



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten Berufungssenat, und zwar durch Hofrat Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden und Oberrat Dr. Karl Zepitsch, Kammerrat Karl Studeregger und Ing. Mag. Dr. Martin Jilch, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, über die Berufungen der D. KEG (vormals D. OEG), Weinhandel, PLZ H., H.-Straße, vertreten durch Mag. Ottilie Reinfeld, Steuerberater, 7301 Deutschkreutz, Hauptstraße 38, gegen Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vertreten durch Oberrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001, Umsatzsteuer für das Jahr 2002 (Berufung ursprünglich gerichtet gegen Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 8/2002) sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2003 (Berufung ursprünglich gerichtet gegen Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1/2003), nach der am 31. Mai 2007 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Eisenstadt durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1.1 Verfahren vor dem Finanzamt

1.1.1 Außenprüfung

Bei der Berufungswerberin, der D. OEG, in weiterer Folge Bw. genannt, fand unter anderem hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 gemäß § 147 Abs. 1 BAO eine Betriebsprüfung statt.

An der Bw. sind zu jeweils 50% beteiligt A. D. und B. C. D..

In Tz. 15 des über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO erstatteten Berichtes wird „Zur Umsatzsteuer“ ausgeführt:

„Personengesellschaften, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, sind als einheitlicher Unternehmer anzusehen, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen Gesellschaften gleich ist und die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen Gesellschaftern gewährleistet ist. Demgemäß können somit zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb B. C. (gemeint wohl: und A.) D. und dem Betrieb D. OEG keine Umsätze, sondern nur Innenumsätze getätigt werden.

Nichtabzugsfähige Vorsteuer lt. BP 2001: 74.400,00 S.“

Dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung lassen sich folgende Informationen entnehmen:

Einem Auszug aus dem Firmenbuch zufolge sind an der D. OEG mit Geschäftsanschrift PLZ H., H.-Straße zu je 50% A. D. und B. C. D. beteiligt. Laut Gewerberegister verfügt die D. OEG über die Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe nach § 124 Z 11 GewO 1994, eingeschränkt auf den Handel mit Wein und Weintrauben.

Bemerkt wird, dass die D. OEG vom Finanzamt Eisenstadt im Jahr 2000 ebenfalls geprüft wurde, und zwar unter anderem hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998, wobei keine Feststellungen getroffen wurden, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Bemessungsgrundlagen geführt hätten.

1.1.2 Bescheide in Anschluss an die Außenprüfung

Mit Datum 12. Dezember 2003 erließ das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart unter anderem einen Umsatzsteuerbescheid 2001, dem ein Gesamtbetrag der Vorsteuern von 23.333,21 € zugrunde liegt, einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2002, dem ein Gesamtbetrag der Vorsteuern von 1.364,96 € zugrunde liegt und einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2003, dem ein Gesamtbetrag der Vorsteuern von 510,10 € zugrunde liegt. Als Begründung wird in diesen Bescheiden jeweils auf den Prüfungsbericht verwiesen.

1.1.3 Berufung

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 9. Jänner 2004 Berufung wie folgt.

"Tatbestand: Aufgrund einer Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 und einer Umsatzsteuersonderprüfung für 1/2002 bis 8/2003 wurden folgende Umsatzsteuernachforderungen festgesetzt:

<i>U 1/2003</i>	<i>€</i>	<i>6000,00</i>
<i>U 8/2002</i>	<i>€</i>	<i>1744,15</i>
<i>U 2001</i>	<i>€</i>	<i>5406,86</i>

Diese Nachforderungen an Umsatzsteuer ergaben sich daraus, dass in diesen Zeiträumen von dem pauschalierten Weinbaubetrieb D. B. C. und D. A. St.Nr. x Weinverkäufe an die D. OEG durchgeführt wurden. Diese Umsatzsteuer wurde von der D. OEG als Vorsteuer geltend gemacht.

Im Zuge der Betriebsprüfung und der USt-Sonderprüfung wurde nun die Meinung vertreten, dass es sich bei diesen Umsätzen um Innenumsätze handelt und daher keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen ist. Die D. OEG hätte keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus diesen Weinzukäufen. (Frau D. B. C. und Herr D. A. sind an der OEG je zu 50 % beteiligt. Die Gewinnaufteilung in der pauschalierten Landwirtschaft erfolgte mit je 50 % zwischen diesen beiden Personen.)

Begründung: Bei Innenumsätzen zwischen zwei Unternehmen ist es steuerlich neutral wenn keine Umsatzsteuer verrechnet wird. Der Lieferant hat keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen und dem Empfänger der Lieferung wird keine Umsatzsteuer verrechnet und dieser hat daher keinen Vorsteuerabzug.

Anders ist es aber bei der Lieferung zwischen einem pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb, der die Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG verrechnet und einem Betrieb, der die Umsatzsteuer nach der Regelbesteuerung abzuführen hat.

Handelt es sich dabei um zwei verschiedene Unternehmer, so kann der pauschalierte Landwirt für seinen selbst produzierten Wein 12 % Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Aufgrund der Regelung gem. § 22 UStG muss er die Umsatzsteuer aber nicht an das Finanzamt abführen. Der Empfänger der Lieferung als Unternehmer kann die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen. Beim pauschalierten Landwirt wird die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer mit den Vorsteuern aus dem Betrieb – die der pauschalierte Landwirt nicht geltend machen kann – gegen verrechnet. In diesem Fall ist die Umsatzsteuer ein neutraler Betrag der zu keinen Kosten für die beiden Unternehmer führt.

Im obigen Fall handelt es sich einerseits um den pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb D. B. C. und D. A., welcher bei der Umsatzsteuer unter § 22 UStG fällt und andererseits um den Handelsbetrieb D. OEG, der die Umsatzsteuer regelbesteuert. Es wurden Weinlieferungen vom pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb an den Handelsbetrieb durchgeführt.

Von der Betriebsprüfung wurde nun argumentiert, dass es sich in diesem Fall um Innenumsätze handelt, da im landwirtschaftlichen Betrieb die Gewinnaufteilung zwischen Frau D. B. C. und Herrn D. A. mit je 50 % erfolgte und an der D. OEG Frau B. D. und Herr A. D. auch mit je 50% beteiligt sind. Es wurde festgestellt, dass die in Rechnung gestellte 12 %ige Umsatzsteuer zu Unrecht verrechnet wurde und die Vorsteuern, welche die D. OEG beim Finanzamt geltend gemacht hat, wurden wieder storniert und der D. OEG angelastet.

Durch die Behandlung der Weinverkäufe als Innenumsätze ergibt sich aber eine steuerliche Benachteiligung bei der Umsatzsteuer für den pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb, wenn dieser die Umsatzsteuer nicht in Rechnung stellen darf. Gem. § 22 Abs. 1 UStG heißt es: "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".

Nun darf lt. BP bei den hier getätigten Umsätzen keine 12 %ige Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden, - wie kommt man zum Ausgleich der diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuer?

Es besteht in dieser Sache eine steuerliche Benachteiligung des pauschalierten Landwirtschaftsbetriebes gegenüber anderen Unternehmen, bei denen auch im Rahmen von "Innenumsätzen" die Umsatzsteuer kostenneutral ist. Ebenso ergibt sich in einem pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb beim Vergleich von „Innenumsätzen“ zu Leistungen gegenüber Dritten eine gravierende steuerliche Benachteiligung. Im zweiten Fall bei Lieferungen an Dritte Unternehmer kann er 12 % Umsatzsteuer verrechnen und hat in gleicher Höhe die Vorsteuer. Im ersten Fall bei Innenumsätzen darf er keine Umsatzsteuer verrechnen – wo erhält er die Vorsteuer?

Angesichts des Tatbestands der Gleichheit der Besteuerung ist hier für den pauschalierten Betrieb eine grobe Ungleichheit gegeben, welche jedenfalls zu beseitigen ist.

Antrag: Wir beantragen daher die Feststellungen der Betriebsprüfung und der Umsatzsteuer-sonderprüfung für den obigen Fall hinsichtlich der Steuergerechtigkeit nochmals zu überprüfen und der Verrechnung der 12 %igen Umsatzsteuer vor dem pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb D. B. C. und D. A. an die D. OEG zu ermöglichen und daher für die D. OEG den Vorsteuerabzug anzuerkennen."

1.1.4 Ermittlungsverfahren im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren

Mit Schreiben vom 30. Juli 2004 hielt das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart der Bw. vor:

„Das Erkenntnis des VwGH vom 17.4.1989, Zl. 88/15/0159 trifft zur Thematik "Innenumsätze" folgende Aussage:

Umsatzsteuerbare Leistungen innerhalb des Unternehmens, dh von einem Betrieb zum anderen Betrieb desselben Unternehmers, sind begrifflich nicht möglich, da Leistender und Leistungsempfänger hier dieselbe natürliche Person sind, wenn auch in der Lehre derartige innerbetriebliche Vorgänge als Innenumsätze bezeichnet werden, handelt es sich dennoch nur um einen innerbetrieblichen Austausch von Waren und Dienstleistungen zwischen diesen Betrieben, die jedoch nicht als Umsätze iSd UStG 1972 und damit als steuerbare Umsätze angesehen werden können. Denn sowohl Lieferungen als auch Leistungen setzen stets einen Leistungsaustausch zwischen einem Unternehmer und einer zweiten von ihm verschiedenen Person voraus. Daraus ergibt sich, dass es keine umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen haben kann, wenn wie im konkreten Fall Erzeugnisse des landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebes eines Unternehmers nicht im Rahmen dieses Betriebes, sondern in dem gleichfalls von diesem Unternehmer betriebenen Viehhandel und Schlachthof verwertet bzw veräußert werden.

Im konkreten Fall stellt sich daher die Frage, ob es sich um zwei Betriebe eines Unternehmers oder um zwei selbständige Unternehmen handelt.

Es müssten nach Ansicht des Finanzamtes einige Voraussetzungen erfüllt sein, um von zwei Unternehmen ausgehen zu können. (Die Beteiligungsverhältnisse sind ja in beiden Fällen identisch)

- *Organisatorische Geschlossenheit des jeweiligen Unternehmers*
- *Selbständigkeit der OEG gegenüber der pauschalierten Landwirtschaft*
- *Eigenständige Lebensfähigkeit der OEG*

Diese Voraussetzungen könnten sich u.a. aus folgenden Merkmalen ergeben.

- *Eigenes Anlagevermögen, Warenlager,*
- *unterschiedliches Warenangebot, Branchenungleichheit,*
- *örtliche Distanz zwischen den Unternehmen,*
- *selbständige Organisation,*
- *eigene Verwaltung, eigenes Personal, eigene Buchführung,*
- *eigene Rechnungen, eigene Preisgestaltung,*
- *eigener Kundenkreis, Werbetätigkeit, Gewerbeberechtigung,*

wobei hier sicherlich auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist.

