgegangen. Wie auch aus der Auflistung der oben angeführten Waren- u. Materialeinkäufe abgeleitet werden kann, sind die Anschaffungen von der GesbR im sehr geringen Ausmaß gegeben (Auch seitens des Bf. erfolgten keine entsprechenden Vorbringen, weder in der Beschwerde noch iZd schriftlichen Einvernahme v. 27.2.2018). Deshalb beantragt das Finanzamt nunmehr eine Berücksichtigung von Vorsteuer nur mehr in Höhe von 4% der Einnahmen – dies entspricht der Schätzung in Anlehnung an die Feststellungen einer Betriebsprüfung für vorgelagerte Zeiträume ohne Berücksichtigung von außerordentlichen Investitionen. (s. auch vorgelegte Beweismittel „Zusammenstellung des Fuhrparks“ u. Ausführungen zu „Maschinenkosten“ weiter vorne). Die Berechnungsbasis ergibt sich aus dem nächsten Punkt.

Gegenüberstellung der Umsätze 2010-2015:

Gesamtumsätze (netto)

2010 / 2011 / 2012

449.547,64 / 384.390,80 / 368.635,19

2013 / 2014 / 2015

440.274,04 / 293.244,06 / 682.486,48

Wenn man die Ziffern anschaut, kann man erkennen, dass die Umsätze (unabhängig von den jeweiligen Ernte-Erträgen pro Kalenderjahr bei gleichen Bewirtschaftungsflächen) allein aufgrund der Gestaltung (Verlagerung von Einnahmen u. Anwendung der Ist-Versteuerung), es zu keiner Buchführungspflicht (somit auch keine Sollversteuerung) gekommen ist. Derartige Verlagerungen von Umsätzen sind nach Ansicht des Finanzamtes auch nur deshalb möglich gewesen, weil bei sämtlichen (3) GesbR's ausschließlich Familienmitglieder beteiligt sind/waren, welche gleichzeitig Gesellschafter der Wein-Gut [X]***** GmbH sind/waren.(s.beil. Firmenauszug vom 28.11.2013 aus Bp-Arb.Bogen). Auch diese „Gestaltung“ ist für das Finanzamt ein weiteres Indiz für die Verschaffung von Steuervorteilen durch Anwendung der Pauschalierung gem. § 22 UStG. (Nichtabfuhr der pauschalen Umsatzsteuer bei GesbR u. Vorsteuerabzug bei GesmbH, bei der die Miteigentümer der GesbR beteiligt sind).

Wäre eine unter Fremden übliche Abrechnung vorgenommen worden (fremdüblich ist nach Ansicht des Finanzamtes auch eine unter Fremden übliche zeitnahe Abrechnung/ Bezahlung der Lieferungen), beständen nach Ansicht des Finanzamtes keine derartig – oben dargestellten – Schwankungen im Abrechnungsergebnis und daher schon seit längerer Zeit Buchführungspflicht. Das Thema „Pauschalversteuerung“ gem. 22 UStG wäre sodann obsolet gewesen.

Ob für den Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Buchführungspflicht besteht, richtet sich nach den §§ 124 und 125 BAO. Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014 bestimmt sich die Anwendbarkeit des § 22 Abs. 1 UStG 1994 allein nach der Buchführungspflicht. Nach der ab 1.1.2015 geltenden Rechtslage ist für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 idF BudBG, BGBl. I Nr. 40/2014, durch nichtbuchführungspflichtige Unternehmer weitere Voraussetzung, dass die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze höchstens 400.000 Euro betragen.

Von einer allf. rein aus Steuerersparnisgründen gewählten Gestaltung bzw. Organisation abgesehen, ist im vorliegenden Fall die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 für die im Rahmen des LuF-Betriebes der GesbR erzielten Umsätze nach Ansicht des Finanzamtes jedoch bereits aus folgenden Gründen nicht anwendbar, sodass eine Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften zu erfolgen hat:

*Der EUGH (12.10.2016, C 340/15, [X]***** ua.) hat zwar entschieden, dass im konkreten Fall eigenständige Unternehmen vorliegen können, hat aber die Frage der Anwendbarkeit der Pauschalbesteuerung (Art. 295 ff. MwSt-RL 2006/112/EG; in Österreich umgesetzt durch § 22 UStG 1994) für die LuF-Betriebe der drei GesbR nicht abschließend beurteilt. Der Gerichtshof betont zunächst, dass die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger eine abweichende Regelung ist, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der 6. EG-RL und der MwSt-RL darstellt und daher nur insoweit angewandt werden darf, als dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist (vgl. Urteil [X]***** ua., Rn. 37 mVa die Urteile vom 15. Juli 2004, C-321/02, Harbs, Rn. 27, vom 26. Mai 2005, C-43/04, Stadt Sundern, Rn. 27, und vom 8. März 2012, C-524/10, Kommission/Portugal, Rn. 49). Dieser Grundsatz wird nach Ansicht des Finanzamtes auch bei der Anwendung des § 22 UStG 1994 zu berücksichtigen sein.*

*Die beiden von der EuGH-Judikatur entwickelten Ziele der pauschalen Besteuerung bestehen einerseits in der Vereinfachung der Besteuerung von landwirtschaftlichen Erzeugern, bei denen die Anwendung der normalen Steuerregelung oder der vereinfachten Regelung auf insbesondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten stieße (vgl. Art 296 Abs. 1 MwSt-RL), und andererseits in der Gewährleistung eines Ausgleichs der Mehrwertsteuer-Vorbelastung für die Landwirte (vgl. Urteil [X]***** ua., Rn 38 mwV).*

*In seiner Entscheidung hat der EuGH deutlich gemacht, dass die unmittelbare enge Zusammenarbeit der GesbR sowie der GmbH bei der Weinerzeugung sowie der Vertrieb unter einer einheitlichen Marke durch eine Dachgesellschaft die daran beteiligten Gesellschaften weder zu einem einzigen Unternehmen macht, noch die Anwendung der land- u. forstwirtschaftlichen Pauschalbesteuerung auf die einzelnen Gesellschaften von vornherein ausschließt, da durch einen solchen Umstand an sich nicht nachgewiesen werden kann, dass ihnen die Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bereiten würde (vgl. Urteil [X]***** , Rn. 43). Nach Ansicht des EuGH gilt dies aber dann nicht mehr, wenn durch die gewählte Konstruktion faktisch die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Pauschalregelung*

verloren gehen. Dies wäre dann der Fall, wenn die drei GesbR aufgrund der engen Kooperation untereinander bzw. wegen Ihrer Verbindung zu einer Kapitalgesellschaft oder einer Vereinigung faktisch in der Lage wären, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung ergebenden Aufgaben zu tragen, was das vorlegende Gericht [ergänzende Anmerkung: gemeint wohl „im konkreten Ausgangsfall“] zu prüfen hat (vgl. Urteil [X]*****, Rn 44). Aus dieser Formulierung, die Art. 296 MwSt-RL insgesamt und zB nicht bloß ihren Abs. 2 betrifft, ist nach Ansicht des Finanzamtes abzuleiten, dass bei solchen Sachverhaltskonstellationen – nicht wie in der Beschwerde ausgeführt allgemein in jedem Einzelfall –, zu prüfen ist, ob aufgrund der aus einer solchen Gestaltung resultierenden Synergieeffekte, die neben dem Produktions- und Vermarktungsbereich insbesondere auch den Verwaltungsbereich betreffen können, die Anwendung des „normalen Besteuerungsregimes“ überhaupt verwaltungstechnische Schwierigkeiten auslösen würde. Dem Sinn der Pauschalbesteuerung folgend, muss daher ausschlaggebend sein, ob durch die Auslagerung der administrativen Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung von Rechnungen, usw.) die Verwaltungskosten des Umsatzsteuernormalregimes durch die GesbR getragen werden können.

Aus den im erstinstanzlichen (s. dazu die Ausführungen in den Erstbescheiden 2013-2015 bzw. Wiederaufnahmsbescheiden 2011 u. 2012) sowie im fortgesetzten Verfahren getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich für den Beschwerdefall unzweifelhaft (dem wurde in der Beschwerde auch nicht widersprochen), dass im zu beurteilenden Zeitraum sämtliche die drei GesbR betreffenden Verwaltungsangelegenheiten (zB Rechnungsausstellung; Abrechnung mit den einzelnen GesbR; Rechnungswesen etc.) von der Vertriebs-GmbH wahrgenommen wurden, die dafür auch über das erforderliche Personal sowie die notwendige IT-Ausstattung verfügte. Aufgrund der bei der GmbH vorhandenen Daten wäre diese zweifellos auch in der Lage, ohne großen zusätzlichen Verwaltungsaufwand allf. erforderliche Aufzeichnungen und Steuererklärungen für die drei GesbR zu erstellen. Daraus ist zu schließen, dass die jew. GesbR aufgrund der seitens des Finanzamtes aufgezeigten engen Verbindungen mit der GmbH keine Schwierigkeiten bei der Anwendung des normalen Umsatzsteuerregimes haben. Besondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten bei Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften sind daher für die drei GesbR nicht erkennbar, sodass nach Ansicht des Finanzamtes die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Pauschalbesteuerung in unionsrechtskonformer Interpretation des § 22 UStG 1994 (iSd Ausführungen des EuGH im Urteil [X]***** ua., Rn 43 und 44), im Beschwerdefall nicht gegeben sind. Anzumerken ist noch, dass die Weiterverrechnung von Verwaltungskosten iHv 2 % der Umsätze (zusätzliche 5 % wurden als Verkaufsprovision verrechnet) durch die GmbH an die jeweilige GesbR wohl nicht mit der Kostenbelastung vergleichbar ist, die sich im Falle der Beauftragung Dritter mit vergleichbaren Leistungen ergeben würde, sodass auch daraus Kostensenkungseffekte abzuleiten sind.

Zum Gebot der unionsrechtskonformen Auslegung des § 22 UStG 1994 wird im Übrigen auf die ausführliche Begründung in den Erstbescheiden 2013-2015 bzw. Wiederaufnahmsbescheide 2011 u. 2012 verwiesen (s dazu auch Mayr in SWK 32/2016, 1364 [1368] sowie auch Tumpel in BFGjournal 2017, 184, der plausible Gründe für das Erfordernis einer Einzelfallprüfung anführt, die Frage der Anwendbarkeit vor dem Hintergrund der derzeitigen nationalen Rechtslage aber letztlich offen lässt).

Aufgrund der Ausführungen in den Umsatzsteuer-Sachbescheiden 2011-2015 bzw. der Ergebnisse der (weiteren) Ermittlungen seitens des Finanzamtes kommt das Finanzamt Waldviertel zur abschließenden Gesamtbeurteilung, dass der Gesetzgeber für derartige Fälle eine (vereinfachte) pauschalierte Besteuerung gem. § 22 UStG nicht ins Auge gefasst haben kann und beantragt daher die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011-2015 als unbegründet abzuweisen und aufgrund der obigen zusätzlichen Ausführungen zur Vorsteuer die Vorsteuern auf ein Ausmaß von 4% der Einnahmen herabzusetzen.

Stellungnahme vom 22. 8. 2018

Die steuerliche Vertretung gab zum Vorlagebericht mit Schriftsatz vom 22. 8. 2018 folgende Stellungnahme ab:

In den Vorlageberichten vom 19.3.2018 zu den oa Beschwerden werden über mehrere Seiten teilweise neue, teilweise alte Argumente angeführt, warum der Gesetzgeber "eine Pauschalbesteuerung gem § 22 UstG bei einer derartigen Konstellation nicht ins Auge gefasst haben kann".

Dabei werden, zum Teil nach neuen Erhebungen, nach Erlassung der Bescheide bzw. Einbringung der Rechtsmittel neue Sachverhaltselemente vorgebracht, ohne dass eine saubere Feststellung eines relevanten Sachverhaltes erfolgt bzw. auch ohne die (möglichen) Diskrepanzen zu dem in den bisherigen Verfahrensgängen durch den BFG festgestellten Sachverhalt darzustellen. Insbesondere ist bisher den Parteien des Verfahrens keine Gelegenheit geboten worden, zu diesen in den Vorlageberichten neuen Ausführungen Stellung zu beziehen, ansonsten hätten viele der Punkte, die tw schon in den vorherigen Verfahren geklärt schienen, ausgeräumt werden können. Das liegt vor allem daran, dass von Seiten des Finanzamtes in diesem Verfahren Personen tätig waren, die in dem bisherigen Verfahren noch nicht tätig waren und damit (verständlicherweise) mit dem bisherigen Verfahrensverlauf nicht restlos vertraut waren.

Festhalten möchten wir, dass uE diese Ausführungen alle nur relevant sein könnten, wenn die rechtlichen Ausführungen in den Beschwerden, wonach die Pauschalierung gem. § 22 UstG anwendbar ist, falsch sein sollten.

Aus diesem Grund wollen wir hiermit anregen, dass das BFG erst nach Prüfung der Rechtsfrage - ob die Pauschalierung anwendbar ist - sich mit dem Sachverhalt

auseinandersetzt und die Klärung dieser durch die neuen Ausführungen in den Vorlageberichten aufgetretenen Unklarheiten beim Sachverhalt gemäß § 269 (2) BAO dem Finanzamt beauftragt.

Zur Frage der Wiederaufnahme:

Das FA führt aus, dass die Verfahren betreffend die U 2011 und 2012 wiederaufzunehmen sei, weil nachträglich im Erkenntnis des EuGH über die Frage der Unternehmereigenschaft anders entschieden worden sei.

*Diese Entscheidung ist allerdings in einem Verfahren gefallen, in dem es um die vom FA angenommene Gesellschaft „[X]***** Martin u Mitges.“ gegangen ist. Natürlich ist es materiell darum gegangen, ob die 3 pauschalierten am Markt teilnehmenden GesnbR oder die vom FA angenommene GesnbR Unternehmer sind, ein Verfahren gab es jedoch nur bei der vom FA angenommenen [X]***** Martin u Mitges. Da die BAO ein Verfahrensrecht ist, kann uE für die Frage des Vorliegens von Parteienidentität im Verfahren nur die formelle Betrachtungsweise relevant sein.*

Zu den vom FA vorgebrachten neuen Sachverhaltselementen:

Auf Seite 7 der Vorlagen möchte das FA scheinbar darstellen, dass die Einkäufe von Glas, Etiketten, Kartonagen, etc nicht im richtigen Verhältnis erfolgen bzw. dass die Ausführungen in den Beschwerden, wonach die pauschalierten Betriebe in weiten Bereichen selbst ihren Einkauf tätigen, falsch sind.

Dabei wird eine Excel Aufstellung (an den steuerlichen Vertreter übermittelt per Mail am 13.6.2018) gewürdigt, bei der ermittelt wird, dass die Einkäufe in weiten Bereichen (zB. Etiketten, Verschlüsse, Flaschen) so gelagert sind, dass rund 70 % der Einkäufe durch die GmbH erfolgen, in anderen Bereichen kauft die GmbH sogar 100 % ein.

Tatsächlich ergibt sich aber gerade aus diesen Aufstellungen die Richtigkeit der Ausführungen in den Beschwerden, zumal das Verhältnis der verkauften Weine bzw Flaschen zwischen den 4 Betrieben tatsächlich ca. 70: 10: 10:10 liegt.

*Bei den Einkäufen, bei denen die GmbH 100 % tätig (zB V***** Handels GmbH), handelt es sich um jene Bereiche, bei denen - über Aufforderung des Finanzamtes zur besseren Nachvollziehbarkeit! - der Einkauf zentral erfolgt und erst dann auf Basis der verkauften Weinmengen weiterverrechnet wird. Also auch dort eine Bestätigung der Richtigkeit der Ausführungen in den Beschwerden.*

*Lediglich bei den RLH A***** erfolgten Einkäufen ergibt sich mit einem Einkauf der GmbH von rd 85 % ein auf den ersten Blick falsches Verhältnis, berücksichtigt man jedoch, dass die GmbH in den letzten Jahren erhebliche Flächen neu ausgesetzt hat (Pfähle, Draht etc werden gerade beim RLH gekauft) während die 3 anderen Betriebe ihre Flächen weitgehend beibehalten haben, ist auch dieses Verhältnis nicht zu beanstanden. Außerdem sind in diesen Einkäufen beim RLH Bereiche enthalten, die entsprechend dem Verhältnis der eingefüllten Weine weiterverrechnet werden.*

*Auf Seite 7 unten bzw aus Seite 8 setzt sich das FA mit den Feststellungen der Bp (BP Bericht v 20.10.2011, Tz 13 und Tz 14) bei der „WEIN-GUT [X]***** GmbH“ auseinander. Dabei stellt es fest, dass diese Vorgangsweise, die von der Bp und somit vom Finanzamt festgestellt bzw vorgenommen wurde und in den folgenden Jahresabschlüssen entsprechend berücksichtigt wurde, nicht fremdübliche Geschäftsbeziehungen darstellt! !*

Auch in diesem Punkt setzt sich das FA gar nicht mit den Details der Personalkosten auseinander, stellt jedoch fest, dass das keine fremdüblichen Geschäftsbeziehungen sein können, und bemerkt dabei gar nicht, dass es seine eigenen vorgenommen Feststellungen als „in keiner Weise der Realität entsprechend“ qualifiziert. Erwähnt sei noch, dass bei der seinerzeitigen Betriebsprüfung sehr ausführlich die erforderlichen Personalressourcen in der Landwirtschaft untersucht und den vorhandenen Personalressourcen unter Berücksichtigung der Mitarbeit der Gesellschafter gegenübergestellt wurden bevor die nunmehr vom FA kritisierten Feststellungen getroffen wurden.

Die völlige Unzulänglichkeit der nunmehr vorgenommen Beurteilung ergibt sich schon daraus, dass bei der Beurteilung 50 DN bei der GmbH gegenübergestellt wurden, obwohl in der GmbH ein Großteil der DN gar nichts mit dem landwirtschaftlichen Bereich zu tun habt. Gerade in der Gastronomie kam es zu häufigen Personalwechseln, die tw nur sehr kurzfristig angemeldet waren und damit die Anzahl der angemeldeten Personen verzerrt hat. Tatsächlich waren in der GmbH auf 40 St Basis ca 3 Personen im Weinbaubereich angemeldet, alle anderen DN waren nur saisonal beschäftigt.

*Auf Seite 8 Mitte setzt sich das FA mit dem Weinverkauf auseinander und kritisiert, dass beim Weinverkauf an die Letztverbraucher im Namen und auf Rechnung der pauschalierten Betriebe erfolgt, wodurch nur 13 % statt 20 -% Ust fällig werden. Diese Vorgangsweise ist jedoch - wiederholt - geprüft und in Ordnung befunden worden. Diese Vorgangsweise entspricht übrigens der Organisation sehr vieler Vertriebsorganisationen pauschalierter Betriebe (zB U***** Haus in Langenlois), ist somit durchaus zwischen Fremden genauso organisiert.*

Ebenso ist der Export eines pauschalierten Betriebes über einen Händler — der ebenfalls auf Seite 8 Mitte kritisiert wird - zur Vermeidung des Verlustes der Steuerbefreiung völlig legitim, ja es haben sich eigene Firmen etabliert, deren wesentliche Geschäftsidee nur im Export für pauschalierte Betriebe besteht um somit durch den Zwischenhändler den Verlust der Ust Befreiung zu verhindern!

Zu den Ausführungen betreffend der Maschinenkosten ist zu entgegnen, dass sehr wohl im Zuge der Prüfung 2010 - 2012 von Betriebsbesichtigungen geprüft wurde, ob und wie weit jeder pauschalierte Betrieb eigene Maschinen hat, dementsprechend wurde dies auch im Bp Bericht so festgestellt. Warum jetzt entgegen dieser Feststellungen behauptet wird, dass keine Prüfung bezüglich der Maschinen erfolgt ist, bleibt unklar. Abgesehen davon wäre es natürlich Aufgabe des Finanzamtes solche fehlenden Erhebungen bei Relevanz für das Verfahren durchzuführen und nicht eine fehlende Überprüfung mit einer

dadurch andedeuteten Unrichtigkeit der für jeden Betrieb vorhandenen Maschinenstruktur im Verfahren anzuführen.

Zu der vorgelegten „Zusammenstellung Fuhrpark“

Die Anmeldung der Fahrzeuge ist bei Gesellschaften ja nicht auf die Gesellschaft möglich, aus diesem Grund gibt die Anmeldung auf die natürlichen Personen nicht richtig wieder, für welche Gesellschaft die Fahrzeuge jeweils verwendet werden bzw von welcher Gesellschaft sie finanziert wurden. Jedenfalls gibt es für jeden Betrieb eigene Fahrzeuge und Traktoren, was auch Gegenstand der Bp 2010—2012 war und zu keinen Beanstandungen geführt hat.

Zu den laut FA auf S 9 Mitte „gestalteten“ Umsätzen zur Vermeidung einer Buchführungspflicht:

Dabei übersieht das FA, dass die Buchführungspflicht gem. § 125 BAO iV mit § 1 Abs 1 Z 1 UstG von den tatsächlich erfolgten Lieferungen und nicht von den Zahlungseingängen abhängig ist. Dies wurde auch bei den gegenständlichen Betrieben bei der Bp 2010-2012 geprüft und ausführlich diskutiert, damals auch vom FA so beurteilt, dass nur die Lieferungen maßgebend seien. Somit führt auch die unterstellte Steuerung von Zahlungen ins Leere.

Gegenäußerung des Finanzamts

Das Finanzamt erstattete am 18. 10. 2018 folgende Gegenäußerung:

Der steuerliche Vertreter hat im laufenden Verfahren (s. z.B. Beschwerde) immer wieder vorgebracht, dass das Finanzamt ohne weitere Ermittlungen (Erst-)Bescheide erlassen hätte und nach Erlassung der Bescheide bzw. Einbringung der Rechtsmittel neue Sachverhaltselemente vorgebracht habe. Und, es hätten viele Punkte, die tw. schon in den vorherigen Verfahren geklärt schienen, ausgeräumt werden können. Dies läge vor allem daran, dass von Seiten des Finanzamtes in diesem Verfahren Personen tätig waren, die in dem bisherigen Verfahren noch nicht tätig waren und damit (verständlicherweise) mit dem bisherigen Verfahrenslauf nicht restlos vertraut gewesen seien.

