

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Richter über die Beschwerde der Bf., Adresse vertreten durch Mag. Z., Steuerberatungskanzlei, Adresse2 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO des FA XY vom 24.8.2011 betreffend die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 2009 und 2010 und die Aufhebung des Bescheides betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 2009

1) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid vom 24.8.2011 über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

2) mit

### Beschluss

beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid vom 24.8.2011 über die Aufhebung des Bescheides betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 2009 wird gemäß § 260 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Dieser Beschluss wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **A. Verfahrensablauf:**

Die Bf. ist eine Arbeitsgemeinschaft.

Aus der am 26.3.2009 geschlossenen und vorliegenden Kooperationsvereinbarung geht folgendes hervor:

I. Die Eigentümer (Bauern) sind Bewirtschafter ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Sie beabsichtigen, gemeinsam eine Saatmaientfahrunngsmaschine anzukaufen und einzusetzen. Durch diese Kooperationsvereinbarung soll eine intensive Zusammenarbeit der Eigentümer in allen Belangen des Einsatzes dieser Maschine erreicht werden...

II. Die Eigentümer vereinbaren, diese Maschine gemeinsam zu nutzen, um dadurch Synergieeffekte zu ermöglichen. Es verpflichtet sich daher jeder Eigentümer beim Einsatz der Maschine den Fahrer bestmöglich zu unterstützen. Insbesondere bei Reparaturarbeiten vor Ort (Botengänge, Werkzeugbereitstellung etc).

III. Jeder Eigentümer und die Fahrer haben die gemeinsame Maschine sorgfältig zu behandeln und alles zu unterlassen, was eine übermäßige Abnutzung oder Beschädigung der Maschine zur Folge haben könnte.

IV. Teilung der anfallenden Kosten:

Die in der Kooperation entstehenden Kosten sind von den Eigentümern anteilig zu tragen. Als Kosten gelten insbesondere die Kosten für die gemeinsame Maschine (inkl. Abschreibung, Unterhalt, Reparatur, Versicherungen, Zinsanspruch) sowie sonstige Betriebskosten.

Geeignete Aufzeichnungen werden von den Fahrern in einen Fahrtenbuch zur Ermittlung der Betriebskostenabrechnung geführt.

Zur Deckung der laufenden Kosten sind jeweils angemessene Akontozahlungen zu leisten. Jeweils zum Jahresende, und darüber hinaus auch bei jedem Ausscheiden eines Eigentümers, ist eine genaue Abrechnung vorzunehmen und es hat jeder Eigentümer allfällige offene Beträge innerhalb von drei Wochen zu bezahlen.

V. Diese Vereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und sie kann von jedem der Vertragsteile schriftlich unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Jahresende aufgekündigt werden..... Die Eigentümer verzichten jedoch die ersten 7 Jahre auf eine Kündigung.

Der Eigentümer hat beim Ausscheiden aus der Personengesellschaft kein Recht auf eine aliquote Auszahlung des Zeitwertes vom vorhandenen Gerät, ausgenommen bei Auflösung der Gesellschaft...

VIII. Laufzeit und Rückzahlung der Einlage: Die Einlage wird auf die Laufzeit von 7 Jahren gewährt und vom MR. O. von den Betriebskonten abgebucht. Die Einlage wird in Abhängigkeit der Geschäftsbeziehung und vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens zurückgezahlt. Sollte sich wider Erwarten der wirtschaftliche Erfolg im vorgesehenen Zeitraum nicht einstellen, gibt es keine Garantie auf Rückzahlung der erbrachten Zeichnungseinlage. Eine Verzinsung der Einlage gilt als nicht vereinbart.

Mit 3. April 2009 wurde eine UID- Nummer für die Bf. vergeben, da neue Fahrzeuge oder verbrauchspflichtige Waren erworben werden.

Die Umsatzsteuererklärung 2009, die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung) 2009 sowie die Beilage zur Feststellungserklärung (E6) 2009 für betriebliche Einkünfte samt Beilage zum Formular E 6a für das Jahr 2009 langten am 25.8.2010 beim Finanzamt ein.

Am **26.8.2010** wurde der **Umsatzsteuerbescheid 2009** vom Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

Aufgrund einer telefonischen Urgenz von seiten des Finanzamtes wurden per E-Mail vom 30.8.2010 die Adressen und SV Nummern der Mitglieder samt der Ergebnisverteilung 2009 der zuständigen Bearbeiterin im Finanzamt übermittelt.