Voraussetzung für das Vorliegen der OEG als unabhängiges Unternehmen ist daher, neben der organisatorischen Geschlossenheit und der eigenständigen Lebensfähigkeit, auch eine bestimmte Selbständigkeit gegenüber dem pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb.

Das Finanzamt ist daher der Ansicht, dass zur Klärung der Frage des Vorliegens von zwei unabhängigen Unternehmen noch einige Punkte offen sind. Sie werden daher ersucht, nachzuweisen:

- *Genaue Aufstellung des Anlage- sowie Umlaufvermögens*
- *Detaillierte Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens zu den jeweiligen Unternehmen*
- *Darstellung des zum jeweiligen Unternehmen gehörenden Warenangebotes, Leistungen etc.*
- *Beschreibung der Arbeitsaufgaben der familieneigenen, wie auch der familienfremden Angestellten /Arbeiterin in den jeweiligen Unternehmen*
- *Vorlage der gesonderten, eigenständigen Buch- und Rechnungsführung, Kostenrechnung, Preisgestaltung, sonst. org. Gestaltungen etc.*
- *Darlegung eines eigenen Kundenkreises und eigener Werbetätigkeit*
- *Genaue und nachvollziehbare Aufzählung bzw. Darstellung der Merkmale die nach außen hin das jeweilige Unternehmen ganz klar abgrenzbar und erkennbar machen*

Ein nach außen hin erkennbares selbständiges äußeres Erscheinungsbild ist aufgrund der bisherigen Unterlagen nicht nachvollziehbar.

Innerhalb mehrfach verlängerter Frist wurde dieser Vorhalt mit Schreiben vom 14. Februar 2005 wie folgt beantwortet:

"1. Aufstellung des Anlagevermögens und Umlaufvermögens

- a) *Das Anlagevermögen der OEG stellt sich laut beiliegendem Anlagenverzeichnis der Gesellschaft eindeutig dar. Es handelt sich dabei um den Zubau an Kellerräumen, Lagerräumen, einem Verkostungsraum und Büroraum, der in Jahren 1998 bis 2000 hergestellt wurde sowie diversen Kellereimaschinen, einigen Barriquefässern, einem PKW und einem LKW. Das Umlaufvermögen der OEG besteht hauptsächlich aus dem Weinbestand lt. beiliegendem Kellerbuch aus den zugekauften Trauben und Weinen.*
- b) *Die Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes wird von PLZ Hortischon, K-Gasse ausgeführt. Dort befinden sich die landwirtschaftlichen Gebäude, sowie eine Einstellhalle für die landwirtschaftlichen Maschinen und Geräte wie: 4 Traktoren samt Zubehör, Laubstutzgerät, Unkrautausputzmaschine, Pflug, Egge, Grubber, 2 Anhänger, Weingartenspritze, Kunstdüngerstreuer, Motorsäge für die Waldarbeit u.ä. Das Umlaufvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes besteht aus dem Wein der Trauben aus den eigenen Weingärten. Siehe auch beiliegendes Kellerbuch*

2. Waren und Leistungsangebot der beiden Unternehmen:

- a) In der pauschalierten Landwirtschaft wird Ackerbau und Weinbau betrieben. Die Erträge aus dem Ackerbau von 10 ha werden an das Lagerhaus oder ähnliche Betriebe verkauft. Die Erträge aus 12 ha Weingärten werden entweder als Trauben verkauft oder es wird der Wein im Gebinde (wie auch bei anderen Winzern üblich) an diverse Weinhändler verkauft. Ein Teil des Weines wurde in den Jahren 2000 bis 2003 auch an die D. OEG, die genauso wie fremde Händler mit Wein handelt, verkauft.

Kellerbuch von 2000 bis 2003 liegt bei.

- b) Die D. OEG handelt mit Wein: Es wurden in den Jahren 1999 bis 2003 folgende Mengen an Wein und Weintrauben zugekauft.

2003:

Fremde Winzer: Traubenzukauf	138.463 l
Zukauf Wein aus der pauschalierten Landwirtschaft	50.000 l
2002:	
Fremde Winzer: Traubenzukauf	73.765 l
Zukauf Wein aus der pauschalierten Landwirtschaft	0 l
2001	
Fremde Winzer: Traubenzukauf	114.550 l
Zukauf Wein aus der pauschalierten Landwirtschaft	82.000 l
2000	
Fremde Winzer: Traubenzukauf	94.410 l
Zukauf Wein aus der pauschalierten Landwirtschaft	0

Das Kellerbuch 2000 bis 2003 liegt bei

Die von der OEG zugekauften Trauben werden in der OEG verarbeitet und gelagert. Ein Teil des Weines wird im Betrieb direkt in Flaschen gefüllt und flaschenweise (2 Liter, 1 Liter, 0,75 Liter) verkauft.

Der andere Teil des Weines wird im Gebinde an Händler verkauft, wovon ein Teil an einen Stammkunden in die Schweiz verkauft wird.

3. Die Arbeitsaufgaben:

- Die Landwirtschaft wird von Herrn D. A. und Frau B. C. D. unter Mithilfe der erwachsenen Kinder und in den letzten Jahren auch mit Saisonarbeitern bearbeitet. Herr D. A. ist für die maschinelle Arbeit und Frau D. B. C. für die händische Arbeit in der Landwirtschaft und im Weinbau zuständig. Die Weinlese wird gemeinsam mit Familienmitgliedern und Arbeitern organisiert, die Trauben werden teilweise eingepresst und teilweise gleich verkauft.
- In der OEG werden zur Weinlese Trauben zugekauft und Herr D. A. übernimmt die angelieferten Trauben. Diese werden vorgegärt und gepresst. Die Weiterverarbeitung

zu Wein wird von Herrn D. A. gemeinsam mit Frau D. B. C. durchgeführt. Bei Bedarf helfen auch die Söhne mit. Die Abfüllung in Flaschen wird mittels einer automatischen Flaschenfüllanlage gemeinsam von Herrn D. und Frau D. unter Mithilfe der Kinder durchgeführt.

4. Gesonderte eigenständige Buch- und Rechnungsführung, Kostenrechnung, Preisgestaltung und sonst. org. Gestaltungen etc.

- In der pauschalierten Landwirtschaft werden die Verkaufsrechnungen entweder vom pauschalierten landwirtschaftlichen Betrieb erstellt oder bei Gebindeverkauf wird vom Käufer eine Gutschriftrechnung ausgestellt.

Die Einkaufsrechnungen werden in der pauschalierten Landwirtschaft teilweise gesondert verwahrt.

- Im Zug der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 wurde Einsicht in die Buch- und Rechnungsführung der OEG genommen. Die Buchhaltung der OEG (jetzt KEG) wird von meiner Kanzlei monatlich durchgeführt und die Umsatzsteuern werden monatlich errechnet und abgeführt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden auch in die Rechnungen der Landwirtschaft Einsicht genommen.

- Betreffend die Preisgestaltung müssen sich sowohl der landwirtschaftliche Betrieb wie auch der Handelsbetrieb nach den Marktpreisen beim Gebindeverkauf richten. Möglichkeiten den Preis zu gestalten gibt es beim Verkauf in Flaschen speziell in 0,75 l.
- Aufgrund der beiliegenden Bewertung des Warenbestandes 2003 sieht man, dass aufgrund der hohen Abschreibung und der hohen Miete, die im Jahr 2003 noch gegeben war, der kalkulierte Weinpreis sehr hoch ist. Dieser war derzeit auf dem Markt im Gebindeverkauf nicht zu erreichen. Darum ergaben sich in den letzten Jahren Verluste. Das Ziel der Gesellschaft ist es, immer mehr Wein als Qualitätswein in Flaschen insbesondere in 0,75 l Flaschen zu verkaufen um so höhere Durchschnittspreise zu erzielen und so die Herstellungskosten zu decken.

5. Darlegung eines eigenen Kundenkreises und eigener Werbetätigkeit:

- Wie schon oben erwähnt, ist der landwirtschaftliche Betrieb beim Warenverkauf abhängig von den Großhändlern und dem Preis, der auf dem Markt vorherrscht. Im landwirtschaftlichen Betrieb wird der Wein zu 95 % im Gebinde und nur eine geringe Menge in Flaschen (meist Tafelwein) verkauft.

Siehe Aufstellung Weinverkauf 2003 in der Landwirtschaft:

Verkauf im Gebinde 52.528 l und in Flaschen 2314 l

Werbemäßig tritt der landwirtschaftliche Betrieb daher nur den Großhändlern gegenüber und hat Kontakt zu den Weinsensalen.

- *Der Kundenkreis für die OEG sind Letztverbraucher, Vinotheken und Großhändler wie z. B. ein Stammkunde aus der Schweiz, der fast jedes Jahr Wein im Gebinde kauft, wobei der Preis immer über dem in Österreich üblichen Marktpreis liegt. In der OEG wurden im Jahre 2003 100.640 l Wein im Gebinde und 41.864 l in Flaschen verkauft. Daraus zeigt sich, dass die OEG sehr stark bestrebt ist, immer besseren Wein zu erzeugen z. B. immer mehr Weine in Barriquefässern auszubauen und sehr gute Cuveeweine zu erzeugen, um mehr erlesene Weinliebhaber als Kunden zu gewinnen.*

Die Wein werden zu den verschiedensten Prämierungen eingereicht. Durch Mundpropaganda und durch Verkauf des Weines an das Heurigenbuffet werden Weinliebhaber gefunden.

Die D. OEG bewirbt daher verstärkt den Letztverbraucher oder auch Zwischenhändler wie Vinotheken.

6. Merkmal für die Abgrenzbarkeit der jeweiligen Unternehmer:

1. gesonderte Buchhaltung

a) OEG von Steuerberater geführt

b) in der Landwirtschaft werden die Belege über das Jahr nur gesammelt und am Jahresende eine pauschalierte Erklärung abgegeben.

2. getrennter Standort:

a) OEG ist H. , H.-Straße

b) Landwirtschaft ist K-Gasse

3. getrenntes Anlagevermögen

4. unterschiedlicher Kundenkreis

a) Landwirtschaft nur Großhändler

b) OEG verstärkt Letztverbraucher

5. Unterschiedliche Marketingziele:

a) Landwirtschaft: Verkauf im Gebinde – ist daher an den Marktpreis gebunden

b) OEG: durch qualitativ hochwertige Weine will die Gesellschaft in ein höheres Preissegment kommen. Durch höhere Preise können die Kosten gedeckt werden und die Gesellschaft ist lebensfähig.

Zusammenfassung:

Zusammenfassend kann man folgendes sagen:

1. Die organisatorische Geschlossenheit der einzelnen Betriebe ist aufgrund der unterschiedlichen Arbeitstätigkeiten und des unterschiedlichen Standortes gegeben. Es gibt eigene Buchhaltungen. Wohl sind die Hauptpersonen, die die Arbeiten verrichten, in beiden Fällen ident, dies ist aber aufgrund der Besitzverhältnisse gegeben.