*Dazu ist seitens des Finanzamtes anzumerken, dass die vorherigen Verfahren sich nahezu ausschließlich mit der ertragsteuerlichen Beurteilung „Vorliegen eines einheitlichen Betriebes“ (Martin [X]***** u. Mitges.) befasst haben und nunmehr die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung vorzunehmen ist, ob die Pauschalierung des § 22 UStG für die beschwerdegegenständlichen GesbR's anwendbar ist. Genau aus diesem Grund und der aus dem EuGH-Urteil vom 12.10.2016, C-340/15, gewonnenen Erkenntnisse waren nach Ansicht des Finanzamtes weitere Ermittlungen erforderlich um das Gesamtbild der Verhältnisse sachverhaltsmäßig abzurunden, damit letztendlich eine entsprechende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung vorgenommen werden kann, ob die Pauschalierung des § 22 UStG bei den GesbR's anwendbar ist oder nicht.*

Dass andere Personen dieses Verfahren bearbeitet haben sieht das Finanzamt entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters als positiv, weil diese unvoreingenommen an die Sachverhaltsermittlung (-ergänzung) und letztendlich an die umsatzsteuerrechtliche Würdigung herangehen konnten.

Seitens des Finanzamtes besteht zudem die Ansicht, dass - entgegen der Anregung (Auffassung) des steuerlichen Vertreters - eine umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, ob § 22 UStG anwendbar ist oder nicht, ohne vorheriger Beurteilung des Sachverhaltes nicht möglich sein wird (s. auch Ausführungen des EuGH).

Zu „Frage der Wiederaufnahme“:

Hier wird auf die Ausführungen im Vorlagebericht verwiesen.

Zu „Zu den vom Finanzamt vorgebrachten neuen Sachverhaltselementen“:

Zu „Einkauf der Flaschen und Zubehör“:

Der steuerliche Vertreter schreibt, dass tatsächlich das Verhältnis der verkauften Weine zu 70 % der GmbH und jeweils 10 % den GesbR's zuzurechnen sei. Nach Ansicht des Finanzamtes müssten sich diese Verhältnisse auch gleichbleibend in den erklärten Erlösen widerspiegeln. Dies ist aber nicht der Fall, in den einzelnen GesbR's schwanken die Erlöse zwischen 293.000 und 682.000 €(!!!!) und stehen damit in einem krassen Missverhältnis zu den gemeldeten Ernteerträgen.

An dieser Stelle werden die im Vorlagebericht angekündigten Ermittlungsergebnisse betreffend Ernte- u. Bestandsmeldungen der Jahre 2011-2016 eingearbeitet. (Die vom BM für Nachhaltigkeit u. Tourismus am 23.3.2018 übermittelten Unterlagen werden als Anhang übermittelt.)

Auswertung Ha-Erträge

[...]

Legende:

*Die Ha-Erträge sollten pro Jahr im Schnitt ähnlich sein, da die Weingärten ja nebeneinander liegen, bzw. ein Weingarten oft mehreren GesbR's gehört und mit denselben Sorten bepflanzt sind - Ausnahme Betrieb Martin jun. 23_138/4****, hier besteht eine geringe Rotweinfläche.*

Auffällig ist folgendes: Die GmbH hat über Jahre hinweg signifikant geringere Erträge als die GesbR's, auch wenn man annimmt, dass die GmbH Flächen neu ausgesetzt hat und dadurch ein Teil ohne Ertrag ist, so kann dieser Umstand nach Ansicht des Finanzamtes die große Differenz nicht erklären.

Gegenüberstellung Ernte und Umsätze:

(Annahme, dass die Ernte eines Jahres zur Gänze im folgendem Jahr verkauft wird, Rotwein mit längerer Lagerzeit spielt nur eine untergeordnete Rolle und kann die Umsätze deshalb nur gering verzerren)

[...]

Zu „Bereich Einkauf 100 % GmbH und Weiterverrechnung aufgrund der verkauften Weine der GesbR's“:

Es ist diesbezüglich festzuhalten, dass das Finanzamt nie gefordert hat, dass der Einkauf zentral über die GmbH zu erfolgen hätte. Die Aussagen des Finanzamtes iZm der Anerkennung von getrennten Betrieben war immer, dass der Einkauf (und alle betrieblichen Vorgänge) klar den einzelnen Betrieben zuordenbar, fremdüblich und nachvollziehbar zu erfolgen hätte.

Das Finanzamt sieht im gemeinsamen Einkauf jedoch ein Indiz dafür, dass die Weinproduktion zentral erfolgt und keinesfalls durch die GesbR's jeweils einzeln. Nach Ansicht des Finanzamtes geht spätestens mit der Traubenübernahme in der Kellerei der GmbH die Trennung in einzelne Unternehmen vollständig verloren, da davon ausgegangen werden muss, dass die Trauben der einzelnen GesbR's gemeinsam verarbeitet werden.

*Aufgrund der Tatsache, dass oft mehrere GesbR's in der Natur einen Weingarten besitzen ist eine genaue Trennung zwischen den einzelnen Unternehmen nicht möglich - vgl. auch Ausführungen im Bp-Bericht [X]***** Martin u. Mitges für die Jahre 2005-2009, Seite 6, Luftbilddaufnahme.*

Zu „Einkauf RLH A *****“:

In diesem Punkt ist teilweise den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zuzustimmen, da tatsächlich die Erweiterungen durch die GmbH erfolgten. Festzuhalten ist jedoch, dass in den GesbR's extrem wenig Pflanzenschutzmittel eingekauft wurden - somit hat offenbar die GmbH den Großteil der kostenintensiven Pflanzenschutzaufwände getragen. Auch hier widerspricht es jeglicher Lebenserfahrung, dass die Pflanzenschutzmaßnahmen getrennt gemacht worden sind, auch aus wirtschaftlicher Sicht ist davon auszugehen dass die gesamten Flächen gemeinsam behandelt/bearbeitet wurden.

Zu „Personalkosten“:

Die von der damaligen BP geschätzten Personalkosten sind für die mit dem beschwerdegegenständlichen Fällen befassten Finanzamts-Sachbearbeiter nicht erklärbar, und wie auch schon im Vorlagebericht ausgeführt wurde, nach Ansicht des Finanzamtes nicht der Realität entsprechend.

Fakt ist, dass eine Abfrage der dem Finanzamt übermittelten Lohnzetteln für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2011-2015 ergab, dass in der GmbH, pro Jahr zwischen 49 Personen (2011) und 69 Personen (2014) angemeldet waren, in den 3 GesbR's insgesamt keine (2014) bzw. 1-2 Personen pro Jahr mit einem Lohnaufwand von 2.000,00 bis 3.000,00 pro Jahr angemeldet waren.

*In der [X]***** GmbH waren die Brüder [X]***** Josef und [X]***** Martin als Vollzeitarbeitskräfte angestellt, [X]***** Josef ist seit 1.7.2017 in Pension wegen Arbeitsunfähigkeit. Frau *****-[X]***** Gisela ist in der SVB pflichtversichert als*

*Betriebsführerin, Frau DI [X]***** Christine ist in der SVB pflichtversichert als Betriebsführerin (Sämtliche Details siehe beiliegende Übersicht).*

Der steuerliche Vertreter führt aus, dass in der GmbH auf 40 Std-Basis ca. 3 Personen im Weinbaubetrieb angemeldet gewesen seien, alle anderen DN wären nur saisonal beschäftigt gewesen.

*Dazu führt das Finanzamt aus, dass z.B. im Jahr 2016 für die [X]***** GmbH 42 Lohnzetteln übermittelt wurden, davon haben 8 Personen Beitragszeiten als Schwerarbeiter und 2 Personen waren als Erntehelfer angemeldet gewesen. Da nach Ansicht des Finanzamtes in der Gastronomie idR. keine Schwerarbeiter beschäftigt sind, sind diese 10 Personen offensichtlich für andere Zwecke (im Vertrieb, bei den GesbR's,...) verwendet worden. Lt. weiteren Stichproben (z.B. 2015) ergibt sich ein ähnliches Bild. Weitere Details wären auch über das dem steuerlichen Vertreter zugängliche Betriebssummenblatt der Lohnverrechnung iVm der kollektivvertraglichen Einstufung der Dienstnehmer zu entnehmen.*

Unabhängig von der Höhe der Personalkosten ist das Ergebnis der Lohnzettelaufgaben ein weiteres Indiz dafür, dass im zu beurteilenden Zeitraum sämtliche (weitaus überwiegend) die drei GesbR's betreffenden Produktions- und Vermarktungsarbeiten insbesondere auch die Verwaltungsangelegenheiten von der Vertriebs-GmbH wahrgenommen worden sind, die dafür auch über das erforderliche Personal sowie die notwendige IT-Ausstattung verfügte.

Weitere Anmerkung hierzu: Es kann nach Ansicht des Finanzamtes auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Gesellschafter der einzelnen GesbR's in größerem Umfang Arbeiten in den Weingärten durchgeführt haben, da diese vornehmlich mit der Vermarktung beschäftigt bzw. in der Weinproduktion tätig gewesen sein werden und teilweise auch anderen Berufen nachgegangen sind.

Zu „Weinverkauf“:

*Die Anwendung des USt-Satzes iHv 13 % ist nach Ansicht des Finanzamtes nur für selbst erzeugten Wein eines pauschalierten Unternehmens möglich. Eine Sonderregelung „Verkauf auf Namen und Rechnung eines anderen Unternehmens (idF Verkauf von Weinen der GesbR's durch die [X]***** GmbH)" ist nach Ansicht des Finanzamtes nur bei „klarer“ Trennung denkbar.*

Anwendung § 22 iVm § 10 UStG:

Laut Rechtsauskunft des BMNT und der Bundeskellereiinspektion ist bei „Vermischen“ von Weintrauben mehrerer Unternehmen (GesbR's) nicht mehr von einem selbsterzeugten Wein auszugehen, folglich ist auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 12% zu hinterfragen.

*Aus dem Bp-Bericht 2005-2009 der [X]***** Martin u. Mitges ist zu entnehmen (s. Seite 11): „Die Vinifizierung der Weine erfolgt lt. Herrn Martin [X]***** getrennt nach den*

Weingärten der einzelnen GesbR's. Dies dokumentiert sich in den Prüfnummern. Diese Angaben sind durch den Prüfer im Nachhinein nicht mehr überprüfbar...."

Aus den staatlichen Prüfnummern lassen sich keine Rückschlüsse über die Herkunft der Weine ableiten, eine Rückverfolgung anhand der Prüfnummern auf die Herkunftsweingärten ist nicht möglich.

Für das Finanzamt ist die Angabe „erfolgt getrennt nach Weingärten" aber nicht glaubhaft, weil in der Natur ein Weingarten oft mehreren Unternehmern (GesbR's) gehört, somit ist de facto eine exakte Trennung der Trauben auf die einzelnen Unternehmen ab der Ernte nach Ansicht des Finanzamtes nicht möglich - s. auch Ausführungen weiter oben. Entsprechende Aufzeichnungen über die Ernte der jeweiligen Weingärten (mit Angaben über die Menge, Qualität, KMW,...), und die weitere Behandlung im Keller (wann erfolgte der Abzug von der Flefe, wann die Schwefelung,...), die jeder Qualitätsweinbetrieb klarerweise führt, wurden bis dato zur Untermauerung der getrennten Vinifizierung der GesbR's nicht vorgelegt.

Zu „Export“:

Ausführungen des steuerlichen Vertreters bestätigen die Ansicht des Finanzamtes, dass die Dazwischenschaltung eines (nicht pauschalierten) Händlers - idF durch GmbH - sehr stark aus Gründen der Steueroptimierung motiviert ist. Der Gesetzgeber kann für derartig gelagerte Fälle eine (vereinfachte) pauschalierte Besteuerung gem. § 22 UStG nicht ins Auge gefasst haben.

Zu „Maschinenkosten und Fuhrpark“:

Ob sich die Bp 2010-2012 auseinandergesetzt hat, kann seitens des Finanzamtes nicht beurteilt werden. Faktum ist aber doch, dass nicht für alle 4 Unternehmen ein eigener Fuhrpark besteht, sondern ein gemeinsamer (s. auch Ausführungen im Detail im Vorlageantrag).

Lt. Rücksprache mit der Zulassungsstelle der NÖ Landesregierung (Bezirkshauptmannschaft Horn) ist es zwar richtig, dass eine Anmeldung der Fahrzeuge bei GesbR's nicht auf die Gesellschaft möglich ist, in derartigen Fällen wäre aber die Eintragung eines weiteren Zulassungsbesitzers in den Fahrzeugpapieren möglich; dies ist offenbar nicht erfolgt.

Zum letzten Absatz:

Dem Finanzamt ist sehr wohl bewusst, dass die Pauschalversteuerung des UStG nach derzeitiger Rechtsansicht als Sollversteuerung zu sehen ist und wohl auch für die Beurteilung der Buchführungspflicht relevant ist. Mit Mail des steuerlichen Vertreters vom 10.10.2018 wurde dem Finanzamt (klarstellend) mitgeteilt, dass die dem Finanzamt übermittelten Umsatzlisten der pauschalierten GesbR's auf Basis der Lieferungen und nicht auf Basis der Zahlungseingänge erstellt wurden.

Zu diesen Umsatzauflistungen ist aber hinzuzufügen, dass derartige Jahres-Schwankungen in den Umsätzen (idF Abrechnungen) bei annähernd gleichen Ernten (s. Darstellungen oben) zumindest ein Indiz für Fremdunüblichkeit darstellt.

Ob die Abrechnungen der GesbR's tatsächlich zum Zeitpunkt der Weinlieferung - eine Lieferung im technischen Sinne erfolgte ja nicht - vorgenommen wurden, lässt sich nicht mehr feststellen.

Allgemein zur Buchführungspflicht:

Ob für den Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Buchführungspflicht besteht, richtet sich nach den §§ 124 und 125 BAO. Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014 bestimmt sich die Anwendbarkeit des § 22 Abs. 1 UStG 1994 allein nach der Buchführungspflicht. Nach der ab 1.1.2015 geltenden Rechtslage ist für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 idF BudBG, BGBl. I Nr. 40/2014, durch nichtbuchführungspflichtige Unternehmer weitere Voraussetzung, dass die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze höchstens 400.000 Euro betragen.

Zusammenfassend wird festgehalten:

Dem Sinn der Pauschalbesteuerung folgend, muss aufgrund der Ausführungen im eingangs zitierten EUGH-Urteil ausschlaggebend sein, ob durch die Auslagerung der administrativen Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung von Rechnungen, usw.) die Verwaltungskosten des Umsatzsteuernormalregimes durch die GesbR getragen werden können. Dies ist nach Ansicht des Finanzamtes der Fall.

Zudem kann die GesbR auch aufgrund der seitens des Finanzamtes mit dieser Äußerung zur Eingabe des steuerlichen Vertreters (wieder) aufgezeigten engen Verbindungen mit der GesmbH keine Schwierigkeiten bei der Anwendung des normalen Umsatzsteuerregimes haben.

Beigefügt war folgende Übersicht über die Dienstnehmer bei der GmbH und den GesBR:

[...]

Ferner waren beigefügt Schreiben des Bundesministeriums für Nachhaltigkeit und Tourismus vom 23. 3. 2018 an das Finanzamt, mit welchem die Ernte- und Bestandsmeldungen der Jahre 2011 bis 2016 der Wein-Gut [X]***** GmbH sowie von Weingut Martin [X]***** jun., Weingut Martin und Gisela [X]***** sowie Weingut Martin und Christine [X]***** übermittelt wurden, ferner vom 10. 4. 2018, mit welchem Transportscheine und Anträge auf staatliche Prüfnummern für diese Betriebe in den Jahren 2011 bis 2016 bekannt gegeben wurden.

Die Gegenäußerung sowie die Beilagen wurden mit Beschluss vom 23. 10. 2018 der bf GesBR (dem Rechtsnachfolger) zur Kenntnis gebracht. Eine allfällige Gegenäußerung möge bis zum 10. 1. 2019 erfolgen.

Stellungnahme zur Gegenäußerung des Finanzamts

Seitens der steuerlichen Vertretung erfolgte mit Schriftsatz vom 10. 12. 2018 eine Stellungnahme zur Gegenäußerung des Finanzamts vom 18. 10. 2018:

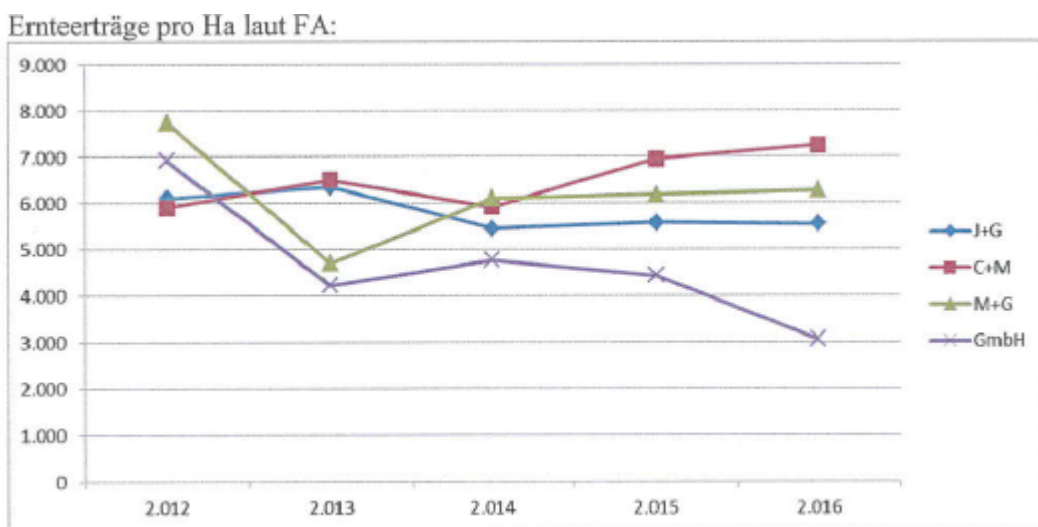
Wie schon in unserer Stellungnahme vom 22.8.2018 ausgeführt möchten wir vorausschicken, dass die aufgeworfenen Fragen zum Sachverhalt wohl alle nur relevant sind, wenn die Anwendbarkeit landwirtschaftliche Pauschalierung bzw die Pauschalierung des § 22 UstG - entsprechend der Meinung vom FA - falsch sein sollte.

Dennoch wollen wir zu den Äußerungen des FA Waldviertel vom 18.10.18 wie folgt Stellung beziehen:

Zu den vom FA dargestellten Ha Erträgen:

Zunächst werden die vom FA erstellten Auswertungen der Ha Erträge zur leichteren Lesbarkeit graphisch dargestellt:

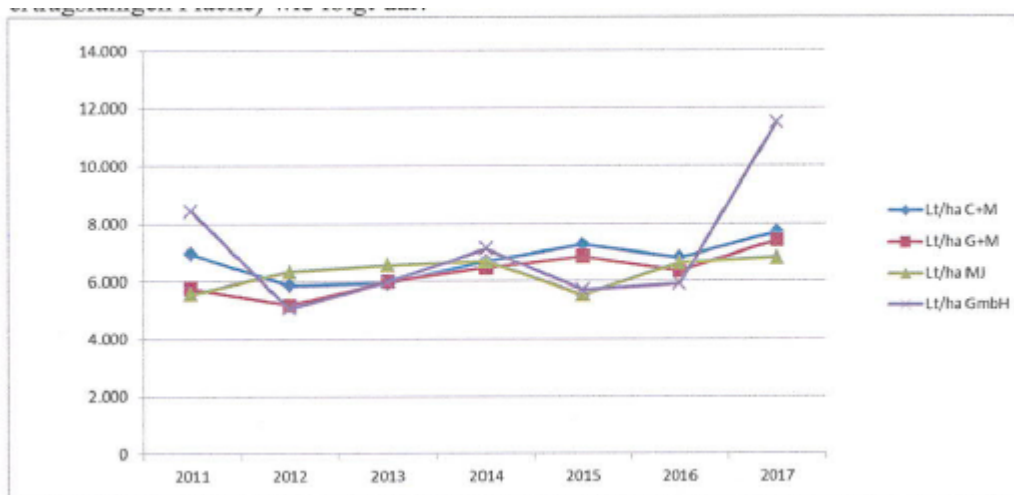
Ernteerträge pro Ha laut FA:



Auffällig ist zunächst, dass die Ernteerträge zur gesamten bewirtschafteten Fläche in Verhältnis gestellt werden, obwohl das FA selbst erkennt, dass anzunehmen ist, dass die GmbH Flächen neu ausgesetzt hat. Es wäre ein leichtes gewesen, die Ernten in ein Verhältnis zu den ertragsfähigen Flächen (also ohne Neuaussetzungen) zu setzen, zumal diese Daten dem FA vorliegenden Erntemeldungen zu entnehmen sind. Das zeigt, dass das FA seiner Aufgabe, den SV objektiv zu ermitteln und darzustellen, nicht nachgekommen ist.

Weiters fällt auf, dass die Jahre 2011 und 2017 weggelassen werden, es scheint als würde dies bewusst erfolgen, um Jahre einer - falsch berechneten - geringeren Ernte der GmbH zu betonen.

Die Ernteerträge pro Ha ertragsfähige Fläche stellen sich richtig (Verhältnis der Ernte zur ertragsfähigen Fläche) wie folgt dar:



Wie man der Aufstellung entnehmen kann, bewegen sich die Ernten der Betriebe absolut in einem engen Bereich, gerade die Jahre, in denen die Ernten bei der GmbH am höchsten waren, wurden vom FA ausgeblendet!!!

Die durchschnittlichen Ha Erträge der Jahre 2011 - 2017 betragen bei der GmbH 7.182 kg / ha, in den pauschalierten Weinbaubetrieben 5.707 - 6.299.

Somit ist genau das Gegenteil der Darstellung von FA richtig.

Zur Frage der schwankenden Erlöse:

Es ist unrichtig zu unterstellen, dass die Ernten jeweils im folgenden Jahr zur Gänze verkauft werden. Tatsächlich werden sie tw schon im Erntejahr verkauft, tw aber auch 1 - 2 Jahre später. Dadurch ergeben sich stark schwankende Umsätze, Weine, die bereits im Erntejahr verkauft werden, können logischerweise nicht mehr im Folgejahr verkauft werden. Diese verkauften Mengen ergeben sich alle aus den laufend geführten Kellerbüchern, in die das FA auch bei der Prüfung eingesehen hat. Weiters liegen durch das Rechtshilfeersuchen an die Kellereiinspektion diese Unterlagen dem FA vor. Dennoch werden sie in keinsten Weise bei der Ermittlung des SV berücksichtigt.