Daraus ergibt sich die Aufteilung des Verlustes in Höhe von 226.08 Euro wie folgt:

Verlust			226,08 Euro
ARGE X.			
Name	Fläche	%	
X.X	4,00	6	13,37
a.a	3,30	5	11.03
B.B	6,10	9	20,39
C.C	3,71	5	12,40
G.	6,70	10	22,39
D.D	11,20	17	37,43
K.K	10,20	15	34,09
S.S	6,60	10	22,06
P.P	12,64	19	42,24
L.L	3,20	5	10,69
	67,65	100,00	226,08

Am **30.8.2010** wurde der Bescheid über die **Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2009** vom Finanzamt erlassen. Die erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden gemäß § 188 BAO mit einem Verlust in Höhe von 226,08 Euro festgestellt und den Beteiligten entsprechend zugerechnet.

Der Feststellungsbescheid 2009 erhielt den Hinweis gemäß § 191 Abs.3 lit b BAO und § 101 Abs. 3 BAO.

Die Umsatzsteuererklärung, die Beilage zur Feststellungserklärung (E6) 2010 für betriebliche Einkünfte, die Feststellungserklärung 2010 samt der Beilage zum Formular E 6a für 2010 (Formular E 6a-1) langten am 8.3.2011 beim Finanzamt ein.

Am **10.3.2011** wurde der **Umsatzsteuerbescheid 2010** und am 1. Juli 2011 wurde der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 vom Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

Mit **Ergänzungsersuchen** betreffend Steuererklärungen 2009 und 2010 vom **21. Juli 2011** wurde die Bf ersucht, die Umsätze für 2009 und 2010 nach Auftraggebern aufzugliedern. Es sei bekanntzugeben, ob die Entfahnungs-Maschine auch an „Nichtunternehmern“ vermietet werde bzw. zu welchen Bedingungen.

Mit **E.-Mail vom 25.7.2011** wurden die Leistungserlöskonten für 2009 und 2010 der Bf. übermittelt.

Das Finanzamt erließ als Folge dieser vorgelegten Erlöskonten am 24.8.2011 "Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO" mit folgendem Inhalt:

„Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO

*Der Bescheid vom 26.8.2010 betreffend Umsatzsteuer 2009 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.*

*Der Bescheid vom 30.8.2010 betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO 2009 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.*

*Der Bescheid vom 10.3.2011 betreffend Umsatzsteuer 2010 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.*

**Begründung:**

*Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die inhaltliche Richtigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.*

*Aufgrund der Übermittlung der Konten Leistungserlöse 2010 und 2009 im Juli 2011 wurde festgestellt, dass Umsätze im Wesentlichen nur an die eigenen Gesellschafter erfolgen, sodass von keiner Mitunternehmerschaft ausgegangen werden kann.*

**Rechtsmittelbelehrung...**

Der Aufhebungsbescheid über die Aufhebung des Bescheides betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für 2009 enthält keinen Hinweis auf die

Rechtsfolge im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO. Die Gesellschafter/Beteiligten der Bf. sind ebenso nicht genannt worden.

Am 24.8.2011 erließ das Finanzamt den Nichtfestsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 mit der Begründung, dass auf den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 24.8.2011 hingewiesen werde. Es liegen keine Umsätze vor, weil die Saatmaisentfahungs Maschine nur von den Eigentümern genutzt werde sowie den Feststellungsbescheid gemäß § 92 iVm § 190 Abs.1 BAO, wobei eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 188 BAO für 2009 unterbleibt mit der Begründung, dass auf den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 24.8.2011 hingewiesen werde und eine Mitunternehmerschaft nicht vorliegen würde.

Mit Schreiben vom 16.9.2011 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bf. um Fristverlängerung bis 30.11.2011 zur Einbringung der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO und gegen den Feststellungsbescheid gem. § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO vom 24.8.2011.

Mit Bescheid vom 27.9.2011 wurde die Fristverlängerung gewährt.

Am 2.11.2011 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. das Rechtsmittel der Berufung ein gegen die am 24.8.2011 ergangenen Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO unter Hinweis auf das am 16.9.2011 eingebrachte Fristverlängerungsansuchen.

Die Berufung richtet sich gegen die Aufhebung der Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 mit der Begründung, dass „die Umsätze im Wesentlichen nur an die eigenen Gesellschafter erfolgen“.