2. Die Selbständigkeit der OEG gegenüber der Landwirtschaft ist auf jeden Fall gegeben, da der Wareneinkauf der OEG von Fremdbetrieben viel höher ist als der von der eigenen Landwirtschaft. Das heißt, die OEG könnte den Handelsbetrieb betreiben auch ohne Zukauf aus der eigenen Landwirtschaft.

3. Es hat den Anschein, dass die eigenständige Lebensfähigkeit der OEG bisher nicht gegeben war. Der Grund dafür waren die hohen Investitionen – daher auch hohe Abschreibung – die nicht innerhalb kurzer Zeit erwirtschaftet werden können. Die Zielrichtung der Gesellschaft ist es aber – daher wurden auch die Investitionen getätigt – durch die Steigerung des Flaschenweinverkaufes bessere Preise zu erzielen und so die Kosten langfristig zu decken, wodurch die Lebensfähigkeit in Zukunft gegeben ist.

Antrag: Wir beantragen daher die obigen Ausführungen sowie die Ausführungen in der Berufung zu berücksichtigen und die Feststellungen der Betriebsprüfung und der Umsatzsteuersonderprüfung für den obigen Fall hinsichtlich der Steuergerechtigkeit nochmals zu überprüfen und die Verrechnung der 12 %igen Umsatzsteuer von dem pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb D. B. C. und D. A. an die D. OEG zu ermöglichen und daher für die D. OEG den Vorsteuerabzug anzuerkennen....“

„....Abschließend sei bemerkt, dass Herr D. A. mit 1. September 2004 in Pension gegangen ist. Seinen 50 % Anteil an der Landwirtschaft hat er an seine Gattin D. B. C. verpachtet. Die D. OEG wurde in die D. KEG umgewandelt. Seine Tochter D. I ist Komplementärin und seine Söhne D. A. jun. und D. J als Kommanditisten der Gesellschaft beigetreten. Herr D. selbst nimmt nur noch die Stellung als Kommanditist wahr...“

Unterlagen zu den Anlageverzeichnissen und zum jeweiligen Warenbestand waren beige-schlossen.

Mit Datum 9. März 2005 gab die Betriebsprüferin hierzu folgende Stellungnahme ab:

„.... Die D. OEG wurde am 9. 4. 1997 gegründet und erzeugt und handelt mit Wein. Das Betriebsgebäude und die Maschinen und Geräte werden vom Eigentümer D. A., der vorher den Weinhandel betrieben hat, angemietet. Der Buschenschank verbleibt bei D. A.. Im Zeitraum 1998 – 2000 wurden Investitionen in die betrieblichen Räumlichkeiten, Kellerräume,

Lagerräume, Verkostungsraum und Büroraum getätigt, sowie diverse Kellereimaschinen, Fässer und Kfz angeschafft.

Die Landwirtschaft D. B. und D. A. bearbeitet, wie in der Vorhaltsbeantwortung dargestellt, Ackerland und Weingärten. Die Gewinnermittlung erfolgt durch Teilpauschalierung.

Zum Standort und Umlaufvermögen

Die D. OEG wird vom Standort PLZ H., H.-Straße und die Landwirtschaft vom Standort PLZ H., K-Gasse aus betrieben. Das Umlaufvermögen der OEG besteht aus dem selbst erzeugten Wein. Die Trauben stammen vorwiegend aus Fremdzukäufen.

Die Landwirtschaft D. B. und D. A. wird vom Standort PLZ H., K-Gasse aus betrieben.

Bewirtschaftete Fläche lt. Bp.

	<i>Ackerland</i>	<i>Weingarten</i>	<i>Summe</i>
	<i>in ha</i>	<i>in ha</i>	
<i>Eigengrund B. C.</i>	<i>2,48</i>	<i>6,64</i>	<i>9,12</i>
<i>Eigengrund A.</i>	<i>6,89</i>	<i>4,94</i>	<i>1,83</i>
<i>Zugepachtete Fläche</i>	<i>8,05</i>	<i>0</i>	<i>8,05</i>
<i>Bewirtschaftete Fläche</i>	<i>17,42</i>	<i>11,58</i>	<i>29</i>

Das Umlaufvermögen besteht aus dem Gebindeverkauf und dem Flaschenweinverkauf.

Zu den Arbeitsaufgaben

Ein Traubenverkauf der Landwirtschaft konnte von der Bp bisher nicht festgestellt werden. Der dargestellten Arbeitsaufgabenverteilung ist von der Bp weiters nichts hinzuzufügen.

Zur Buchführung

Dieser Darstellung kann nichts mehr hinzugefügt werden.

Zum Kundenkreis und Marketingziele

Dieser Darstellung kann nichts mehr hinzugefügt werden.

Zum Sachverhalt ab 1.9.2004

Noch hinzuzufügen ist, dass der Einzelunternehmer (Buschenschank) A. D. mit 1.9.2004 den Buschenschank unentgeltlich an seine Gattin B. übertragen hat.“

1.1.5 Berufungsvorentscheidungen

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart wies mit Berufungsvorentscheidungen vom 6. April 2005 (gesonderte Bescheidbegründung vom 21. März 2005) die Berufungen als unbegründet ab:

„... Gem. § 2 Abs. 1 UStG umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers, d.h. ein Unternehmer kann stets nur ein Unternehmen haben,

auch wenn die Tätigkeit einkommensteuerrechtlich verschiedenen Betrieben oder verschiedenen Einkunftsart zuzuordnen sind. (Grundsatz der Unternehmenseinheit). Daraus folgt, dass Leistungen zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmers nicht zu steuerbaren Umsätzen führen können.

Einkommensteuerlich ist die Trennung in verschiedene Betriebe nicht in Frage zu stellen. Das Umsatzsteuerrecht knüpft aber in diesem Punkt nicht an die einkommensteuerrechtlichen Tatbestände an.

Entfaltet der Land- und Forstwirt neben dem IuF Betrieb noch weitere unternehmerische Tätigkeit, und werden Leistungen des IuF Betriebes für diese Tätigkeiten verwendet, so handelt es sich um Innenumsätze. Eine Steuer ist nicht zu verrechnen, eine verrechnete Steuer kann vom empfangenden Betrieb nicht als Vorsteuer abgezogen werden (VwGH 30.3.1987, 85/15/01215; 17.4.1989, 88/15/0159). Praktisch geht damit der Vorsteuerabzug verloren, den der Land- und Forstwirt bei Direktbezug für diese andere Tätigkeit geltend machen könnte.

Es liegen im konkreten Fall zwei Personengesellschaften, nämlich die Landwirtschaft und die OEG, vor. Bei beiden sind die Ehegatten zu je 50 % beteiligt. Personengesellschaften, an den ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, sind umsatzsteuerlich als einheitlicher Unternehmer anzusehen, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen Gesellschaften gleich ist und die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen Gesellschaften gewährleistet ist.

Die Berufung war daher abzuweisen.“

1.1.5 Umsatzsteuerjahresbescheide 2002 und 2003

Mit Datum 7. April 2005 ergingen ferner Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003, denen ein Gesamtbetrag der Vorsteuern von 19.727,10 € (2002) bzw. von 21.789,76 € (2003) zugrunde liegt.

1.1.6 Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 9. Mai 2005, am gleichen Tag beim Finanzamt eingelangt, beantragte die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

„... Gegen die folgenden Bescheide wurde bei der Abgabenbehörde 1 Instanz Berufung erhoben

- *Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2003 vom 12. Dezember 2003*
- *Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2002 vom 12. Dezember 2003*
- *Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 12. Dezember 2003*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2005 wurde die Berufung abgewiesen.

Antrag:

Wir beantragen die Festsetzungen der obigen Bescheide, welche aufgrund von Feststellungen der Betriebsprüfung und der Umsatzsteuersonderprüfung erlassen wurden, zu überprüfen.

Einkommensteuerrechtlich ist die Trennung in verschiedene Betriebe gegeben. Das Umsatzsteuerrecht knüpft aber in diesem Punkt nicht an die einkommensteuerrechtlichen Tatbestände an. Wir bitten, diese unterschiedliche Betrachtungsweise im Hinblick der Steuergerechtigkeit in diesem Fall zu überprüfen und beantragen, die Verrechnung der 12 %igen Umsatzsteuer von dem pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb D. B. C. und D. A. an die D. OEG zu ermöglichen und daher für die D. OEG den Vorsteuerabzug anzuerkennen.

Begründung: Einkommensteuerrechtlich sind im obigen Fall zwei getrennt Betriebe gegeben. Das Umsatzsteuergesetz sieht in diesem Fall, da in der pauschalieren Landwirtschaft und in der OEG die gleichen Beteiligungsverhältnisse vorliegen, eine Unternehmereinheit.

Durch die Behandlung der Weineinkäufe als Innenumsätze ergibt sich aber eine steuerliche Benachteiligung bei der Umsatzsteuer für den pauschalierten Landwirtschaftsbetrieb, wenn dieser die Umsatzsteuer nicht in Rechnung stellen darf. Gemäß § 22 Abs. 1 UStG heißt es: "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".

Nun dar lt. BP bei den hier getätigten Umsätzen keine 12 %ige Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden – wie kommt man zum Ausgleich der diesen Umsätze zuzurechnenden Vorsteuer?

Es besteht in dieser Sache eine steuerliche Benachteiligung des pauschalierten Landwirtschaftsbetriebes gegenüber fremden Unternehmen, bei denen auch im Rahmen von "Innenumsätzen" die Umsatzsteuer kostenneutral ist.

Das Einkommensteuerrecht sieht in diesem Fall eine klare Trennung der Betriebe vor. Die zwischen den beiden Betrieben getätigten Umsätze sind, genauso wie bei Umsätzen zwischen fremden Unternehmen, bei jedem Betrieb gesondert als Erlös (Einnahme) bzw. als Aufwand (Ausgabe) anzusetzen. Einkommensteuerrechtlich ist für den pauschalierten Betrieb keine Benachteiligung gegeben.

Angesichts des Tatbestandes der Gleichheit der Besteuerung ist hier für den pauschalierten Betrieb eine grobe Ungleichheit gegeben, welche jedenfalls zu beseitigen ist.

Die in der Berufung vorgebrachten zusätzlichen Erläuterungen bitten wir zu berücksichtigen. Wir hoffen auf eine positive Erledigung in dieser Sache.“

1.2 Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Mit Vorlagebericht vom 30. Juni 2005 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung der D. OEG dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Die strittigen Vorsteuern seien nicht anerkannt worden, da Innenumsätze zwischen dem pauschalierten Weinbaubetrieb und der Berufungswerbenden OEG vorlägen.

1.2.1 Erörterung der Sach- und Rechtslage

Am 30. April 2007 wurde die Sach- und Rechtslage vom Referenten mit den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens erörtert.

Hierbei wurde der unten unter 1. wiedergegebene Sachverhalt außer Streit gestellt.