Zu Seite 2 unten, in der das FA bestreitet, jemals dazu aufgefordert zu haben, dass der Einkauf zur besseren Nachvollziehbarkeit zentral über die GmbH zu erfolgen hätte:

Dies wurde bereits im vorgelagerten Verfahren diskutiert, tatsächlich wurde dies vom damaligen Prüfer Herrn D***** im Jahr 2002 für die Zukunft verlangt, noch im Zuge der Prüfung wurde dem FA (gerichtet an Herrn D*****) auch schriftlich berichtet, dass man dieser Forderung nachgekommen ist bzw in der Zukunft nachkommen wird. Dieses Schreiben vom 30.9.2002 muss im Akt vorhanden sein. Obwohl das FA diesen SV kennen sollte, sieht es heute den selbst geforderten gemeinsamen Einkauf als Indiz dafür, dass die Trauben der einzelnen GesnbR gemeinsam verarbeitet werden und behauptet

- aktenwidriger Weise - dass das FA nie zu einem derartigen gemeinsamen Einkauf aufgefordert hätte.

Auf Wunsch kann dieses Schreiben gerne noch einmal vorgelegt werden.

Zu den Personalkosten:

Das FA führt aus, dass die vom FA bei der BP 2010 erhobenen Personalaufwendungen bzw die laut Bp erforderliche Verrechnungen von Personalkosten zwischen den Betrieben nicht stimmen könne.

*Dazu ist auszuführen, dass die Feststellungen nach langwierigen Erhebungen, bei der der Gegenseite Gelegenheit gegeben wurde ihre Argumente einzubringen, getroffen wurden. Offensichtlich werden diese Feststellungen vom FA heute als falsch und nicht der Realität entsprechend qualifiziert, ohne sich mit den Unterlagen, die damals erhoben wurden, im Detail auseinanderzusetzen. Es wird auch nicht näher untersucht, welchen Personalbedarf die [X]***** GmbH in den einzelnen Bereichen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit Hotelbetrieb, Restaurant, Weinhandel) im Verhältnis zur Weinproduktion hat.*

Es wird relativ einfach das Verhältnis der angemeldeten Personen an Hand der Lohnzettel herangezogen (auch ohne dabei zu berücksichtigen, ob der DN voll oder nur Teilzeit beschäftigt war) und daraus der Schluss gezogen, dass die Feststellungen desselben Finanzamtes falsch seien!!

Beispielsweise führt das FA aus, dass im Jahr 2016 8 DN Beitragszeiten als Schwerarbeiter erlangt hätten, was in Widerspruch zu den Angaben des Steuerpflichtigen stehen würde, wonach übers Jahr gesehen ca 3 Personen im Weinbaubetrieb angemeldet waren.

Hier haben wir als Beilage dargestellt, um welche Personen es sich dabei handelt und für wieviele Monate die jeweils beschäftigt waren. Daraus lässt sich errechnen, dass es sich auf Vollzeitäquivalent umgerechnet Jahr um 3,42 DN handelt. Somit bestätigt sich die Aussage der Steuerpflichtigen.

Nur nebenbei sei erwähnt, dass sehr wohl auch Köchinnen, Kellnerinnen, Küchengehilfen und uU auch Reinigungsdamen Schwerarbeiter sein können - also ist auch dieser Schluss vom FA falsch.

Eine nähere Würdigung dieser Vorgangsweise vom FA ist uE nicht mehr erforderlich.

Zu den Ausführungen des FA auf Seite 4,

Ohne eine klare Feststellung zu treffen unterstellt das FA hier, dass die Weintrauben alle zwischen den vorliegenden Betrieben vermischt gemeinsam vinifiziert werden. Kein einziges Beweismittel wird hierfür angeboten.

Tatsächlich ist es jedoch so, dass für jede Weinsorte eigene Prüfnummern gibt, aus denen klar ersichtlich ist, dass keine Vermengung zwischen den Betrieben erfolgt.

Die Behauptung, dass keine Aufzeichnungen vorgelegt wurden, stimmt nicht, im Zuge der Prüfung wurden alle Aufzeichnungen, die natürlich entsprechend dem Weingesetz vorliegen, eingesehen und haben zu keiner Beanstandung geführt.

Das FA führt aus, dass in der Natur ein Weingarten oft mehreren Unternehmen gehört (gemeint ist offensichtlich, von mehreren Unternehmen bewirtschaftet wird). Der konkrete Fall, der sich vor allem aus dem Bp Bericht ergibt, ist jedoch so, dass dort unterschiedliche Rebsorten gepflanzt sind, sodass sich schon daraus eine notwendig getrennte Verarbeitung ergibt.

In diesem konkreten Verfahren 2018 wurde keine Prüfung durchgeführt, keinerlei Unterlagen vom FA bei den Betrieben angefordert, dennoch werden jetzt im Verfahren Behauptungen betreffend des Sachverhalts aufgestellt, für die es keine Grundlagen gibt oder die - siehe Mengenrechnung/Mitarbeiter - offensichtlich falsch sind.

Zu den Ausführungen Maschinen und Fuhrpark:

Es wird behauptet, dass ein gemeinsamer Fuhrpark über alle Betriebe besteht. Tatsächlich ist jedes Fahrzeug und jede Maschine (mit Ausnahme von 2 gemeinsamen Maschinen) einem Betrieb zugeordnet, das wurde auch im Zuge der Betriebsprüfung bei sogar mehreren Besichtigungen erhoben und auch im vorgelagerten Verfahren klar so festgestellt.

Ohne eine nähere Prüfung, ohne Besichtigung und ohne die Parteien dazu Stellung nehmen zu lassen wird jetzt das Gegenteil behauptet.

Die angesprochene Beilage betrifft Schwerarbeitsmeldungen der GmbH im Jahr 2016 (7 Personen, VBÄ 3,42, gemeldet für Zeiträume zwischen 0,5 und 10,0 Monaten):

[...]

Mündliche Verhandlung vom 17. 1. 2019

Am 17. 1. 2019 fand hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2011 und 2012 (RV/7101192/2018) eine mündliche Verhandlung statt.

Im Bezug auf die Sachbescheide wurde dabei erörtert, dass hinsichtlich der Sachbescheide (USt 2011 und 2012, falls nicht durch heutige Entscheidung erledigt, jedenfalls aber USt 2013, 2014, 2015) eine Leitentscheidung zur Zahl RV/7101189/2018 u.a. (Martin [X]***** als Rechtsnachfolger nach der Josef und Martin [X]***** GesBR) ergehen solle. Die Entscheidungen in den Beschwerdeverfahren betreffend die beiden anderen Gesellschaften zu RV/7101195/2018 u.a. (DI Christine und Martin [X]***** GesBR) und RV/7101201/2018 (Gisela ****-[X]***** und Martin [X]***** GesBR) sowie die Entscheidungen in den Beschwerdeverfahren Umsatzsteuer 2016 und Umsatzsteuer 2017 hinsichtlich aller drei Beschwerdeführer bzw. beschwerdeführenden Gesellschaften sollen gemäß § 271 BAO bis zum Ablauf der Revisionsfrist nach Erlassen der Entscheidung

im Verfahren RV/7101189/2018 u.a. (Martin [X]***** als Rechtsnachfolger nach der Josef und Martin [X]***** GesBR) und im Fall der Revisionserhebung bis zur Entscheidung durch den VwGH ausgesetzt werden.

Seitens der steuerlichen Vertretung werde innerhalb eines Monats die konkret beantragten Bemessungsgrundlagen und die beantragten Abgabefestsetzungen für die einzelnen Jahren die einzelnen Gesellschaften dem Bundesfinanzgericht bekannt gegeben werden.

Seitens des Finanzamtes werden ebenfalls in Monatsfrist die für den jeweiligen Beschwerdezeitraum geltenden Einheitswertbescheide der steuerlichen Vertretung übermittelt werden, und diese nehme eine Umrechnung auf die in den einzelnen Beschwerdejahren tatsächlich bewirtschafteten (Eigen- und Pacht-)Flächen vor. Der jeweils maßgebende Einheitswert werde von der steuerlichen Vertretung dem Gericht bekannt gegeben werden.

Erkenntnis BFG 21. 1. 2019, RV/7101192/2018

Mit Erkenntnis BFG 21. 1. 2019, RV/7101192/2018 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide Folge und hob die Bescheide vom 15. 11. 2017 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2011, b) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2012 gemäß § 279 BAO ersatzlos auf.

Beschluss BFG 21. 1. 2019, RV/7101142/2018

Mit Beschluss BFG 21. 1. 2019, RV/7101142/2018 wurde die Beschwerde hinsichtlich der Bescheide vom 15. 11. 2017 betreffend a) Umsatzsteuer 2011, b) Umsatzsteuer 2012 gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Bekanntgabe der beantragten Besteuerungsgrundlagen

Mit E- Mail vom 23. 1. 2019 gab die steuerliche Vertretung die von der beschwerdeführenden Gesellschaft beantragten Bemessungsgrundlagen wie folgt bekannt (hier wiedergegeben für die Jahre 2013, 2014 und 2015):

Bmgl. netto für Umsätze mit Zusatzsteuer 10%:

2013: 2.626,00 €, 2014: 3.085,13 €, 2015: 441,49.

Bekanntgabe der maßgebenden Einheitswerte

Mit E- Mail vom 5. 2. 2019 gab die steuerliche Vertretung die hinsichtlich der beschwerdeführenden Gesellschaft maßgebenden Einheitswerte für den Streitzeitraum bekannt. Übermittelt wurden:

- *die Einheitswertbescheide der einzelnen Familienmitglieder der Familie [X]***** wie wir sie vom FA erhalten haben*
- *eine Übersicht über die 5 aktuellen EW Bescheide der Familienmitglieder*
- *Umrechnungstabellen der Einheitswerte, bei denen wir für den letzten aktuellen EW Bescheid (Martin u Christine 1.1.2015, Gisela Jun und Martin 1.1.2014, Josef und Gisela Sen 1.1.2014) eine Umrechnung EW Bescheide – Zupachtungen – Verpachtungen – bewirtschaftete Fläche vorgenommen haben*

Hierzu wurde erläutert:

- *Hinsichtlich der anderen Stichtage haben wir nur eine Umrechnung im Hinblick auf Flächenveränderungen vorgenommen, jeweils unten in den drei Tabellen zu finden; zumal alle EW Werte im Hinblick auf die Buchführungsgrenzen deutlich unter diesen Grenzen liegen, sollte diese Aufstellung ausreichen, sollten Sie eine detaillierte Aufstellung wie für die oben angeführten Stichtage benötigen, ersuche ich um entsprechende Rückmeldung.*
- *Der Vollständigkeit sei noch erwähnt, dass die Flächen der Zu- und Verpachtungen entsprechend der digitalisierten AMA Flächen erfolgt ist. Dies wird gegenüber den KG Flächen geringfügige Differenzen (Flächen werden unterschiedlich etwas geringer sein, weil unproduktive Flächen herausgemessen sind) bedeuten, das kann aber in Hinblick auf die tatsächlich bewirtschafteten Flächen mE auch als durchaus richtig iS der Pauschalierungs VO gesehen werden. Selbst wenn das unrichtig sein sollte, ist es im konkreten Verfahren nicht von Bedeutung, zumal*
 - *Die Einheitswerte weit weg von den Pauschalierungsgrenzen liegen*
 - *Beim Weinbau die Einheitswerte durch die Teilpauschalierung nicht in die Steuerberechnung eingehen.*

Einheitswertbescheide

[...]

Einheitswert der selbst bewirtschafteten Flächen

[...]

bewirt- schaftete	landw. gen.	unpr.	forstw.	Weinbau	EW
----------------------	----------------	-------	---------	---------	----

Flächen zum					
1. 1. 2013	4,56	1,52	0,00	9,99	28.626,02
1. 1. 2014	4,56	1,52	0,00	9,99	28.626,02
1. 1. 2015	4,09	1,52	0,00	12,02	33.661,12
1. 1. 2016	4,09	1,52	0,00	12,02	33.661,12
1. 1. 2017	4,07	1,52	0,00	9.62	27.386,05

Mündliche Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung vom 20. 2. 2019 wurde seitens des Finanzamts der bisherige Sachverhalt dahingehend ergänzt, dass in den Bilanzen der GmbH der Jahre 2013 - 2015 unter der Position "Lohnaufwand Weinbaubetriebe" Aufwendungen zwischen 105.000, 147.000 und 145.000 € ausgewiesen seien. Außerdem seien Gehälter von jährlich durchschnittlich 38.000 € bei der GmbH verzeichnet.

Die ergänzenden Erhebungen des Finanzamtes hätten ergeben, dass die ursprüngliche Annahme, dass nur etwa 20 % des Einkaufes über die GmbH abgewickelt worden sei, sich als nicht zutreffend herausgestellt habe. Tatsächlich sei der überwiegende Teil des Einkaufs durch die GmbH vorgenommen worden.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde darauf hingewiesen, dass mit den vom Finanzamt in der Verhandlung aufgezeigten Umständen allein nichts für den Sachverhalt gewonnen sei. Zu Details hätte man sich näher vorbereiten müssen.

Seitens des Finanzamtes wurde zum besseren Verständnis dargelegt, dass bei den einzelnen GesnBR ein jährlicher Personalaufwand zwischen 2.000 und 4.000 € ausgewiesen sei.

Ergänzend werde auf *Urban*, Betriebssplitting in der Landwirtschaft, dlz agrarmagazin 2017, 140 verwiesen, wonach der Steuerfuchs als Fazit des gegenständlichen Urteils des EuGH darlegt: "Die Umsatzsteuerpauschalierung ist aber zu versagen, wenn die einzelnen Betriebe in der Lage sind, den erhöhten Aufwand für die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung zu tragen".

Seitens des Finanzamts wurde zur Rechtsfrage ferner ausgeführt, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung das Urteil des EuGH dahingehend zu verstehen sei, dass nicht eine Pauschalprüfung, sondern eine Einzelfallprüfung der verwaltungstechnischen Schwierigkeiten vorzunehmen sei.

Es sei daher in weiterer Folge zu prüfen, ob das nationale Recht eine richtlinienkonforme Interpretation ermögliche.

Unstrittig sei, dass eine unmittelbare Anwendung der Richtlinien durch die Behörde zulasten des Steuerpflichtigen nicht in Betracht komme.

Zur richtlinienkonformen Interpretation werde auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach dieser etwa in ständiger Rechtsprechung in Bezug auf die "Kleine Vermietung" eine richtlinienkonforme Interpretation vornehme, die sich nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der entsprechenden Bestimmung des österreichischen Umsatzsteuergesetzes ableiten lasse.

In eventu werde für den Fall, dass das Gericht die Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 für anwendbar erachte, darauf hingewiesen, dass dann zu prüfen wäre, ob hier eine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe vorliege, da es im Einzelfall zu einer ungerechtfertigten Bereicherung einzelner Steuerpflichtiger käme.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde bestritten, dass es sich hierbei um eine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe handle.

Seitens des Finanzamts wurde erklärt, dass der EuGH in Bezug auf die Land- und Forstwirtschaft noch nicht damit befasst wurde, ob hier eine primärrechtlich unzulässige Beihilfe vorliegen könne.

Über Befragen durch den Senat präzisierte das Finanzamt, dass seiner Ansicht nach nicht generell in jedem Fall eine Einzelfallprüfung, ob eine land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung in Betracht komme, vorzunehmen sei. Im konkreten Fall aber habe der EuGH dem nationalen Gericht in seinem Urteil ausdrücklich aufgetragen zu prüfen, ob im konkreten Verfahren verwaltungstechnischen Schwierigkeiten vorliegen oder nicht. Es könne aber auch andere Fälle geben, in denen zufolge der konkreten Gestaltung eine Einzelfallprüfung angebracht sei, die sich nicht nur auf die Frage des Vorliegens der Buchführungspflicht beschränke.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters werde das EuGH Urteil unrichtig verstanden. Der EuGH habe lediglich auf eine fiktive Frage, wenn es keine entsprechende nationale Regelung gebe, geantwortet und gesagt, dann müsse das nationale Gericht prüfen, ob verwaltungstechnische Schwierigkeiten im Einzelfall bestehen.

Abschließend wurde vom Finanzamt beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass als Vorsteuer nicht 6 % vom Umsatz, sondern 4 % vom Umsatz genommen werde.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde beantragt, der Beschwerde Folge zu geben und die mit gesondertem Schriftsatz bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen dem Erkenntnis zugrunde zulegen.

Wesentliche Interessen, die gemäß § 23 BFGG einer Veröffentlichung entgegenstehen, wurden von keiner Partei bekannt gegeben.

Die Entscheidung blieb in schriftlicher Ausfertigung vorbehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft betrieb im Beschwerdezeitraum Weinbau.

Im Beschwerdezeitraum betrugen die Umsätze der Gesellschaft:

2013: 440.274,05 €, 2014: 293.244,06 €, 2015: 682.486,48 €.

Im Jahr 2011 betrugen die Umsätze 394.390,80 € und im Jahr 2012 368.635,19 €.

Der maßgebende Einheitswert zum 1. Jänner eines Jahres lag jeweils unter 150.000 €.

Im Beschwerdezeitraum arbeitete die beschwerdeführende Gesellschaft mit zwei weiteren Gesellschaften nach bürgerlichem Recht sowie einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter jeweils Mitglieder der Familie [X]***** sind, eng zusammen. Im Einzelnen wird auf den Beschluss BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015, verwiesen.

Weitere Feststellungen zur Zusammenarbeit der Erwerbsgesellschaften untereinander und mit der Kapitalgesellschaft sind mangels Entscheidungsrelevanz entbehrlich.

Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass die beschwerdeführende Gesellschaft Weinbau betrieb, sowie die Feststellung der Höhe der Umsätze und des maßgebenden Einheitswerts im Beschwerdezeitraum ist jeweils unstrittig.

Strittig ist, ob hinsichtlich der Zusammenarbeit der Erwerbsgesellschaften untereinander und mit der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Beschluss BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015 ergänzende oder abweichende Feststellungen zu treffen sind.

Da es nach Ansicht des Gerichts im Beschwerdefall - wie in der rechtlichen Würdigung ausgeführt - nicht auf die näheren Umstände dieser Zusammenarbeit ankommt, sondern die unstrittigen Feststellungen für eine Entscheidung in der Sache ausreichend sind, erübrigen sich weitere Feststellungen.

Rechtsgrundlagen

Unionsrecht

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union:

Artikel 42

(ex-Artikel 36 EGV)

Das Kapitel über die Wettbewerbsregeln findet auf die Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse und den Handel mit diesen nur insoweit Anwendung, als das Europäische Parlament und der Rat dies unter Berücksichtigung der Ziele des Artikels 39 im Rahmen des Artikels 43 Absatz 2 und gemäß dem dort vorgesehenen Verfahren bestimmt.

Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission genehmigen, dass Beihilfen gewährt werden

a) zum Schutz von Betrieben, die durch strukturelle oder naturgegebene Bedingungen benachteiligt sind, oder

b) im Rahmen wirtschaftlicher Entwicklungsprogramme.

... TITEL VII. Gemeinsame Regeln betreffend Wettbewerb, Steuerfragen und Angleichung von Rechtsvorschriften

Kapitel 1. Wettbewerbsregeln ...

ABSCHNITT 2

STAATLICHE BEIHILFEN

Artikel 107

(ex-Artikel 87 EGV)

(1) Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

(2) Mit dem Binnenmarkt vereinbar sind:

a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Waren gewährt werden;

b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind;

c) Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter, durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete der Bundesrepublik Deutschland, soweit sie zum Ausgleich der durch die Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile erforderlich sind. Der Rat kann fünf Jahre nach dem Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon auf Vorschlag der Kommission einen Beschluss erlassen, mit dem dieser Buchstabe aufgehoben wird.

(3) Als mit dem Binnenmarkt vereinbar können angesehen werden:

a) Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht, sowie der in Artikel 349 genannten Gebiete unter Berücksichtigung ihrer strukturellen, wirtschaftlichen und sozialen Lage;

b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats;

c) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;

d) Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes, soweit sie die Handels- und Wettbewerbsbedingungen in der Union nicht in einem Maß beeinträchtigen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;

e) sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch einen Beschluss auf Vorschlag der Kommission bestimmt.

Artikel 108

(ex-Artikel 88 EGV)

(1) Die Kommission überprüft fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegulungen. Sie schlägt ihnen die zweckdienlichen Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Binnenmarkts erfordern.

(2) Stellt die Kommission fest, nachdem sie den Beteiligten eine Frist zur Äußerung gesetzt hat, dass eine von einem Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe mit dem Binnenmarkt nach Artikel 107 unvereinbar ist oder dass sie missbräuchlich angewandt wird, so beschließt sie, dass der betreffende Staat sie binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat.

Kommt der betreffende Staat diesem Beschluss innerhalb der festgesetzten Frist nicht nach, so kann die Kommission oder jeder betroffene Staat in Abweichung von den Artikeln 258 und 259 den Gerichtshof der Europäischen Union unmittelbar anrufen.

Der Rat kann einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats beschließen, dass eine von diesem Staat gewährte oder geplante Beihilfe in Abweichung von Artikel 107 oder von den nach Artikel 109 erlassenen Verordnungen als mit dem Binnenmarkt vereinbar gilt, wenn außergewöhnliche Umstände einen solchen Beschluss rechtfertigen. Hat die

Kommission bezüglich dieser Beihilfe das in Unterabsatz 1 dieses Absatzes vorgesehene Verfahren bereits eingeleitet, so bewirkt der Antrag des betreffenden Staates an den Rat die Aussetzung dieses Verfahrens, bis der Rat sich geäußert hat.

Äußert sich der Rat nicht binnen drei Monaten nach Antragstellung, so beschließt die Kommission.

(3) Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 107 mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.

(4) Die Kommission kann Verordnungen zu den Arten von staatlichen Beihilfen erlassen, für die der Rat nach Artikel 109 festgelegt hat, dass sie von dem Verfahren nach Absatz 3 ausgenommen werden können.

Artikel 109

(ex-Artikel 89 EGV)

Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments alle zweckdienlichen Durchführungsverordnungen zu den Artikeln 107 und 108 erlassen und insbesondere die Bedingungen für die Anwendung des Artikels 108 Absatz 3 sowie diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, die von diesem Verfahren ausgenommen sind.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuerrichtlinie):

KAPITEL 7

Verschiedenes

Artikel 272

(1) Die Mitgliedstaaten können folgende Steuerpflichtige von bestimmten oder allen Pflichten nach den Kapiteln 2 bis 6 befreien:

a) Steuerpflichtige, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen;

b) Steuerpflichtige, die keine der in den Artikeln 20, 21, 22, 33, 36, 138 und 141 genannten Umsätze bewirken;

c) Steuerpflichtige, die nur Gegenstände liefern oder Dienstleistungen erbringen, die gemäß den Artikeln 132, 135 und 136, den Artikeln 146 bis 149 sowie den Artikeln 151, 152 und 153 von der Steuer befreit sind;

d) Steuerpflichtige, die die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen nach den Artikeln 282 bis 292 in Anspruch nehmen;

e) Steuerpflichtige, die die gemeinsame Pauschalregelung für Landwirte in Anspruch nehmen.

