

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch als fachkundigen Laienrichter und Günter Kastner als fachkundigen Laienrichter, in den Beschwerdeverfahren betreffend die nachstehend angeführten als Beschwerden gemäß § 323 Abs. 38 BAO weitergeltenden Berufungen der Dipl.-Ing. Christine X*****, der Gisela X***** sen., der Gisela X***** jun., des Josef X***** jun. und des Martin X***** als (tatsächliche oder mögliche) Mitunternehmer einer oder mehrerer Gesellschaften nach bürgerlichem Recht bzw. als (tatsächliche oder mögliche) Mitglieder einer oder mehrerer unternehmerisch tätiger Personenvereinigungen teilweise im eigenen Namen, teilweise im Namen der (tatsächlichen oder möglichen) Mitunternehmerschaften bzw. Personenvereinigungen, alle *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.Y oder Nr.X, "Weingut X*****", 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 X***** und Mitges., St.Nr. 23_212/7*****, Beschwerde vom 13. 8. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7103204/2012;
2. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011 (und 2012), alle vom 24. 5. 2013, Bescheidadressat Martin X***** und Mitges., St.Nr. 23_212/7*****, 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 X***** und Mitges., St.Nr. 23_212/7*****, Beschwerde vom 1. 9. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7103206/2012, 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 X***** und Mitges., St.Nr. 23_212/7*****, hier anhängig zu den Geschäftszahlen RV/7102853/2015, RV/7102873/2015, RV/7102874/2015, RV/7102875/2015, RV/7102876/2015 und RV/7102877/2015, 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 X***** jun. und Gisela X***** sen., St.Nr. 23_291/1*****, Beschwerde vom 14. 8. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7103208/2012;
5. Bescheid betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer vom 18. 7. 2012, Bescheidadressat Martin X***** und Gisela X***** jun., St.Nr. 23_291/2*****, Beschwerde vom 14. 8. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7103209/2012;
6. Bescheid betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer vom 18. 7. 2012, Bescheidadressat Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X*****, St.Nr. 23_291/0*****, Beschwerde vom 14. 8. 2012, hier anhängig zur Geschäftszahl RV/7103210/2012;
7. Bescheide vom 11. 7. 2012 betreffend Einkünftefeststellung hinsichtlich einer nach Ansicht des Finanzamtes aus Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X***** sen., Gisela X***** jun., Josef X***** jun. und Martin X***** bestehenden und zur Steuernummer 23_212/7***** erfassten Mitunternehmerschaft für die Jahre 2005 bis 2009 (RV/7103205/2012)
8. Bescheide vom 11. 7. 2012 betreffend Einkünftefeststellung hinsichtlich einer nach Ansicht des Finanzamtes aus Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X***** sen., Gisela X***** jun., Josef X***** jun. und Martin X***** bestehenden und zur Steuernummer 23_212/7***** erfassten Mitunternehmerschaft für die Jahre 2010 bis 2012 (RV/7102339/2013)

nach der am 23. 6. 2015 am Finanzamt Waldviertel in Krems an der Donau und am 22. 2. 2017 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerinnen Romana Schuster (23. 6. 2015) und Gerda Gülüzar Ruzsicska (22. 2. 2017) sowie in Anwesenheit von Dr. Jochen Auer und Alexander Hofmann (am 23. 6. 2015) sowie von Mag. Herbert Nigl (am 22. 2. 2017) für die steuerliche Vertretung und von Hofrat Herbert Winkler sowie (am 22. 2. 2017) von Fachvorstand Hofrat Dr. Gottfried Pitnik für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I.

1.

Die an das vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23_212/7***** steuerlich erfasste Gebilde "Martin X***** und Mitges." ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2012 (RV/7103204/2012; RV/7103206/2012; RV/7102853/2015; RV/7102339/2013) werden gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.

2.

Der an das vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23_291/1***** bisher steuerlich erfasste Gebilde "Josef X***** jun. und Gisela X***** sen." ergangene Bescheid betreffend

Begrenzung der UID-Nummer (RV/713208/2012) wird gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.