Beide Parteienvertreterinnen stellten ferner außer Streit, dass einerseits die D. OEG und andererseits die B. C. und A. D. GesbR jeweils eigene Mitunternehmerschaften sind. Nach Angaben der steuerlichen Vertreterin wurden auch hinsichtlich der B. C. und A. D. GesbR eigene Gewinnfeststellungsbescheide erlassen.

Vorgehalten wurde, dass aus den unten unter 4. angeführten Gründen nach Ansicht des Referenten die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO gegeben ist.

Die steuerliche Vertreterin und A. D. führten aus, dass Rechnungen einerseits von der D. OEG mit dieser Bezeichnung gelegt wurden, andererseits von B. C. und A. D. mit der Adresse K-Gasse.

Die Vertreterin des Finanzamtes stellte klar, dass es sich wahrscheinlich bei Tz. 15 des Außenprüfungsberichtes insoweit um einen Schreibfehler handle, als eine Unternehmereinheit mit dem Betrieb B. C. und A. D. und nicht mit einem Betrieb B. C. D. allein, der als solcher nicht besteht, angenommen wird.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass Steuersubjekt bei der Umsatzsteuer ein Gebilde ist, das sich sowohl aus der D. OEG als auch aus der B. C. und A. D. GesbR zusammensetze.

Der Referent legte seine Rechtsansicht kurz dar.

Dem Finanzamt wurde aufgetragen, bis 30. Mai 2007 unter Vorlage entsprechender Beweismittel darzulegen, ob der Mehrwertsteuerausschuss im Sinne von Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie (Art. 11 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) von Österreich betreffend die Behandlung zweier eng verbundener, aber nebengeordneter Personengesellschaften als einen

einzigsten Umsatzsteuerpflichtigen konsultiert wurde und was das Ergebnis einer derartigen allfälligen Konsultation war.

Der Berufungswerberin wurde aufgetragen, bis 30. Mai 2007 ihre Anträge zahlenmäßig – durch Darstellung der jeweils begehrten Bemessungsgrundlagen und Abgaben – betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2003 zu konkretisieren.

1.2.2 Weitere Ermittlungen im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren

Mit Mail vom 30. Mai 2007 teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass die landwirtschaftlichen Einkünfte unter der Steuernummer x erfasst wurden. Es sei für jedes Jahr eine Erklärung über einheitlich und gesondert festzustellende pauschalisierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (E25) abgegeben worden, in welcher die Aufteilung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Herrn D. A. und Frau D. B. C. mit je 50 % vorgenommen wurde.

Telefonisch wurde der Referent informiert, dass Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte – ungeachtet der Steuererklärungen – unterblieben sind und die Einkünfte direkt in den Einkommensteuerbescheiden – ohne Erlassung von Gewinnfeststellungsbescheiden – ihren Niederschlag fanden.

In einer Beilage wurde die nach Ansicht der Bw. zutreffende Umsatzsteuerberechnung übermittelt.

Die Vorsteuer, die vom Finanzamt in den Jahren 2001 bis 2003 gestrichen wurde, sei vom steuerpflichtigen Ergebnis der OEG abgezogen worden, und zwar 2001: ATS 74.400,--, 2002: € 1 744,15 und 2003: € 6.000,--. „Die Einkünfte wären in diesen Jahren um diese Beträge zu erhöhen.“

Die Zahllast betrage 2001 194.886,00 S, die Gutschrift 2002 50,71 € und 2003 16.067,97 €.

Seitens des Finanzamtes erfolgte innerhalb der gesetzten Frist keine Mitteilung.

1.2.3 Mündliche Berufungsverhandlung

In der am 31. Mai 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte die Vertreterin des Finanzamtes aus, das Finanzamt habe nicht feststellen können, dass der Mehrwertsteueraus-schuss im Sinne von Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie (Art. 11 der Mehrwertsteuersystem-richtlinie) von Österreich betreffend die Behandlung zweier eng verbundener, aber nebenge-ordneter Personengesellschaften als einen einzigen Umsatzsteuerpflichtigen konsultiert worden sei.

Im Falle der Stattgabe der Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat seien die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben gemäß Mail der steuerlichen Vertreterin vom 30. Mai 2007 zutreffend.

Die steuerliche Vertreterin verwies darauf, dass es sich bei der OEG einerseits und der GesBR andererseits um zwei selbständige und voneinander unabhängige Betriebe handle. Der Verwaltungsgerichtshof habe in mehreren Erkenntnissen, etwa zu den Zahlen 2001/13/0189 und 93/14/0150, ausgeführt, dass Gesellschaften nach bürgerlichem Recht eigene Steuersubjekte unabhängig von den Gesellschaftern seien.

Es sei unstrittig, dass, wenn die Beteiligungsverhältnisse auch nur um 1% anders gelagert wären, zwei jeweils selbständige Unternehmen vorlägen. Es sei nicht einsichtig, dass ausgerechnet im gegenständlichen Fall mit einer jeweils 50%igen Beteiligung nur von einem einzigen Unternehmen ausgegangen werde und daher der Vorsteuerabzug bei der OEG nicht zustehe.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf Randziffer 208 der Umsatzsteuerrichtlinien und die dort zum Ausdruck kommende Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen. Das Finanzamt teile diese Rechtsansicht. Die beiden Gesellschaften erfüllten die in Rz 208 UStR 2000 genannten Kriterien, daher sei von einem einzigen Unternehmer auszugehen. Es gebe auch andere Bereiche, in denen die umsatzsteuerliche Betrachtung von der ertragsteuerlichen abweiche.

Von beiden Parteienvertreterinnen wurde nochmals außer Streit gestellt, dass es sich (ertragsteuerlich) um zwei getrennte Betriebe handle.

Die steuerliche Vertreterin führte aus, dass die Problematik, hier könne umsatzsteuerrechtlich ein einziges Unternehmen bestehen, bei Gründung der OEG nicht geprüft worden sei. Es sei daher auch nicht daran gedacht worden, etwa bei den Beteiligungsverhältnissen hier geringfügige Änderungen vorzunehmen oder einen Vorweggewinn vorzusehen. Allerdings dürften beide Ehegatten tatsächlich eine gleichzeitige Beteiligung gewollt haben.

Die OEG führe überwiegend fremde Weine und betreue zwei- bis dreihundert Kunden, während der landwirtschaftliche Betrieb einen Kundenkreis von weit unter zehn Personen habe. Die Landwirtschaft liefere keinen Wein aus, dies mache die OEG. Die Presse werde gemeinsam genutzt, die Lagerung der Weine erfolge in getrennten Kellern.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Sachverhalt

Auf Grund der Akten des Finanzamtes sowie der Ausführungen anlässlich des Erörterungstermins und in der mündlichen Berufungsverhandlung steht fest:

B. C. und A. D. betreiben als Miteigentümer eine Landwirtschaft (Weinbau) am Standort PLZ H., K-Gasse. Diese Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR bzw. GesbR) nimmt die

Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 (Art. 25 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 295 ff. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) in Anspruch und ist somit Pauschallandwirt.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 7. April 1999 wurde die D. Offene Erwerbsgesellschaft (OEG) errichtet und mit Beschluss des Landesgerichtes Eisenstadt vom 9. April 1999 in das Firmenbuch eingetragen. Gegenstand der D. OEG war unter anderem „die Produktion, die Ver- und Bearbeitung und der Handel von bzw. mit Wein, Weinderivaten, aus Wein gewonnenen Produkten sowie alkoholischen und alkoholfreien Getränken, der Handel mit Waren aller Art, der Import-, Export- und Transithandel von und mit Waren aller Art“; persönlich haftende Gesellschafter mit einer Beteiligung von jeweils 50% waren A. und B. C. D. . Die Gesellschaftereinlagen bestanden ausschließlich in der Arbeitskraft der Gesellschafter, nicht aber auch in Sacheinlagen. Jeder der Gesellschafter war berechtigt, die OEG zu vertreten; die Verteilung des Gewinnes oder Verlustes erfolgte mangels abweichenden Gesellschafterbeschlusses im Beteiligungsverhältnis. Seit 27. August 2004 besteht die Gesellschaft in der Rechtsform einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft mit den persönlich haftenden Gesellschaftern B. C. D. und I D., als Kommanditisten sind beteiligt A. D., geb. 1944, A. D., geb. 1972, und J D.. Die OEG verfügte über die Gewerbeberechtigung „Handelsgewerbe gemäß § 124 Z 11 GewO 1994, eingeschränkt auf den Handel mit Wein und Weintrauben“, ihr Gewerbe betrieb sie vom Standort PLZ H., H.-Straße aus. Die OEG versteuerte ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994.

Die GesBR lieferte der OEG Wein und stellte der OEG dafür Umsatzsteuer in Rechnung. Diese Umsatzsteuer wurde von der OEG als Vorsteuer geltend gemacht.

Sowohl die GesBR als auch die OEG sind abgabenrechtlich (teilweise) rechtsfähig; beide sind parteifähig (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Auflage, § 79 Anm. 2). Sowohl eine GesBR, wenn diese nicht bloß Innengesellschaft ist, sondern nach außen als solche auftritt und selbständig Leistungen erbringt, als auch eine OEG können jede für sich ein eigenes Umsatzsteuersubjekt, d.h. Steuerpflichtiger in Bezug auf die Umsatzsteuer, sein (vgl. *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.00 § 2 Rz. 27, unter Hinweis auf VwGH 9.3.2005, 2001/13/0189, VwGH 29.11.1994, 93/14/0150; *Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 2 Tz. 22, unter Hinweis auf VwGH 10. 3. 1981, 976/78).

Weder GesBR noch OEG sind gemäß der im Berufszeitraum geltenden Rechtslage nach herrschender Lehre zivilrechtlich juristische Personen (vgl. *Aicher* in *Rummel*, ABGB, 3. Auflage, § 26 Rz. 12a, 13).

Sowohl die D. OEG als auch die B. C. und A. D. GesBR sind jeweils als solche getrennt nach außen in Erscheinung getreten und haben Leistungen (auch an Dritte) erbracht.

Es liegen einkommensteuerrechtlich hinsichtlich der D. OEG und der B. C. und A. D. GesBR andererseits zwei getrennte Betriebe vor; hinsichtlich beider Mitunternehmerschaften werden vom Finanzamt auch getrennte Gewinnfeststellungsakte geführt bzw. wären solche zu führen gewesen.

2.2. Beweiswürdigung

Der vorstehend festgestellte Sachverhalt ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens unstrittig.

2.3. Rechtliche Erwägungen

2.3.1 Vorbringen der Parteien

Das **Finanzamt** Bruck Eisenstadt Oberwart steht auf dem Standpunkt, die GesBR und die OEG seien als ein einziger Unternehmer anzusehen. Lieferungen von der GesBR an die OEG seien Innenumsätze, diese seien weder umsatzsteuerpflichtig noch stehe ein Vorsteuerabzug zu.

Hierbei geht das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart nicht vom Vorliegen einer Organschaft zwischen der GesBR und der OEG, sondern im Ergebnis von einer Unternehmereinheit aus.

