

BESCHLUSS

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 Günter Kastner als fachkundigen Laienrichter, in den Beschwerdeverfahren betreffend die nachstehend angeführten Beschwerden der Dipl.-Ing. Christine N*****, der Gisela N***** sen., der Gisela N***** jun., des Josef N***** jun. und des Martin N***** als Mitunternehmer einer oder mehrerer Gesellschaften nach bürgerlichem Recht bzw. als Mitglieder einer oder mehrerer unternehmerisch tätiger Personenvereinigungen teilweise im eigenen Namen, teilweise im Namen der Mitunternehmerschaften bzw. Personenvereinigungen, alle *****PLZ***** *****Ort***** Nr. 7 oder Nr. 8, "Weingut N*****", vertreten durch Accurata Steuerberatungs GmbH & Co KG, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 62, gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 58:

1. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009, alle vom 11. 7. 2012, Bescheidadressat Martin N***** und Mitges., St.Nr. 23 212/77*****, Beschwerde vom 13. 8. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7103205/2012;
2. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011 (und 2012), alle vom 24. 5. 2013, Bescheidadressat Martin N***** und Mitges., St.Nr. 23 212/77*****, Beschwerde (bzw. ergänzender Schriftsatz) vom 12. 6. 2013, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7102340/2013;
3. Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1/2012, 2/2012, 3/2012, 4/2012, 5/2012, 6/2012, alle vom 13. 8. 2012, Bescheidadressat Martin N***** und Mitges., St.Nr. 23 212/77*****, Beschwerde vom 1. 9. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7102339/2013, sowie Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 7/2012 und 8/2012, jeweils vom 5. 10. 2012, Beschwerde vom 8. 11. 2012, Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 9/2012 und 10/2012, jeweils vom 5. 10. 2012, Beschwerde vom 17. 12. 2012, Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 11/2012 und 12/2012, jeweils vom 16. 1. 2013, Beschwerde vom 23. 1. 2013, Bescheidadressat jeweils Martin N***** und Mitges., St.Nr. 23 212/77*****, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7102853/2015 ua, alle gemäß § 253 BAO als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 24. 5. 2013 gerichtet geltend, Beschwerde (ergänzender Schriftsatz) vom 12. 6. 2013;
4. Bescheid betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer vom 18. 7. 2012, Bescheidadressat Josef N***** jun. und Gisela N***** sen., St.Nr.

23 291/16*****, Beschwerde vom 14. 8. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl
RV/713208/2012;

5. Bescheid betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer
vom 18. 7. 2012, Bescheidadressat Martin N***** und Gisela N***** jun., St.Nr.
23 291/28*****, Beschwerde vom 14. 8. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl
RV/713209/2012;

6. Bescheid betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer
vom 18. 7. 2012, Bescheidadressat Martin N***** und Dipl.-Ing. Christine N*****,
St.Nr. 23 291/00*****, Beschwerde vom 14. 8. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl
RV/713210/2012;

nach der am 23. 6. 2015 am Finanzamt Waldviertel in Krems an der Donau über Antrag
der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin Romana
Schuster und in Anwesenheit von Dr. Jochen Auer und Alexander Hofmann für die
steuerliche Vertretung sowie von Hofrat Herbert Winkler für das Finanzamt abgehaltenen
mündlichen Verhandlung den Beschluss gefasst:

A.

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Artikel 267 AEUV folgende
Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1.

Sind drei Personenvereinigungen, die sich aus verschiedenen Angehörigen einer Familie
zusammensetzen, als solche gegenüber ihren Lieferanten und gegenüber öffentlichen
Stellen nach außen eigenständig auftreten, mit Ausnahme von zwei Wirtschaftsgütern
über jeweils eigene Betriebsmittel verfügen, ihre Produkte jedoch zum Großteil über
eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile von den Mitgliedern der Personenvereinigungen
sowie weiteren Familienangehörigen gehalten werden, unter einer gemeinsamen Marke
vertreiben, drei selbständige Unternehmer (Steuerpflichtige)?

2.

Falls die drei Personenvereinigungen nicht als drei eigenständige Unternehmer
(Steuerpflichtige) anzusehen sind, ist dann als eigenständiger Unternehmer

- a) die vermarktende Kapitalgesellschaft anzusehen oder
- b) eine Personenvereinigung, bestehend aus den Mitgliedern der drei
Personenvereinigungen, die als solche weder einkaufsseitig noch absatzseitig auf dem
Markt auftritt, oder
- c) eine Personenvereinigung, bestehend aus den drei Personenvereinigungen und der
Kapitalgesellschaft, die als solche weder einkaufsseitig noch absatzseitig auf dem Markt
auftritt?

3.

Falls die drei Personenvereinigungen nicht als drei eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) anzusehen sind, ist die Anerkennung der Eigenschaft als Unternehmer (Steuerpflichtiger)

- a) rückwirkend,
- b) nur für die Zukunft oder
- c) überhaupt nicht

zulässig, wenn die Personenvereinigungen zunächst nach abgabenbehördlichen Prüfungen vom Finanzamt als eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) anerkannt wurden?

4.

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?

5.

Falls die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger für die drei Personenvereinigungen grundsätzlich ausgeschlossen sein sollte, ist dieser Ausschluss

- a) rückwirkend,
 - b) nur für die Zukunft oder
 - c) überhaupt nicht
- wirksam?

B.

Die Entscheidung über die als Beschwerde gemäß § 323 Abs. 38 BAO weitergeltenden Berufungen

1.

der (möglichen) Gesellschafter des vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23 212/77***** steuerlich erfassten Gebildes "Martin N***** und Mitges." gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 (RV/7103204/2012), gegen die

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1/2012 bis 6/2012 (RV/7103206/2012), gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 7/2012 bis 12/2012 (RV/7102853/2015 ua), sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 (RV/7102339/2013), wobei die zu RV/7103206/2012 (U 1/2012 – U 6/2012) anhängige Berufung und die zu RV/7102853/2015, RV/7102873/2015 bis RV/7102877/2015 (U 7/2012 bis U 12/2012) anhängige Berufung als Berufung (Beschwerde) gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 (RV/7102339/2013) gerichtet gilt (§ 253 BAO);

2.

der (möglichen) Gesellschafter des vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23 291/16***** bisher steuerlich erfassten Gebildes "Josef N***** jun. und Gisela N***** sen." betreffend Begrenzung der UID-Nummer (RV/713208/2012);

3.

der (möglichen) Gesellschafter des vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23 291/28***** bisher steuerlich erfassten Gebildes "Martin N***** und Gisela N***** jun." betreffend Begrenzung der UID-Nummer (RV/713209/2012);

4.

der (möglichen) Gesellschafter des vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23 291/00***** bisher steuerlich erfassten Gebildes "Martin N***** und Dipl.-Ing. Christine N*****" betreffend Begrenzung der UID-Nummer (RV/713210/2012)

ist bis zum Ergehen der Entscheidung des Gerichtshofes gemäß § 290 Abs. 2 BAO ausgesetzt.

Vorbemerkung

Beim Bundesfinanzgericht sind mehrere Verfahren zur Frage, ob von Mitgliedern der Familie N***** ("Weingut N*****") vier Weinbaubetriebe als eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) in Form von drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (GesBR) und einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) - so die jeweiligen Beschwerdeführer Dipl.-Ing. Christine N*****, Gisela N***** sen., Gisela N***** jun., Josef N***** und Martin N*****, teilweise im eigenen Namen, teilweise im Namen der Personenvereinigungen - oder zwei Weinbaubaubetriebe als zwei eigenständige Unternehmen einerseits in Form einer GesBR und andererseits in Form der GmbH betrieben wurde - so das Finanzamt - anhängig.