3.

Der an das vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23_291/2***** bisher steuerlich erfasste Gebilde "Martin X***** und Gisela X***** jun." ergangene Bescheid betreffend Begrenzung der UID-Nummer (RV/713209/2012) wird gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.

4.

Der an das vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23_291/0***** bisher steuerlich erfasste Gebilde "Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X*****" ergangene Bescheid betreffend Begrenzung der UID-Nummer (RV/713210/2012) wird gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.

II.

1.

Die an das vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23_212/7**** steuerlich erfasste Gebilde "Martin X***** und Mitges." ergangenen Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 (RV/7103205/2012) werden gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.

2.

Die an das vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23_212/7**** steuerlich erfasste Gebilde "Martin X***** und Mitges." ergangenen Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 (RV/7101340/2013) werden gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.

III.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hinsichtlich des Spruchpunktes II eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, hinsichtlich des Spruchpunktes I nicht.

Entscheidungsgründe

Derzeit anhängige Verfahren

Beim Bundesfinanzgericht sind derzeit die im Spruch genannten Verfahren zur Frage, ob im Beschwerdezeitraum von Mitgliedern der Familie X***** ("Weingut X*****") in Form von drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (GesBR) drei Weinbaubetriebe als eigenständige Mitunternehmerschaften und als eigenständige Unternehmer (so

die jeweiligen Beschwerdeführer) oder in Form einer einzigen GesBR ein einziger Weinbaubetrieb als (einzige) Mitunternehmerschaft und als (einziges) eigenständiges Unternehmen betrieben wurde, anhängig.

Gesellschaftsstrukturen

Zum besseren Verständnis seien die Gesellschaftsstrukturen vorangestellt:

Einzelgesellschaften

Bis zu Prüfung durch die Großbetriebsprüfung, die zu den angefochtenen Bescheiden führte, wurden vom Finanzamt folgende drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (GesBR), deren Gesellschafter Mitglieder der Familie X***** sind, etabliert in *****Ort_1***** Nr.Y oder *****Ort_1***** Nr.X, anerkannt (in der Folge auch als "Einzelgesellschaften" bezeichnet):

Josef X*** jun. und Gisela X***** sen.**

Gesellschafter der zur St.Nr. 23_291/1***** beim Finanzamt erfassten Josef X***** jun. und Gisela X***** sen. Gesellschaft nach bürgerlichem Recht sind Josef X***** jun. und seine Mutter Gisela X***** sen.

Martin X*** und Gisela X***** jun.**

Gesellschafter der zur St.Nr. 23_291/2***** beim Finanzamt erfassten Martin X***** und Gisela X***** jun. Gesellschaft nach bürgerlichem Recht sind Martin X***** und seine Schwester Gisela X***** jun.

Martin X*** und Dipl.-Ing. Christine X*******

Gesellschafter der zur St.Nr. 23_291/0***** beim Finanzamt erfassten Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** Gesellschaft nach bürgerlichem Recht sind die Eheleute Martin und Dipl.-Ing. Christine X*****.

Kapitalgesellschaft

Seit dem Jahr 2001 erfolgt die Vermarktung durch eine eigene Kapitalgesellschaft:

Wein-Gut X*** GmbH**

Gesellschafter der WEIN-GUT X***** GmbH, im Firmenbuch eingetragen am 23.01.2001, Geschäftsführer Martin X***** , sind

1. Martin X***** mit einer Stammeinlage von EUR 18.250
2. Dipl.Ing. Christine X***** mit einer Stammeinlage von EUR 18.250
3. Gisela X***** sen. mit einer Stammeinlage von EUR 7.300
4. Josef X***** sen. mit einer Stammeinlage von EUR 7.300
5. Gisela X***** jun. mit einer Stammeinlage von EUR 7.300
6. Josef X***** jun. mit einer Stammeinlage von EUR 7.300
7. Mag Herbert X***** mit einer Stammeinlage von EUR 7.300.