Die Berufung werde wie folgt begründet:

*"Eine Unternehmereigenschaft von Personengemeinschaften ist nach § 2 Abs. 1 UStG auch dann gegeben, wenn sie ausschließlich Leistungen gegenüber den Gesellschaftern erbringen. Voraussetzung ist, dass dem einzelnen Mitglied gegenüber der Gemeinschaft als solche auftritt und Leistungen im Leistungsaustausch erbringt.*

*Die Saatmaisproduktion im O. wurde im Kalenderjahr 2008 mit 13 ha begonnen. Die Saatbau Linz hat der Region O. für die Folgejahre Kapazitäten von 70 ha aufwärts zugesagt. Nachdem Personalkapazitäten für diese Größenordnung keinesfalls vorhanden waren, haben sich Landwirte zur Bf. zusammengeschlossen um den vermeinten Zukunftsmarkt Maissaatguterzeugung die Dienstleistung Maisentfahung anbieten zu können.*

*Aufgrund der EU weiten Saatgutüberproduktion 2009 von mehr als 30% des Gesamtbedarfes hat die Saatbau Linz ab dem Kalenderjahr 2010 die Aufnahme von weiteren Vertragsbauern gestoppt und die Saatgutproduktion im O. auf 50 ha gedrosselt. Folge dessen war es der Bf. nicht mehr möglich, die vorhandene Maschinenkapazität an nicht an der Gesellschaft beteiligten Landwirte zur Nutzung zu überlassen.*

*Die vom Finanzamt geforderten Teilnahmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind dadurch gegeben, dass die Maschinengemeinschaft am Beschaffungsmarkt*

*auftritt. Die wirtschaftliche sinnvolle und auch geplante Überlassung der Maschine an Nichtgesellschafter kann vorläufig nicht erfolgen, weil die Saatbau Linz als einzige maissaatgutvermehrende Organisation derzeit keine weiteren Vertragsbauern aufnimmt. Entscheidend ist, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Dass die Maschine derzeit nicht zur Nutzung überlassen werden kann, liegt wie bereits dargestellt, nicht im Einflussbereich der Bf.*

*Es wird beantragt die Zurücknahme des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO und die Festsetzung der beantragten Umsatzsteuer 2009 und 2010 lt. Steuererklärungen..".*

Mit Vorlagebericht vom 3.1.2012 wurden die angefochtenen Aufhebungsbescheide vom 24.8.2011 dem unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt zur Entscheidung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit BGBl 2012/51 wurden im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31.12.2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art 129 B-VG iVm Art 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl 2012/51) Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF. BGBl I 2013/14 nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

## **B. Festgestellter Sachverhalt:**

Laut Kooperationsvereinbarung vom 23.9.2009 haben sich 10 Bewirtschafter ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe zur Bf. - Bf.-zusammengeschlossen und haben eine Saatmaisentfahnungs-Maschine angekauft um sie einzusetzen.

Dadurch wird eine intensive Zusammenarbeit der Eigentümer in allen Belangen des Einsatzes dieser Maschine erreicht. Die Maschine wird gemeinsam genutzt, um dadurch Synergieeffekte zu ermöglichen. Jeder Eigentümer unterstützt beim Einsatz der Maschine den Fahrer bestmöglich, insbesondere bei Reparaturarbeiten vor Ort (Botengänge, Werkzeugbereitstellung etc.). Jeder Eigentümer und Fahrer hat die gemeinsame Maschine sorgfältig zu behandeln und alles zu unterlassen, was eine übermäßige Abnutzung oder Beschädigung der Maschine zur Folge hat.

Die durch die Kooperation entstehenden Kosten sind von den Eigentümern anteilig zu tragen. Als Kosten gelten insbesondere die Kosten für die gemeinsame Maschine (inkl. Abschreibung, Unterhalt, Reparatur, Versicherungen, Zinsanspruch) sowie sonstige Betriebskosten.

Geeignete Aufzeichnungen werden von den Fahrern in einen Fahrtenbuch zur Ermittlung der Betriebskostenabrechnung geführt.

Auf das Ergänzungsersuchen vom 21.7.2011 des Finanzamtes reagierte die Bf. mit der Vorlage der Leistungserlöskonten für 2009 und 2010. Daraus ergibt sich, dass die Bf. Umsätze an die eigenen Gesellschafter/Mitglieder erbracht hatte. Weitere Feststellungen bzw. Sachverhaltsermittlungen erfolgten nicht.