Die Mitgliedstaaten dürfen die in Unterabsatz 1 Buchstabe b genannten Steuerpflichtigen nicht von den in Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 und Kapitel 4 Abschnitt 3 vorgesehenen Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung entbinden.

(2) Machen die Mitgliedstaaten von der Möglichkeit nach Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe e Gebrauch, treffen sie die Maßnahmen, die für eine korrekte Anwendung der Übergangsregelung für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze erforderlich sind.

(3) Die Mitgliedstaaten können auch andere als die in Absatz 1 genannten Steuerpflichtigen von bestimmten in Artikel 242 genannten Aufzeichnungspflichten entbinden.

TITEL XII

SONDERREGELUNGEN

KAPITEL 1

Sonderregelung für Kleinunternehmen

Abschnitt 1

Vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung

Artikel 281

Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, können unter den von ihnen festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden, die jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen dürfen.

KAPITEL 2

Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger

Artikel 295

(1) Für die Zwecke dieses Kapitels gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. „landwirtschaftlicher Erzeuger“ ist ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs ausübt;

2. „land-, forst- oder fischwirtschaftlicher Betrieb“ ist ein Betrieb, der in den einzelnen Mitgliedstaaten im Rahmen der in Anhang VII genannten Erzeugertätigkeiten als solcher gilt;

3. „Pauschallandwirt“ ist ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der unter die Pauschalregelung dieses Kapitels fällt;

4. „landwirtschaftliche Erzeugnisse“ sind die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden;

5. „landwirtschaftliche Dienstleistungen“ sind Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen;

6. „Mehrwertsteuer-Vorbelastung“ ist die Mehrwertsteuer-Gesamtbelastung der Gegenstände und Dienstleistungen, die von der Gesamtheit der der Pauschalregelung unterliegenden land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betriebe jedes Mitgliedstaats bezogen worden sind, soweit diese Steuer bei einem der normalen Mehrwertsteuerregelung unterliegenden landwirtschaftlichen Erzeuger gemäß den Artikeln 167, 168 und 169 und 173 bis 177 abzugsfähig wäre;

7. „Pauschalausgleich-Prozentsätze“ sind die Prozentsätze, die die Mitgliedstaaten gemäß den Artikeln 297, 298 und 299 festsetzen und in den in Artikel 300 genannten Fällen anwenden, damit die Pauschallandwirte den pauschalen Ausgleich der Mehrwertsteuer-Vorbelastung erlangen;

8. „Pauschalausgleich“ ist der Betrag, der sich aus der Anwendung des Pauschalausgleich-Prozentsatzes auf den Umsatz des Pauschallandwirts in den in Artikel 300 genannten Fällen ergibt.

(2) Den in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung gleichgestellt sind die Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

Artikel 296

(1) Die Mitgliedstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung des Kapitels 1 auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Kapitel anwenden.

(2) Jeder Mitgliedstaat kann bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger sowie diejenigen landwirtschaftlichen Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Bestimmungen des Artikels 281 keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt, von der Pauschalregelung ausnehmen.

(3) Jeder Pauschallandwirt hat nach den von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht, sich für die Anwendung der normalen

Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Bestimmungen des Artikels 281 zu entscheiden.

Artikel 297

Die Mitgliedstaaten legen bei Bedarf Pauschalausgleich-Prozentsätze fest. Sie können die Höhe der Pauschalausgleich-Prozentsätze für die Forstwirtschaft, die einzelnen Teilbereiche der Landwirtschaft und die Fischwirtschaft unterschiedlich festlegen.

Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission die gemäß Absatz 1 festgelegten Pauschalausgleich-Prozentsätze mit, bevor diese angewandt werden.

Artikel 298

Die Pauschalausgleich-Prozentsätze werden anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt.

Die Prozentsätze können auf einen halben Punkt ab- oder aufgerundet werden. Die Mitgliedstaaten können diese Prozentsätze auch bis auf Null herabsetzen.

Artikel 299

Die Pauschalausgleich-Prozentsätze dürfen nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen.

Artikel 300

Die Pauschalausgleich-Prozentsätze werden auf den Preis ohne Mehrwertsteuer der folgenden Gegenstände und Dienstleistungen angewandt:

- 1. landwirtschaftliche Erzeugnisse, die die Pauschallandwirte an andere Steuerpflichtige als jene geliefert haben, die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Erzeugnisse geliefert werden, diese Pauschalregelung in Anspruch nehmen;*
- 2. landwirtschaftliche Erzeugnisse, die die Pauschallandwirte unter den Voraussetzungen des Artikels 138 an nichtsteuerpflichtige juristische Personen geliefert haben, deren innergemeinschaftliche Erwerbe gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung dieser landwirtschaftlichen Erzeugnisse der Mehrwertsteuer unterliegen;*
- 3. landwirtschaftliche Dienstleistungen, die die Pauschallandwirte an andere Steuerpflichtige als jene erbracht haben, die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Dienstleistungen erbracht werden, diese Pauschalregelung in Anspruch nehmen.*

Artikel 301

(1) Für die in Artikel 300 genannten Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und Dienstleistungen sehen die Mitgliedstaaten vor, dass die Zahlung des Pauschalausgleichs entweder durch den Erwerber bzw. den Dienstleistungsempfänger oder durch die öffentliche Hand erfolgt.

(2) Bei anderen als den in Artikel 300 genannten Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftlichen Dienstleistungen wird davon ausgegangen, dass die

Zahlung des Pauschalausgleichs durch den Erwerber bzw. den Dienstleistungsempfänger erfolgt.

Artikel 302

Nimmt ein Pauschallandwirt einen Pauschalausgleich in Anspruch, hat er in Bezug auf die dieser Pauschalregelung unterliegenden Tätigkeiten kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Artikel 303

(1) Zahlt der steuerpflichtige Erwerber oder Dienstleistungsempfänger einen Pauschalausgleich gemäß Artikel 301 Absatz 1, ist er berechtigt, nach Maßgabe der Artikel 167, 168, 169 und 173 bis 177 und der von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten von der Mehrwertsteuer, die er in dem Mitgliedstaat, in dem er seine besteuerten Umsätze bewirkt, schuldet, den Betrag dieses Pauschalausgleichs abzuziehen.

(2) Die Mitgliedstaaten erstatten dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger den Betrag des Pauschalausgleichs, den er im Rahmen eines der folgenden Umsätze gezahlt hat:

a) Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse unter den Voraussetzungen des Artikels 138, soweit der Erwerber ein Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person ist, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat handelt, in dessen Gebiet seine/ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b der Mehrwertsteuer unterliegen;

b) Lieferung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen unter den Bedingungen der Artikel 146, 147, 148 und 156, Artikel 157 Absatz 1 Buchstabe b sowie der Artikel 158, 160 und 161 an einen außerhalb der Gemeinschaft ansässigen steuerpflichtigen Erwerber, soweit der Erwerber diese landwirtschaftlichen Erzeugnisse für die Zwecke seiner in Artikel 169 Buchstaben a und b genannten Umsätze oder seiner Dienstleistungen verwendet, die als im Gebiet des Mitgliedstaats erbracht gelten, in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist, und für die gemäß Artikel 196 nur der Dienstleistungsempfänger die Steuer schuldet;

c) landwirtschaftliche Dienstleistungen, die an einen innerhalb der Gemeinschaft, jedoch in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen oder an einen außerhalb der Gemeinschaft ansässigen steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger erbracht werden, soweit der Dienstleistungsempfänger diese Dienstleistungen für die Zwecke seiner in Artikel 169 Buchstaben a und b genannten Umsätze oder seiner Dienstleistungen verwendet, die als im Gebiet des Mitgliedstaats erbracht gelten, in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist, und für die gemäß Artikel 196 nur der Dienstleistungsempfänger die Steuer schuldet.

(3) Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Durchführung der in Absatz 2 vorgesehenen Erstattungen fest. Dabei können sie sich insbesondere auf die Richtlinien 79/1072/EWG und 86/560/EWG stützen.

Artikel 304

Die Mitgliedstaaten treffen alle zweckdienlichen Maßnahmen für eine wirksame Kontrolle der Zahlung des Pauschalausgleichs an die Pauschallandwirte.

Artikel 305

Wenden die Mitgliedstaaten diese Pauschalregelung an, treffen sie alle zweckdienlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse zwischen den Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen des Artikels 33 immer in derselben Weise besteuert wird, unabhängig davon, ob die Erzeugnisse von einem Pauschallandwirt oder von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert werden.

ANHANG VII

VERZEICHNIS DER TÄTIGKEITEN DER LANDWIRTSCHAFTLICHEN ERZEUGUNG IM SINNE DES ARTIKELS 295 ABSATZ 1 NUMMER 4

1. Anbau:

- a) Ackerbau im Allgemeinen, einschließlich Weinbau;*
- b) Obstbau (einschließlich Olivenanbau) und Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzengartenbau, auch unter Glas;*
- c) Anbau von Pilzen und Gewürzen, Erzeugung von Saat- und Pflanzgut;*
- d) Betrieb von Baumschulen.*

2. Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung:

- a) Viehzucht und -haltung;*
- b) Geflügelzucht und -haltung;*
- c) Kaninchenzucht und -haltung;*
- d) Imkerei;*
- e) Seidenraupenzucht;*
- f) Schneckenzucht.*

3. Forstwirtschaft.

4. Fischwirtschaft:

- a) Süßwasserfischerei;*
- b) Fischzucht;*
- c) Muschelzucht, Austernzucht und Zucht anderer Weich- und Krebstiere;*
- d) Froschzucht.*

ANHANG VIII

EXEMPLARISCHES VERZEICHNIS DER LANDWIRTSCHAFTLICHEN DIENSTLEISTUNGEN IM SINNE DES ARTIKELS 295 ABSATZ 1 NUMMER 5

- 1) Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen;
- 2) Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- 3) Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- 4) Hüten, Zucht und Mästen von Vieh;
- 5) Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken;
- 6) technische Hilfe;
- 7) Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen;
- 8) Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen;
- 9) Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen.

Abs. 50 der Erwägungsgründe zur RL 2006/112/EG lautet:

(50) In Bezug auf die Landwirte sollten die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, eine Sonderregelung anzuwenden, die zugunsten der Landwirte, die nicht unter die normale Regelung fallen, einen Pauschalausgleich für die Vorsteuerbelastung enthält. Diese Regelung sollte in ihren wesentlichen Grundsätzen festgelegt werden, und für die Erfordernisse der Erhebung der Eigenmittel sollte ein gemeinsames Verfahren für die Bestimmung des von diesen Landwirten erzielten Mehrwerts definiert werden.

Nationales Recht

Umsatzsteuergesetz 1994

§ 22 UStG 1994 lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 134/2003:

Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

§ 22. (1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, 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 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

(2) Unternehmer im Sinne des Abs. 1 haben für die Lieferungen der in der Anlage nicht angeführten Getränke und alkoholischen Flüssigkeiten eine zusätzliche Steuer von 10% der Bemessungsgrundlage, soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, eine zusätzliche Steuer von 8% der Bemessungsgrundlage zu entrichten; wenn auf diese Umsätze die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 zutreffen, vermindert sich die zusätzliche Steuer auf 2%; sie entfällt, soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden. Für diese zusätzliche Steuer sowie für Steuerbeträge, die nach § 11 Abs. 12 und 14 oder § 12 Abs. 10 und 11 geschuldet werden oder die sich nach § 16 ergeben, gelten die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes mit der Einschränkung sinngemäß, dass ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt.

(3) Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist 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.

(4) Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind.

(5) Führt der Unternehmer neben den im Abs. 1 angeführten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 zu behandeln.

(6) Der Unternehmer kann bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

(7) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 6 sind 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 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.

(8) Für Umsätze, für die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 zutreffen, werden die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge abweichend von Abs. 1 in Höhe der sich bei Anwendung des Steuersatzes gemäß § 10 Abs. 3 ergebenden Steuer festgesetzt.

Mit dem AbgÄG 2012 wurde § 22 UStG 1994 wie folgt (mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 2014) geändert:

a) In Abs. 1 zweiter Unterabsatz lautet der erste Satz:

„Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 bis 12 sind anzuwenden.“

b) In Abs. 2 lautet der zweite Satz:

§ 22 wird wie folgt geändert:

a) In Abs. 1 zweiter Unterabsatz lautet der erste Satz:

„Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 bis 12 sind anzuwenden.“

b) In Abs. 2 lautet der zweite Satz:

„Für diese zusätzliche Steuer sowie für Steuerbeträge, die nach § 11 Abs. 12 und 14 oder § 12 Abs. 10 bis 12 geschuldet werden oder die sich nach § 16 ergeben, gelten die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes mit der Einschränkung sinngemäß, dass ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt.“

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 erfolgte folgende Änderung von § 22 UStG 1994 (Wirksamkeit ab 1. 1. 2015):

a) In Abs. 1 lautet der erste Satz:

„Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmen, 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.“

b) Nach Abs. 1 wird folgender Abs. 1a angefügt:

„(1a) Für die Ermittlung der Umsatzgrenze von 400.000 Euro nach Abs. 1 und den Zeitpunkt des Eintritts der aus Über- oder Unterschreiten der Umsatzgrenze resultierenden umsatzsteuerlichen Folgen ist § 125 BAO sinngemäß anzuwenden.“

Bundesabgabenordnung

§ 124 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 100/2006:

3. Führung von Büchern und Aufzeichnungen.

§ 124. Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 125 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 112/2012:

§ 125. (1) Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt, sind Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31),

a) dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 400.000 Euro überstiegen hat, oder

b) dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 150.000 Euro überstiegen hat,

verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. Als Unternehmer im Sinn dieser Bestimmung gilt eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer im Sinn der einkommensteuerlichen Vorschriften anzusehen sind, auch dann, wenn ihr umsatzsteuerrechtlich keine Unternehmereigenschaft zukommt; diesfalls sind die Umsätze des Gesellschafters maßgeblich, dem die Unternehmereigenschaft zukommt. Umsätze sind solche gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 Umsatzsteuergesetz 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen. Keine Umsätze sind jedoch nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze, die unter § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 und § 10 Abs. 2 Z 4 Umsatzsteuergesetz 1994 fallen oder - wären sie im Inland ausgeführt worden - fallen würden, Umsätze aus Geschäftsveräußerungen im Sinn des § 4 Abs. 7 Umsatzsteuergesetz 1994, bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988 ausgeführte Umsätze und Umsätze aus besonderen Waldnutzungen im Sinn der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften. Als Wert im Sinn der lit. b ist der um den Wert der Zupachtungen erhöhte und um den Wert der Verpachtungen verminderte Einheitswert in seiner zuletzt maßgeblichen Höhe anzusetzen, wobei der Ermittlung des Wertes der Zupachtungen und Verpachtungen der nach der Art der Nutzung der betroffenen Flächen maßgebliche, bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebes angewendete Hektarsatz und in Ermangelung eines solchen der bei der Feststellung des Einheitswertes des Verpächterbetriebes für die verpachteten Flächen angewendete Hektarsatz, den das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen hat, zugrunde zu legen ist. Im Einheitswertbescheid ausgewiesene Abschläge und Zuschläge (§§ 35 und 40 Bewertungsgesetz 1955) sind entsprechend zu berücksichtigen. Ist auf den Pachtgegenstand ein Hektarsatz nicht anzuwenden, so ist insoweit der darauf entfallende Ertragswert zugrunde zu legen. Eine Berücksichtigung der Abschläge und Zuschläge sowie des Ertragswertes hat bei der Wertermittlung nur insoweit zu erfolgen als das Finanzamt diese Werte auf Antrag, erforderlichenfalls von Amts wegen festgestellt hat.

(2) Sind die Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a erfüllt, so tritt die Verpflichtung nach Abs. 1 mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein, sofern sie nicht gemäß Abs. 4 aufgehoben wird. Eine nach Abs. 1 lit. a eingetretene Verpflichtung erlischt, wenn die dort genannte Grenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird, mit Beginn des darauffolgenden Kalenderjahres.

(3) Wird die Grenze des Abs. 1 lit. b am 1. Jänner eines Jahres überschritten, so tritt die Verpflichtung nach Abs. 1, sofern sie nicht gemäß Abs. 4 aufgehoben wird, mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein, wobei für die Wertermittlung im Sinn des Abs. 1 nur solche Bescheide maßgeblich sind, die vor dem genannten 1. Jänner ergangen sind. Dies gilt entsprechend bei Nichtüberschreiten der Grenze des Abs. 1 lit. b am 1. Jänner eines Jahres für das Erlöschen der Verpflichtung nach Abs. 1 mit der Maßgabe, daß die Verpflichtung bereits mit Beginn dieses Kalenderjahres erlischt.

(4) Macht der Unternehmer glaubhaft, daß die Grenzen des Abs. 1 lit. a oder lit. b nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden sind, so hat das Finanzamt auf Antrag eine nach Abs. 2 oder 3 eingetretene Verpflichtung aufzuheben.

(5) Bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb braucht sich die jährliche Bestandsaufnahme nicht auf das stehende Holz zu erstrecken. Dies gilt sowohl in Fällen einer steuerlichen Buchführungspflicht nach Abs. 1 und § 124 als auch im Fall einer freiwilligen Buchführung. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, welche besonderen Zusammenstellungen, Verzeichnisse und Register von buchführenden Land- und Forstwirten für steuerliche Zwecke zu führen sind.

(6) Zuständig für Bescheide gemäß Abs. 1 letzter Satz und Abs. 4 ist das Finanzamt, dem die Erhebung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer oder die Feststellung der Einkünfte (§ 188) des Unternehmers obliegt.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 BGBl. I 40/2014, ausgegeben am 12. 6. 2014, wurde in § 125 Abs. 1 lit. a BAO der Betrag „400.000 Euro“ durch den Betrag „550.000 Euro“ ersetzt ("erstmalig auf in den Jahren 2013 und 2014 ausgeführte Umsätze anzuwenden", § 323 Abs. 43 BAO).

Pauschalierungsvoraussetzungen nach dem Gesetzeswortlaut erfüllt

Einvernehmen besteht zu Recht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, dass die beschwerdeführende Gesellschaft im Beschwerdezeitraum die vom nationalen Gesetzgeber in § 22 Abs. 1 UStG 1994 formulierten Voraussetzungen für die Pauschalbesteuerung der Umsätze von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben erfüllt:

Die Gesellschaft betrieb im Beschwerdezeitraum Land- und Forstwirtschaft, nämlich Weinbau (§ 22 Abs. 3 UStG 1994).

Die Gesellschaft war im Beschwerdezeitraum 2013 bis 2015 (wie in den Vorzeiträumen) nicht buchführungspflichtig gemäß § 125 Abs. 1 BAO, da der maßgebende Einheitswert 150.000 € nicht überstiegen hat und die Umsätze in den Jahren 2011 bis 2015 nicht nachhaltig (in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren) den Betrag von 400.000 € bzw. 550.000 € überstiegen haben.

Auch die in § 22 UStG 1994 seit der Erhöhung der Buchführungsgrenze von 400.000 € auf 550.000 € für die Pauschalierung normierte Umsatzgrenze von 400.000 € wurde im Beschwerdezeitraum nicht nachhaltig i. S. d. § 125 BAO i. V. m. § 22 Abs. 1a UStG 1994 überschritten (2011: 394.390,80 €, 2012: 368.635,19 €, 2013: 440.274,05 €, 2014: 293.244,06 €, 2015: 682.486,48 €).

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist daher nach dem Wortlaut des § 22 UStG 1994 zur Anwendung der umsatzsteuerlichen Pauschalbesteuerung für Land- und Forstwirte im Beschwerdezeitraum berechtigt.

Sie hat nicht gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 zur Regelbesteuerung optiert.

Richtlinienumsetzung

Art. 272 Abs. 1 Buchst. e RL 2006/112/EG (Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. Mehrwertsteuersystemrichtlinie) räumt den Mitgliedstaaten das Recht ein, Steuerpflichtige, die die gemeinsame Pauschalregelung für Landwirte in Anspruch nehmen, von bestimmten oder allen Pflichten nach den Kapiteln 2 bis 6 der RL 2006/112/EG (Mehrwertsteuerrichtlinie) zu befreien. Österreich hat dieses Recht in Anspruch genommen.

Die Pauschalregelung für die Landwirtschaft soll den Mitgliedstaaten ermöglichen, landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Regelung oder der Sonderregelung für Kleinunternehmen auf Schwierigkeiten stoßen würde, von bestimmten oder allen Pflichten zu befreien, denen die unter die normale Mehrwertsteuerregelung fallenden Steuerpflichtigen gewöhnlich unterliegen, und ihnen gleichzeitig einen Pauschalausgleich für ihre Mehrwertsteuer-Vorbelastung zu gewähren. Diese Regelung verfolgt somit zugleich das Ziel einer Vereinfachung (EuGH 26. 5.C-43/04, *Stadt Sundern*, Rn. 28; EuGH 8. 3. 2012, C-524/10, *Kommission/Portugal*, Rn. 48) und das Ziel eines Ausgleichs der Mehrwertsteuer-Vorbelastung (EuGH 15. 7. 2004, C-321/02, *Harbs*, Rn. 29; EuGH 8. 3. 2012, C-524/10, *Kommission/Portugal*, Rn. 48).

Weinbau gehört auch unionsrechtlich gemäß Anhang VII Nr. 1 Buchst. a zur RL 2006/112/EG zu den Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung i. S. d. Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 RL 2006/112/EG.

Mit § 22 UStG 1994 ist Art. 296 RL 2006/112/EG (Mehrwertsteuerrichtlinie) umgesetzt:

§ 22 UStG 1994 sieht für landwirtschaftliche Erzeuger i. S. d. Unionsrechts, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder der Kleinunternehmerregelung (Titel XII, Kapitel 1, Art. 281 RL 2006/112/EG) auf Schwierigkeiten stoßen würde, eine Pauschalregelung vor und für jene landwirtschaftlichen Erzeuger, bei denen dies nicht der Fall ist, die Regelbesteuerung vor. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (Umsatzgrenze 30.000 €, § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) ist bei Buchführungspflicht infolge

Überschreitens der Umsatzgrenze von 400.000 € oder der Einheitswertgrenze von 150.000 € ausgeschlossen.