Gesamtgesellschaft

Entgegen dem Willen der Gesellschafter geht das Finanzamt ab dem Jahr 2005 von einer gemeinsamen Gesellschaft der Gesellschafter der drei Einzelgesellschaften aus (in der Folge auch als Gesamtgesellschaft bezeichnet):

Dipl.-Ing. Christine X*** , Josef X***** jun., Gisela X***** sen., Gisela X***** jun. und Martin X***** bzw. Martin X***** und Mitgesellschafter**

Gesellschafter der zur St.Nr. 23 291/77***** beim Finanzamt erfassten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, deren Existenz von den Bf bestritten wird, sollen Dipl.-Ing. Christine X***** , Josef X***** jun., Gisela X***** sen., Gisela X***** jun. und Martin X***** sein.

Vorlagebericht zu RV/7103204/2012 und RV/7103205/2012

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Waldviertel dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 13. 11. 2012 sowie am 17. 9. 2013 zur Entscheidung vorgelegt, wobei das Finanzamt zu RV/7103204/2012 und RV/7103205/2012 (Vorlage der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide und Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 – 2009 Martin X***** und Mitges., StNr. 23_212/7*****) ergänzend ausführte:

*Die berufungsgegenständlichen Bescheide beruhen auf Feststellungen eines Außenprüfungsverfahrens iSd § 147 BAO. Die Betriebsergebnisse des Weinbaubetriebes wurden bisher von drei selbständigen Gesellschaften nach bürgerlichen Rechts („X***** Martin und X***** DI Christine“, „X***** Josef jun und X***** Gisela sen“ und „X***** Martin*

und X***** Gisela jun“) erklärt. Im Zuge des Außenprüfungsverfahrens gelangte die Abgabenbehörde zur Ansicht, dass die in Form von GesbR's geführten Weinbaubetriebe nicht als selbständige Betriebe anzuerkennen sondern zu einem gemeinsamen einheitlichen Betrieb, der berufungswerbenden Gesellschaft nach bürgerlichem Recht „Martin X***** und Mitges“, zusammenzufassen sind.

Betreffend dem im Außenprüfungsverfahren ermittelten Sachverhalt sowie der rechtlichen Beurteilung durch die Abgabenbehörde wird auf die in der Beilage übermittelte ausführliche Feststellung laut Tz 1 des Prüfberichtes vom 1.8.2012 verwiesen.

Gegen die unter Berücksichtigung der Feststellungen der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide sowie Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 – 2009 wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Die Berufung umfasst folgende Streitpunkte:

- Existenz des einheitlichen Betriebes
- Verjährung der Steuerbescheide der Jahre 2005 und 2006
- Übergangsgewinn
- Schätzung des laufenden Gewinnes
- Schätzung der Vorsteuern

Detailliertere Ausführungen der Berufungsbegründung können der beiliegenden Kopie der Berufung vom 13.8.2012 entnommen werden.

Zu einzelnen Punkten der Berufungsausführungen nimmt das ho. Finanzamt ergänzend zu den ausführlichen Feststellungen der Außenprüfung wie folgt Stellung:

A. Sachverhalt

Der Anmerkung in der Berufungsbegründung, dass die historische Entwicklung für die Betriebsprüfung offensichtlich nicht mehr relevant war, ist zu entgegen, dass diese im Prüfungsverfahren vom steuerlichen Vertreter mehrmals ausführlich dargelegt wurde. Die historische Entwicklung wurde im Bericht über die Außenprüfung in der Darstellung des Sachverhaltes nicht erwähnt, sie war jedoch für die rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt von maßgeblicher Bedeutung. Die historische Entwicklung wurde bei der Beurteilung des Kriteriums „beabsichtigtes gemeinsames Zusammenwirken der Familienmitglieder“ miteinbezogen.

B. Rechtliche Beurteilung

a) Verjährung

Die Bescheide über die Feststellung von Einkünfte gem. § 188 BAO unterliegen keiner Verjährung iSd § 207 BAO, daher können diese Berufungsausführungen nur die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2005 und 2006 betreffen.