Die Begriffe steuerbarer Umsatz, Steuerpflichtiger, Steuertatbestand und Steueranspruch sowie Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer, die durch die Sechste Richtlinie (und die Mehrwertsteuerrichtlinie) harmonisiert worden sind (vgl. EuGH 5. 5. 1982, 15/81, *Gaston Schul Douane Expediteur BV*, EU:C:1982:135), sind in den Mitgliedstaaten einheitlich auszulegen (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts *Dámaso Ruiz-*

Jarabo Colomer vom 16. 12. 1999 in der Rechtssache C-400/98, *Brigitte Breitsohl*, EU:C:1999:626).

Um die einheitliche Auslegung des Unionsrechts zu gewährleisten, werden daher die im Spruch unter A. dargestellten Fragen dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 276 AEUV zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Sachverhalt

Historische Entwicklung

Der landwirtschaftliche Betrieb von Josef sen. und Gisela N***** sen. war bis Ende der 1980er Jahre in den Betriebszweigen Weinbau, Ackerwirtschaft, Viehwirtschaft und Forstwirtschaft tätig. Dieser Betrieb wurde von Josef sen. und Gisela sen. N***** als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, diese Gesellschaft war unstrittig Unternehmerin (Steuerpflichtige).

Der Sohn von Josef sen. und Gisela sen. N*****, Martin N*****, gründete nach Abschluss seiner Ausbildung an der Weinbauschule im Jahr 1986 zunächst auf überwiegend zugepachteten Flächen einen eigenen Weinbaubetrieb. Nach der Heirat von Dipl.-Ing. Christine und Martin N***** im Jahr 1993 wurde dieser Betrieb von Dipl.-Ing. Christine und Martin N***** als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, diese Gesellschaft war unstrittig Unternehmerin (Steuerpflichtige). Die Beteiligungsverhältnisse waren in den Jahren 2005 bis 2008: 50% zu 50%; ab dem Jahr 2009: 70% Martin N***** zu 30% Dipl.-Ing. Christine N*****.

Martin N***** hatte als einer der ersten Winzer, der auf hohe Qualität und dabei moderne Keller- und Weingartentechniken setzte, sehr bald große Erfolge mit seinen Weinen aufzuweisen. Binnen kurzer Zeit überstieg die Nachfrage die selbst produzierten Weinmengen. Daher wurden von Martin und Dipl.-Ing. Christine N***** erhebliche Flächen zugekauft bzw. zugepachtet.

Parallel mit der Entwicklung des Betriebes Martin und Dipl.-Ing. Christine N***** hat auch der elterliche Betrieb von Josef sen. und Gisela sen. N***** die Produktion und den Vertrieb an die Methoden von Martin N***** angepasst und dadurch von der großen Nachfrage, die Martin und Dipl.-Ing. Christine N***** mit ihren Weingärten alleine nicht hätten befriedigen können, profitieren können.

Die Vergrößerung der Betriebe hat sich nach den finanziellen Möglichkeiten bzw. den Eigentumsverhältnissen auf die damals bestehenden Betriebe verteilt, ist jedoch - vor allem vor dem Hintergrund der ursprünglich bestehenden Spannungen zwischen den Generationen betreffend die Art der Weinproduktion - stets getrennt erfolgt.

Josef N***** sen. ging am 1. 2. 1997 in Pension. Der elterliche Betrieb wurde zwei Monate von Gisela N***** sen. allein geführt. Im April 1997 gab der Sohn Josef N***** jun. seinen bisherigen Beruf auf und trat in den elterlichen Betrieb ein. Der elterliche Betrieb wurde nunmehr von Josef jun. und Gisela sen. N***** als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, diese Gesellschaft war unstrittig Unternehmerin (Steuerpflichtige). Die Beteiligungsverhältnisse waren 35% Josef N***** jun. und Gisela N***** sen. 65%.

Im Jahr 1998 ergab sich für die Familie die Möglichkeit, einen fremden Betrieb zuzupachten. Da dies arbeitsmäßig mit den bestehenden personellen Ressourcen nicht möglich gewesen wäre, haben sich Martin N***** und seine Schwester Gisela N***** jun. entschlossen, diesen Betrieb gemeinsam zu pachten. Auch Gisela jun. gab dafür ihren bisherigen Beruf auf. Der gepachtete Betrieb wurde von Martin und Gisela jun. N***** als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, diese Gesellschaft war unstrittig Unternehmerin (Steuerpflichtige). Die Beteiligungsverhältnisse waren in den Jahren 2005 bis 2006: 80% Martin N***** , 20% Gisela jun. N***** , ab 2009: 90% zu 10%.

Ab 1998 bestanden an den Standorten *****PLZ***** *****Ort***** Nr. 7 und Nr. 8 drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (GesBR), die sich aus Mitgliedern der Familie N***** zusammensetzten und Weinbau betrieben (in weiterer Folge auch als "Einzelgesellschaften" bezeichnet): Josef jun. und Gisela sen. N***** GesBR, Martin und Dipl.-Ing. Christine N***** GesBR und Martin und Gisela jun. N***** GesBR. Schriftliche Verträge über die Errichtung von GesBR bestehen nicht, dies ist nach österreichischem Recht auch nicht erforderlich.

Im Jahr 2000 wurde von der Familie überlegt, eine der Eigentums- und Beteiligungsstruktur der Familienmitglieder entsprechende eigene Vertriebsorganisation aufzubauen, um der gestiegenen Nachfrage gerecht zu werden, dabei aber Synergien zu nutzen. Es wurde im Jahr 2001 die Wein-Gut N***** Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) gegründet, an der alle Familienmitglieder - zusätzlich zu den Beteiligten an den GesBR auch Josef N***** sen. und Mag. Herbert N***** - beteiligt sind. Dadurch wurde rechtlich gewährleistet, dass einerseits die bestehenden Eigentumsverhältnisse an den einzelnen Betrieben (GesBR) unverändert bleiben konnten, andererseits alle Kräfte für die erhebliche Neuinvestition von in Summe ca. 2 Mio. Euro gebündelt und die finanziellen Risiken der Neuinvestition auf eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausgelagert wurden.

Die Wein-Gut N***** GmbH kauft die Weine der einzelnen Betriebe zentral ein und übernimmt den Vertrieb. Einzig der Verkauf an die Letztverbraucher erfolgt im Namen und auf Rechnung der jeweiligen GesBR, da in der Praxis viele Weininteressenten den Wein persönlich bei "ihrem Winzer" kaufen. Die Wein-Gut N***** GmbH produziert selbst ebenfalls Wein, der zum Teil aus Traubenzukauf von Vertragswinzern stammt, wobei von den drei GesBR und der GmbH teilweise unterschiedliche Sorten angebaut werden.

Zwischenzeitig betreibt die Wein-Gut N***** GmbH neben dem Weinbau und dem Weinhandel, ein Hotel samt Restaurant in *****PLZ***** *****Ort_2*****, *****Ortsteil***** Nr. 1. (http://www.weingutN****.at/index.asp?lang=de).

Außenauftritt

Die mündlich vereinbarten GesBR wurden allesamt bei öffentlichen Stellen (wie Finanzamt, Sozialversicherungsanstalt der Bauern, Gemeinde, Bezirkshauptmannschaft, Gebietskrankenkasse, Agrarmarkt Austria,) jeweils im Vorhinein gemeldet und von diesen Stellen als Gesellschaften behandelt.