Auf dieser Grundlage wurden der Umsatzsteuerbescheid 2009 und 2010 und der Feststellungsbescheid betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 für 2009 vom 26.8.2010, 30.8.2010 und vom 10.3.2011 mit den "Aufhebungsbescheiden" gem. § 299 BAO vom 24.8.2011 aufgehoben mit der Begründung, dass *"aufgrund der Übermittlung der Konten Leistungserlöse 2010 und 2009 im Juli 2011 Umsätze im Wesentlichen nur an die eigenen Gesellschafter erfolgt sind, sodass von keiner Mitunternehmerschaft ausgegangen werden kann"*.

Gleichzeitig wurden am 24.8.2011 der Nichtfestsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie der Feststellungsbescheid gemäß § 92 iVm § 188 BAO betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 188 BAO für 2009, wobei die Feststellung unterbleibt, vom Finanzamt erlassen.

Der steuerliche Vertreter beantragte in der Berufung vom 2.11.2011 die Zurücknahme des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO und die Festsetzung der beantragten Umsatzsteuer 2009 und 2010 lt. Steuererklärungen. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Berufung vom 2.11.2011 verwiesen.

### **Beweiswürdigung:**

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Umsatzsteuerakt St.Nr.0000. Als Beweismittel dienten dem Finanzamt die Erlöskonten für 2009 und 2010. Weitere Beweismittel liegen nicht vor und weitere Sachverhaltsermittlungen bzw. Feststellungen erfolgten nicht.

### **Rechtsgrundlagen und Erwägungen:**

Zu prüfen ist, ob die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Umsatzsteuerbescheide für 2009 und 2010 sowie des Feststellungsbescheides gem § 188 BAO für 2009 nun rechtens war.

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Antrag hat zu enthalten:

- a) Die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides
- b) Die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Nach § 299 Abs 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß § 299 Abs 3 BAO tritt durch die *Aufhebung* des aufhebenden Bescheides (Abs 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der *Aufhebung* (Abs 1) befunden hat.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten *Sachverhaltes*, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

§ 299 Abs 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche *Unrichtigkeiten* (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage § 299 Tz. 9, 10). Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus.

Voraussetzung ist jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit und ihre Konkretisierung. Die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. Ritz, BAO 5. Auflage, § 299 Tz. 13; UFS 24.3.2006, RV/0510-L/04; ecolex 2006, 262; Stoll, BAO-Kommentar, 2889).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus.

Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (25.3.2009, RV/0201-F/08).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.7.2011, 2011/15/0060) dürfen an das Erwiesen sein von Tatsachen, die zur Aufhebung eines Bescheides führen, keine höheren Anforderungen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zu Grunde zu legen sind, gestellt werden. Das Vorliegen der Aufhebungsvoraussetzungen ist daher in freier Beweiswürdigung zu prüfen ist.

1) Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid vom 24.8.2011 betreffend die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010:

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

Unternehmerfähig ist jedes selbständige Wirtschaftsgebilde bzw. Personenvereinigung jeder Art, das/die eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet und nach außen auftritt.

Zivilrechtliche Geschäfts- oder Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich.

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

Unternehmereigenschaft wird auch begründet, wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994).



Maßgeblich, ob Unternehmereigenschaft erlangt wird, ist lediglich die Art und Weise, wie eine Tätigkeit ausgeübt wird. Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt.

Maßgeblich ist das Auftreten nach außen.

Das Innenverhältnis (Haftung, Gewinnbeteiligung etc) ist für die Frage der Unternehmereigenschaft nicht ausschlaggebend.

Arbeitsgemeinschaften sind Zusammenschlüsse von Unternehmern idR zur gemeinschaftlichen Erfüllung eines Werkvertrages. Zivilrechtlich haben sie meist den Status einer GesbR. Umsatzsteuerrechtlich kommt Ihnen Unternehmereigenschaft zu, wenn sie nach außen auftreten. Die Mitglieder der ARGE bleiben daneben selbst Unternehmer. Beziehungen zwischen der ARGE und ihren Mitgliedern sind nach den allgemeinen Kriterien als Leistungsaustausch oder Leistungsvereinigung zu beurteilen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2 ,Tz 32).

Die MwStSyst-RL kennt den *Unternehmensbegriff* nicht, sie bestimmt vielmehr, dass als StPfl derjenige gilt, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als *wirtschaftliche Tätigkeiten* gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten des Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe (Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL).