Damit ist Art. 296 Abs. 1 RL 2006/112/EG, wonach der nationale Gesetzgeber die landwirtschaftliche Pauschalierung für Landwirte, die mit der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung Schwierigkeiten hätten, vorsehen kann, umgesetzt.

Österreich hat von der durch Art. 296 Abs. 2 RL 2006/112/EG eingeräumten Möglichkeit, bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger, bei denen die Regelbesteuerung oder die Kleinunternehmerregelung auf Schwierigkeiten stoßen würde, nicht Gebrauch gemacht, sondern sieht für alle Landwirte, denen die Regelbesteuerung Schwierigkeiten bereiten würde, die Anwendbarkeit der Pauschalregelung vor.

Art. 296 Abs. 3 RL 2006/112/EG, wonach jeder Pauschallandwirt nach den von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht hat, sich anstelle der Pauschalregelung für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Kleinunternehmerregelung zu entscheiden, ist mit § 22 Abs. 6 UStG 1994 und § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 i. V. m. § 6 Abs. 3 UStG 1994 umgesetzt.

Der nationale Gesetzgeber hat mit § 22 UStG 1994 die Vorgabe der Richtlinie, dass Pauschallandwirte nur jene Landwirte sind, bei denen die Regelbesteuerung oder die Kleinunternehmerregelung verwaltungstechnische Schwierigkeiten mit sich bringt, in der Form in das nationale Recht übertragen, dass er auf die Buchführungspflicht und im Beschwerdezeitraum zusätzlich auf eine bestimmte (gegenüber der allgemeinen Buchführungspflicht) niedrigere Umsatzgrenze abstellt.

Generalanwalt Maciej Szpunar hat in seinen Schlussanträgen vom 30. 6. 2016 in der Rechtssache C-340/15 diese Umsetzung als "vernünftig" angesehen (Rn. 50):

"50. Im österreichischen Recht knüpft die Berechtigung zur Anwendung der Pauschalregelung an die Befreiung von der Buchführungspflicht an, die wiederum von der Größe des Betriebs – bemessen nach der Höhe der Umsätze und dem Wert des Betriebs – abhängt. Dies scheint ein durchaus vernünftiges Kriterium zu sein, da die Pflicht zur Buchführung gerade eine der verwaltungstechnischen Schwierigkeiten ist, die mit der Erhebung der Mehrwertsteuer nach den allgemeinen Regeln oder nach den vereinfachten Modalitäten einhergehen."

Eine "Mindestzahl administrativer Verpflichtungen" kann auch Pauschallandwirten auferlegt werden (vgl. EuGH 8. 3. 2012, C-524/10, *Kommission/Portugal*, Rn. 50). Daher bedeutet das Führen von bestimmten Aufzeichnungen allein nicht, dass ein Landwirt von der Inanspruchnahme der Pauschalregelung ausgeschlossen wäre.

Werden Bücher freiwillig geführt, ist nach dem Gesetzeswortlaut sowie der Lehre (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 22 Tz 13) die Pauschalierung anzuwenden, sofern der Unternehmer nicht für die Regelbesteuerung optiert.

Das Bundesfinanzgericht kann es dahingestellt lassen, ob die Anwendbarkeit der umsatzsteuerlichen Pauschalierung bei freiwilliger Buchführung eine richtlinienkonforme Umsetzung darstellt, da die beschwerdeführende Gesellschaft weder verpflichtend noch freiwillig Bücher geführt hat. Da der nationale Gesetzgeber selbst davon ausgeht, dass bei Buchführungspflicht bei Land- und Forstwirten die Regelbesteuerung zumutbar ist, ist vorerst nicht ersichtlich, warum bei freiwilliger Buchführung anderes gelten sollte (vgl. *Kollmann/Spies/Turcan/Turić*, EuGH-Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, *ecolex* 2017, 156).

Auffassung der belangten Behörde

Die belangte Behörde vertritt zusammengefasst die Ansicht, "die Aussagen" von EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764 seien "in richtlinienkonformer Interpretation auf § 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung direkt zu übertragen, obwohl weder § 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung noch §§ 124 und 125 BAO auf die Schwierigkeiten bei der Anwendung des regulären Umsatzsteuerregimes Bezug nimmt."

"Dem Sinn der Pauschalbesteuerung folgend, muss ausschlaggebend sein, ob durch die Auslagerung der administrativen Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung der Rechnungen und Gutschriften usw.) die Verwaltungskosten, des Umsatzsteuernormalregimes durch die GesbR getragen werden können. Dies ist nach Ansicht des Finanzamtes der Fall."

Die land- und forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung könne auf Ebene der GesbR nicht angewendet werden, "weil diese durch die engen Verbindungen mit der Kapitalgesellschaft keine Schwierigkeiten bei der Anwendung des normalen Umsatzsteuerregimes hat."

Die belangte Behörde räumt aber selbst ein, dass "nach herrschendem österreichischem Literaturstand eine richtlinienkonforme Interpretation" ausscheide, "wenn Wortlaut und Sinn bzw. Zweck einer nationalen Norm der richtlinienkonformen Interpretation klar entgegenstehen".

Auffassung der beschwerdeführenden Gesellschaft

Die beschwerdeführende Gesellschaft verweist zusammengefasst darauf, dass der EuGH in seinem Urteil nicht festgestellt habe, dass "die österreichische Pauschalregelung in Abhängigkeit von der Größe oder dem Umsatz des einzelnen Betriebes (von Österreich durch die Anknüpfung an die Buchführungspflicht angewandt) die RL zu weit umgesetzt hätte". "Indem der EuGH feststellt, die EU-RL steht einer Verweigerung der Pauschalregelung nicht entgegen, gibt er damit nur eine Antwort auf die Frage, ob eine konkrete österreichische Rechtsgrundlage so gestaltet werden könnte, dass in einem Fall wie diesem die Pauschalregelung verweigert werden könnte, wobei diesfalls - um den EU-Rahmenbedingungen zu entsprechen - noch geprüft werden müsste,

ob die Normalregelung zumutbar wäre." Die österreichische Rechtslage sei "ohne individuelle Prüfung der Frage, ob 'Schwierigkeiten bei der Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung auftreten', anzuwenden."

Da die Mehrwertsteuerrichtlinie in das nationale Recht umgesetzt worden sei, käme eine unmittelbare Anwendung der RL 2006/112/EG nicht in Betracht.

Selbst wenn das Unionsrecht den von der belangten Behörde angenommenen Inhalt hätte, seien auch bei einer richtlinienkonformen Interpretation die innerstaatlichen Auslegungsregeln zu beachten und insbesondere eine Auslegung contra legem unzulässig (vgl. VwGH 22. 8. 2012, 2010/17/0228). Auslegungsgrenze sei der äußerste Wortsinn, dieser werde bei der von der belangten Behörde vorgenommenen Auslegung überschritten.

Schließlich bliebe bei der von der belangten Behörde vorgenommenen Auslegung kein Anwendungsbereich für § 22 UStG 1994, da die Rechtsordnung in vielen Bereichen umfangreiche und detaillierte Aufzeichnungen, die von Landwirten zu führen seien, verlange. Auch gäbe es viele Landwirte mit bloß einem Abnehmer, etwa einer Molkerei oder einem Lagerhaus, der mit Gutschriften abrechne.

Sachverhaltsmäßig werde im Übrigen - mit näheren Ausführungen - bestritten, dass sämtliche Verwaltungstätigkeiten vom Personal der GmbH gemacht worden seien.

Literatur

In der Literatur wurden zum Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764 soweit ersichtlich, folgende Auffassungen vertreten:

Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 22:

*... Nach Art 296 Abs 2 MwSt-RL können die Mitgliedstaaten, auch wenn sie sich für die Sonderregelung entschieden haben, diejenigen landwirtschaftlichen Erzeuger, bei denen die Anwendung der allgemeinen MwSt-Regelungen keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt, von der Pauschalregelung ausnehmen. Der österr Gesetzgeber hat von dieser Gegen Ausnahme keinen Gebrauch gemacht. Der EuGH interpretiert im Urteil 12.10.2016, C-340/15 „Christine [X]****“, Art 296 Abs 2 entgegen dem klaren Wortlaut allerdings nicht als Mitgliedstaatenwahlrecht, sondern vertritt die Auffassung, dass von der Pauschalregelung solche Unternehmer ausgeschlossen sind, denen die Anwendung der normalen MwSt-Regelung keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bereitet. Dies zu prüfen sei Sache der nationalen Behörden. Selbst wenn diese Auffassung, die auf eine Einzelfallprüfung hinausläuft, zuträfe, wäre zu berücksichtigen, dass der österr Gesetzgeber diese Einschränkung nicht gemacht hat, so dass das günstigere nationale Recht Vorrang hat und im Geltungsbereich des § 22 eine derartige Einzelfallprüfung nicht vorzunehmen ist (vgl dazu Kühbacher, SWK 2017, 103).*

...

§ 22:

29 Nach EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, [X]***** sind mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts, die als solche gegenüber ihren Lieferanten, gegenüber öffentlichen Stellen und zu einem gewissen Grad gegenüber ihren Kunden eigenständig auftreten und von denen jede ihre eigene Produktion sicherstellt, indem sie im Wesentlichen ihre Produktionsmittel verwendet, die aber einen Großteil ihrer Produkte unter einer gemeinsamen Marke über eine Kapitalgesellschaft vertreiben, deren Anteile von den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts und anderen Angehörigen der betreffenden Familie gehalten werden, als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer anzusehen (Rz 34 des Urteils). Die Beurteilung des Merkmals der Selbständigkeit hat ausschließlich nach ustlichen Grundsätzen zu erfolgen (vgl UStR 2000 Rz 231 f), weshalb der Verweis in UStR 2000 Rz 2853 auf die EStR 2000 zum Vorliegen eines einheitlichen Betriebs bei land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften gestrichen wird (vgl UStR idF Wartungserlass 2017).

Peyerl, Zur steuerlichen Anerkennung von Betriebsteilungen, taxlex 2017, 212:

Den Aussagen des EuGH und des BFG zur Eigenständigkeit der Gesellschaften ist zuzustimmen. Wäre der EuGH unter den gegebenen Voraussetzungen vom Vorliegen nur einer Gesellschaft ausgegangen, dann hätte der Gerichtshof an fundamentalen Prinzipien des Gesellschafts- und Steuerrechts gerüttelt. (FN 10) Betriebsteilungen können - sofern sie nicht bloß zum Schein erfolgt sind - nicht negiert werden. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, bei der Festlegung von Pauschalierungsgrenzen die davon ausgehenden Anreizwirkungen zu berücksichtigen.

10) Noch nicht restlos klar sind die aus der Entscheidung des EuGH möglicherweise abzuleitenden Konsequenzen für die Anwendung der Umsatzsteuerpauschalierung. Diesbezüglich ist auf Tumpel, Keine Gesamtgesellschaft unabhängiger Gesellschaften bürgerlichen Rechts, BFGjournal 2017, 184, und Kühbacher, Droht bei der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung künftig eine Einzelfallprüfung? SWK 2017, 103, zu verweisen.

Norer/Holzer, Jahrbuch Agrarrecht 2017, 57:

Der EuGH kommt zum Schluss, dass Art 25 RL 77/388/EWG (FN 31) und Art 296 RL 2006/112/EG (FN 32) dahin auszulegen sind, dass sie der Möglichkeit, die Anwendung der dort vorgesehenen gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf mehrere Gesellschaften, die als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer angesehen werden und untereinander zusammenarbeiten, mit der Begründung abzulehnen, dass eine Personenvereinigung aufgrund der Betriebsgröße oder der Rechtsform nicht unter die Pauschalregelung fällt, auch dann nicht entgegenstehen, wenn die Gesellschaften bürgerlichen Rechts nicht zu einer Gruppe von der Pauschalregelung ausgenommener Erzeuger gehören.

Niedermair/Zirngast, Unternehmereigenschaft von GesbRs und Luf-Pauschalierung, taxlex-EU 2017/20:

In seinem Urteil vom 12. 10. 2016 (FN 1) stellt der EuGH klar, dass, wenn mehrere im Bereich der Landwirtschaft tätige GesbRs nach außen im eigenen Namen auftreten und auch über eigene Produktionsmittel verfügen, diese auch als eigenständige Unternehmer zu qualifizieren sind. Dies ungeachtet dessen, dass ihre Produkte von einer eigenen Kapitalgesellschaft (mit gleichen Gesellschaftern) gemeinsam vermarktet werden.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der LuF-Pauschalierung (vgl § 22 UStG 1994) erklärt der EuGH jedoch weiters, dass die Pauschalregelung (nur) dann zur Anwendung gebracht werden soll, wenn die Anwendung der normalen Steuerregelungen oder der vereinfachten Regelungen beim LuF insb verwaltungstechnische Schwierigkeiten verursacht. Das vorlegende Gericht hat somit zu prüfen, ob die oben genannten GesbRs aufgrund ihrer Verbindungen zur Kapitalgesellschaft faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelungen ergebenden Aufgaben zu tragen.

Kollmann/Spies/Turcan/Turić, EuGH-Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, ecolex 2017, 156:

... Zur Anwendbarkeit der Pauschalierung betont der EuGH, dass es sich hierbei gem Art 296 Abs 1 MwStSyst-RL um eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der RL handelt und diese daher nur insoweit angewendet werden darf, als dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist. Hintergrund der Bestimmung sei ein "Vereinfachungserfordernis" für landwirtschaftliche Erzeuger sowie auch der "Ausgleich der Mehrwertsteuer-Vorbelastung für Landwirte". (FN 30) Der EuGH betont im Lichte dieses Ziels, dass nach Art 296 Abs 2 MwStSyst-RL jene Erzeuger, denen die Anwendung der normalen Regelung oder der vereinfachten Regelung (Ausnahme für Kleinunternehmer) "keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bereitet", von der Pauschalregelung "ausgenommen [sind]". (FN 31) Der Gerichtshof legt sich nicht abschließend fest, ob derartige Schwierigkeiten im konkreten Fall gegeben sind: Ob die einzelnen GesbR "wegen ihrer Verbindungen zu einer Kapitalgesellschaft oder einer Vereinigung [der drei GesbR] faktisch in der Lage wären, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung ergebenden Aufgaben zu tragen, [hat] das vorlegende Gericht zu prüfen". (FN 32) Der EuGH gibt jedoch ein paar Hinweise, welche Umstände bei dieser Beurteilung keine Rolle spielen: Die Zusammenarbeit zwischen den GesbR und der GmbH allein "kann sich (...) nicht auf die Anwendung dieser Regelung auf die Gesellschaften bürgerlichen Rechts auswirken". (FN 33) Auch die Tatsache, dass die Anwendung der Pauschalregelung "immerhin geeignet ist, die mit der Anwendung der Mehrwertsteuerregelung verbundenen Verwaltungskosten zu senken, [kann] nicht berücksichtigt werden". (FN 34) Für die Anwendung der Pauschalregelung ist allein entscheidend, ob "die Anwendung der normalen Steuerregelung oder der vereinfachten Regelung auf insbesondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten stieße". (FN 35) ...

... Im zweiten Teil seines Urteils trifft der EuGH bedeutende Aussagen zur Pauschalierung für Land- und Forstwirte. Nach Art 296 Abs 1 MwStSyst-RL "können" die Mitgliedstaaten eine Pauschalregelung auf landwirtschaftliche Erzeuger anwenden, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung "auf Schwierigkeiten stoßen würde". Österreich hat von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht und die Pauschalierung für Land- und Forstwirte in § 22 UStG 1994 umgesetzt. Nach dieser Bestimmung gelangt bei nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirten, deren Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs Euro 400.000,- nicht übersteigen, (FN 46) eine Pauschalregelung zur Anwendung. Der Zweck der österr Pauschalierung ist nicht eine materielle Entlastung, sondern eine Erleichterung bei der Erfüllung der umsatzsteuerlichen Verpflichtungen. (FN 47)

Nach Ansicht der Kommission und des GA sollten die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet werden, bei jedem Landwirt individuell zu prüfen, ob die Anwendung der allgemeinen Regelungen zu Schwierigkeiten führt. (FN 48) Dieser Auffassung ist der EuGH in seinem Urteil aber offenbar nicht gefolgt. (FN 49) Der EuGH dürfte den Hinweis auf "Schwierigkeiten" bei Anwendung der normalen Regelungen in Art 296 Abs 1 MwStSyst-RL nicht als bloßes Ziel der Bestimmung, sondern vielmehr als zwingende Anwendungsvoraussetzung der Vereinfachungsregelung für landwirtschaftliche Erzeuger verstehen. Diese Auslegung inkludiert, dass in jedem einzelnen Fall anhand der konkreten Umstände zu prüfen ist, ob der Landwirt Schwierigkeiten bei der Anwendung der Standardregeln hätte. Unter welchen Umständen derartige "Schwierigkeiten" vorliegen oder hinreichend stark ausgeprägt sind, wird vom EuGH nicht näher thematisiert. Die Beurteilung dieses vagen Kriteriums wird wohl zu langwierigen Diskussionen in der Praxis führen.

*Der EuGH dürfte im Urteil [X]***** vorrangig Schwierigkeiten im Hinblick auf Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten vor Augen haben ("insbesondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten" (FN 50)). Die Unterschiede im Wortlaut des Art 296 Abs 1 ("Schwierigkeiten") und Abs 2 ("verwaltungstechnische Schwierigkeiten") sowie andere EuGH-Urteile (FN 51) zeigen jedoch, dass auch Schwierigkeiten im Hinblick auf Neutralitätserwägungen Bedeutung bei der Auslegung der Pauschalierungsbestimmungen zukommt. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass Art 296 Abs 1 MwStSyst-RL neben den normalen Mehrwertsteuerregelungen auch auf die Bestimmungen zur Kleinunternehmerregelung verweist. Die Befreiung für Kleinunternehmer wird regelmäßig keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringen, könnte bei Land- und Forstwirten jedoch insofern "Schwierigkeiten" bereiten, als Land- und Forstwirte ihre Umsätze zumeist an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erbringen und der infolge der Anwendung der Kleinunternehmerregelung fehlende Vorsteuerabzug zu einer Akkumulierung der Mehrwertsteuer führt. (FN 52) Da der EuGH das Verhältnis von Kleinunternehmerregelung und Pauschalierung im vorliegenden Urteil nicht näher erläutert, bleiben hier einige Fragen offen. (FN 53)*

Nach Art 296 Abs 2 MwStSyst-RL "kann" ein Mitgliedstaat "bestimmte Gruppen" landwirtschaftlicher Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Besteuerung (oder der Kleinunternehmerregelung) keine "verwaltungstechnischen Schwierigkeiten" mit sich bringt, von der Pauschalierung ausnehmen. Die Ausführungen des EuGH in [X]***** lassen vermuten, dass alle Land- und Forstwirte, bei denen die Standardregeln zu keinen verwaltungstechnischen Schwierigkeiten führen, ohnehin von der Pauschalbesteuerung auszunehmen sind; somit würde Art 296 Abs 2 MwStSyst-RL ins Leere laufen. Um Art 296 Abs 2 MwStSyst-RL einen Anwendungsbereich zu bewahren, ist davon auszugehen, dass aufgrund dieser Bestimmung bestimmte Gruppen von der Pauschalierung ausgenommen werden können, die gewöhnlicherweise bei der Anwendung der normalen Umsatzbesteuerung keinen verwaltungstechnischen Schwierigkeiten unterliegen. Diesem Ansatz folgt auch § 22 UStG 1994: Der österr Gesetzgeber geht offenbar typisierend davon aus, dass es jenen Land- und Forstwirten, die der Buchführungspflicht unterliegen oder deren Umsätze über Euro 400.000,- liegen, ohne größere Schwierigkeiten möglich ist, die normalen Umsatzsteuerregeln anzuwenden. (FN 54) Ob diese Typisierung hinreichend genau ist, wird vom EuGH nicht behandelt. (FN 55)

Aus der Entscheidung des EuGH ergibt sich dennoch, dass die österr Umsetzung der Pauschalierung für landwirtschaftliche Erzeuger zu allgemein gefasst sein dürfte. (FN 56) § 22 UStG 1994 stellt im Gegensatz zur MwStSyst-RL nämlich nicht darauf ab, ob die Anwendung der normalen Umsatzbesteuerung auf Schwierigkeiten stoßen würde. Auch die Verwaltungspraxis folgt dieser Denkweise: Sogar wenn ein nicht buchführungspflichtiger Land- und Forstwirt freiwillig Bücher oder Aufzeichnungen führt, ist die Pauschalierung anwendbar. (FN 57) Bei freiwilliger Buchführung dürfte der Landwirt jedoch im Regelfall keine besonderen Schwierigkeiten bei der Anwendung der normalen Umsatzbesteuerung haben. Obwohl der Anwendungsbereich des § 22 UStG 1994 somit im Vergleich zu Art 296 MwStSyst-RL zu weit gefasst sein dürfte, ergeben sich daraus für die Land- und Forstwirte uE keine unmittelbaren Nachteile, solange die Bestimmung vom Gesetzgeber nicht geändert wird. Eine richtlinienkonforme Auslegung des § 22 UStG 1994 unter Hinzudenken der Voraussetzung von bestehenden Schwierigkeiten bei Anwendung der normalen Umsatzsteuerregeln erscheint aufgrund des eindeutigen Wortlauts nicht möglich. (FN 58) Eine unmittelbare Anwendung einer Richtlinienbestimmung (Art 296 MwStSyst-RL) zum Nachteil des Steuerpflichtigen (Ausschluss von der Pauschalierung) ist jedoch nach stRsp nicht zulässig. (FN 59) Solange der österr Gesetzgeber nicht tätig wird, dürften sich daher alle Land- und Forstwirte, die nicht buchführungspflichtig sind und deren Betrieb Umsätze unter Euro 400.000,- erwirtschaftet, auf § 22 UStG 1994 berufen können, unabhängig davon, ob sie Schwierigkeiten bei Anwendung der normalen Regeln des UStG hätten. Die Anwendung des EuGH-Urteils auf den Ausgangsfall [X]***** durch das BFG kann dennoch mit Spannung erwartet werden.

46) Für ertragsteuerliche Zwecke ergibt sich gem § 125 BAO eine Buchführungspflicht, wenn der Umsatz der Land- und Forstwirte in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren

jeweils Euro 550.000,- übersteigt oder der Wert des Betriebs zum 1. 1. des jeweiligen Jahres Euro 150.000,- übersteigt.

47) ErläutRV 145 BlgNR 13. GP, 39; VwGH 30. 10. 2003, 2000/15/0109.