Hingegen geht die D. OEG als **Bw.** davon aus, sie und die GesBR seien nicht nur ertragsteuerrechtlich, sondern auch umsatzsteuerrechtlich als getrennte Steuersubjekte anzusehen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer liege kein einziger Steuerpflichtiger, dessen Unternehmen die unternehmerische Tätigkeit sowohl der OEG als auch der GesBR umfasse, vor.

Bei Lieferung an Dritte könnte die GesBR 12% Umsatzsteuer in Rechnung stellen (und vereinnahmen), bei Lieferung durch die GesBR hätte die OEG einen Vorsteuerabzug von 12%.

2.3.2 Angefochtene Bescheide

Gegenstand des Berufungsverfahrens sind die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003, auch wenn in der Berufung der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 und die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 8/2002 und 1/2003 angefochten werden.

Gemäß § 274 BAO i.d.F. AbgRmRefG gilt die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 8/2002 und 1/2003 erhobene Berufung als – anders als nach der Rechtslage vor dem AbgRmRefG – auch gegen die mit 7. April 2005 datierten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 gerichtet (vgl. *Ritz*, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 274 Tz. 2, m.w.N.).

Der entscheidende Senat folgt im Hinblick auf die diesbezüglich einhellige Lehre (siehe die Nachweise bei *Ritz*) und auf die überwiegende Entscheidungspraxis des UFS (vgl. UFS [Feldkirch], Senat 1 [Referent], 4.7.2005, RV/0165-F/04; UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 7.6.2005, RV/1472-W/02; UFS [Wien], Senat 14 [Referent], 2.6.2006, RV/0953-W/05; UFS

[Wien], Senat 8 [Referent], 11.7.2006, RV/1768-W/03; UFS [Wien], Senat 7, 20.9.2006, RV/1201-W/06; UFS [Salzburg], Senat 2, 13.12.2006, RV/0203-S/02; UFS [Wien], Senat 7, 21.3.2007, RV/0475-W/04) nicht der abweichenden Meinung von UFS (Wien), Senat 15 (Referent), 22.2.2005, RV/0939-W/04, UFS (Wien), Senat 5 (Referent), 9.1.2007, RV/1576-W/04, UFS (Wien), Senat 15 (Referent), 3.8.2005, RV/0939-W/05, und UFS (Wien), Senat 18, 4.4.2007, RV/0980-W/05..

2.3.3 Rechtsvorschriften

2.3.3.1 Österreichische Rechtsvorschriften

Der mit „Unternehmer, Unternehmen“ übertitelte § 2 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„§ 2. (1) Unternehmer ist, 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.

(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.

...“

§ 22 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„§ 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.

...

(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.“

2.3.3.2 Gemeinschaftsrechtliche Vorschriften

Artikel 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuer-

system: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), in weiterer Folge Sechste Richtlinie genannt, lautet auszugsweise:

„(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, ...

b) die Lieferung von Baugrundstücken....

(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 der Sechsten Richtlinie lautet auszugsweise:

„(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;

...“

An die Stelle der Sechsten Richtlinie ist unterdessen die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem getreten; inhaltliche Änderungen sind bezüglich der hier maßgebenden Rechtsvorschriften jedoch damit nicht verbunden.

Artikel 9 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie lautet:

„(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 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie lautet:

„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 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie lautet:

„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.“

2.3.5 Verwaltungspraxis

Rz. 208 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) 2000 des Bundesministeriums für Finanzen lautet:

„Personengesellschaften, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, können umsatzsteuerlich nur dann als einheitlicher Unternehmer angesehen werden, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen Gesellschaften gleich ist und die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen Gesellschaften gewährleistet ist. Die Gleichheit der Beteiligung ist dann nicht mehr gegeben, wenn bei einer Gesellschaft für einzelne Gesellschafter Vorweggewinne vereinbart sind (VwGH 27.11.1978, 2017/75, 2916 bis 2919/78). Eine Unternehmereinheit kann nur zwischen Personengesellschaften bestehen, nicht aber wenn eine der beteiligten Gesellschaften eine juristische Person ist oder an einer Personengesellschaft eine juristische Person beteiligt ist (VwGH 26.2.1979, 1955/75). Eine Unternehmereinheit ist ausnahmsweise auch zwischen einer Personengesellschaft (GmbH & CO KG) und einem Einzelunternehmer denkbar, wenn der Einzelunternehmer als Folge der umsatzsteuerlichen Unselbstständigkeit der Komplementär-GmbH (deren Alleingesellschafter er ist) selbst als Komplementär anzusehen wäre (VwGH 1.10.1979, 1239/76).“

2.3.6 Lehre, Rechtsprechung und Entscheidungspraxis

2.3.6.1 Kolacny/Caganeck

Die herrschende österreichische Lehre und Rechtsprechung wird von *Kolacny/Caganeck*, UStG, 3. Auflage [2005], § 2 Anm. 18, wie folgt dargestellt:

„Zwei (oder) mehrere Personengesellschaften sind als ein Unternehmen anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- *Identität der an den einzelnen Gesellschaften beteiligten Personen,*
- *gleiche Beteiligungsverhältnisse bei allen in Betracht kommenden Personengesellschaften,*
- *einheitliche Willensbildung.*

Im Gegensatz zur Organschaft ist zwischen Personengesellschaften eine Nebenordnung erforderlich, damit eine Unternehmereinheit vorliegt...

... Gemäß BFH BGBl 79, 358, ist die Rechtsfigur der Unternehmereinheit dem Mehrwertsteuersystem fremd. UE gilt diese Auffassung nicht für den österreichischen Rechtsbereich (insb. K/S/W § 2 Tz. 164 b, Rz. 208 UStR).“

2.3.6.2 Bürgler

Auch *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.00 § 2 Rz. 99 ff., folgt der in Österreich herrschenden Lehre:

„Unternehmer ist, wer nach außen auftritt und Leistungen erbringt. Personengesellschaften (OHG, KG, GesbR) sind teilrechtsfähig und können Unternehmereigenschaft erlangen. Tritt die Personengesellschaft nach außen auf und werden die Leistungen durch die Gesellschaft erbracht, kommt ihr und nicht den einzelnen Gesellschaftern für diese wirtschaftliche Tätigkeit Unternehmereigenschaft zu.

Zwei oder mehrere Personengesellschaften sind jedoch als ein Unternehmen anzusehen, wenn die an den Personengesellschaften beteiligten Gesellschafter identisch sind, die Beteiligungsverhältnisse in allen Personengesellschaften übereinstimmen und eine einheitliche Willensbildung erfolgt (VwGH 14. 1. 1995 [richtig wohl: 1955], 1225/53). Eine Unternehmereinheit kann nur zwischen Personengesellschaften oder zwischen einem Einzelunternehmen und Personengesellschaften, nicht aber, wenn auch nur eine der beteiligten Gesellschaften eine juristische Person ist, anerkannt werden (VwGH 26. 2. 1979, 1955/75).

Beispiel 16:

Franz Groß und Petra Klein betreiben gemeinsam einen Einzelwarenhandel in Form einer OHG, an der beide zu jeweils 50% beteiligt sind. Weiters vermieten sie ein Ferienhaus in St. Anton, das beiden jeweils zur Hälfte gehört. Die Geschäftsentscheidungen werden jeweils von Franz Groß und Petra Klein gemeinsam getroffen. Der Gewerbebetrieb sowie die Vermietungstätigkeit bilden ein Unternehmen, da sowohl an der OHG wie auch an der Vermietungsgemeinschaft dieselben Personen zu gleichen Teilen beteiligt sind und eine einheitliche Willensbildung gewährleistet ist.

Im Unterschied zur Organschaft ist für die Unternehmereinheit eine Nebenordnung zwischen den Personengesellschaften erforderlich (VwGH 14. 1. 1955, 1225/53; 14. 11. 1974, 50/73). Bei der Unternehmereinheit handelt es sich somit um mehrere voneinander unabhängige und daher nebengeordnete Unternehmungen, von denen jedes einer eigenen, wenn auch für alle in Betracht kommenden Unternehmungen einheitlich erfolgenden Willensbildung unterliegt, während bei der Organschaft eine oder mehrere juristische Personen in eine übergeordnete Gesellschaft derart eingegliedert sind, dass sie keinen eigenen Willen haben (VwGH 14. 11. 1974, 0050/73). Für die Unternehmereinheit ist es jedoch nicht relevant, ob die einzelnen

Betriebe der Gesellschaften einander über-, neben- oder untergeordnet sind (VwGH 21. 6. 1965, 2255/64)

Unter Beteiligungsverhältnissen sind sowohl die Kapital- wie auch die Gewinnbeteiligung zu verstehen. Gleiche Beteiligungsverhältnisse sind dann nicht anzunehmen, wenn die Gewinnbeteiligung in einzelnen Gesellschaften, etwa durch Vorweggewinne für einzelne Gesellschafter, unterschiedlich ist (VwGH 27. 11. 1978, 2017/75).

Die einheitliche Willensbildung ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. Es ist insb auf die Gesellschaftsverträge abzustellen.

Unternehmenseinheit zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften kann auch bei Gesellschafteridentität nicht angenommen werden. Auch zwischen dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft und der Kapitalgesellschaft liegt keine Unternehmereinheit vor (VwGH 12. 10. 1967, 18/67). Ein einheitliches Unternehmen wird auch zwischen einer Komplementär-GmbH und einer GmbH & Co KG, trotz Gesellschafteridentität, nicht angenommen (VwGH 26. 2. 1979, 1955/79). Ein Einzelunternehmer und eine Personengesellschaft, an der der Einzelunternehmer ebenfalls beteiligt ist, bilden daher kein einheitliches Unternehmen (VwGH 15. 4. 1971, 1631/69). Personengesellschaften, denen nur teilweise dieselben Personen angehören, sind grundsätzlich als verschiedene Unternehmen anzusehen (VwGH 27. 11. 1978, 2017/75). Unternehmenseinheit wurde vom VwGH allerdings angenommen, wenn eine Einzelfirma Organträger einer GmbH ist, deren Alleingesellschafter sie ist, und die GmbH als Komplementär einer GmbH & Co KG fungiert, deren einziger Kommanditist das Einzelunternehmen ist (VwGH 1239/76).

Umsätze zwischen Personengesellschaften, für die Unternehmereinheit angenommen wird, stellen nicht steuerbare Innenumsätze dar.“

Diese herrschende Auffassung wird von *Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner* und *Ruppe* abgelehnt.

2.3.6.3 Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner

Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 2 Tz. 282 führen dazu aus: „Wird eine Leistungstätigkeit durch Leistende in unterschiedlicher Rechtsform erbracht, geschieht dies durch mehrere selbständige Unternehmer, selbst wenn an ihnen dieselben Gesellschafter mit denselben Beteiligungsverhältnissen beteiligt sind“.