Die GesBR traten jeweils als solche sowohl einkaufsseitig als auch in einem bestimmten Umfang absatzseitig nach außen auf. Alle drei GesBR wurden vom Finanzamt Waldviertel als eigenständige Steuerpflichtige (umsatzsteuerliche Unternehmer bzw. ertragsteuerliche Mitunternehmerschaften) geführt.

Verrechnung

Ausgaben und Einnahmen werden getrennt über jeweils eigene Bankkonten der GesBR abgewickelt. Die Gewinne werden innerhalb der drei GesBR zwischen den jeweils zwei Gesellschaftern, nicht aber zwischen allen fünf bzw. (GmbH) sieben Familienmitgliedern aufgeteilt. Es gibt kein gemeinsames Vermögen und kein gemeinsames Bankkonto. Es besteht eine Zeichnungsberechtigung von Martin N***** auf dem Bankkonto der Josef jun. und Gisela sen. N***** GesBR.

Weingärten

Jede GesBR und die GmbH verfügt über eigene und/oder zugepachtete Weingärten. Hinsichtlich der Zupachtungen - sowohl innerhalb als auch außerhalb der Familie - bestehen in der Regel schriftliche Pachtverträge, in Einzelfällen wurde die Zupachtung nur mündlich vereinbart. Nach österreichischem Zivilrecht sind sowohl mündliche als auch schriftliche Pachtverträge wirksam.

Die bewirtschafteten Flächen sind bei der Agrarmarkt Austria (AMA) gemeldet und werden von dieser laufend kontrolliert. Die AMA zahlt die gesetzlich vorgesehenen Förderungen an jeden Betrieb gesondert aus. Sämtliche Zupachtungen sind bei der AMA und bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bekanntgegeben. Die Betriebe bzw. die Flächen sind auch bei der Bezirksverwaltungsbehörde gemeldet. Zwischen den tatsächlich bewirtschafteten Flächen und den Daten laut den Plänen der verschiedenen Behörden kommt es immer wieder - so auch bei den GesBR - zu Abweichungen, da sich in der Natur die bewirtschafteten Flächen immer wieder ändern und die Pläne nicht

laufend aktualisiert werden. Es ist rechtlich zwischen den auf dem Grundsteuerkataster basierenden unverbindlichen Mappenplänen und den tatsächlich vermessenen und im Grenzkataster eingetragenen verbindlichen Grundgrenzen zu unterscheiden. Differenzen zwischen Erntemeldung und Flächenbögen ergeben sich daraus, dass die AMA nie von den Grenzen laut Mappenplan ausgeht, vielmehr sind die tatsächlichen natürlichen Grenzen entscheidend. Zivilrechtlich ist für den Umfang der Verpachtung der Wille der Parteien maßgebend und nicht die Mappengrenze (vgl. OGH OGH 27. 8. 2014, 2 Ob 81/14x, ECLI:AT:OGH0002:2014:0020OB00081.14X.0827.000).

Die Weingärten werden gesondert bewirtschaftet. Wie in anderen Betrieben auch kommt es zur Zeit der Weinlese zu gegenseitigen Aushilfen.

Betriebsmittel

Jede GesBR sowie die GmbH verfügt über einen eigenen Keller bzw. eine eigene Halle. Zwei GesBR haben auf eigene Kosten eine Halle errichtet, die dritte GesBR zahlt für die von ihr genutzte Halle eine Pacht. Die Hallen sind räumlich getrennt, aber in räumlicher Nähe. Soweit Hallen auf fremden Grund und Boden bestehen, liegen Superädifikatsverträge vor.

Jeder Betrieb hat eigene Fässer, in denen die Weine gelagert werden. Diese Fässer sind für jeden Betrieb in den eigenen Kellerräumlichkeiten gelagert. In den Hallen erfolgt die Lagerung in getrennten Gängen.

Auch alle anderen laufenden Wirtschaftsgüter wie Traktoren, Maschinen oder Pumpen sind für jeden Betrieb gesondert vorhanden, lediglich hinsichtlich der Füllanlage liegt eine Maschinengemeinschaft (wie diese auch bei anderen landwirtschaftlichen Betrieben üblich ist) vor, ebenso - zwischen zwei GesBR - hinsichtlich einer von drei Pressen.

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.

Die Energie (Gas, Strom) wird auf Grund eines Zählers am Ende des Jahres von der GmbH an die anderen Gesellschaften weiterverrechnet.

Jeder Betrieb verfügt neben der eigenen Arbeitskraft der Gesellschafter zumeist auch über Arbeitnehmer, wobei jeder Betrieb für sich als Arbeitgeber gegenüber den Arbeitnehmern und den öffentlichen Stellen wie Gebietskrankenkasse und Finanzamt auftritt.

Herstellung und Vertrieb

Die Vinifizierung - die Herstellung des alkoholischen Getränks Wein aus eingemaischten Weintrauben oder Traubenmost - der Weine erfolgt getrennt nach den Weingärten der einzelnen Betriebe, jeder einzelne Wein ist in jedem Stadium der Vinifizierung exakt dem jeweiligen Betrieb zugeordnet.

Für die Vinifizierung, und zwar sowohl bei den GesBR als auch bei der GmbH, ist Martin N***** auf Grund seiner Ausbildung hauptverantwortlich. Hierfür wird kein Entgelt angesetzt.

Die Abfüllung geschieht über eine Gemeinschaftsanlage, getrennt nach den Weinen der Betriebe, wie dies weinrechtlich vorgeschrieben ist.

Alle Betriebe unterliegen einer laufenden Prüfung durch die Kellereiinspektion.

Nach der Abfüllung werden die Weine etikettiert. Entsprechend der Absicht, die gemeinsame Marke N***** in den Vordergrund zu stellen, werden die Weinflaschen auf der Vorderseite mit einer gleichlautenden Etikette - mit optischer Hervorhebung des Wortes "N*****" - versehen. Auf der Flaschenrückseite ist in der gesetzlich vorgesehenen Größe (3 mm) der produzierende Betrieb auf der Etikette ersichtlich.

Die Preise zwischen den drei GesBR und der GmbH werden ausgehend von den gemeinsam festgesetzten Verkaufspreisen der GmbH retrograd durch Abschläge ermittelt.

Sämtliche von der Familie N***** produzierten Weine werden durch die GmbH vertrieben, die einerseits die nicht selbst erzeugten Weine von den GesBR zukauf und im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an Wiederverkäufer verkauft, andererseits von den GesBR erzeugte Weine an Letztverbraucher in Namen und auf Rechnung der jeweiligen GesBR verkauft, worauf auf den Rechnungen der GmbH gesondert hingewiesen wird.

Die GesBR stellen am Monatsende eine Rechnung an die GmbH für Weine, die bei der GmbH an Wiederverkäufer verkauft werden. Die von der GmbH für die GesBR verkauften Weine an Letztverbraucher werden monatlich auf den jeweiligen Verrechnungskonten als Gutschrift erfasst. Gleichzeitig stellt die GmbH monatlich jeder GesBR eine Provisionsrechnung für die Verkäufe an Letztverbraucher aus. 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.