48) Vgl Schlussanträge GA Szpunar, [X]***** ua, ECLI:EU:C:2016:505, Nr 49.

49) Urteil [X]***** ua, ECLI:EU:C:2016:764, Rn 43-46.

50) Urteil [X]***** ua, ECLI:EU:C:2016:764, Rn 42-45 (s insb auch Rn 44: "Verwaltungskosten").

51) Kommission/Portugal, C-524/10, ECLI:EU:C:2012:129, Rn 49.

52) Vgl Terra/Wattel, European Tax Law6 (2012) 253; GA Kokott, Schlussanträge Kommission/Portugal, C-524/10, ECLI:EU:C:2011:613, Nr 47.

53) In Österreich geht die Pauschalierung des § 22 UStG 1994 nach hL der Kleinunternehmerregelung vor (vgl Ruppe/Achatz, UStG4 § 22 Rz 147; Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG2 [2015] § 22 Tz 104 f), und andere nicht land- und forstwirtschaftliche Umsätze eines pauschalierten Landwirts können parallel der Kleinunternehmerregelung unterfallen (vgl Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG46 [Dezember 2015] § 22 Rz 21).

54) Vgl idS auch Ruppe/Achatz, UStG4 § 22 Rz 44.

55) Vgl Schlussanträge GA Szpunar, [X]***** ua, ECLI:EU:C:2016:505, Nr 50: Die Buchführungspflicht sei ein "vernünftiges Kriterium".

56) Ähnlich auch Ruppe/Achatz, UStG4 § 22 Rz 10, die eine Zusammenschau von land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten mit Nebentätigkeiten und Hilfgeschäften als problematisch erachten. Die MwStSyst-RL stellt dem gegenüber nur auf landwirtschaftliche Tätigkeiten ab. Siehe Art 295 Abs 1 Z 1 MwStSyst-RL.

57) UStR 2000 Rz 2852 letzter Satz.

58) Ein Ausschluss jener Land- und Forstwirte, die keine Schwierigkeiten bei Anwendung der normalen Regeln oder der Kleinunternehmerregelung haben, von der Pauschalierung erscheint bei derzeitiger Rechtslage nur denkbar, wenn man die teleologische Reduktion einer nationalen Bestimmung noch im Rahmen des Instituts der richtlinienkonformen Interpretation als erfasst ansieht.

59) Urteile Marshall, C-152/84, ECLI:EU:C:1986:84, Rn 48; Pretore di Salò, C-14/86, ECLI:EU:C:1987:275, Rn 19; Arcaro, C-168/95, ECLI:EU:C:1996:363, Rn 36; Pfeiffer ua, verb Rs C-397/01 bis C-403/01, ECLI:EU:C:2004:584, Rn 108; Berlusconi ua, verb Rs C-387/02, C-391/02 und C-403/02, ECLI:EU:C:2005:270, Rn 73; Kofoed, C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn 42.

Kühbacher, Droht bei der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung künftig eine Einzelfallprüfung?, SWK 2/2017, 103:

*Handeln Land- und Forstwirte wirtschaftlich selbständig, also als Unternehmer iSd § 2 UStG, sollte es eigentlich keine Zweifel geben, dass sie unter die Sonderregelung des § 22 UStG fallen, sofern die dort aufgeführten Tatbestandsmerkmale erfüllt werden. Geht es aber nach der Rechtsauffassung des EuGH, soll das nicht in jedem Fall gelten: Sollten mehrere landwirtschaftliche Betriebe wirtschaftlich eng miteinander kooperieren, etwa indem sie ihre Vertriebsfunktionen in eine gemeinsame Kapitalgesellschaft auslagern, so wäre den daran beteiligten landwirtschaftlichen Erzeugern die Pauschalierung des § 22 UStG dennoch zu versagen, sofern die Verwaltungskosten aus der Anwendung der allgemeinen MwSt-Regelung für die Betroffenen faktisch keine Belastung darstellen würden (EuGH 12. 10. 2016, Christine [X]**** ua, C-340/15). ...*

... Nach gängiger Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Art 296 MwStSyst-RL um eine Sonderregelung, die deshalb eng auszulegen ist, wobei neben Wortlaut und Zusammenhang auch deren Ziele zu berücksichtigen sind. 4 Letztere sind neben einem Ausgleich für Vorsteuern von Leistungsbezügen durch landwirtschaftliche Betriebe auch in einer verwaltungstechnischen Vereinfachung zu sehen. 5

Allerdings können die Mitgliedstaaten, die sich für die Umsetzung einer derartigen Sonderregelung entschieden haben, bestimmte Gruppen von landwirtschaftlichen Erzeugern sowie diejenigen landwirtschaftlichen Erzeuger, bei denen die Anwendung der allgemeinen MwSt-Regelungen bzw der Kleinunternehmerregelung keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt, von der Pauschalregelung ausnehmen (Art 296 Abs 2 MwStSyst-RL). Der österreichische Gesetzgeber hat von dieser „Ausnahme von der Ausnahme“ keinen Gebrauch gemacht. ...

... Kann den drei Personenvereinigungen die Anwendung der landwirtschaftlichen Pauschalregelung des Art 296 MwStSyst-RL dennoch versagt werden, weil durch die enge wirtschaftliche und organisatorische Kooperation eine Personenvereinigung entsteht, die als solche aufgrund ihrer Betriebsgröße selbst nicht unter die Sonderregelung der besagten Bestimmung fällt? Diesbezüglich wies der EuGH darauf hin, dass dieser Umstand per se noch keinen Nachweis dafür darstelle, dass dieses Zusammenwirken dazu führe, dass auf Ebene der drei GesbR die Anwendung der allgemeinen Mehrwertsteuerregelungen nicht dennoch verwaltungstechnische Schwierigkeiten bereiten würde. Sollten die Gesellschaften aufgrund ihrer Kooperation mit der GmbH allerdings faktisch in der Lage seien, die aus den Aufgaben einer Anwendung der allgemeinen Vorschriften der MwStSyst-RL resultierenden Verwaltungsmehrkosten zu tragen, was zu prüfen im Übrigen Aufgabe des vorlegenden Gerichts sei, dann könnte den drei Gesellschaften sehr wohl die Inanspruchnahme der landwirtschaftlichen Pauschalregelung versagt werden. 11 Und dies deshalb, weil „[...] der Unionsgesetzgeber die Pauschalregelung nur zugunsten jener landwirtschaftlichen Erzeuger eingerichtet hat, bei denen die Anwendung der normalen Steuerregelung oder der vereinfachten Regelung auf insbesondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten stieße“ . 12

Die Entscheidung des EuGH überrascht: Setzt man seine Schlussfolgerungen im Konkreten um, dann wäre bei jeder Inanspruchnahme individuell zu prüfen, ob der

betreffende Steuerpflichtige den durch die Anwendung der allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften verursachten Mehraufwand zu tragen in der Lage wäre oder nicht – und zwar nicht nur in dem vor dem EuGH strittigen Sachverhalt. Dass die Vornahme einer derartigen fallweisen Beurteilung in der Intention des Unionsrechtssetzers liegt, mag allerdings stark bezweifelt werden. Auch die Kommission hat im Verfahren vor dem EuGH darauf hingewiesen, dass keineswegs ersichtlich sei, dass für die Mitgliedstaaten eine Verpflichtung zur individuellen Prüfung bestehe, ob die Anwendung der allgemeinen Regelungen für den Betroffenen tatsächlich verwaltungstechnische Schwierigkeiten mit sich bringe. Vielmehr könnten die Mitgliedstaaten allgemeine Kriterien aufstellen, bei deren Erfüllung der betroffene Landwirt zur Inanspruchnahme der Pauschalierung berechtigt wäre. 13 Für Generalanwalt Szpunar erweist sich die durch den österreichischen Gesetzgeber vorgenommene Anbindung der landwirtschaftlichen Pauschalierung an die Befreiung von der Buchführungspflicht und damit an die jeweilige Betriebsgröße als nachvollziehbare Operationalisierung des Art 296 MwStSyst-RL, zumal die Buchführungspflicht gerade eine derjenigen verwaltungstechnischen Schwierigkeiten darstellt, die mit der Erhebung der Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften einhergeht. 14

Dass durch eine gesetzestechnische Umsetzung von Art 296 Abs 1 MwStSyst-RL in Form einer „pauschalen“ (also nicht einzelfallbezogenen) Ausgestaltung unter Umständen auch Steuerpflichtige in den Genuss dieser Sonderregelung kommen können, die nicht der intendierten Zielsetzung entsprechen, nimmt der Unionsrechtssetzer offenbar aber ganz bewusst in Kauf, wie Art 296 Abs 2 MwStSyst-RL verdeutlicht: Danach kann nämlich jeder Mitgliedstaat (dh, er muss also nicht!) „[...] diejenigen landwirtschaftlichen Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung [...] keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt, von der Pauschalregelung ausnehmen“. Um als „Ausnahme von der Ausnahme“ betroffen sein zu können, muss der Steuerpflichtige daher zunächst überhaupt unter die (erstere) Ausnahme, also in den Anwendungsbereich der landwirtschaftlichen Pauschalierung, fallen.

Für den Rechtsanwender ergibt sich aus § 22 UStG für den gegenständlichen Fall ein eindeutiges Beurteilungsschema: Ist jede GesbR für sich wirtschaftlich selbständig und daher Unternehmerin im umsatzsteuerlichen Sinn, dann ist die Anwendbarkeit des § 22 UStG anhand der dort festgelegten Kriterien für jede Gesellschaft separat zu prüfen. Werden jedoch mehrere GesbR aufgrund ihrer fehlenden wirtschaftlichen Selbständigkeit zu einem einzigen Steuerpflichtigen (= Unternehmer) zusammengefasst, dann sind die Anwendungsvoraussetzungen bei diesem und nicht den einzelnen GesbR zu prüfen. Keinesfalls aber lassen Wortlaut und Sinn des § 22 UStG Raum für die vom EuGH geforderte Einzelfallprüfung vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Richtlinienbestimmung des Art 296 MwStSyst-RL, um mehreren Steuerpflichtigen die Pauschalierung zu verweigern, sofern durch deren enge Kooperation die aus einer Anwendung der allgemeinen MwSt-Vorschriften resultierenden Verwaltungsmehrkosten eine „tragbare“ Belastung darstellen sollten.

Selbst wenn man aus Art 296 MwStSyst-RL eine individuelle Prüfung der Anwendungsvoraussetzungen ableitet, wie sich dies implizit aus dem Urteil des EuGH in der Rs Christine [X]***** ua ergibt, kann man mit Blick auf die österreichischen Rechtslage dennoch zu keinem anderen Ergebnis kommen: Da § 22 UStG eine Einzelfallprüfung nicht vorsieht, kann diese auch nicht zu Lasten eines Steuerpflichtigen aus Art 296 MwStSyst-RL hergeleitet werden. Eine zu weite und somit letztlich fehlerhafte Umsetzung einer Richtlinienbestimmung entfaltet niemals unmittelbare Wirkungen zum Nachteil des Betroffenen. Sehen EU-Richtlinien Pflichten oder Lasten vor und werden diese nicht im nationalen Recht verankert, werden nicht die Unionsbürger belastet, weil nicht diese, sondern die Mitgliedstaaten Normadressaten sind. 15 Demzufolge wäre auch eine richtlinienkonforme Rechtsfortbildung zu Lasten der Unionsbürger abzulehnen, sollte Art 296 MwStSyst-RL keine unmittelbare Anwendbarkeit zukommen. 16 Eine Prüfung, ob die durch die Anwendung der allgemeinen MwSt-Vorschriften verursachten Verwaltungsmehrkosten durch die enge wirtschaftliche und organisatorische Kooperation der betreffenden GesbR faktisch abgefangen werden können, ist folglich nicht zulässig. Die Antwort des EuGH auf die betreffende Vorlagefrage kann somit höchstens dahingehend interpretiert werden, dass Art 296 MwStSyst-RL einer nationalen gesetzlichen Maßnahme, die eine entsprechende Einzelfallprüfung vorsieht, nicht entgegenstehen würde. ...

... Nach Auffassung des EuGH kann die Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung versagt werden, wenn eine enge Kooperation von wirtschaftlich selbständigen Unternehmern iSd § 2 UStG dazu führt, dass die durch die Anwendung der allgemeinen MwSt-Vorschriften verursachten Verwaltungsmehrkosten faktisch von diesen Unternehmern getragen werden können. Da EU-Richtlinienbestimmungen gegenüber Unionsbürgern keine Lasten begründen können, ist die „weitere“ Regelung des § 22 UStG anzuwenden. Eine Einzelfallprüfung ist darin nicht vorgesehen.

1 Vgl zB Ruppe/Achatz, UStG 4 (2011) § 22 Tz 3; Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG 1 (2012) § 22 Rz 8; Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.07 § 22 UStG (Stand 1. 1. 2016, rdb.at) Tz 2.

2 RL 2006/112/EG vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl L 347 vom 11. 12. 2006, S 1) idgF.

3 Art 281 bis 294 MwStSyst-RL (Kleinunternehmerregelung).

4 Vgl zB EuGH 15. 7. 2004, Detlev Harbs, C-321/02, Rn 27 f; 26. 5. 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Rn 27 mwN.

5 Vgl EuGH 26. 5. 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Rn 28.

6 EuGH 12. 10. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15.

7 EuGH 12. 10. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15, Rn 12 bis 16.

8 EuGH 12. 10. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15, Rn 18 bis 20.

9 EuGH 12. 10. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15, Rn 23.

10 EuGH 12. 10. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15, Rn 28 bis 34.

11 EuGH 12. 10. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15, Rn 36 bis 45.

12 EuGH 12. 10. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15, Rn 45.

13 Schlussantrag des Generalanwalts Szpunar vom 30. 6. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15, Rn 49.

14 Schlussantrag des Generalanwalts Szpunar vom 30. 6. 2016, Christine [X]***** ua, C-340/15, Rn 50.

15 Vgl Beiser, Die Kollision österreichischer Steuern mit Unionsrecht – Verdrängung und unionsrechtskonforme Auslegung, in Griller/Kahl/Kneihs/Obwexer (Hrsg), 20 Jahre EU-Mitgliedschaft Österreichs, 1170; Beiser, Das Fehlerkalkül des EuGH und der Vorsteuerabzug für die Privatwohnung im Betriebsgebäude, SWK 10/2013, 546 mwN; Hörtnagl-Seidner, Richtlinienkonforme Interpretation im Lichte der jüngsten EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft, RdW 2016, 579.

16 Vgl insbesondere Hörtnagl-Seidner, RdW 8/2016, 579.

17 Vgl auch die diesbezügliche Möglichkeit einer Missbrauchsabwehr im Rahmen der MwSt-Gruppe des Art 11 MwStSyst-RL (= Organschaft in der USt); vgl dazu insbesondere EuGH 9. 4. 2013, Kommission/Irland, C-85/11, Rn 47; 25. 4. 2013, Kommission/Schweden, C-480/10, Rn 37; 16. 7. 2015, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH Co KG und Marinave Schifffahrts AG, C-108/14 und C-109/14, Rn 41.

18 Vgl zB EuGH 21. 2. 2006, Halifax ua, C-255/02, Rn 70; 6. 12. 2012, Bonik, C-285/11, Rn 35; 20. 6. 2013, Newey, C-653/11, Rn 46; 12. 2. 2015, Surgicare, C-662/13, Rn 19; 17. 12. 2015, WebMindLicenses Kft, C-419/14, Rn 35.

19 Vgl zB EuGH 21. 2. 2006, Halifax ua, C-255/02, Rn 74 und 75; 22. 12. 2010, Weald Leasing, C-103/09, Rn 30; 13. 3. 2014, SICES ua, C-155/13, Rn 31 bis 33; 28. 7. 2016, Kratzer, C-423/15, Rn 38 bis 42.

20 EuGH 21. 2. 2006, Halifax ua, C-255/02, Rn 98; 20. 6. 2013, Newey, C-653/11, Rn 50; 17. 12. 2015, WebMindLicenses Kft, C-419/14, Rn 52.

21 Vgl insbesondere EuGH 21. 2. 2006, Halifax ua, C-255/02, Rn 75.

22 Vgl Ritz, BAO 4 (2011) § 22 Tz 4 mwN und Rechtsprechung des VwGH.

Tumpel, Keine Gesamtgesellschaft unabhängiger Gesellschaften bürgerlichen Rechts, BFGjournal 2017, 184:

... Bezüglich der Anwendbarkeit der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger hat der EuGH festgehalten, dass diese nicht gewährt werden darf, wenn die GesbR faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat. ...

... Zusammenfassend ergibt die Auslegung des EuGH, dass Art 296 MwStSyst-RL den Ausschluss der Anwendung der in diesem Artikel vorgesehenen gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger für GesbR, wie die des Ausgangsverfahrens, auch dann ablehnt, wenn die GesbR nicht zu einer Gruppe von der Pauschalregelung ausgenommenen Erzeuger gehören, sofern sie aufgrund ihrer Verbindungen zur Kapitalgesellschaft oder einer dieser Vereinigungen faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat. ...

... Nach dem Urteil des EuGH wäre die Anwendung der Pauschalierung entsprechend den Regeln des Art 296 MwStSyst-RL ausgeschlossen, sofern die Unternehmer faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen.

In Österreich schließt die Regelung des § 22 UStG zwar buchführungspflichtige Land- und Forstwirte sowie andere Unternehmer, deren Umsätze 400.000 Euro nicht überschreiten, von der Anwendung der Pauschalierung aus, sieht aber keine Prüfung dahingehend vor, ob die Unternehmer in der Lage sind, die Verwaltungskosten für die Regelbesteuerung oder die Kleinunternehmerbefreiung zu tragen. Kühbacher 3 vertritt die Ansicht, dass, da § 22 UStG eine Einzelfallprüfung nicht vorsieht, diese auch nicht zulasten eines Steuerpflichtigen aus Art 296 MwStSyst-RL hergeleitet werden darf. Zutreffend ist, dass eine nicht ordnungsgemäße Umsetzung einer Richtlinienbestimmung nicht zulasten des Rechtsunterworfenen gehen kann, sondern die unmittelbare Wirkung von Richtlinienbestimmungen bloß einen gegen die Mitgliedstaaten wirkenden Sanktionsmechanismus darstellt. Der EuGH macht allerdings deutlich, dass die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger eine abweichende Regelung ist, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der MwStSyst-RL darstellt und daher nur insoweit angewandt werden darf, als dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist und die Anwendung der normalen Steuerregelung oder der vereinfachten Regelung auf insb verwaltungstechnische Schwierigkeiten stieße. Wären daher in richtlinienkonformer Interpretation diese Ziele auch bei der Auslegung und Anwendung der Regelung des § 22 UStG zu berücksichtigen, könnte dennoch eine Einzelfallprüfung notwendig werden. 4

In vielen Fällen könnte sich dann aber herausstellen, wenn schon für kleinste Gewerbetreibende und Vermieter die Anwendung der allgemeinen Steuerregelung oder der Vereinfachung für Kleinunternehmer offenbar zumutbar ist, dass diese auch für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte mit einem Umsatz von bis zu 400.000 Euro stets zumutbar sein müsste. Wäre dies hingegen nicht der Fall, könnte die Anwendung des § 22 UStG für Land- und Forstwirte, die im Gegensatz zur MwStSyst-RL stünde, als nicht notifizierte (und daher grundsätzlich rückzahlbare) Beihilfe angesehen werden. Zwar sind Pauschalierungen im Bereich der Landwirtschaft nach Meinung der Kommission

5 grundsätzlich nicht selektiv, was jedoch Voraussetzung für eine (verbotene) Beihilfe wäre, wenn ein unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand durch die Anwendung der allgemeinen Regelungen entsteht. Gerade diese Voraussetzung wäre allerdings in diesem Fall wohl nicht gegeben. ...

... Offen geblieben ist die Frage, ob für die Anwendung der Pauschalierung für Land- und Forstwirte gem § 22 UStG schon jetzt eine Einzelfallprüfung hinsichtlich der Fähigkeit der Unternehmer, die Verwaltungskosten für die Regelbesteuerung oder die Kleinunternehmerbefreiung tragen zu können, vorzunehmen ist. Für kleinste Gewerbetreibende oder Vermieter wird dies vom Gesetzgeber offenkundig als zumutbar angesehen, weshalb nicht erkennbar ist, dass dies für Land- und Forstwirte mit Umsätzen bis zu 400.000 Euro nicht auch ginge.

1 Vgl zB Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG 2 (2015) § 2 Rz 2.

2 VwGH 22. 2. 1977, 1187/76.

3 Kühbacher, Droht bei der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung künftig eine Einzelfallprüfung? SWK 2/2017, 103 (106); so auch Grube, MwStR 22/2016, 905 (909 f).

4 So offenbar auch Mayr, Umsatzsteuer-Update November 2016: Aktuelles auf einen Blick, SWK 32/2016, 1364 (1368).

5 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01), ABI C 262 vom 19. 7. 2016, Rn 182.

Mayr, Umsatzsteuer-Update November 2016: Aktuelles auf einen Blick, SWK 32/2016, 1364:

... In seiner Entscheidung hat der EuGH deutlich gemacht, dass der bloße Vertrieb unter einer Dachgesellschaft die daran beteiligten Gesellschaften weder zu einem einzigen Unternehmen macht, noch die Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalbesteuerung auf die einzelnen Gesellschaften verhindert. Dies gilt dann nicht mehr, wenn durch die gewählte Konstruktion faktisch die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Pauschalregelung verloren gehen. Im konkreten Fall bleibt abzuwarten, ob das BFG diese Voraussetzungen als erfüllt ansieht.

Ganz allgemein hat der EuGH darauf hingewiesen (Rn 37), dass die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger eine abweichende Regelung ist, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der 6. MwSt-RL und der MwSt-RL darstellt und daher nur insoweit angewandt werden darf, als dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist. Dies wird auch bei der Anwendung des § 22 UStG zu berücksichtigen sein. ...

Pfeiffer in Lang/Rust/Schuch/Staringer/Pistone/Raponi, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2016, VAT Grouping – Consequences of [X]*** and Follow-up on Skandia America:**

... However, the CJEU charged the referring court with determining whether the application of the flat-rate regime for farmers was really justified in the light of the underlying aim of the rule, namely that the application of the regular VAT regime would lead to administrative difficulties for the farmers. Indeed, one might ask the question whether the aim of the special regime for farmers would still have been fulfilled if administrative services had been performed by the trading company which is held by all the partnerships' partners. However, this question is now pending at the domestic court again. ...