Art 9 Abs 1 Unterabs 2 Satz 2 MwStSyst-RL legt fest, dass insb die *Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen* zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten. Die wirtschaftliche Tätigkeit muss *nicht mit Gewinnerzielungsabsicht* ausgeführt werden. Nach der EuGH-Rspr umfasst diese Vorschrift alle Vorgänge ohne Rücksicht auf deren Rechtsform, die darauf abzielen, nachhaltig Einnahmen aus einem Gegenstand zu erwirtschaften (EuGH 26.6.2007, *T Mobile*, C-284/04). Damit sind *Dauerschuldverhältnisse* gemeint, auf Grund derer die Überlassung von Gegenständen zur Nutzung nicht kurzfristig oder gelegentlich, sondern von einer gewissen Dauer zu erfolgen hat (Miet-, Pachtverträge, Lizenzverträge usw). Dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig sein muss, kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass die Beurteilung als StPfl auf Grund einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht in Betracht kommt, wenn die Umsätze für private Zwecke und damit nur gelegentlich ausgeführt werden (EuGH 26.9.1996, *Enkler*, C-230/94).

Der EuGH brachte wiederholt zum Ausdruck, dass der Begriff der *wirtschaftlichen Tätigkeit weit auszulegen* ist (EuGH 26.6.2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01; EuGH 26.6.2007, *T Mobile*, C-284/04). Wesentliches Merkmal für Tätigkeiten mit wirtschaftlichen Charakter ist jedenfalls die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt iSd Art 2 Abs 1 lit a und c MwStSyst-RL (EuGH 20.6.1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90; EuGH 27.9.2001, *Cibo Participations*, C-16/00; UFS 25.7.2003, RV/1440-W/02). Die Mitgliedstaaten werden ermächtigt, ebenso Personen als StPfl zu behandeln, die gelegentlich tätig werden, indem sie Neubauten und Baugrundstücke

liefern (Art 12 MwStSyst-RL). Auch Vorbereitungshandlungen können eine wirtschaftliche Tätigkeit begründen, wenn für Zwecke des Unternehmens oder zur Realisierung des Unternehmenszweckes bereits Ausgaben getätigt wurden (EuGH 29.2.1996, *Inzo*, C-110/94).

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (EuGH 14.2.1985, Rs 268/83 "Rompelman", EuGH 21.3.2000, Rs C-110/98 "Gabalfria", EuGH 8.6.2000 Rs C-396/98 "Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße"). Laut EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94 "INZO" genügt die Vergabe einer Rentabilitätsstudie. - Maßgeblich ist somit, wann nach außen erkennbar die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 134).

Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage.

Das für eine Zurechnung der Einkünfte erforderliche tatsächliche Tätigwerden müsste jedenfalls zum Ausdruck bringen, dass die beabsichtigten Leistungen nicht nur im Gesellschaftsvertrag festgehalten, sondern auch nach außen hin ausgeführt werden/wurden.

Eine Personenhandelsgesellschaft entsteht im Innenverhältnis durch Abschluss des Gesellschaftsvertrags. Die Unternehmereigenschaft wird jedoch erst durch nach außen gerichtete Handlungen vermittelt. Vorbereitende Geschäfte sind bereits der Personenhandelsgesellschaft zuzurechnen (vgl. VwGH 17. 8. 1996, 92/14/0060).

Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sein können oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stehen (unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen) (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth Kristen/Wakounig, UStG kommentar § 2 Rz 194).

Für den Zeitpunkt des Beginns der Unternehmereigenschaft sind nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17. 5. 1988, 85/14/0106) (vgl. Berger in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig UStG-Kommentar § 2 Rz 118).

Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend damit

begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 134f., mwN).

Bei der Beurteilung der Zielstrebigkeit ist daher die Vorgangsweise des Abgabepflichtigen dahingehend zu untersuchen, ob sie auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, also im Wesentlichen in Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich (VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134; VwGH 20.10.2004, 98/14/0126; VwGH 7.6.2005, 2001/14/0086, Ritz, BAO<sup>3</sup>; § 101 Tz 10).

Wie ausgeführt ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG letzter Satz Unternehmer auch eine Personenvereinigung, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Personenvereinigungen, die im eigenen Namen Waren oder Dienstleistungen beziehen und diese ihren Mitgliedern weiterreichen (Kostengemeinschaften), sind Unternehmer (Melhardt/Tumpel, UStG, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 1. Auflage 2012, § 12 Rz 155, Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2, RZ 24).

Voraussetzung ist, dass dem einzelnen Mitglied gegenüber die Vereinigung als solche auftritt und Leistungen im Leistungsaustausch erbringt. Gewinnerzielung ist dabei nicht erforderlich.