Die GesBR betreiben selbst keine Werbung bzw. setzen selbst keine Marketinginitiativen. Die Vermarktung des Weines erfolgt unter dem einheitlichen Namen „Weingut N*****“. Der Internetauftritt unter der Website www.weingutN*****.at enthielt bis Anfang 2012 keinerlei Hinweise auf die unterschiedlichen Unternehmen, aktuell werden die GesBR und die GmbH auf der Website dargestellt. Der Onlineshop listet die angebotenen Weine ohne

Hinweis auf das produzierende Unternehmen auf. Auch die Preislisten in Papierform für den wesentlich bedeutenderen Verkauf an Wiederverkäufer enthalten keinerlei Vermerke auf die produzierenden Unternehmen. Das öffentliche Hinweisschild, bei Verkehrszeichen an einer Straßenkreuzung angebracht, lautet für alle Unternehmen auf „Weingut N*****“.

Hierbei ist anzumerken, dass etwa der Zusammenschluss von Winzern zu einer Genossenschaft, die aus den von den Winzern erzeugten Weintrauben Wein herstellt oder den von den Winzern erzeugten Wein unter einer gemeinsamen Marke vertreibt, nicht unüblich ist, ohne dass die einzelnen Winzer ihre Eigenschaft als selbständige landwirtschaftliche Erzeuger und damit als selbständige Unternehmer (Steuerpflichtige) verlieren, wobei auf die Zusammenarbeit zwischen Genossenschaftsmitgliedern und Genossenschaft dieselben strengen steuerlichen Regelungen wie auf die Zusammenarbeit zwischen Mitgliedern einer Familie - vor allem in Bezug auf die Üblichkeit der Geschäfte auch unter einander Fremden - anzuwenden sind.

Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung

Wie ausgeführt, folgte das Finanzamt jahre- und jahrzehntelang der Auffassung der Familie N*****, dass die Bewirtschaftung durch (zuletzt) vier eigene Steuersubjekte (Unternehmer) erfolge, nämlich die zuletzt drei GesBR und die GmbH.

Im Jahr 2002 fand eine Betriebsprüfung aller damals bestehenden Betriebe der Familie N***** für die Jahre 1999 bis 2001 durch das Finanzamt Waldviertel statt. Hier kam es zu keiner Beanstandung in Bezug auf die Unternehmereigenschaft (Eigenschaft als Steuerpflichtiger) der drei GesBR. Im Zuge dieser Besprechungen mit dem Finanzamt wurde auch die Änderung in der Zusammenarbeit der Betriebe durch die Gründung einer GmbH ab dem Jahr 2001 erörtert.

Eine Nachschau über die Weinvorräte durch das Finanzamt bei den drei GesBR im Jahr 2005 ergab keine Beanstandungen.

Nunmehrige Auffassung der Finanzverwaltung

Als Ergebnis einer Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung, die im Jahr 2012 abgeschlossen wurde, geht die Finanzverwaltung - rückwirkend ab dem Jahr 2005 - davon aus, dass sich die Mitglieder der Familie N***** im Lauf der Zeit nicht zu drei selbständigen GesBR zusammengeschlossen, sondern die Gesellschafter der drei GesBR ("Einzelgesellschaften") tatsächlich - jedenfalls ab dem Jahr 2005 - eine einzige GesBR ("Gesamtgesellschaft") gebildet haben. Die Familienmitglieder hätten sich konkludent zu einer einzigen GesBR zusammengeschlossen.

Es seien die Betriebe der einzelnen GesBR einander zwar nicht über- und untergeordnet, aber wirtschaftlich und organisatorisch eng verflochten. Die GesBR wirkten gemeinsam in

der Weinproduktion zusammen. Alle Maschinen und Betriebsmittel seien in einem einzigen Gebäudekomplex untergebracht, der Außenauftritt (gegenüber den Kunden) und die Vermarktung erfolge als "Weingut N*****", es gäbe keine eigene Werbung der GesBR, es gäbe keine Preisverhandlungen zwischen den GesBR und der GmbH, die Vinifizierung werde für alle Betriebe maßgebend von Martin N***** vorgenommen, alle GesBR werden von Martin N***** vertreten, bei der Vermarktung stehe die Person Martin N***** als Winzer im Vordergrund. "Beim Verkauf des Weines ist es unerheblich, wer auf der Rücketikette steht. Entscheidend ist, dass er von Martin N***** stammt. Dies zeigt sich auch darin, dass es keinen Unterschied in der Preisgestaltung gibt. Der Kunde will einen 'N*****-Wein', für den Martin N***** seit Jahrzehnten hauptverantwortlich zeichnet, und nicht einen Wein von seiner Mutter oder seinem Bruder, die marketingmäßig nicht in Erscheinung treten." Es sprächen "die äußeren Umstände dafür, dass - ungeachtet der 'Zerlegung' des wirtschaftlichen Engagements in verschiedene Personengesellschaften - insgesamt eine einzige Einkunftsquelle vorliegt, deren Ergebnis den beteiligten Gesellschaftern der verschiedenen Personengesellschaften unmittelbar zuzurechnen ist."

Umsatzsteuerlich bestehen für das Finanzamt seit der Prüfung im Jahr 2012 rückwirkend ab dem Jahr 2005 zwei Unternehmer (Steuerpflichtige), nämlich eine aus den Gesellschaftern der "Einzelgesellschaften" gebildete "Gesamtgesellschaft" als GesBR sowie die GmbH. Gegenüber der "Gesamtgesellschaft" (Bescheidadressaten: alle Gesellschafter der "Einzelgesellschaften") und der GmbH wurde jeweils Umsatzsteuer festgesetzt, die den "Einzelgesellschaften" vergebene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde mit Bescheiden vom 18. 7. 2012 mit Datum 19. 7. 2012 jeweils begrenzt. Ertragsteuerlich wurden die Einkünfte der "Gesamtgesellschaft" einheitlich festgestellt und auf die Gesellschafter verteilt, hinsichtlich der "Einzelgesellschaften" unterblieb eine Gewinnfeststellung. Für die "Gesamtgesellschaft" wurde von Amts wegen ein Vertreter bestellt. Die GmbH wurde als Kapitalgesellschaft gesondert veranlagt.

Auffassung der Beschwerdeführer

Die Gründung der einzelnen GesBR sei - siehe die historische Entwicklung - zu unterschiedlichen Zeitpunkten und aus unterschiedlichen Motiven erfolgt. Jeder Gesellschafter der "Einzelgesellschaften" habe schriftlich an Eides statt ausdrücklich erklärt, keine "Gesamtgesellschaft" bilden zu wollen. Entgegen den ausdrücklichen Gesellschaftererklärungen könne keine einheitliche GesBR konkludent entstehen.

Rechtlich sei für das konkludente Vorliegen einer GesBR die Vereinigung von Arbeitsleistung und Kapital zum gemeinsamen Nutzen erforderlich. Gerade dies sei hier nicht der Fall, Betriebsmittel seien ebenso wie die Einnahmen und Ausgaben bei den drei GesBR getrennt. Es gäbe kein gemeinsames Betriebsvermögen der "Gesamtgesellschaft". Die Synergieeffekte durch den Auftritt als gemeinsame Marke

"N****" könnten nicht als auf gemeinsame Rechnung gerichtete Zusammenarbeit gesehen werden, wenn tatsächlich auf eine durchgehende Trennung zwischen den "Einzelgesellschaften" geachtet werde. Die gemeinsame Nutzung von Anlagen im Wege einer Maschinengemeinschaft sei auch zwischen einander Fremden üblich und führe nicht zu einer Gesellschaftsbildung.

Die GesBR seien als solche sehr wohl nach außen aufgetreten, nämlich einkaufsseitig und gegenüber öffentlichen Stellen, aber - durch die Angabe der jeweiligen GesBR in der gesetzlich vorgesehenen Form auf den Flaschenetiketten - auch absatzseitig gegenüber den Weinkäufern. Hingegen sei eine "Gesamtgesellschaft" als solche weder einkaufsseitig noch absatzseitig und auch nicht gegenüber öffentlichen Stellen aufgetreten.