Zutreffend wird in der Berufungsbegründung ausgeführt, dass der Auftrag zur Durchführung einer Außenprüfung iSd § 147 BAO für die GesbR „Martin X***** und Mitgesellschafter“ am 15.5.2012 ausgestellt wurde. Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert

sich die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen wird. Eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO ist jede nach außen wirksame und einwandfrei nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen und nicht nur die Unterfertigung des Auftrages zur Vornahme einer Außenprüfung iSd § 147 BAO.

Das Thema einer „konkludent vereinbarten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht“ ist allmählich mit fortschreitender Prüfdauer und Erfassung des gesamten Sachverhaltes entstanden. Es war daher in den Jahren 2010 und 2011 noch nicht möglich einen Prüfungsauftrag für diese Gesellschaft nach bürgerlichem Recht auszustellen. Im Jahr 2011 wurden nach außen wirksame und einwandfrei nach außen erkennbare Amtshandlungen durch die Abgabenbehörde gesetzt, die die Geltendmachung des Abgabensanspruches der konkludenten geschlossenen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zum Inhalt hatten. Dies wird durch folgende Schritte untermauert:

- Schreiben des Finanzamtes vom 13.5.2011 an den steuerlichen Vertreter, wonach das Gesamtbild des im Prüfungsverfahren ermittelten Sachverhaltes für einen einheitlichen Betrieb spricht;
- Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 12.7.2011 zu den Ausführungen des Finanzamtes vom 13.5.2011;
- Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 23.11.2011 zur Frage, ob eine einheitlicher Betrieb oder 3 verschiedene Betrieb mit jeweils unterschiedlicher Beteiligung vorliegen;
- Besprechung der Abgabenbehörde mit dem steuerlichen Vertreter und dem Abgabepflichtigen Martin X***** am 16.12.2011, bei der die Thematik einheitlicher Betrieb den Hauptpunkt der Besprechung gebildet hat.

Betreffend Umsatzsteuer 2006 wurde nach Ansicht des Finanzamtes im Verjährungszeitraum eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt, womit der Umsatzsteuerbescheid 2006 mangels Verjährung zu Recht ergangen ist.

d) Freie Gestaltung von Rechtsverhältnissen

In diesem Abschnitt der Berufungsbegründung wird zum Sachverhalt ausgeführt, dass die Außenprüfung keine Feststellung getroffen hat, wonach der Betrieb „Martin X***** und Mitges“ einheitlich nach außen auftritt. Der fehlende gemeinsame Auftritt nach außen ergibt sich nach Ansicht der Abgabepflichtigen auch daraus, dass der Prüfer nach Abschluss der Außenprüfung fragte, welcher Namen der Gesellschaft gewünscht sei. Offensichtlich hat der Prüfer im 2 jährigen Prüfungsverfahren keinen einheitlichen Namen der vermeintlichen Gesellschaft gefunden.

Zu diesen Ausführungen ist anzumerken, dass der Auftritt nach außen nach dem von der Außenprüfung festgestellten Sachverhalt mehr für einen einheitlichen Betrieb als für

mehrere getrennte Betriebe spricht. Wie den Punkten 19 – 21 der Sachverhaltsdarstellung der Außenprüfung entnommen werden kann, wurde die Vermarktung des Weines von den Familienmitgliedern bewusst unter dem einheitlichen Namen „Weingut X*****“ und mit der Person Martin X***** betrieben. Dies wird auch durch [Medienberichte] untermauert. In diesem Artikel mit der Überschrift „Weingut X*****: Kremstaler Finesse“ finden sich folgende Textpassage: „Auf der Suche nach den besten Grünen Veltlinern und Rieslingen des Kremstals führt kein Weg an *****Ort_2***** und Martin X***** vorbei. Der Betrieb gehört zu den besten Weißweinerzeugern Österreichs und produziert auf 25 Hektar Eigenfläche vor allem Grünen Veltliner und Riesling, aber auch etwas Sauvignon, Muskateller sowie einige Rotweinsorten, vor allem Zweigelt.“

Dieser Artikel belegt, dass im Auftritt nach außen keine Unterscheidung in drei getrennte Weinbaubetriebe erfolgt. Die gesamte bewirtschaftete Fläche sowie die erzeugten Weinsorten werden einem einzigen Betrieb, dem „Weingut X*****“, zugerechnet.