2.3.6.4 Ruppe

Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 2 Tz. 130 ff stellt zunächst Lehre und Rechtsprechung zur Unternehmereinheit dar:

„Nach der Rsp des RFH waren bürgerlichrechtlich verschiedene Rechtsgebilde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als ein Unternehmer anzusehen, "wenn die Nämlichkeit der Gesellschafter und die Gleichheit ihrer Beteiligung eine volle Gewähr dafür bieten, dass das Zustandekommen einer verschiedenen Willensbildung rein tatsächlich nicht zu erwarten ist" (RFH 11.10.1940, RStBl 982). Liegt nur ein Unternehmer vor, dann bilden die gesamten Betätigungen (die verschiedenen Betriebe) der Personenvereinigungen notwendigerweise auch nur ein Unternehmen: aus der Unternehmereinheit folgt logisch die Unternehmenseinheit. Nach der früheren Rsp des BFH konnte die Unternehmereinheit auch bei juristischen Personen gegeben sein (BFH 15.6.1951, BStBl. III 215), ebenso bei einer Einzelunternehmung und einer Einmannkapitalgesellschaft (BFH 26.4.1973, BStBl II 549).

Nach der Rsp des VwGH ergibt sich der Begriff der Unternehmereinheit aus dem in § 2 Abs. 1 enthaltenen Grundsatz der Unternehmenseinheit. Mehrere Personengesellschaften, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, könnten jedoch nur dann als ein Unternehmer angesehen werden, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen diesen Gesellschaften gleich ist. Ist es verschieden, dann bewirke der Unterschied "in der inneren Zurechenbarkeit der Geschäfte" eine Verschiedenartigkeit der Unternehmer. Außerdem müsse die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen diesen Gesellschaften gewährleistet sein und – im Unterschied zur Organschaft – ein Verhältnis der Nebenordnung bestehen (VwGH 14.1.1955, 1225/53 ÖStZB 50 = Slg 1085 F; 23.2.1960, 1593/57 ÖStZB 71 = Slg 2179F; 15.4.1971, 1631/69 ÖStZB 275; 14.11.1974, 50/73 ÖStZB 1975, 40). Die Gleichheit der Beteiligung wird nach der Rsp bereits gestört, wenn zwar die Gewinnbeteiligung gleich ist, jedoch für einzelne Gesellschafter Vorweggewinne vereinbart sind (VwGH 27.11.1978, 2017/75 ÖStZB 1979, 189). Bei juristischen Personen ist nach Auffassung des VwGH für die Unternehmereigenschaft die Rechtsform maßgebend; eine Unternehmereinheit zwischen einer Einmann-GmbH und dem Gesellschafter komme nicht in Betracht, unter anderem auch deswegen nicht, weil der Gesellschaft der Kapitalgesellschaft als solcher keine Unternehmereigenschaft besitze (VwGH 12.10.1967, 18/67 ÖStZB 1968, 27). Ebenso verneinte der VwGH eine Unternehmereinheit zwischen einer juristischen Person und einer OHG auch bei Gesellschafteridentität (VwGH 8.7.1955, 909/54 Slg 1215 F) und zwischen einer GmbH und GmbH & Co KG (VwGH 26.2.1979, 1955/75 ÖStZB 225). Hingegen bejahte er sie (ausnahmsweise) zwischen GmbH & Co KG und einem Einzelunternehmer, der zugleich Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH war (1.10.1979, 1239/76 ÖStZB 1980, 144).

Die österreichische Kommentarliteratur folgt der Rsp des VwGH (Bundy, § 2 Anm 4; K/S/W § 2 Anm 154 ff; K/M § 2 Anm. 18. Ebenso UStR Rz 208).

Der BFH hat in der jüngeren Rsp den Gedanken der Unternehmereinheit sowohl für das alte als auch für das neue USt-Recht aufgegeben (BFH 16.11.1978, BStBl 1979 II 347; 8.2.1979,

BStBl. 358). Er hat hierfür vor allem haftungs- und vollstreckungsrechtliche Erwägungen, für das neue USt-Recht auch zivilrechtliche Probleme im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug geltend gemacht. – Nach K/S/W § 2 Anm. 164b ist kein Grund gegeben, dieser neuen BFH-Rsp zu folgen (ebenso K/M § 2 Anm. 18).

Ausführlich begründet *Ruppe* a.a.O, Tz. 133, seine Ablehnung der Lehre von der Unternehmereinheit:

„Der Gedanke der Unternehmereinheit ist kein Ausfluss der Unternehmenseinheit, sondern dessen Voraussetzung: Werden mehrere rechtlich selbständige Personenvereinigungen als ein Unternehmer angesehen, so folgt daraus logisch die Unternehmenseinheit sämtlicher gewerblicher oder beruflicher Tätigkeiten des Unternehmers. Die Unternehmereinheit kann somit nicht auf § 2 Abs. 1, 2 Satz gestützt werden. Auch sonst ist eine explizite Rechtsgrundlage nicht vorhanden.

Entscheidend ist daher, wer nach dem UStG als Unternehmer anzusehen ist. Diese Frage ist ohne Rückgriff auf den Leistungsbegriff und die Zurechnung von Leistungen nicht zu beantworten. Nach traditioneller Auffassung ist Unternehmer nur ein Gebilde, das nach außen auftritt und Leistungen anbietet. Schließen sich Personen zu einer Personengesellschaft zusammen, um durch diese Vereinigung Leistungen anzubieten und umzusetzen, dann ist – unbestritten – die Personengesellschaft und nicht das Mitglied Unternehmer. Gründen dieselben Personen eine weitere Personengesellschaft, die als solche nach außen auftritt, um wieder Leistungen zu erbringen, so liegt ein weiterer Unternehmer vor: nach außen tritt nicht eine Personengruppe, bestehend aus den (identen) Gesellschaftern verschiedener Personengesellschaften, in Erscheinung, sondern zwei rechtlich und wirtschaftlich selbständige agierende Gebilde. Der Gedanke der Unternehmereinheit stimmt somit nicht mit dem traditionellen Verständnis des Unternehmerbegriffes überein.

Darüber hinaus ist die Rsp nicht schlüssig. Entgegen VwGH 14.1.1955, 1225/53 Slg 1085 F, kann es nicht auf die innere Zurechenbarkeit der Geschäfte ankommen, weil die Gesellschafter gar nicht Unternehmer sind, Unternehmer vielmehr die nach außen in Erscheinung tretende Personenvereinigung ist. Aber auch die Identität der Beteiligungsverhältnisse und die Einheitlichkeit der Willensbildung sind keine überzeugenden Kriterien. Kommt es auf die Einheitlichkeit der Willensbildung in mehreren Personenvereinigungen an, dann ist es unverständlich, warum identische Beteiligungsverhältnisse notwendig sein sollen. Entscheidend müsste bei dieser Prämisse sein, ob in mehreren Personenvereinigungen dieselben Willensentschlüsse durchgesetzt werden können. Hiefür genügen aber Mehrheitsentscheidungen. Außerdem müsste dann auch Unternehmereinheit mit juristischen Personen möglich sein. Ist die einheitliche Willensbildung der entscheidende Grund für die Anerkennung der Unter-

nehmereinheit, dann wäre überdies die Organschaft nur ein Unterfall der Unternehmereinheit: für eine Beschränkung auf Fälle der Nebenordnung wäre kein Grund zu sehen. Gerade die Vorschrift über die Organschaft zeigt aber eindrücklich, dass bei juristisch selbständigen Gebilden die eigene Unternehmereigenschaft nur ausnahmsweise verneint werden soll.

Die Auffassung von K/S/W (§ 2 Anm. 164 b), die vom BFH relevierten haftungsrechtlichen Bedenken trafen für Österreich nicht zu, weil § 6 Abs. 2 BAO auch die Haftung bei Unternehmereinheit abdecke, ist zweifelhaft, weil im Fall der Unternehmereinheit die Gesellschaft der verschiedenen Personenvereinigung als eigene Personengruppe die Unternehmereigenschaft besitzen, diese Personengruppe aber keine eigene Personenvereinigung oder Gemeinschaft bildet, insb auch keine GesbR darstellt. Dazu kommt, dass die Mitglieder dieser Personengesellschaft nicht gemeinsam zur USt heranzuziehen sind, wie dies der Einleitungssatz des § 6 Abs. 2 BAO vorsieht (vgl. zur Kritik der Formulierung auch Stoll, BAO, 91 f).

Die Figur der Unternehmereinheit lässt sich somit nicht schlüssig aus dem Gesetz ableiten. Für eine Beibehaltung sprechen unter dem System des Mehrwertsteuerrechts auch keine teleologischen oder systematischen Gründe".

2.3.6.5 Stadie

Zum deutschen Umsatzsteuergesetz führt Stadie in *Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar*, in § 2 Tz. 496, aus:

„Mehrere unternehmerisch tätige Personen oder Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafter identisch und auch im gleichen Verhältnis beteiligt sind, wurden von der älteren Rechtsprechung im Wege wirtschaftlicher Betrachtungsweise als ein Unternehmen angesehen, weil nicht auf die einzelnen Gesellschaften, sondern auf die dahinter stehende Gesellschaftergruppe der Unternehmer abzustellen sei (RFH v. 26.9.1927 – V A 417/27, RStBl. 1927, 219; RFH v. 8.6.1934 – V A 581/33, RStBl. 1934, 1486 = RFHE 36, 241; RFH v. 11.10.1940 – V 202/39, RStBl. 1940, 982; BFH v. 15.6.1951 – II 36/50 U, BStBl. III 1951, 215 = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 8; BFH v. 8.2.1955 – V 162/52 S, BStBl. III 1955, 113 = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 8; zuletzt BFH v. 10.3.1977 – V R 105-106/72, BStBl. II 1977, 521 mwN = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 278).

Diese Sichtweise wurde ebenfalls auf eine Einmann-GmbH und deren Alleingesellschafter angewendet (zuletzt BFH v. 26.4.1973 – V R 40/71, BStBl. II 1973, 549 = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 273).

Nach der Einfügung des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG durch das UStG 1934 wurde diese Bestimmung als Begründung herangezogen und in ihr die Legitimation gesehen, unter Beiseiteschiebung der zivilrechtlichen Selbständigkeit der Gesellschaften diese als Betriebe

eines Unternehmens zu sehen (S. RFH v. 11.10.1940 – V 202/39, RStBl. 1940, 982; BFH v. 15.6.1951 – II 36/50 U, BStBl. III 1951, 215 = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 8; BFH v. 8.2.1955 – V 162/52 S, BStBl. III 1955, 113 = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 8).