Rechtsgrundlagen

Unionsrecht

Die maßgebenden Bestimmungen der **Sechsten Richtlinie** des Rates (77/388/EWG) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Sechste Richtlinie) lauten:

Artikel 4

(1) *Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.*

(2) *Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.*

(3) *Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:*

a) *die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung dieses Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff „dazugehöriger Grund und Boden“ festlegen.*

Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, z. B. den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung, oder den Zeitpunkt zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern diese Zeiträume fünf bzw. zwei Jahre nicht überschreiten.

Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk;

b) die Lieferung von Baugrundstücken.

Als Baugrundstücke gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff „selbständig“ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

...

Artikel 25

Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger

(1) Die Mitgliedstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 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 Artikel anwenden.

(2) Im Sinne dieses Artikels gelten als

- "landwirtschaftlicher Erzeuger" ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines nachstehend definierten Betriebs ausübt;

- "landwirtschaftlicher, forstwirtschaftlicher oder Fischereibetrieb" die Betriebe, die in dem einzelnen Mitgliedstaat im Rahmen der in Anhang A genannten Erzeugertätigkeiten als solche gelten;

- "Pauschallandwirt" ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der unter die in Absatz 3 und den folgenden Absätzen vorgesehene Pauschalregelung fällt;

- "landwirtschaftliche Erzeugnisse" die Gegenstände, die aus den in Anhang A aufgeführten Tätigkeiten hervorgehen und die von den landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetrieben des einzelnen Mitgliedstaats erzeugt werden;

- "landwirtschaftliche Dienstleistungen" die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs vorgenommen werden;
- "Mehrwertsteuer-Vorbelastung" die Mehrwertsteuer-Gesamtbelastung, die auf den Gegenständen und Dienstleistungen ruht, welche von der Gesamtheit aller der Pauschalregelung unterliegenden landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und Fischereibetriebe jedes Mitgliedstaats bezogen worden sind, soweit diese Steuer bei einem der normalen Mehrwertsteuerregelung unterliegenden landwirtschaftlichen Erzeuger nach Artikel 17 abzugsfähig sein würde;
- "Pauschalausgleich-Prozentsätze" die Prozentsätze, die die Mitgliedstaaten nach Absatz 3 festsetzen und in den in Absatz 5 genannten Fällen anwenden, damit die Pauschallandwirte den pauschalen Ausgleich der Mehrwertsteuer-Vorbelastung erlangen;
- "Pauschalausgleich" der Betrag, der sich aus der Anwendung des in Absatz 3 vorgesehenen Pauschalausgleich-Prozentsatzes auf den Umsatz des Pauschallandwirts in den in Absatz 5 genannten Fällen ergibt.

(3) Die Mitgliedstaaten legen bei Bedarf die Pauschalausgleich-Prozentsätze fest und teilen, bevor sie diese Sätze anwenden, der Kommission ihre Höhe mit. Diese Prozentsätze werden an Hand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt. Sie dürfen nicht dazu führen, daß die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen. Die Mitgliedstaaten können diese Prozentsätze bis auf Null herabsetzen. Die Prozentsätze können auf einen halben Punkt ab- oder aufgerundet werden.

Die Mitgliedstaaten können die Höhe der Pauschalausgleich-Prozentsätze für die Forstwirtschaft, die einzelnen Teilbereiche der Landwirtschaft und die Fischerei unterschiedlich festlegen.

(4) Die Mitgliedstaaten können die Pauschallandwirte von den Pflichten befreien, die den Steuerpflichtigen nach Artikel 22 obliegen.

(5) Die in Absatz 3 vorgesehenen Pauschalausgleich-Prozentsätze werden auf den Preis - ohne Steuer - der landwirtschaftlichen Erzeugnisse angewendet, die Pauschallandwirte an Steuerpflichtige geliefert haben, die keine Pauschallandwirte sind, und der landwirtschaftlichen Dienstleistungen, die sie an Steuerpflichtige erbracht haben, die keine Pauschallandwirte sind. Dieser Ausgleich schließt jeden weiteren Vorsteuerabzug aus.

(6) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, daß die Zahlung des Pauschalausgleichs geschieht:

a) entweder durch den steuerpflichtigen Abnehmer oder Leistungsempfänger. In diesem Fall darf der steuerpflichtige Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger nach den von den

Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten von der Mehrwertsteuer, die er zu entrichten hat, den Betrag des Pauschalausgleichs, den er den Pauschallandwirten gezahlt hat, abziehen;

b) oder durch den Fiskus.

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

(8) Bei den in Absatz 5 nicht genannten Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftlicher Dienstleistungen wird davon ausgegangen, daß die Zahlung des Pauschalausgleichs durch den Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger geschieht.

(9) Jeder Mitgliedstaat hat die Möglichkeit, bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger sowie diejenigen landwirtschaftlichen Erzeuger von der Pauschalregelung auszunehmen, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 Absatz 1 keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt.

(10) Jeder Pauschallandwirt hat nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht, für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 Absatz 1 zu optieren.

(11) Vor Ablauf des fünften Jahres nach Inkrafttreten dieser Richtlinie legt die Kommission dem Rat neue Vorschläge über die Anwendung der Mehrwertsteuer auf Umsätze von landwirtschaftlichen Erzeugnissen und Dienstleistungen vor.

(12) Machen die Mitgliedstaaten von der in diesem Artikel vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch, so legen sie die einheitliche Mehrwertsteuer-Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Systems der eigenen Mittel nach der gemeinsamen Berechnungsmethode des Anhangs C fest.

Die maßgebenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (**Mehrwertsteuerrichtlinie**) lauten:

Artikel 9

(1) Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

(2) Neben den in Absatz 1 genannten Personen gilt als Steuerpflichtiger jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert, das durch den Verkäufer oder durch den Erwerber

oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach einem Ort außerhalb des Gebiets eines Mitgliedstaats, aber im Gebiet der Gemeinschaft versandt oder befördert wird.

Artikel 10

Die selbstständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 schließt Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Artikel 11

Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend „Mehrwertsteuerausschuss“ genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.

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.

Nationales Recht

Die maßgebenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) lauten in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung:

Unternehmer, Unternehmen

§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

- 1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;*
- 2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische, Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.*

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,*
- Schlachthöfe,*
- Anstalten zur Müllbeseitigung und*
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie*
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.*

(4) Als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt auch

- 1. die Tätigkeit der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände, der Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 des Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBI. Nr. 200/1967, sowie der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens, soweit diese im Rahmen der Mutterschafts-, Säuglings- und Jugendfürsorge, der allgemeinen Fürsorge (Sozialhilfe), der Kriegsopfersversorgung, der Behindertengesetze oder der Blindenhilfegesetze tätig werden;*
- 2. (Anm.: aufgehoben durch BGBI. Nr. 201/1996)*
- 3. (Anm.: aufgehoben durch BGBI. Nr. 201/1996)*
- 4. die Tätigkeit des Bundes, soweit sie in der Duldung der Benützung oder der Übertragung der Eisenbahninfrastruktur besteht.*

(5) *Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt*

1. *die von Funktionären im Sinne des § 29 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 in Wahrnehmung ihrer Funktionen ausgeübte Tätigkeit;*
2. *eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).*

(6) *Als Unternehmer gilt auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gemäß § 22 Z 1 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen.*

§ 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.