*... The CJEU's elaboration regarding the application of Art. 296 of the VAT Directive in [X]***** dealt with the question, whether in the underlying case (...) the partnerships are eligible for the flat-rate scheme for farmers.*

In that regard, the Court elaborated that Art. 296(1) of the VAT Directive can only be implemented by a Member State if the regular VAT regime gives rise to difficulties, especially difficulties of an administrative nature. 11 In the case at hand, the referring court will have to determine whether, due to the links between the partnerships and the trading company such administrative difficulties in applying the regular VAT regime still exist. 12 In dealing with this question, it will have to be considered that by making use of the trading company in the case at hand, all administrative burdens were outsourced. Indeed, following the decision of the referring court, bookkeeping, accounting and reporting is carried out by the trading company for the partnerships. 13 Whether the partnerships in such a scenario still bear the administrative burdens which hinder the application of the regular VAT regime is doubtful.

The Court has added a somewhat puzzling statement in para. 45: " In that situation, the fact that the application of the flat-rate scheme is nevertheless capable of reducing the administrative costs associated with the application of the VAT scheme cannot, however, be taken into account inasmuch as the EU legislature introduced the flat-rate scheme for the sole benefit of farmers for whom the application of the normal VAT arrangements or simplified scheme is likely to give rise to difficulties, particularly difficulties of an administrative nature. " 14 This statement has to be analysed with reference to the decision of the referring court. 15 The referring court's position was that the flat-rate scheme for farmers also simplifies VAT procedures for partnerships with close links to a trading company, even where the administrative activities of the partnerships are outsourced to that trading company. However, if the response of the Court in para. 45 is taken into account, the referring court's interpretation of the flat-rate scheme for farmers cannot be used.

*In conclusion, the [X]***** case is not really a case on VAT grouping or even on the question of the scope of the definition of a taxable person. On the contrary, it raises a question of the scope of the flat-rate scheme for farmers and on the obligation of a Member State to restrict this measure under the very special circumstances of this particular case. It remains to be seen how the domestic courts will implement the judgment of the CJEU.*

11 See CJEU, 12 October 2016, C-340/15, *Christine [X]***** and Others*, EU:C:2016:764, para. 39.

12 See CJEU, 12 October 2016, C-340/15, *Christine [X]***** and Others*, EU:C:2016:764, para. 44.

13 See BFG 29 June 2015, RE/7100001/2015.

14 See CJEU, 12 October 2016, C-340/15, *Christine [X]***** and Others*, EU:C:2016:764, para. 45.

15 See BFG 29 June 2015, RE/7100001/2015.

EuGH 12. 10. 2017, C-262/16, ECLI:EU:C:2017:756

Der EuGH hat im nach dem Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/1 5 ergangenen Urteil EuGH 12. 10. 2017, C-262/16, *Shields & Sons Partnership*, ECLI:EU:C:2017:756 (siehe dazu etwa N. N., Mitgliedstaatliche Ausschließungsbefugnisse bei der mwstl Pauschalierung für Agrarier, FJ 2017, 211) zu Recht erkannt:

1. Art. 296 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er abschließend regelt, wann ein Mitgliedstaat einen landwirtschaftlichen Erzeuger von der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger ausnehmen kann.

2. Art. 296 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen festgestellt wird, dass sie als Teilnehmer an der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger erheblich mehr erstattet bekommen, als sie im Fall der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung erstattet bekämen, keine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne dieser Vorschrift darstellen können.

Hierzu führte der Gerichtshof unter anderem aus:

38 Zwar besteht eines der Ziele der Pauschalregelung darin, es den hierunter fallenden Landwirten zu ermöglichen, die Mehrwertsteuerkosten, die sie aufgrund ihrer Tätigkeit getragen haben, auszugleichen. Dem Risiko der Überkompensation trägt jedoch Art. 299 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf die Pauschallandwirte insgesamt Rechnung. Zu diesem Zweck wird den Mitgliedstaaten mit dieser Vorschrift die Festlegung von Pauschalausgleich-Prozentsätzen untersagt, die dazu führen würden, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhielten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgingen.

39 Darüber hinaus sehen die Art. 297 bis 299 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass die Festlegung dieser Prozentsätze durch jeden Mitgliedstaat anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre

global erfolgt. Daher kann Art. 299 der Richtlinie nicht den Erlass einer Entscheidung rechtfertigen, mit der ein Pauschallandwirt auf individueller Basis angesichts der in Anwendung dieser Prozentsätze erhaltenen Erstattungen von der Pauschalregelung ausgeschlossen wird.

42 Unter diesen Umständen kann es nicht als Verstoß gegen das Unionsrecht angesehen werden, dass ein diese Regelung in Anspruch nehmender landwirtschaftlicher Erzeuger – wie im vorliegenden Fall – Mehrwertsteuerausgleichszahlungen erhält, die über dem Vorsteuerbetrag liegen, den er hätte in Abzug bringen können, wenn er dieser Steuer nach der normalen Regelung oder dem vereinfachten Besteuerungsverfahren unterläge.

43 Somit kann der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine Maßnahme zum Ausschluss von der Pauschalregelung, wie die Aufhebung einer Bescheinigung über die Anwendung dieser Regelung, nicht rechtfertigen.

44 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er abschließend regelt, wann ein Mitgliedstaat einen landwirtschaftlichen Erzeuger von der Pauschalregelung ausnehmen kann.

48 Gleichwohl müssen die Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit auf der Grundlage objektiver, eindeutiger und genauer Kriterien vom nationalen Gesetzgeber oder gegebenenfalls von einer hierzu vom nationalen Gesetzgeber ermächtigten Behörde der Exekutive niedergelegt werden. Außerdem müssen diese Kriterien, wie der Generalanwalt in Nr. 36 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ex ante festgelegt werden, in dem Sinne, dass die Gruppe, die von der Regelung ausgenommen ist, im Voraus und abstrakt definiert werden muss, damit ein Landwirt vor der Entscheidung über eine mögliche Teilnahme an der Regelung in der Lage ist, zu beurteilen, ob er der ausgeschlossenen Gruppe angehört und auch künftig angehören wird.

49 Somit muss ein landwirtschaftlicher Erzeuger in der Lage sein, ex ante eine individuelle Prüfung seiner Situation durchführen zu können, um zu ermitteln, ob er in Anbetracht der von der Gesetzgebung festgelegten Kriterien einer von der Pauschalregelung ausgeschlossenen Gruppe von Erzeugern angehört. Umgekehrt kann eine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht unter Bezugnahme auf ein Kriterium definiert werden, das es den Betroffenen nicht ermöglicht, eine solche individuelle Prüfung vorzunehmen, da anderenfalls gegen die Erfordernisse der Klarheit und Sicherheit der Rechtslage verstoßen würde.

50 Im vorliegenden Fall trifft genau dies auf ein Kriterium für den Ausschluss von der Pauschalregelung zu, das auf der Wendung „erheblich mehr“ beruht.

51 Nach alledem ist Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen festgestellt wird, dass sie als Teilnehmer an der Pauschalregelung erheblich mehr erstattet bekommen, als sie im Fall der Anwendung

der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung erstattet bekämen, keine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne dieser Vorschrift darstellen können.

Zusammengefasst könne der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht bewirken, dass ein Pauschallandwirt im Einzelfall von der Pauschalregelung ausgeschlossen wird. Die Neutralität der Mehrwertsteuer werde auch nicht dadurch verletzt, dass im Einzelfall die Pauschalierung für den Landwirt günstiger als die Regelbesteuerung sei. Die Pauschalierung müsse vielmehr bezogen auf alle Landwirte an Hand der geltenden makroökonomischen Daten festgelegt werden.

Pfeiffer in Lang/Rust/Schuch/Staringer/Pistone/Raponi, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2017, Taxable persons and flat-rate scheme for farmers: CJEU case law 2017, führt hierzu unter anderem aus:

... If the flat-rate compensation is based globally on the basis of macroeconomic data, it seems inevitable that situations may occur where an individual farmer is better off choosing the flat-rate scheme over the regular VAT system. On the other hand, however, situations may arise where farmers are disadvantaged by applying the flat-rate in comparison to applying the regular VAT regime. It is in the nature of having an optional system, i.e. the flat-rate scheme, that taxpayers will choose the system which benefits them more; either by being able to derive a financial benefit or by being able to enjoy administrative benefits. Nevertheless, one might question whether a taxpayer who draws up profit and loss accounts as well as balance sheets 19 faces administrative problems upon applying the regular VAT regime. 20 This, however, seems to be a problem for the domestic implementation of the flat-rate scheme for farmers in domestic law. ...

19 See CJEU, 12 October 2017, C-262/16, *Shields Sons Partnership*, EU:C:2017:756, para. 18.

20 In that regard see CJEU, 12 October 2016, C-340/15, [X]****, EU:C:2016:764, para. 44, where the Court explains that the special flat-rate scheme cannot be applied to taxpayers who are materially capable of assuming the administrative burden of the tasks arising from the application of the normal Arrangements.

Vorlagefrage

Zunächst darf die diesbezügliche Vorlagefrage des Bundesfinanzgerichts im Beschluss BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015 in Erinnerung gerufen werden:

Falls die drei Personenvereinigungen als drei eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) anzusehen sind, sind diese als Winzer und damit als landwirtschaftliche Erzeuger Pauschallandwirte, wenn diese wirtschaftlich kooperierenden Personenvereinigungen zwar jeweils für sich unter die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger fallen, jedoch die Kapitalgesellschaft, eine aus den Mitgliedern der drei Personenvereinigungen gebildete eigene Personenvereinigung oder

eine aus der Kapitalgesellschaft und den Mitgliedern der drei Personenvereinigungen gebildete eigene Personenvereinigung auf Grund der Betriebsgröße oder der Rechtsform nach nationalem Recht von der Pauschalregelung ausgenommen ist?

Diese Frage war vor dem wirtschaftlichen Hintergrund des Falles zu sehen:

Das Finanzamt versagte die Anwendung der umsatzsteuerlichen Pauschalregelung mit der Begründung, dass es nicht drei (mit der GmbH: vier) Steuersubjekte, sondern nur ein Steuersubjekt (mit der GmbH: zwei Steuersubjekte) gäbe.

Sollte diese Begründung des Finanzamts unzutreffend sein, war zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall aus einem anderen (unionsrechtlichen) Grund die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung nicht anwendbar ist.

Es stellte sich daher "ergänzend die Frage, ob für den Fall, dass die drei Personenvereinigungen drei eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) sind, diesen dessen ungeachtet von der Finanzverwaltung die Anwendung der Pauschalregelung untersagt werden kann."

Es könne nämlich "die Ansicht vertreten werden, auf Grund der engen wirtschaftlichen Zusammenarbeit und der Größe aller drei GesBR zusammen, dürfte die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung nicht auf Schwierigkeiten stoßen, zumal die Verwaltungsarbeiten der GesBR ohnehin von der GmbH vorgenommen werden."

Dem lag die - damals einvernehmlich mit den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens getroffene - Feststellung zugrunde:

"Sämtliche Verwaltungsarbeiten für die GesBR werden vom Büropersonal der GmbH erbracht. Hierfür erhält die GmbH entweder eine Spanne bei der Handelsware oder eine Provision bei den Verkäufen im Namen und auf Rechnung der GesBR."

Antwort auf die Vorlagefrage

Der EuGH hat hierzu in Spruchpunkt 2 seines Urteils EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, Christine [X]***** u.a., ECLI:EU:C:2016:764 ausgeführt:

Art. 25 der Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2004/66 geänderten Fassung und Art. 296 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie der Möglichkeit, die Anwendung der in diesen Artikeln vorgesehenen gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens, die als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer angesehen werden und untereinander zusammenarbeiten, mit der Begründung abzulehnen, dass eine Kapitalgesellschaft, eine aus den Mitgliedern dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung oder eine aus der Kapitalgesellschaft und den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung aufgrund der Betriebsgröße oder der Rechtsform

nicht unter die Pauschalregelung fällt, auch dann nicht entgegenstehen, wenn die Gesellschaften bürgerlichen Rechts nicht zu einer Gruppe von der Pauschalregelung ausgenommener Erzeuger gehören, sofern sie aufgrund ihrer Verbindungen zur Kapitalgesellschaft oder einer dieser Vereinigungen faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

Der Gerichtshof sagt somit, dass die einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen "der Möglichkeit", die Anwendung der Pauschalregelung "abzulehnen", "nicht entgegenstehen", wenn die einzelnen Personenvereinigungen zufolge der engen wirtschaftlichen Verbindungen untereinander oder zur Kapitalgesellschaft in der Lage seien, die mit der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung verbundenen Verwaltungskosten zu tragen.

Die Frage des Bundesfinanzgerichts, ob das Unionsrecht jedenfalls verlange, dass die einzelnen Personenvereinigungen in einem Fall wie dem gegenständlichen nicht als Pauschallandwirte zu behandeln seien, hat der Gerichtshof mit seiner Antwort implizit verneint.

Der Gerichtshof vertritt hier die Auffassung, das Unionsrecht verbiete in einem Fall wie dem gegenständlichen die Anwendung der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung nicht, wenn die damit verbundenen Verwaltungskosten von den Personenvereinigungen getragen werden können, also die Anwendung dieser allgemeinen Regelungen nicht auf verwaltungstechnische Schwierigkeiten i. S. d. Art. 296 RL 2006/112/EG stößt.

In der Urteilsbegründung verweist der Gerichtshof darauf, dass der Umstand, dass die Personenvereinigungen zusammengenommen oder gemeinsam mit der Kapitalgesellschaft nicht unter die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger fallen, sich nicht auf die Anwendung dieser Regelung für die einzelne Personenvereinigung auswirkt (Rn. 43).

Wären die einzelnen Personenvereinigungen jedoch in der Lage, "die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung ergebenden Aufgaben zu tragen" (Rn. 44), fehle es an der Pauschalierungsvoraussetzung, dass die Anwendung der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmer "auf insbesondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten stieße" (Rn. 45).

Keine unmittelbare Anwendung der Richtlinie 2006/112/EG

Gemäß Art. 288 AEUV ist eine Richtlinie für "jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen

Stellen die Wahl der Form und der Mittel." Die Richtlinie unterscheidet sich von der Verordnung, die allgemeine Geltung hat, in allen ihren Teilen verbindlich ist und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gilt.

Die RL 2006/112/EG (bzw. zuvor die RL 77/388EWG) wurde mit dem UStG 1994 in das nationale Recht umgesetzt.

Grundsätzlich kommt Richtlinien der Union keine unmittelbare Wirksamkeit in den Mitgliedstaaten zu (vgl. *Vcelouch* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 288 AEUV Rn. 68).

Eine unmittelbare Berufung des Bürgers auf die Bestimmungen einer Richtlinie vor den nationalen Gerichten gegenüber dem jeweiligen Mitgliedsstaat kommt dann in Betracht, wenn einerseits diese Bestimmungen inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, und andererseits der Mitgliedstaat die Richtlinie nicht fristgerecht oder nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt hat (vgl. u. a. EuGH 16. 7. 2015, C-108/15, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* u. a.; EuGH, 3. 9. 2014, C-589/12, *GMAC UK*).

Die Mitgliedstaaten sollen aus einer Nichtbeachtung des Unionsrechts keinen Nutzen ziehen können (vgl. EuGH 12. 7. 1990, C-188/89, *Foster/British Gas*, ECLI:EU:C:1990:313; EuGH 7. 3. 1996, C-192/94, *El Corte Inglés*, ECLI:EU:C:1996:88).

Hätte Österreich die RL 2006/112/EG nicht ordnungsgemäß umgesetzt, könnte sich die beschwerdeführende Gesellschaft auf den Vorrang des Unionsrechts gegenüber dem nationalen Recht berufen.

Dies hat die beschwerdeführende Gesellschaft in Bezug auf die Pauschalierung nicht getan.

Da das Argument der Unredlichkeit nur gegenüber dem säumigen Mitgliedstaaten zum Tragen kommen kann, besteht – unter den genannten Voraussetzungen – eine unmittelbare Wirksamkeit von Richtlinien nur gegenüber dem säumigen Mitgliedstaat und gegenüber Organisationen und Einrichtungen, die dem Staat oder dessen Aufsicht unterstehen oder mit besonderen Rechten ausgestattet sind (vgl. *Vcelouch* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 288 AEUV Rn. 71 unter Hinweis auf EuGH 12. 7. 1990, C-188/89, *Foster/British Gas*, ECLI:EU:C:1990:313).

Hingegen kann sich die belangte Behörde nicht auf eine für sie vermeintlich günstigere Bestimmung einer Richtlinie gegenüber einer nationalen Vorschrift berufen. Den mitgliedstaatlichen Behörden ist eine Berufung auf nicht vollständig umgesetzte Richtlinien gegenüber dem Bürger verwehrt (vgl. *Vcelouch* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 288 AEUV Rn. 71 unter Hinweis auf EuGH 8. 10. 1987, 80/86, *Kolpinghuis*, ECLI:EU:C:1987:431; EuGH 26. 9. 1996, C-168/95, *Arcaro*, ECLI:EU:C:1996:363; *Kühbacher*, Droht bei der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung künftig eine Einzelfallprüfung?, SWK 2/2017, 103).

Dies wird von der belangten Behörde, siehe die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, nicht bestritten.

Richtlinienkonforme Interpretation

Es bleibt daher die Frage, erstens, ob ein Regelungsinhalt der RL 2006/112/EG nicht entsprechend in das nationale Recht umgesetzt wurde, und zweitens, ob - sollte dies der Fall sein - § 22 UStG 1994 richtlinienkonform interpretiert werden kann.

Interpretationsbedürftige nationale Vorschriften – die entweder der Umsetzung einer Richtlinie dienen oder sonst vom Wirkungsbereich einer Richtlinie erfasst werden und deren Wirkung behindern könnten – sind „richtlinienkonform“ derart auszulegen, dass die Ziele der Richtlinie erreicht werden (*Vcelouch* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 288 AEUV Rn 60 unter Hinweis auf EuGH 13. 11. 1990, C-106/89, *Marleasing*, ECLI:EU:C:1990:395; EuGH 8. 10. 1987, 80/86, *Kolpinghuis*, ECLI:EU:C:1987:431; EuGH 15. 5. 1986, 222/84, *Johnston*, ECLI:EU:C:1986:206). Die Pflicht zur richtlinienkonformen Interpretation besteht auch dann, wenn die Richtlinie bereits ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt ist (vgl. EuGH 5. 5. 1994, C-421/92, *Habermann-Beltermann/Arbeiterwohlfahrt*, ECLI:EU:C:1994:187).

Ist jedoch der Wortlaut eines nationalen Rechtsaktes nicht interpretationsbedürftig, sondern steht dieser den Bestimmungen einer Richtlinie klar entgegen, kann eine richtlinienkonforme Interpretation nicht Platz greifen, weil diese nur insoweit zum Tragen kommt, als das nationale Recht überhaupt einen Beurteilungsspielraum offen lässt (*Vcelouch* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 288 AEUV Rn 60 unter Hinweis auf EuGH 26. 4. 2012, C-621/10 und C-129/11, *Balkan and Sea Properties*, ECLI:EU:C:2012:248).

Richtlinienkonforme Umsetzung

Aus der Formulierung in Rn. 44 des Urteils EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, das vorlegende Gericht habe zu prüfen, ob die GesBR in der Lage wären, die mit der Anwendung der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung verbundenen Aufgaben zu tragen, schließt die belangte Behörde und ein Teil der Literatur, die nationale Regelung in § 22 UStG 1994 wäre über deren Wortlaut hinaus (bzw. diesen einschränkend) dahingehend auszulegen, dass neben den dort genannten Kriterien im Einzelfall durch die Abgabenbehörden und in weiterer Folge durch das Bundesfinanzgericht zu prüfen wäre, ob der Landwirt in der Lage ist, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen.

Dass die landwirtschaftliche Pauschalierung im Umsatzsteuerrecht (Mehrwertsteuerrecht) auf Landwirte beschränkt ist, die mit der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung Schwierigkeiten hätten, entspricht der Regelung in Art. 296 RL 2006/112/EG.

Der EuGH gibt in Spruchpunkt 2 seines Urteils EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 im Wesentlichen - bezogen auf die Vorlagefrage und den gegenständlichen Fall - mit anderen Worten Teile des Inhalts von Art. 296 RL 2006/112/EG wieder.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kann aus Spruchpunkt 2 des Urteils EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 ein unionsrechtliches Erfordernis einer Einzelfallprüfung der Anwendbarkeit der Pauschalregelung nicht abgeleitet werden.

Eine derartige Einzelfallprüfung würde dem Wesen einer Pauschalierung diametral entgegen stehen. Dass der EuGH tatsächlich der Ansicht sei, es sei eine Vorgangsweise einzuschlagen, die (für Bürger und Behörden) einen deutlichen Verwaltungsmehraufwand mit sich bringt, nur um festzustellen, ob im Wege der Pauschalierung der Verwaltungsaufwand wiederum gesenkt werden kann, lässt sich nach Meinung des Bundesfinanzgerichts dem Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 nicht entnehmen.

Der EuGH hat im (später ergangenen) Urteil EuGH 12. 10. 2017, C-262/16, *Shields & Sons Partnership* auf die Erfordernisse einer klaren und sicheren Rechtslage hingewiesen und ausdrücklich festgehalten, dass ein landwirtschaftliche Erzeuger in der Lage sein müsse, "ex ante eine individuelle Prüfung seiner Situation durchführen zu können, um zu ermitteln, ob er in Anbetracht der von der Gesetzgebung festgelegten Kriterien einer von der Pauschalregelung ausgeschlossenen Gruppe von Erzeugern angehört" (Rn. 49).

Außerdem liege es im Wesen der landwirtschaftlichen Pauschalierung nach der RL 2006/112/EG, die eine Pauschalierung nach makroökonomischen Daten des jeweiligen Mitgliedstaats vorsieht, dass es im Einzelfall dazu kommen kann, dass ein Landwirt in Anwendung der Pauschalierung besser gestellt ist als bei Anwendung der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung. Ein Ausschluss von Pauschallandwirten "auf individueller Basis" von der Pauschalregelung sei daher unzulässig (Rn. 39).

Das Bundesfinanzgericht vertritt, wie ausgeführt die Auffassung, dass die nationale Umsetzung der Richtlinienvorgabe, dass Landwirte, die keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit der Anwendung der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung haben, von der Pauschalierung auszunehmen sind, in der Weise, dass Österreich darauf abstellt, ob der Landwirt Bücher führt, den Ermessensspielraum bei der Umsetzung von Richtlinien der Union nicht überschreitet.