Diese Rechtsprechung ist nach der Kritik von K Vogel (Die Rechtswirkungen der Unternehmereinheit, Heft 2 der Reihe "Steuerrecht im Rechtsstaat", 1966) und Reiß (Die Unternehmereinheit – eine überholte Rechtsfigur, StUW 1978, 126 ff.) vom BFH zu Recht aufgegeben worden, weil sie nicht mit dem Wortlaut des § 2 UStG zu vereinbaren ist und weil insbesondere die hinter den Gesellschaften stehende Gruppe verfahrens-, haftungs- und vollstreckungsrechtlich nicht fassbar ist und anderenfalls ein unzulässiger Durchgriff vorläge (BFH v. 16.11.1978 – V R 22/73, BStBl. II 1979, 347 = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 279; BFH v. 23.11.1978 – V R 36/78, BStBl. II 1979, 350 = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 280; BFH v. 30.11.1978 – V R 40/78, BStBl. II 1979, 354 = StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 281; BFH v. 8.2.1979 – V R 114/74, BStBl. II 1979, 358 = StRK UStG 1967 § 2 Abs. 1 R. 5 m. Anm. Padberg, vgl. auch BFH v. 30.11.2000 – V B 160/00, BFH/NV 2001, 656. Der österreichische VwGH hat hingegen an der Rechtsfigur der Unternehmereinheit festgehalten; ablehnend Ruppe, (Österr.) UStG 1994, 2. Aufl., Wien 1999, § 2 öUStG Tz. 131ff. mN. d. Rspr.).

2.3.6.6 Scharpenberg

Auch Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz. 102 f referiert mit Zitierung von Belegstellen, dass die Rechtsfigur der Unternehmereinheit von der deutschen Rechtsprechung aufgegeben worden sei.

2.3.6.7 Verwaltungsgerichtshof

Nach der Rechtsprechung des VwGH zum UStG 1959 (und zu Vorgängergesetzen) liegt eine Unternehmereinheit vor, „wenn an mehreren bürgerlich-rechtlichen selbständigen Personengesellschaften die gleichen Gesellschafter im gleichen Beteiligungsverhältnis beteiligt sind, eine einheitliche Willensbildung gewährleistet und – zum Unterschied von der Organschaft – ein Verhältnis der Nebenordnung besteht. Bei der Unternehmereinheit handelt es sich somit um mehrere voneinander unabhängige und daher nebengeordnete Unternehmungen, von denen jedes einer eigenen, wenn auch für alle in Betracht kommenden Unternehmungen einheitlich erfolgenden Willensbildung unterliegt, während bei der Organschaft eine oder mehrere juristische Personen in eine übergeordnete Gesellschaft derart eingegliedert sind, dass sie keinen eigenen Willen haben“ (VwGH 14.11.1974, 50/73; VwGH 15.4.1971, 1631/69).

Das UStG 1959 und seine Vorgängergesetze unterscheiden sich systematisch jedoch grundlegend vom System einer Nettoallphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, wie sie das

österreichische Umsatzsteuerrecht seit dem UStG 1972 kennt (vgl. etwa *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, 8. Auflage, Tz. 1205).

2.3.6.8 Bundesfinanzhof

Der BFH hat mit Urteilen vom 16.11.1978, V R 22/73, vom 23.11.1978, V R 36/78, vom 30.11.1978, V R 29/73 und vom 30.11.1978, V R 40/78, die vom RFH begründete und vom BFH fortgeführte Rechtsprechung zur Unternehmereinheit aufgegeben. Er hat dies im Wesentlichen mit der Verknüpfung der Unternehmereigenschaft mit der Steuerschuldnerschaft und der mangelhaften Durchsetzbarkeit von Steuerforderungen nach deutschem Recht begründet.

Im Urteil vom 8.2.1979, V R 114/74, bekräftigte er diese Ansicht, begründete aber sein Abgehen von der Rechtsfigur der Unternehmereinheit auch mit der in Deutschland ab 1.1.1968 eingeführten System einer Nettoallphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug:

„Es ist der mit der Revisionsbegründung hervorgehobene Umstand von Bedeutung, dass nicht die hinter den "Gliedgesellschaften" stehende und als Unternehmer beurteilte Person bzw. Personengruppe als Leistender oder Leistungsempfänger am Leistungsaustausch beteiligt ist, sondern eine Einzelperson oder eine "Gliedgesellschaft". Diese schließen nach Maßgabe bürgerlich-rechtlicher Rechtsvorschriften Verträge über Leistungen, die aus der Sicht des Leistenden als Umsätze zu beurteilen sind oder im Falle des Leistungsbezuges den Anspruch auf Vorsteuerabzug begründen. Leistungsempfänger sind bei Zugrundelegung der zivilrechtlichen Verträge die Vertragspartner, denen jedoch umsatzsteuerrechtlich als "Glieder einer Unternehmereinheit" die Unternehmereigenschaft abginge.

Die zivilrechtliche Vertragsabwicklung geht, was insbesondere die Rechnungserteilung deutlich macht, nicht mit den umsatzsteuerrechtlichen Gegebenheiten bei Zugrundelegung einer Unternehmereinheit einher. Dies wird anhand der Vorschrift des § 14 Abs. 1 UStG 1967 ersichtlich, die dem Unternehmer den zivilrechtlichen Anspruch auf Erteilung einer auf seinen Namen lautenden Rechnung gibt (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofes vom 11. Dezember 1974, VIII ZR 186/73, Neue Juristische Wochenschrift 1975 S. 310, Steuerrechtsprechung in Karteiform, Umsatzsteuergesetz 1967, § 14 Rechtsspruch 3). Bei verständiger Auslegung wird man dem leistungsempfangenden Vertragspartner (hier Gliedgesellschaft) nur den Anspruch einräumen können, daß derjenige in der Rechnung als Leistungsempfänger bezeichnet wird, der mit dem zur Rechnungsausstellung verpflichteten Unternehmer kontrahiert hat. Man wird diesen nicht für rechtlich verpflichtet halten können, dass er wegen der besonderen umsatzsteuerlichen Rechtslage bei einer Unternehmereinheit auf der Leistungsempfängerseite einen anderen, vom Vertragspartner bezeichneten Leistungsempfänger in der Rechnung einsetzt, der von diesem als der leistungsempfangende

Unternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG 1967 bezeichnet wird. Würde man einem derartigen Verlangen grundsätzlich nachgeben, dann wäre die Sicherungsfunktion des § 14 Abs. 1 UStG 1967, die sie im Hinblick auf den Vorsteuerabzug hat, angetastet. Bei dieser Sachlage könnte im Falle der Beibehaltung der Rechtsfigur der Unternehmereinheit diese als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer nicht in den Besitz von Rechnungen gelangen, die sie im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG 1967, als den Leistungsempfänger bezeichnen.“

2.3.6.9 Europäischer Gerichtshof

Rechtsprechung des EuGH zu dieser Frage ist nicht ersichtlich.

2.3.6.10 Unabhängiger Finanzsenat

Der UFS hatte sich – soweit sich dies aus der FINDOK (<https://findok.bmf.gv.at>) ergibt – bislang erst einmal mit der Frage der Unternehmeridentität zu befassen (UFS [Innsbruck], Senat 1 [Referent], 21.3.2003, RV/0089-I/902), allerdings war in diesem Verfahren die Unternehmeridentität zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens nicht strittig.

2.4. Zuständigkeit des gesamten Berufungssenats

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder
2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Ein Verlangen nach Z 2 ist zulässig, wenn die zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweisen oder wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Berufungen, über die der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, mit Berufungen, über die ansonsten der Referent namens des Berufungssenates zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Berufung gestellt werden.

Da zum einen die Frage der Weitergeltung der Rechtsfigur der Unternehmereinheit in Lehre und Verwaltungspraxis unterschiedlich behandelt wird und der Referent von einer Entscheidung des UFS zu dieser Rechtsfrage abzuweichen beabsichtigt, und zum anderen eine unterschiedliche Entscheidungspraxis des UFS zur Frage, ob eine Berufung gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid als auch gegen den später erlassenen Umsatzsteuer-

jahresbescheid gerichtet gilt, besteht, entscheidet über die Berufung nach § 282 Abs. 1 Z 2 BAO der gesamte Berufungssenat.

2.5. Erwägungen des Unabhängigen Finanzsenats

2.5.1 Unternehmenseinheit

Natürliche und juristische Personen können ebenso wie Personengesellschaften Unternehmer sein. Auch wenn sie mehrere Betriebe unterhalten, kann jede Person bzw. jede Personengesellschaft nur ein einziges Unternehmen betreiben (Grundsatz der **Unternehmenseinheit**, vgl. etwa *Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 3 Tz. 122 ff.).

Würde die Landwirtschaft und der Weinhandel nicht von Personengemeinschaften, sondern von einer einzigen (natürlichen oder juristischen) Person betrieben, so wären diese beiden (ertragsteuerlichen) Betriebe umsatzsteuerrechtlich dem Grundsatz der Unternehmenseinheit folgend zusammenzufassen und der Betreiber als ein einziger Unternehmer anzusehen. Ein Unternehmer kann stets nur ein einziges Unternehmen haben.

Andererseits hat jedes unternehmerfähige Gebilde mit seiner selbständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ein eigenes Unternehmen (*Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 3 Tz. 123). Der Unternehmerbegriff des UStG umfasst auch Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit. Das setzt jedoch voraus, dass diese Personenvereinigung als solche nach außen in Erscheinung tritt und insbesondere Leistungen erbringt (VwGH 3.7.2003, 99/15/0190, VwGH 31.1.2001, 95/13/0064, 29.11.2000, 94/13/0267 u.v.a.).

2.5.2 Unternehmereinheit

Wie oben dargestellt, gehen Verwaltungspraxis und Teile der Lehre davon aus, dass neben der Unternehmenseinheit auch die Rechtsfigur einer **Unternehmereinheit** maßgeblich ist. Eine derartige Unternehmereinheit läge vor, wenn zwei Personengesellschaften gleicher Beteiligungsverhältnisse – mit weiteren Voraussetzungen - unternehmerisch tätig sind.

2.5.3 Organschaft

Von der Unternehmereinheit ist die Organschaft nach § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 zu unterscheiden. Bei einer Organschaft ist eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat. Österreich wurde anlässlich des Beitritts zu den Europäischen Gemeinschaften die Beibehaltung der Organschaftsreglung – eingeschränkt auf inländische Gesellschaften – vom Beratenden Ausschuss für die Mehrwertsteuer zugestanden (*Zehetner*, Das UStG 1994 auf dem Prüfstand – erste Erfolge, ÖStZ 1995, 179 [180]).

2.5.4 Gemeinschaftsrecht

Nach Art. 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006), in der Folge Sechste Richtlinie genannt, bzw. Artikel 9 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, in der Folge Mehrwertsteuersystemrichtlinie genannt, gilt als Steuerpflichtiger, wer die Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe oder der diesen gleichgestellten Berufe selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Unstrittig ist, dass sowohl die D. OEG als auch die B. C. und A. D. GesBR jeweils als solche getrennt nach außen in Erscheinung getreten sind und Leistungen (auch an Dritte) erbracht haben. Die beiden Personengesellschaften unterscheiden sich auch in der Rechtsform: Einerseits eine im Firmenbuch eingetragene OEG, andererseits eine nicht protokollierte GesBR.

Ebenso unstrittig ist, dass sowohl die D. OEG als auch die B. C. und A. D. GesBR jeweils als eigene Umsatzsteuersubjekte und nicht als ein einziger gemeinsamer Umsatzsteuerpflichtiger behandelt werden möchten.