Zur Buchführungspflicht bestimmt die Bundesabgabenordnung (BAO):

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. (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 (§ 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.

Zu den Vorlagefragen

Zur Frage 1

Nach § 1175 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) entsteht eine Erwerbsgesellschaft (GesBR), wenn zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Arbeitsleistung und ihr Kapital zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen. Ein solcher Vertrag kann konkludent geschlossen werden. Ob durch das Zusammenwirken zweier oder mehrerer Personen schlüssig eine Erwerbsgesellschaft bürgerlichen Rechts errichtet wurde, kann immer nur nach den Umständen des Einzelfalles beurteilt werden (vgl. OGH 13. 8. 1998, 2 Ob 197/98d, ECLI:AT:OGH0002:1998:0020OB00197.98D.0813.000 u. a.). Die GesBR ist zwar zivilrechtlich nicht rechtsfähig, kann aber - wenn sie als Unternehmer anzusehen ist - steuerrechtlich parteifähig (Steuerpflichtiger) sein. Ab Überschreiten eines bestimmten umsatzbezogenen Schwellenwertes ist eine ein Unternehmen betreibende GesBR zur Umwandlung in eine Offene Gesellschaft (OG) oder in eine Kommanditgesellschaft (KG) und zur Eintragung in das Firmenbuch verpflichtet (§ 8 Abs. 3 Unternehmensgesetzbuch (UGB) i. V. m. § 189 Abs. 1 UGB).

Lehre und Rechtsprechung zufolge besitzt nach nationalem Recht die Fähigkeit, Unternehmer (Steuerpflichtiger) zu sein, unabhängig von seinem zivilrechtlichen Status, jedes Gebilde, das als solches nach außen auftritt und selbständig Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sind dann Unternehmer, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 30. 1. 2014, 2013/15/0157, ECLI nicht verfügbar, m. w. N.). Subjekt der Umsatzsteuer kann demzufolge nur eine im Wirtschaftsleben nach außen auftretende Gesellschaft sein. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit nach nationaler Rechtsprechung ein in Erscheinung Treten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus (vgl. VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150, ECLI jeweils nicht verfügbar). Maßgebend ist das Auftreten nach außen (vgl. VwGH 30. 1. 2014, 2013/15/0157, ECLI nicht

verfügbar, m. w. N.). Fremdübliche Umsätze zwischen Familienangehörigen sind umsatzsteuerrechtlich wie Fremdumsätze zu behandeln.

Art. 4 der Sechsten Richtlinie (Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie) weist der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zu. Diese Vorschrift betrifft Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter (vgl. EuGH 11.7.1996, C-306/94, *Régie dauphinoise*, EU:C:1996:290; EuGH 26. 5. 2005, C-465/02, *Kretztechnik*, 0465/03, EU:C:2005:320; EuGH 26. 6. 2007, C-284/04, *T-Mobile Austria u. a.*, EU:C:2007:381; EuGH 13. 12. 2007, C-408/06, *Franz Götz*, EU:C:2007:789). Eine Tätigkeit wird im Allgemeinen als wirtschaftlich angesehen, wenn sie nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt (EuGH 26. 3. 1987, 235/85, *Kommission/Niederlande*, EU:C:1987:161).

Unionsrechtlich ist die Behandlung eng verbundener, aber nebengeordneter Personengesellschaften als einen einzigen Unternehmer (Steuerpflichtigen) dann zulässig, wenn zuvor eine Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses im Sinne von Art. 29 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 389 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erfolgt ist.

Der Unabhängige Finanzsenat, der Vorgänger des Bundesfinanzgerichts, hat entschieden, dass mangels einer derartigen Konsultation durch Österreich das nationale Recht unionsrechtskonform so auszulegen sei, dass ertragsteuerlich jeweils eigenständige Mitunternehmerschaften nicht einen einzigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmer bilden, auch wenn an den Personenvereinigungen dieselben Gesellschafter mit denselben Beteiligungsverhältnissen beteiligt sind und eine einheitliche Willensbildung - beides in den gegenständlichen Verfahren hier nicht gegeben - erfolgt. Es liegen vielmehr eigenständige Unternehmer vor (UFS 5. 6. 2007, RV/1111-W/05, ECLI nicht verfügbar).

Der UFS hat auch verneint, dass ein von Ehegatten als GesBR geführter Weinbaubetrieb und der Weinhandelsbetrieb eines der Ehegatten ein einheitliches Unternehmen (einen einzigen Steuerpflichtigen) bilden, wenn Weinbaubetrieb und Weinhandelsbetrieb nach außen zwar ähnlich, aber doch unterschiedlich auftreten (UFS 18. 12. 2008, RV/1415-W/07, ECLI nicht verfügbar).

Der Gerichtshof der Europäischen Union hat die Ansicht vertreten, die Zugehörigkeit zu einem Weltkonzern, der nach außen unter einem einzigen Namen auftritt, sei für die Frage, ob eine diesem Konzern zugehörige Gesellschaft Mehrwertsteuerpflichtiger ist, unbedeutlich (EuGH 20. 6. 1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, EU:C:1991:268).

Im gegenständlichen Fall verneint die Finanzverwaltung (ab dem Jahr 2005) das Vorliegen eigenständiger Personenvereinigungen ("Einzelgesellschaften") und geht vielmehr von einer einzigen einheitlichen Personenvereinigung ("Gesamtgesellschaft") der Gesellschafter der drei GesBR aus (bis zum Jahr 2005 wurden die Personenvereinigungen jeweils als eigenständige Unternehmer anerkannt).

Umsatzsteuerlich stellt die Frage, ob die drei GesBR, die jeweils die Tätigkeit eines Winzers und damit eines landwirtschaftlichen Erzeugers, somit eine wirtschaftliche

Tätigkeit, ausüben, gegenüber öffentlichen Stellen und einkaufsseitig nach außen eigenständig auftreten, weitgehend über jeweils eigene Betriebsmittel verfügen und nach dem Willen der jeweiligen Gesellschafter eigene Personenvereinigungen mit jeweils eigener Willensbildung sein sollen, als drei selbständige Unternehmer anzusehen sind, wenn - wie oben beschrieben - die Gesellschafter der Personenvereinigungen einer einzigen Familie angehören, eine enge Zusammenarbeit der Personenvereinigungen erfolgt, die Betriebsmittel in geringem Umfang gemeinsam genutzt werden und ihre landwirtschaftlichen Erzeugnisse zum Großteil über eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile von den Mitgliedern der Personenvereinigungen sowie weiteren Familienangehörigen gehalten werden, unter einer gemeinsamen Marke vertrieben werden.

Zur Frage der für die Eigenschaft als Steuerpflichtiger erforderlichen Selbständigkeit beim Zusammenschluss natürlicher Personen zu einem oder mehreren Steuerpflichtigen im Sinne der Sechsten Richtlinie bzw. der Mehrwertsteuerrichtlinie in einem Fall wie dem gegenständlichen ist Rechtsprechung des EuGH nicht ersichtlich.

Zur Frage 2

Wenn das Vorliegen dreier eigenständiger Unternehmer (Steuerpflichtiger) verneint wird, stellt sich die Frage, wer dann einheitlicher Unternehmer (Steuerpflichtiger) ist.

a)

Denkbar wäre zunächst, als einheitlichen Unternehmer (Steuerpflichtigen) nur die Kapitalgesellschaft, die Wein-Gut N***** GmbH, anzusehen. Diese tritt unstrittig absatzseitig nach außen in Erscheinung, die Bezeichnung "Wein-Gut N*****" bzw. "Weingut N*****" lässt gegenüber den Letztverbrauchern vordergründig auf einen einheitlichen Betrieb schließen.