Auch das Ertragssteuerrecht schließt Fälle, in denen eine Buchführungspflicht besteht oder ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen (vgl. § 17 Abs. 4 EStG 1988) von einer pauschalen Gewinnermittlung im Wege von Durchschnittssätzen aus.

Die Frage, ob der Ermessensspielraum hinsichtlich der Anwendbarkeit der Pauschalbesteuerung auf Landwirte, die freiwillig Bücher führen (also nicht infolge Erfüllung bestimmter Kriterien dazu verpflichtet sind), überschritten wurde, stellt sich hier, wie ebenfalls ausgeführt nicht, da die beschwerdeführende Gesellschaft keine Bücher (i. S. v. doppelter Buchführung) geführt hat.

Die Buchführung ist ein eindeutiger Maßstab für das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen verwaltungstechnischer Schwierigkeiten mit der Anwendung der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung. Wer Bücher führt, was mit einem gewissen Verwaltungsaufwand verbunden ist, kann sich nicht darauf berufen, die Einhaltung der Bestimmungen über die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung sei ihm nicht zumutbar.

Das Ertragssteuerrecht sieht gemäß § 17 EStG 1988 und der hierzu ergangenen LuF-PauschVO 2015 (sowie den Vorgängerverordnungen) für Landwirte, die Bücher nicht freiwillig führen, die nicht buchführungspflichtig sind und die bestimmte weitere Kriterien (die i. W. jenen des § 22 Abs. 1 UStG 1994) entsprechen, eine vereinfachte Gewinnermittlung im Wege der Teilpauschalierung oder der Vollpauschalierung vor.

In beiden Fällen der pauschalen Gewinnermittlung ist eine Führung vollständiger Einnahmen-/Ausgaben-Aufzeichnungen, die für die Regelbesteuerung (die Kleinunternehmerregelung greift nur bis zu einem vergleichsweise niedrigen Jahresumsatz) nach dem UStG 1994 erforderlich wären, nicht erforderlich. Insbesondere sind - von bestimmten Ausnahmen abgesehen - die Betriebsausgaben nicht aufzuzeichnen, sondern werden diese im Wege der Durchschnittssatzbesteuerung ermittelt.

Die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung wäre daher für diese ertragsteuerlich pauschalierten Landwirte mit einem zusätzlichen (und gerade hinsichtlich der Ausgaben bzw. hieraus resultierenden Vorsteuern erheblichen) Verwaltungsaufwand verbunden.

Das Unionsrecht erfordert daher nach Meinung des Bundesfinanzgerichts kein über das Abstellen auf die Buchführung (und bestimmte eindeutig nachvollziehbare Wertgrenzen) hinausgehendes weiteres Kriterium für das Vorliegen von Schwierigkeiten mit der Anwendung der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung.

Die Frage einer richtlinienkonformen Interpretation von § 22 Abs. 1 UStG 1994 stellt sich im gegenständlichen Fall somit nicht, sodass der Beschwerde bereits aus diesem Grund Folge zu geben ist.

Grenzen der Interpretation

Ergänzend ist darauf zu verweisen, dass für den Fall, dass das Unionsrecht - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts - verlangen sollte, dass im Einzelfall eine Prüfung erforderlich sei, ob die Verwaltungskosten des Umsatzsteuernormalregimes vom Landwirt

getragen werden können, das von der belangten Behörde angestrebte Ergebnis nicht im Wege der Auslegung von § 22 Abs. 1 UStG 1994 erzielt werden kann:

Eine Gesetzesbestimmung erfordert ihre Auslegung nur dann, wenn sie mehrdeutig, missverständlich oder unvollständig ist. Dabei begründet der äußerste mögliche Wortsinn die Grenze jeglicher Auslegung (ständige Rechtsprechung des OGH, etwa OGH 28. 10. 2016, 9 ObA 120/16m; OGH 26. 11. 2015 9 ObA 140/15a; OGH 19. 11. 2015, 7 Ob 171/15w; OGH 19. 12. 1994, 10 ObS 262/94).

Auch im öffentlichen Recht ist bei einer Interpretation nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind. § 6 ABGB verweist zunächst auf die Bedeutung des Wortlautes in seinem Zusammenhang. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt (vgl. VwGH 23. 2. 2010, 2009/05/0080). Verfassungsrechtliche oder hier unionsrechtliche Vorgaben können nur dazu dienen, einer möglichen Auslegung den Vorzug gegenüber einer anderen möglichen Auslegung einzuräumen, um dadurch die Verfassungswidrigkeit oder Unionsrechtswidrigkeit einer Bestimmung zu verhindern. Die Grenze ist dabei aber jedenfalls der äußerste Wortsinn einer Bestimmung (vgl. OGH 19. 11. 2014, 6 Ob 17/14i; OGH 5. 12. 1995, 4 Ob 593/95 u. a.).

Die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 18 B-VG bewirkt einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm (vgl. *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 101 f.; VwGH 2. 2. 2003, 2001/06/0059).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steckt der äußerste mögliche Wortsinn die Grenze jeglicher Auslegung ab (vgl. etwa VwGH 9. 9. 2015, Ro 2015/04/0017; VwGH 20. 6. 2012, 2012/17/0061; VwGH 25. 10. 1990, 89/16/0029, alle m. w. N.). Jede Auslegung muss immer noch im Wortlaut des Gesetzes eine Stütze finden (vgl. etwa VwGH 7. 7. 2017, Ra 2016/03/0099; VwGH 9. 9. 2015, Ro 2015/04/0017, alle m. w. N.).

Dass der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die "kleine Vermietung" i. S. d. § 1 Abs. 2 LVO 1993 i. V. m. § 6 LVO 1993 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 i. V. m. § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 über den Wortsinn der nationalen Norm hinausgegangen sei, wie dies von der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung angegeben wurde, lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der einschlägigen Judikatur (VwGH 16. 2. 2006, 2004/14/0082; VwGH 26. 4. 2012, 2011/15/0175; VwGH 30. 4. 2015, Ra 2014/15/0015) nicht entnehmen:

"Bis zum Beitritt Österreichs zur EU hatten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 normiert, dass die Vermietung von Wohnraum, der geeignet ist, vom Vermieter für seine privaten Wohnzwecke (Lebensführung) genutzt zu werden (so genannte "kleine Vermietung"), wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als

Liebhabelei (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug) qualifiziert wird. Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die sechste Mehrwertsteuerrichtlinie (im Folgenden: 6. RL), angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten iSd Art. 4 der 6. RL handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist."

Der äußerste Wortsinn von § 22 Abs. 1 UStG 1994 verbietet es aber, den dort (i. V. m. §§ 124, 125 BAO) ausdrücklich genannten Kriterien für die Pauschalregelung - Nichtüberschreiten einer bestimmten Umsatzgrenze, Nichtüberschreiten einer bestimmten Einheitswertgrenze, Fehlen einer Buchführungspflicht - im Auslegungsweg ein weiteres, noch dazu im Hinblick auf Art. 18 B-VG sehr unbestimmtes Kriterium "verwaltungstechnische Schwierigkeiten im Einzelfall" hinzuzufügen (i. d. S. auch *Kollmann/Spies/Turcan/Turić*, EuGH-Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, *ecolex* 2017, 156).

Keine staatliche Beihilfe

Die belangte Behörde hat in der mündlichen Verhandlung (erstmalig) in den Raum gestellt, die Pauschalregelung in § 22 UStG 1994 könne eine unionsrechtlich verbotene staatliche Beihilfe darstellen und deswegen von den nationalen Behörden und Gerichten nicht anzuwenden sein.

Durch Art. 107 AEUV soll verhindert werden, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten durch von staatlichen Stellen gewährte Vergünstigungen beeinträchtigt wird, die in verschiedenartiger Weise durch die Bevorzugung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Voraussetzungen für die Qualifizierung einer nationalen Maßnahme als staatliche Beihilfe sind die Finanzierung dieser Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln, das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen, die Selektivität dieser Maßnahme und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und eine daraus resultierende Verfälschung des Wettbewerbs (vgl. EuGH 15. 6. 2006, C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide*). Der Begriff der Beihilfe umfasst nicht nur positive Leistungen, sondern auch staatliche Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen (vgl. VwGH 19. 10. 2017, Ro 2015/16/0024; VwGH 18. 5. 2016, Ro 2014/17/0117).

Auch steuerliche Maßnahmen können Beihilfen sein (vgl. *Sutter in Mayer/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 107 AEUV Anm. 58 m. w. N.).

Art. 108 AEUV sieht ein Durchführungsverbot für rechtswidrige Beihilfen vor, das rechtsanwendenden nationalen Organen in allen offenen Verfahren von Amts wegen zu beachten ist (vgl. *Sutter in Mayer/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 108 AEUV Anm. 73 ff. m. w. N.).

Die Aufrechterhaltung eines wirksamen Wettbewerbs auf den Märkten für landwirtschaftliche Erzeugnisse zählt auch zu den Zielen der gemeinsamen Agrarpolitik und der gemeinsamen Marktorganisation (vgl. EuGH 9. 9. 2003, C-137/00, *Milk Marque und National Farmers' Union* EU:C:2003:429, Rn. 57 und 58).

In Bezug auf den Agrarsektor ist freilich zu beachten, dass auf die Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse und den Handel mit diesen die Wettbewerbsbestimmungen des AEUV gemäß Art. 42 Abs. 1 AEUV nur insoweit Anwendung finden, als dies Europäisches Parlament und Europäischer Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren bestimmen.

Art. 42 AEUV stellt klar, dass die Wettbewerbsregeln des AEUV auf die Produktion von und den Handel mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen grundsätzlich nicht anwendbar sind. Nur ausnahmsweise – dann nämlich, wenn dies das EP und der Rat unter Berücksichtigung der agrarpolitischen Zielsetzungen in einem Verfahren nach Art. 43 AEUV beschließen – kommen die Wettbewerbsregeln der Art. 101–109 AEUV auch in der Landwirtschaft zur Anwendung (vgl. *Schwartz in Mayer/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 42 AEUV Anm. 2).

Zur Verwirklichung der Ziele der Einführung einer gemeinsamen Agrarpolitik (GAP, Art. 43 AEUV) und eines Systems des unverfälschten Wettbewerbs erkennt Art. 42 AEUV den Vorrang der gemeinsamen Agrarpolitik vor den Zielen des Vertrags im Wettbewerbsbereich und die Befugnis des Unionsgesetzgebers, darüber zu entscheiden, inwieweit die Wettbewerbsregeln im Agrarsektor Anwendung finden, an (vgl. EuGH 5. 10. 1994, C-280/93, *Deutschland/Rat*, EU:C:1994:367, Rn. 61; EuGH 12. 12. 2002, C-456/00, *Frankreich/Kommission*, EU:C:2002:753, Rn. 33; EuGH 14. 11. 2017, C-671/15, *Association des producteurs vendeurs d'endives (APVE) u. a.*, ECLI:EU:C:2017:860, Rn. 37).

Nach Art. 206 der Verordnung (EG) Nr. 1308/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. 12. 2013 über eine gemeinsame Marktorganisation für landwirtschaftliche Erzeugnisse und zur Aufhebung der Verordnungen (EWG) Nr. 922/72, (EWG) Nr. 234/79, (EG) Nr. 1037/2001 und (EG) Nr. 1234/2007 finden vorbehaltlich anders lautender Bestimmungen der Verordnung die Art. 101 bis 106 AEUV sowie die zu ihrer Anwendung ergangenen Bestimmungen vorbehaltlich der Art. 207 bis 2010 der Verordnung auf alle in Art. 101 Abs. 1 und Art. 102 AEUV genannten Vereinbarungen, Beschlüsse und Verhaltensweisen bezüglich der Produktion der unter die Verordnung fallenden Erzeugnisse und den Handel mit diesen Erzeugnissen Anwendung.

Es unterliegt daher grundsätzlich auch die Landwirtschaft den allgemeinen Wettbewerbsregeln (vgl. *Schwartz in Mayer/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 42 AEUV Anm. 3).

Tumpel, Keine Gesamtgesellschaft unabhängiger Gesellschaften bürgerlichen Rechts, BFGjournal 2017, 184, hat schon darauf hingewiesen, dass Pauschalierungen im Bereich der Landwirtschaft nach Meinung der Kommission grundsätzlich nicht selektiv sind, was jedoch Voraussetzung für eine (verbotene) Beihilfe wäre. Die Kommission (Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, 2016/C 262/01) hat dazu ausgeführt:

"5.4.6. Pauschalbesteuerung besonderer Tätigkeiten

181. Besondere Vorschriften, die kein Ermessenselement enthalten und zum Beispiel die Einkommensbesteuerung auf einer pauschalen Grundlage erlauben, können aufgrund der Art und des inneren Aufbaus des Systems gerechtfertigt sein, wenn sie beispielsweise besonderen Rechnungslegungsvorschriften oder der Bedeutung des Grundeigentums als eines für bestimmte Sektoren charakteristischen Vermögenswerts Rechnung tragen.

182. Solche Vorschriften sind daher nicht selektiv, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) mit der auf einer pauschalen Grundlage beruhenden Regelung wird vermieden, dass bestimmten Kategorien von Unternehmen wie kleinen Unternehmen und/oder Unternehmen aus bestimmten Wirtschaftszweigen (zum Beispiel Landwirtschaft oder Fischerei) ein unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand entsteht;

b) die Pauschalregelung bewirkt im Schnitt weder, dass die Steuerlast für diese Unternehmen geringer ist als für andere Unternehmen, für die die Regelung nicht gilt, noch führt sie dazu, dass einer Unterkategorie von Begünstigten der Regelung Vorteile entstehen."

§ 22 UStG 1994 sieht vor, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit einem Einheitswert bis 150.000 € und einem jährlichen Umsatz bis 400.000 € bei der Umsatzsteuer grundsätzlich pauschaliert sind. Bei diesen Unternehmen beträgt der anzuwendende Umsatzsteuersatz je nach Lieferung und Leistung 10% oder 13% beim Verkauf an Nichtunternehmer bzw. generell 13% beim Verkauf an Unternehmer für dessen Unternehmen. Da die Vorsteuerbeträge in gleicher Höhe festgesetzt sind, entsteht für pauschalierte Landwirte weder eine Umsatzsteuerzahllast noch ein Vorsteuerüberschuss, daher entfällt grundsätzlich eine Verrechnung der Umsatzsteuer mit dem Finanzamt.

Eine mit § 22 UStG 1994 im Kern vergleichbare Regelung findet sich etwa in § 24 dUStG (dort Umsatzsteuersatz i. d. R. 10,7%, Vorsteuersatz i. d. R. 10,7%). Auch das deutsche Umsatzsteuerrecht geht davon aus, dass sich makroökonomisch im Agrarsektor Umsatzsteuer (in ähnlicher Höhe wie in Österreich) und Vorsteuer die Waage halten. Im Gegensatz zu Österreich wendet Deutschland die Pauschalregelung

aber auf alle Landwirte an, d. h. auch auf große landwirtschaftliche Betriebe, ohne zu unterscheiden, ob sie durch die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung mit verwaltungstechnischen Schwierigkeiten konfrontiert wären, was zu einem Aufforderungsschreiben der Kommission an Deutschland geführt hat (Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 24. 1. 2019, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-462_de.htm).

Das Finanzamt begründet die Möglichkeit des Vorliegens einer unionsrechtswidrigen Beihilfe infolge der Regelung des § 22 UStG 1994 damit, dass es im Einzelfall zu einer ungerechtfertigten Bereicherung einzelner Steuerpflichtiger käme.

Dem ist entgegenzuhalten, dass § 22 UStG 1994 in Durchführung der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger nach Art. 295 ff. RL 2006/112/EG ergangen ist. Art. 299 RL 2006/112/EG sieht ausdrücklich vor, dass die Pauschalausgleich-Prozentsätze nicht dazu führen dürfen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen. Die Pauschalausgleich-Prozentsätze sind gemäß Art. 298 RL 2006/112/EG anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre zu bestimmen. Die Anwendung der Pauschalausgleich-Prozentsätze nach der RL 2006/112/EG stellt daher keine Beihilfe dar, sondern stellt die Neutralität des Mehrwertsteuersystems sicher.

Diese makroökonomische Betrachtungsweise gewährleistet, dass der Landwirtschaftssektor in Summe in Bezug auf die Umsatzsteuer nicht begünstigt wird. Diese makroökonomische Betrachtungsweise bringt es jedoch mit sich, dass auf Ebene des einzelnen Landwirts die Pauschalierung gegenüber der Regelbesteuerung Vorteile oder Nachteile mit sich bringen kann. Es liegt im Wesen einer Pauschalierung, dass es bei dieser "Gewinner" und "Verlierer" in Bezug auf das steuerliche Ergebnis geben kann. Es liegt ebenfalls im Wesen einer Pauschalierung, dass Steuerpflichtige, die langfristig zu den "Pauschalierungsverlierern" zählen, zur jeweiligen Regelbesteuerung wechseln, wenn ihnen der damit verbundene Aufwand nicht zu mühsam ist. Dies allein macht eine Pauschalierung noch nicht zu einer Beihilfe.

Typischerweise ist die anfallende Vorsteuer eines land- und forstwirtschaftlichen Unternehmers nicht jährlich gleichförmig in Abhängigkeit vom Umsatz. Jahre mit vergleichsweise niedrigen Vorsteuern (wie etwa im konkreten Fall vom Finanzamt dargestellt) gehen üblicherweise mit Jahren mit sehr hohen Vorsteuern infolge von Investitionen in das Unternehmen (etwa durch Anschaffung von Maschinen oder Errichtung von Betriebsgebäuden) einher.

Bezogen auf das einzelne Unternehmen muss die Pauschalregelung des § 22 UStG 1994 keineswegs Mehrwertsteuerneutralität herbeiführen. Dazu wäre eine Pauschalierung nicht in der Lage. Der Agrarsektor insgesamt darf infolge der Umsatzsteuerpauschalierung nicht bevorzugt werden.

Die Pauschalregelung des § 22 UStG 1994 wirkt durch Bindungsfristen und Steuerhängigkeitsfristen bezogen auf den einzelnen Unternehmer einem allfälligen "Rosinenpicken" durch Wechsel von Pauschalierung zur Regelbesteuerung und wieder zurück entgegen.

Art. 295 ff. RL 2006/112/EG und § 22 UStG 1994 können nicht als unsachliche Regelung bzw. als im Widerspruch zum Primärrecht der Union oder zum österreichischen Verfassungsrecht stehend angesehen werden. Diese Normen stellen vielmehr eine vollzugstaugliche Pauschalregelung in Bezug auf die im Agrarsektor insgesamt anfallende Umsatzsteuer dar.

Der EuGH hat im Urteil EuGH 12. 10. 2017, C-262/16, *Shields & Sons Partnership*, ausdrücklich ausgesprochen (Rn. 42), dass es nicht als Verstoß gegen das Unionsrecht angesehen werden könne, dass ein die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger nach Art. 295 ff. RL 2006/112/EG in Anspruch nehmender landwirtschaftlicher Erzeuger im Einzelfall Mehrwertsteuerausgleichszahlungen erhält, die über dem Vorsteuerbetrag liegen, den er hätte in Abzug bringen können, wenn er dieser Steuer nach der normalen Regelung oder dem vereinfachten Besteuerungsverfahren unterläge.

Dass es im "Einzelfall zu einer ungerechtfertigten Bereicherung einzelner Steuerpflichtiger" kommen kann, wenn die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger nach Art. 295 ff. RL 2006/112/EG umgesetzt wird, verstößt somit nicht gegen Unionsrecht. Das Unionsrecht rechtfertigt vielmehr nicht den Erlass einer Entscheidung, "mit der ein Pauschallandwirt auf individueller Basis angesichts der in Anwendung dieser Prozentsätze erhaltenen Erstattungen von der Pauschalregelung ausgeschlossen wird" (EuGH 12. 10. 2017, C-262/16, *Shields & Sons Partnership*, Rn. 39).

Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide

Aus all dem ergibt sich, dass die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet sind (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG), sie sind daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

Bemessungsgrundlagen und Abgabenfestsetzung

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen ist auf die Mitteilung der beschwerdeführenden Gesellschaft vom 23. 1. 2019 zu verweisen.

Umsatzsteuer 2013

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit	226,20 €
--	-----------------

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen), soweit nicht in der Pauschalierung enthalten	2.262,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen, soweit nicht in der Pauschalierung enthalten)	2.262,00 €
Davon sind zu versteuern mit: 10% Zusatzsteuer für pauschalierte land- und forstwirtschaftliche Betriebe: Bemessungsgrundlage: 2.262,00 €	Umsatzsteuer 226,20 €
Summe Umsatzsteuer	226,20 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (in Pauschalierung enthalten)	0,00 €
Zahllast	226,20 €

Umsatzsteuer 2014

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit	308,51 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen), soweit nicht in der Pauschalierung enthalten	3.085,13 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen, soweit nicht in der Pauschalierung enthalten)	3.085,13 €
Davon sind zu versteuern mit: 10% Zusatzsteuer für pauschalierte land- und forstwirtschaftliche Betriebe: Bemessungsgrundlage: 3.085,13 €	Umsatzsteuer 308,51 €
Summe Umsatzsteuer	308,51 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (in Pauschalierung enthalten)	0,00 €
Zahllast	308,51 €

Umsatzsteuer 2015

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit	44,15 €
--	----------------

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen), soweit nicht in der Pauschalierung enthalten	441,49 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen, soweit nicht in der Pauschalierung enthalten)	441,49 €
Davon sind zu versteuern mit: 10% Zusatzsteuer für pauschalierte land- und forstwirtschaftliche Betriebe: Bemessungsgrundlage: 441,49 €	Umsatzsteuer 44,15 €
Summe Umsatzsteuer	44,15 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (in Pauschalierung enthalten)	0,00 €
Zahllast	44,15 €

Revisionszulassung

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die (ordentliche) 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.

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob infolge des Urteils EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 eine Auslegung von § 22 UStG 1994 in der Weise vorzunehmen ist, dass zu den im Gesetzeswortlaut genannten Tatbestandsvoraussetzungen für die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung gesondert das Tatbestandsmerkmal Vorliegen von "verwaltungstechnischen Schwierigkeiten im Einzelfall" hinzutritt, besteht nicht. Diese Rechtsfrage ist von grundsätzlicher Bedeutung.

Es ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die (ordentliche) Revision zuzulassen.

Bemerkt wird, dass gemäß § 34 Abs. 1a VwGG der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichts gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden ist.

Wien, am 26. Februar 2019