Dass die D. OEG neben dem Weinhandel auch die Landwirtschaft betrieben hätte, hat das Finanzamt nicht behauptet und stünde auch im Widerspruch zur Aktenlage: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen nur Mitunternehmerschaften, die ausschließlich land- und forstwirtschaftlich tätig sind; eine über den Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs bzw. Nebenerwerbs hinausgehende gewerbliche Tätigkeit führt (insgesamt) zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2005], § 21 Anm. 150). Diesfalls käme auch eine – vom Finanzamt aber vorgenommene – Gewinnermittlung der Landwirtschaft nach der LuF PauschVO nicht in Betracht.

In der Berufungsvorentscheidung wird die Frage der Unternehmenseinheit mit der der Unternehmereinheit vermengt.

Eine GesBR (OEG), die als solche zwei (Teil)Betriebe führt (ertragsteuerlich liegt bei Mitunternehmerschaften stets ein einzelner Betrieb vor, auch dann, wenn bei einer natürlichen Person mehrere, getrennte Betriebe gegeben wären, vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 23 Anm. 148), wird als ein einziges unternehmerfähiges Gebilde, somit als ein Unternehmen anzusehen sein. Allein, dieser Fall ist hier nicht gegeben.

Hier sollen einerseits eine OEG, andererseits eine GesBR, also zwei voneinander unterschiedliche Personengesellschaften, zu einem einzigen Unternehmer zusammengefasst werden. Dies ist keine Frage der Unternehmenseinheit, sondern eine solche der Unternehmereinheit.

Wie dargestellt wird die Frage, ob gegen den Willen der beteiligten Gesellschafter, zwei Personengesellschaften als ein einziger (Umsatz)Steuerpflichtiger behandelt werden dürfen (Unternehmereinheit), in der österreichischen Lehre unterschiedlich behandelt.

In der Rechtsprechung hat der österreichische VwGH diese Frage bejaht, hingegen der deutsche Bundesfinanzhof in seiner jüngeren Rechtsprechung verneint. Soweit ersichtlich, hat der VwGH die Unternehmereinheit zweier verbundener Personengesellschaften zuletzt zum UStG 1959 judiziert. Diese Rechtsprechung lässt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht auf das UStG 1994 übertragen, zumal seit dem Beitritt Österreichs zu den Europäischen Gemeinschaften auch das Gemeinschaftsrecht zu beachten ist.

Ruppe führt beachtliche Argumente gegen die Lehre von der Unternehmereinheit von Personengesellschaften mit gleichen Gesellschaftern und gleichen Beteiligungsverhältnissen ins Treffen.

Soweit ersichtlich, hatte der EuGH die Frage, ob zwei Personengesellschaften, an denen dieselben Gesellschafter mit denselben Beteiligungsverhältnissen beteiligt sind, umsatzsteuerrechtlich als ein einziger Unternehmer anzusehen sind, bislang nicht zu beurteilen.

Im Verfahren Rs C-23/98 (Urteil vom 27.1.2000, *J. Heerma*) war diese Frage nicht zu prüfen, da – siehe den Schlussantrag des Generalanwalts *Cosmas* vom 20.5.1999, Randnummer 22, vorletzter Absatz – nach dem im Ausgangsrechtsstreit anzuwendenden niederländischen Umsatzsteuerrecht die Behandlung zweier Personen als einen einzigen Steuerpflichtigen einen in diesem Fall nicht gegebenen formalen Akt des Steuerinspektors voraussetzt.

Gemeinschaftsrechtlich räumt die Sechste Richtlinie bzw. die Mehrwertsteuersystemrichtlinie den Mitgliedstaaten an sich die Möglichkeit ein, bereits dann mehrere im Inland ansässige Personen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, wenn sie „eng miteinander verbunden sind“, allerdings vorbehaltlich einer Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses (vgl. BFH 19. 5. 2005, V R 31/03).

Diesen Spielraum nutzen das österreichische wie das deutsche nationale Recht indes nur teilweise aus. Die nach § 2 Abs. 2 öUStG 1994 bzw. nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 dUStG bei der Organschaft erforderliche Eingliederung in ein anderes Unternehmen setzt nämlich ein Verhältnis der Über- und Unterordnung der beteiligten Gesellschaften voraus. Die Organgesellschaft muss als Unternehmensteil dem Unternehmen des Organträgers zuzuordnen sein.

Die Figur der Unternehmereinheit in Bezug auf durch ihre Gesellschafter verbundene Personengesellschaften ist zwar der Organschaft ähnlich, aber keine Organschaft, da es sich – wie ausgeführt – um einander nebengeordnete und nicht über- und untergeordnete Gesellschaften handelt.

Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) lässt isoliert betrachtet die Frage, ob zwei einander nebengeordnete Personengesellschaften als ein einziger Steuerpflichtiger anzusehen sein können, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats offen. Freilich stellt sich dann das vom BFH in seinem Urteil vom 8.2.1979, V R 114/74, angesprochene Problem, dass sowohl die Ausstellung von Rechnungen (§ 11 UStG 1994) durch eine „Unternehmereinheit“ als auch der Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994) durch eine „Unternehmereinheit“ rechtliche Probleme nach sich zieht, da – anders als bei der Unternehmereinheit – tatsächlich zwei voneinander rechtlich getrennte Personengesellschaften oder Personengemeinschaften im Wirtschaftsleben auftreten, die aber umsatzsteuerlich zu einem Unternehmer zusammengefasst werden sollen.

Aus Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie (Art. 11 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) ist allerdings zu schließen, dass die Behandlung mehrerer eng verbundener Personengesellschaften als einen einzigen Steuerpflichtigen, nicht vom Begriff des Steuerpflichtigen nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) umfasst ist, da ansonsten ein Konsultationserfordernis nicht gegeben wäre.

Gemeinschaftsrechtlich wäre nach Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie (Art. 11 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) die Behandlung zweier eng verbundener Personengesellschaften – d.h. wie hier nach Ansicht des Finanzamtes der Fall: zweier Personengesellschaften mit gleichen Gesellschaftern, gleichen Beteiligungsverhältnissen und einheitlicher Willensbildung – als ein einziger Steuerpflichtiger zulässig, allerdings nur dann, wenn der Mehrwertsteuerausschuss vom jeweiligen Mitgliedstaat vorweg konsultiert wurde.

Nun steht zwar fest, dass der Mehrwertsteuerausschuss keine Einwendungen gegen die – auf inländische Gesellschaften – eingeschränkte österreichische Organschaftsregelung (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994) hatte.

Dass eine Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses durch Österreich in Bezug auf die steuerliche Behandlung nebengeordneter Personengesellschaften erfolgt sei, ist dem Unabhängigen Finanzsenat nicht bekannt.

Das Finanzamt hat auch – nach Aufforderung durch den UFS – nichts Derartiges vortragen können.

Damit ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats die Sache entschieden:

Gemeinschaftsrechtlich ist eine Behandlung zweier eng verbundener, aber nebengeordneter Personengesellschaften als einen einzigen Umsatzsteuerpflichtigen im Sinne der Lehre von der Unternehmereinheit nur dann zulässig, wenn zuvor eine Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses im Sinne von Art. 29 der Sechsten Richtlinie (Art. 398 der Mehrwertsteuerrichtlinie) erfolgt ist.

Da eine derartige Konsultation nicht vorgenommen wurde, ist es gemeinschaftsrechtlich unzulässig, die OEG gemeinsam mit der GesBR als einen einzigen Umsatzsteuerpflichtigen anzusehen.

Auch wenn sich die Bw. nicht ausdrücklich auf die Sechste Richtlinie berufen hat, wäre diese bei entgegenstehendem nationalen Recht unter Berücksichtigung des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts heranzuziehen, da das Gemeinschaftsrecht hier für die Bw. als Marktbürgerin günstiger und der Berufung auf Grund der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben Folge zu geben ist.

Allerdings ist hier mangels dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehender nationaler Normen kein Fall eines Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts gegeben, sondern gelangt der Unabhängige Finanzsenat zu seiner Entscheidung unter gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung des nationalen Rechts. Die Unternehmereinheit zweier eng verbundener, aber nebengeordneter Personengesellschaften ist im nationalen Recht nicht ausdrücklich geregelt, sondern Ergebnis einer Auslegung des nationalen Rechts. Dieser Auslegung ist seit dem Beitritt Österreichs zu den Europäischen Gemeinschaften mit 1.1.1995 nach Ansicht des entscheidenden Senats nicht mehr zu folgen, sondern es ist eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung im vorstehenden Sinne vorzunehmen.

Es erübrigt sich daher sowohl auf die Frage einzugehen, ob unabhängig vom Gemeinschaftsrecht nach nationalem Recht der Verwaltungspraxis und jenem Teil der Lehre, der weiterhin von einer Unternehmereinheit bei bestimmten verbundenen Personengesellschaften ausgeht, oder jenem Teil, der dies verneint, zu folgen ist, noch ob überhaupt im Sinne der Lehre von der Unternehmereinheit bei der D. OEG einerseits und der B. C. und A. D. GesBR andererseits die tatbestandmäßigen Voraussetzungen für eine derartige Unternehmereinheit gegeben gewesen wären.

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats derart offenkundig, dass für einen Zweifel im Sinne der Rechtsprechung *C.I.L.F.I.T.* (EuGH 6.10.1982, Rs C-283/81) kein Raum bleibt.

2.5. Bescheidmäßige und rechnerische Durchführung

Da die angefochtenen Bescheide alle an „D. OEG“ (und nicht etwa an ein vom Finanzamt offenbar angenommenes Steuersubjekt „D. OEG und GesBR“) adressiert wurden, sind die Bescheide der Bw. um die von der Außenprüfung des Finanzamtes vorgenommenen Änderungen gemäß dem Vorbringen der Bw., dem vom Finanzamt betragsmäßig nicht widersprochen wurde, zu korrigieren.

Da die Bescheide zutreffend an eines der beiden voneinander unabhängigen Steuersubjekte adressiert wurden, waren sie nicht (gegenüber dem vermeintlichen gemeinsamen Steuersubjekt ersatzlos) aufzuheben, sondern zugunsten der damaligen D. OEG abzuändern.

Hinsichtlich der Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wird dem Vorbringen der steuerlichen Vertreterin gefolgt, zumal das Finanzamt gegen diese betragsmäßige Ermittlung der Umsatzsteuer im Fall einer Stattgabe keine Bedenken gehegt hat.

Da Gegenstand des Berufungsverfahrens nur die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2003 sind, können in diesem Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat die von der steuerlichen Vertreterin in der Mail vom 30. Mai 2007 angesprochenen ertragsteuerlichen Konsequenzen aus der Gewährung der Vorsteuer nicht gezogen werden.

Beilagen:	3 Berechnungsblätter
	Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 31. Mai 2007

Wien, am 5. Juni 2007