Gegen das Vorliegen bloßer "Innengesellschaften", die als solche nicht Unternehmer (Steuerpflichtige) sind, spricht bei den drei GesBR freilich, dass diese sehr wohl als solche vor allem gegenüber öffentlichen Stellen und einkaufsseitig nach außen auftreten, aber auch absatzseitig gegenüber Letztverbrauchern.

b)

Die Finanzverwaltung sieht einen Zusammenschluss der Gesellschafter der drei GesBR ("Einzelgesellschaften") zu einer einzigen Personenvereinigung ("Gesamtgesellschaft") als Unternehmer (Steuerpflichtigen) an.

Nun tritt diese "Gesamtgesellschaft" unstrittig als solche - anders als die "Einzelgesellschaften" oder die GmbH - weder gegenüber öffentlichen Stellen noch einkaufsseitig auf.

Absatzseitig tritt die "Gesamtgesellschaft" - freilich ebenso wie die "Einzelgesellschaften" - vor allem gegenüber der Kapitalgesellschaft auf, wobei - anders als die Einzelgesellschaften - die "Gesamtgesellschaft" gegenüber den Letztverbrauchern in keiner Weise als landwirtschaftlicher Erzeuger in Erscheinung tritt (auf den Weinettiketten sind als Erzeuger die "Einzelgesellschaften" oder die Kapitalgesellschaft angegeben, der Letztverbraucher verkauf erfolgt im Namen und auf Rechnung der "Einzelgesellschaften").

c)

Schließlich wäre denkbar, als einheitliche Unternehmerin (Steuerpflichtige) ein Gebilde anzunehmen, dass sich - vergleichbar zivilrechtlich etwa einer GmbH & Co KG - sowohl aus der Kapitalgesellschaft als auch aus den Gesellschaftern der drei GesBR zusammensetzt.

Dies würde im Innenverhältnis voraussichtlich den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommen, wenn die Eigenständigkeit der drei GesBR verneint wird.

Allerdings tritt ein derartiges Gebilde weder einkaufsseitig noch absatzseitig auf, es sei denn, man sieht als wesentlich für den Außenauftakt nur die gemeinsame Marke ("N*****" bzw. "Weingut N*****") an und ignoriert den jeweiligen Außenauftakt der drei GesBR und der GmbH.

Zur Frage 3

Bis zur Prüfung durch die Großbetriebsprüfung, die im Jahr 2012 abgeschlossen wurde und die vor dem Bundesfinanzgericht angefochtenen Bescheide nach sich zog, sah die Finanzverwaltung die drei GesBR - wie die GmbH - als eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) an. Dies erfolgte nicht allein auf Grund der Angaben der Gesellschafter, sondern es wurden die GesBR auch vor 2012 abgabenbehördlichen Prüfungen unterzogen.

Mit den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden wurde den drei GesBR rückwirkend ab dem Jahr 2005 die Eigenschaft als Unternehmer (Steuerpflichtiger) aberkannt. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde allerdings erst dem dem Bescheidatum folgenden Tag - 19. 7. 2012 - befristet.

Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offen bleiben kann (vgl. EuGH 8. 5. 2008, C-95/07 und C-96/07, *Ecotrade*, ECLI:EU:C:2008:267).

Hat die Behörde auf Grund der ihr von einem Unternehmen übermittelten Angaben festgestellt, dass diesem die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuzerkennen sei, kann dem Unternehmen diese Stellung ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht wegen des Eintritts oder des Nichteintritts bestimmter Ereignisse nachträglich aberkannt werden (vgl. etwa EuGH 8. 6. 2000, C-400/98, *Brigitte Breitsohl*, EU:C:2000:304). Derartige Feststellungen zu den Unternehmen hat das Finanzamt Waldviertel ursprünglich getroffen.

Andererseits hat der Gerichtshof auch die Auffassung vertreten, es sei in Ausnahmefällen zulässig, innerhalb der Verjährungsfrist für einen bestimmten Zeitraum eine erneute Prüfung vorzunehmen, wenn zusätzliche Informationen, die den Steuerprüfern zum Zeitpunkt der Prüfung nicht bekannt waren, zutage treten, die sich auf die Prüfungsergebnisse auswirken (vgl. EuGH 6. 2. 2014, C-424/12, *SC Fatorie SRL*, ECLI:EU:C:2014:50).

Im Hinblick auf die Judikatur des Gerichtshofes zu den Grundsätzen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit (vgl. etwa EuGH 8. 6. 2000, C-400/98, *Brigitte Breitsohl*, EU:C:2000:304 oder EuGH 21. 2. 2006, *Halifax u. a.*, EU:C:2006:121) erscheint es fraglich, ob im Fall einer zutreffenden nunmehrigen Verneinung der Eigenschaft als Unternehmer (Steuerpflichtiger) diese a) rückwirkend, b) nur für die Zukunft oder c) überhaupt nicht erfolgen darf.

Zur Frage 4

Wirtschaftlich geht es in den beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren in Bezug auf die Umsatzsteuer im Ergebnis darum, ob die drei GesBR - so diese steuerrechtlich Unternehmer sind - die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in Anspruch nehmen dürfen.

Die unionsrechtliche Pauschalregelung für die Landwirtschaft ermöglicht es den Mitgliedstaaten, 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 (vgl. EuGH 26. 5. 2005, C-43/04, *Stadt Sundern*, EU:C:2005:324) und das Ziel eines Ausgleichs der Mehrwertsteuer-Vorbelastung (vgl. EuGH 15. 7. 2004, C-321/02, *Harbs*, EU:C:2004:447; EuGH 8. 3. 2012, C-524/10, *Kommission/Portugal*, EU:C:2012:129). Die vorgesehene Pauschalregelung darf nur angewandt werden, soweit dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist (vgl. EuGH 15. 7. 2004, C-231/02, *Harbs*, EU:C:2004:447).

§ 22 UStG 1994 sieht eine Pauschalbesteuerung nichtbuchführungspflichtiger Unternehmer, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, vor.

Die drei GesBR ("Einzelgesellschaften") wären jeweils für sich nicht buchführungspflichtig, da die in § 22 UStG 1994 in Verbindung mit § 125 Abs. 1 BAO vorgesehenen Umsatz- und Einheitswertgrenzen von diesen nicht überschritten werden.

Hingegen ist die Kapitalgesellschaft Wein-Gut N***** GmbH kraft Rechtsform (§ 124 BAO in Verbindung mit § 189 Abs. 1 Z 1 Unternehmensgesetzbuch - UGB) rechnungslegungspflichtig (buchführungspflichtig) und kommt nach herrschender Ansicht für diese die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung jedenfalls nicht in Betracht.

Auch eine aus den Gesellschaftern der drei GesBR gebildete "Gesamtgesellschaft" würde ebenso wie ein aus der GmbH und den den Gesellschaftern der drei GesBR bestehendes Gebilde infolge seiner Größe die Buchführungsgrenzen überschreiten und könnte daher nach nationalem Recht die Pauschalbesteuerung für Land- und Forstwirte nicht in Anspruch nehmen.

Hingegen sieht das nationale Recht den Ausschluss bloß wirtschaftlich eng zusammenarbeitender Landwirte bzw. eng verbundener, aber nebengeordneter Personengesellschaften von der Pauschalierung nicht vor.