Keine Unternehmereigenschaft ist hingegen gegeben, wenn die Gemeinschaft nicht nach außen in Erscheinung tritt, sondern bloß Vorleistungen und deren Kosten intern aufgeteilt werden (VwGH 3.5.1968, 724/67 ÖStZB 133; Ruppe, UStG Kommentar, 3. Auflage, § 2, RZ 24).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das folgendes:

Die Bf. ist eine Arbeitsgemeinschaft. Wie ausgeführt besitzt eine Arbeitsgemeinschaft, wenn sie nach außen in Erscheinung tritt und wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet, Unternehmereigenschaft.

Das Finanzamt geht in seiner Bescheidbegründung vom 24.8.2011 selbst davon aus, dass *"Umsätze nur gegenüber Mitgliedern erbracht wurden"*.

Aufgrund welcher Umstände die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären, ist der Begründung nicht zu entnehmen

Dadurch, dass das Finanzamt selbst aufgrund der vorliegenden Erlöskonten für 2009 und 2010 davon ausgeht, dass die Bf. "Umsätze nur gegenüber ihren Mitgliedern" erbracht hat, und keine weiteren Ermittlungsergebnisse bzw. Feststellungen hinsichtlich des Sachverhaltes aus der Begründung des Aufhebungsbescheides zu entnehmen sind, ist nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen eine Unternehmereigenschaft der Bf. nicht gegeben sein soll.

Aus der vorliegenden Begründung kann nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigen würden.

Sachverhaltsermittlungen, wie etwa über die Außenwirkung der Bf. bzw des nach Außen in Erscheinung tretens als Unternehmer, Feststellungen betreffend das Verhältnis zwischen der Bf. und den einzelnen Mitgliedern, und Feststellungen, ob Leistungen im Leistungsaustausch erbracht wurden, sind nicht aktenkundig.

Wie das Finanzamt zum Schluss kommt, dass keine Unternehmereigenschaft der Bf. bzw. auch keine Mitunternehmerschaft vorliegt, ergibt sich weder aus der Bescheidbegründung noch aus dem Akt.

Feststellungen bzw. Ermittlungen, ob die Bf. überhaupt existent war und ist oder nicht, erfolgten auch nicht und ergeben sich auch nicht aus der Bescheidbegründung vom 24.8.2011.

Ergänzend ist Zum Verhältnis der ustl Behandlung von Personengesellschaften zum Begriff der Mitunternehmerschaft noch zu erwähnen:

Bei Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit deckt sich die Unternehmereigenschaft nicht mit den estl Kriterien der Mitunternehmerschaft. Innengesellschaften können estl den Status von Mitunternehmerschaften haben (vor allem die atypische stille Gesellschaft, aber auch die GesbR) besitzen aber keine ustl Unternehmereigenschaft. Umgekehrt sind unternehmerisch tätige Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit nicht automatisch Mitunternehmerschaften (so insbesondere nicht die bloß vermögensverwaltenden Personenvereinigungen). (Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage, § 2, TZ 23).

Aufgrund der Ausführungen steht nicht mit Gewissheit die Rechtswidrigkeit fest, sodass der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 stattzugeben ist und die angefochtenen Aufhebungsbescheide aufzuheben sind. Dadurch tritt das Verfahren wieder in jene Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Dass bedeutet, dass die ursprünglichen Sachbescheide wiederaufleben.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, 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.

Die Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen. Es werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

2) Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid über die Aufhebung des Bescheides betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für 2009:

§ 260 BAO lautet: Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdevereentscheidung oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) Nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Dazu ist auszuführen, dass schriftliche Ausfertigungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen sind. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Für die Aufhebung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gelten als contrarius actus dieselben Regelungen wie für einen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO (vgl. VwGH 12.9.1996, 96/15/0161, VwGH 27.6.1991, 91/13/0002, Ritz, BAO, 5. Auflage, § 101 Tz 10).

Wie sich aus dem angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 24.8.2011 über die Aufhebung des Bescheides betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 ergibt, enthält dieser keinen Hinweis im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO. Daher hat er keine Rechtswirkungen entfaltet.

Die Beschwerde (bisher Berufung) gegen diesen Aufhebungsbescheid vom 24.8.2011 über die Aufhebung des Bescheides betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 für 2009 war demnach gemäß § 260 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen. Diese Zurückweisung erfolgt in Beschlussform.

#### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, 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.

Diesbezüglich wird auf die Erkenntnisse des VwGH 12.9.1996, 96/15/0161, VwGH 27.6.1991, 91/13/0002 verwiesen.

Miterledigt GZ. RV/5100037/2012

Linz, am 29. Juli 2014