Es stellt 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. Der Gerichtshof hat in bestimmten besonderen Ausnahmefällen sich aus der Sechsten Richtlinie bzw. der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebende Rechte der Steuerpflichtigen versagt, auch wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen (vgl. EuGH 18. 12. 2014, C-131/13, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti*, EU:C:2014:2455).

Es könnte bei Bejahung der Eigenschaft als Unternehmer (Steuerpflichtige) der drei GesBR 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. Daher könnten hier die Voraussetzungen des Art. 25 Abs. 1 Sechste Richtlinie bzw. des Art. 296 Abs. 1 Mehrwertsteuerrichtlinie für die Abweichung von der normalen Mehrwertsteuerregelung nicht gegeben sein.

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.

Rechtsprechung des EuGH zur Inanspruchnahme der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung durch drei wirtschaftlich eng zusammenarbeitende Personengesellschaften, die im Falle einer Zusammenlegung dieser Gesellschaften die Pauschalierung nicht in Anspruch nehmen könnten, ist nicht ersichtlich.

Zu Frage 5

Falls die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger für die drei Personenvereinigungen ausgeschlossen sein sollte, stellt sich analog zu Frage 3 die Frage, ob dieser Ausschluss a) rückwirkend, b) erst für die Zukunft oder c) infolge bisheriger Anerkennung als Pauschallandwirte überhaupt nicht wirksam ist? Gerade ein rückwirkender Ausschluss könnte bedeuten, dass insbesondere für das Recht auf Vorsteuerabzug wesentliche Belege nicht oder nicht mehr vorhanden sind bzw. in der Pauschalbesteuerung enthaltene Vorsteuern für Investitionen aus Vorperioden - die in der früheren Pauschalierung aufgegangen sind und nicht gesondert vergütet wurden - wirtschaftlich verloren gehen.

Information für die Parteien

Beschluss der Einholung einer Vorabentscheidung

Der Entwurf des gegenständlichen Vorabentscheidungsersuchens wurde den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens am 12. 5. 2015 in Wahrung des Parteiengehörs insbesondere im Hinblick auf die darin enthaltenen Sachverhaltsfeststellungen zur Kenntnis gebracht und eine Frist zur allfälligen Äußerung bis 12. 6. 2015 gesetzt.

Nach Fristablauf, mit E-Mail vom 19. 6. 2015, und in der mündlichen Verhandlung vom 23. 6. 2015 hat die Vertreterin der Beschwerdeführer eine Änderung der Formulierung der Frage 1 in Bezug auf die Verwendung eigener Betriebsmittel angeregt.

Dieser Anregung kommt das Bundesfinanzgericht inhaltlich in verkürzter Form - wie im Spruch ersichtlich - nach.

Soweit die Vertreterin der Beschwerdeführer in dieser E-Mail und in ihren Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom 23. 6. 2015 eine Unzulässigkeit des gegenständlichen Vorabentscheidungsersuchens aus Punkt I. 7. der Empfehlungen an die nationalen Gerichte bezüglich der Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen (6. 11. 2012, 2012/C 338/01, von der Vertreterin der Beschwerdeführer wurde eine bereits mehrfach geänderte Vorfassung zitiert) abzuleiten vermeint, ist diese darauf zu verweisen, dass der Gerichtshof in diesem Verfahren weder zur Entscheidung über Tatsachenfragen, die im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits aufgeworfen werden, noch über

Meinungsverschiedenheiten bezüglich der Auslegung oder Anwendung des nationalen Rechts angerufen wird. Dies hat die Vertreterin der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung schließlich auch eingeräumt. Die Anwendung der Rechtsansicht des Gerichtshofes auf die beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahren ist in weiterer Folge - von niemandem bestritten - Sache des vorlegenden Gerichts.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht der Auffassung, dass die Auslegung des Unionsrechts im gegenständlichen Fall keinen Zweifel im Sinne von EuGH 6. 10. 1982, C-283/81, *CILFIT*, ECLI:EU:C:1982:335 übrig lässt. Die Vertreterin der Beschwerdeführer stellt die mit keinem einzigen Urteil des EuGH belegte bloße Behauptung in den Raum, die Auslegung des Unionsrechtes lasse keinen Zweifel offen. In der mündlichen Verhandlung konnte die Vertreterin der Beschwerdeführer kein einziges einschlägiges Urteil nennen. Dass der EuGH bislang vergleichbare Rechtsfragen zur Unternehmereigenschaft von Erwerbsgesellschaften und zur land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung entschieden hat, ist nicht ersichtlich. Diesbezüglich ist auf die Ausführungen zu den einzelnen Fragen zu verweisen.

Soweit die Vertreterin der Beschwerdeführer vermeint, unabhängig von der Entscheidung des EuGH sei ihren Beschwerden in Anwendung für sie günstigeren nationalen Rechts bzw. bisheriger Judikatur des nationalen Höchstgerichts Folge zu geben, ist darauf zu verweisen, dass das nationale Recht ausdrückliche und eindeutige Regelungen für den gegenständlichen Fall nicht enthält und die dort enthaltenen Bestimmungen über den Unternehmer (§ 2 UStG 1994) und die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung (§ 22 UStG 1994) daher unionsrechtskonform auszulegen sind. Diese Auslegung des nationalen Rechts hat richtlinienkonform zu erfolgen (vgl. etwa VwGH 30. 10. 2014, 2011/15/0123, ECLI nicht verfügbar). Die Rechtsansicht des EuGH wird daher im weiteren Verfahren der Auslegung des nationalen Rechts zugrunde zu legen sein.

Ob in anderen Fallkonstellationen nationale Gerichte von einem Vorabentscheidungsersuchen Abstand genommen haben, präjudiziert das gegenständliche Verfahren nicht.

Die belangte Behörde hat in der mündlichen Verhandlung vom 23. 6. 2015 erklärt, weiterhin an ihrer Rechtsauffassung festzuhalten, sodass auch keineswegs Einvernehmen in der rechtlichen Beurteilung durch die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht.

Es ist daher gemäß Art. 267 AEUV der EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung zu befassen.

Unzulässigkeit von Rechtsmitteln

Gegen diesen verfahrensleitenden Beschluss ist gemäß § 88a Abs. 3 VfGG eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof und gemäß § 25a Abs. 3 VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

Verfahren vor dem EuGH

In Vorabentscheidungsverfahren trägt der EuGH hinsichtlich der Vertretung der Parteien des Ausgangsrechtsstreits den vor dem vorlegenden Gericht geltenden Verfahrensvorschriften Rechnung. Jede Person, die vor dem Bundesfinanzgericht befugt ist, eine Partei zu vertreten, kann sie daher auch vor dem Gerichtshof vertreten. Da die Bundesabgabenordnung im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht keine Vertretung vorschreibt, können die Parteien des Ausgangsrechtsstreits selbst schriftliche und mündliche Ausführungen machen.

Hält eine Partei es für erforderlich, dass ihre Identität oder bestimmte sie betreffende Angaben im Rahmen einer beim EuGH anhängigen Rechtssache vertraulich behandelt werden, kann sie sich an den EuGH wenden, damit dieser die betreffende Rechtssache gegebenenfalls vollständig oder teilweise anonymisiert. Ein solches Ersuchen muss allerdings, um wirksam zu sein, so rasch wie möglich gestellt werden.

Zu Details des Verfahrens vor dem EuGH siehe die im Amtsblatt der Europäischen Union vom 31. 1. 2014, L 31/1, verlautbarten Praktischen Anweisungen für die Parteien in den Rechtssachen vor dem Gerichtshof (abrufbar unter http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7031/).

Wien, am 29. Juni 2015