Der Vorwurf, der Prüfer hat im 2jährigen Prüfungsverfahren keinen einheitlichen Namen der vermeintlichen Gesellschaft gefunden, ist zurückzuweisen. Im Prüfungsverfahren wurde immer wieder ein unstrittiger Name für den einheitlichen Betrieb, dieser lautet „Weingut X*****“. Nach Ansicht des Finanzamtes haben sich die Familienmitglieder konkludent zu einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zusammengeschlossen. Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist nicht im Firmenbuch eingetragen, die Bezeichnung „Weingut X*****“ kann somit keine Firma iSd § 18 UGB sein. Adressat von Bescheiden können nur die Personen sein, die sich zum gemeinschaftlichen Nutzen vereinigen. Aus diesem Grund wurde für die angefochtenen Bescheide über die Feststellungen von Einkünften gem. § 188 BAO die Adressierung „Martin X***** und Mitgesellschafter“ gewählt, da alle Beteiligten in weiterer Folge bei der Verteilung der Einkünfte namentlich erwähnt werden. Die Adressierung der Umsatzsteuerbescheide erfolgt durch Nennung aller Beteiligten.

C. Zur Gewinnermittlung

b) Laufender Gewinn

Auf die Ausführungen im Prüfbericht wird verwiesen. Dass eine Schätzung, für die keine Unterlagen vorliegen bzw. keine Mitwirkung trotz mehrmaligen Ersuchens erfolgte, schwierig ist, ist allen Betroffenen klar. Auch der Steuerberater bestätigt in der Berufungsbegründung, dass keine Unterlagen vorhanden waren. Umso hilfreicher wäre es gewesen, vor dem Prüfungsabschluss gemeinsam mit dem steuerlichen Vertreter Zahlenmaterial zu ermitteln. Der Prüfer versuchte mit besten Wissen und Gewissen den Grundsätzen des § 184 BAO gerecht zu werden. Dieser Versuch zeigt sich auch in der Berücksichtigung des sonstigen Aufwandes, bei dem ein größtmögliches Maß an eventuellen, zusätzlichen Ausgaben angesetzt wurde.

D. Schätzung der Vorsteuern

Zu diesem Punkt wird auf die Ausführungen im Prüfbericht verwiesen. Den Ausführungen in der Berufungsbegründung, wonach die geschätzten Vorsteuern annähernd die Hälfte

der Vorsteuern der Gewinnermittlungen 2003 und 2004 ausmachen, wird entgegnet, dass der höhere Vorsteuerabzug in den Jahren 2003 und 2004 durch Investitionen (Halle und Traktor) zustande kam. Diese wurden im Jahr 2005 an die Weingut X***** GmbH verkauft. Auf die nicht erfolgte Mitwirkung und Nichtvorlage an Unterlagen wird verwiesen.

Es wird beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Vorlagebericht zu RV/7103206/2012

Zu RV/7103206/2012 (Vorlage der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung Umsatzsteuer 1 – 6/2012 Martin X***** und Mitges., StNr. 23 212/77*****) erläuterte das Finanzamt:

*In Außenprüfungsverfahren bei den Gesellschaften nach bürgerlichen Rechts „X***** Martin und X***** DI Christine“, „X***** Josef jun und X***** Gisela sen“ und „X***** Martin und X***** Gisela jun“ gelangte die Abgabenbehörde zur Ansicht, dass die in Form von GesbR's geführten Weinbaubetriebe nicht als selbständige Betriebe anzuerkennen sondern zu einem gemeinsamen einheitlichen Betrieb, der berufungswerbenden Gesellschaft nach bürgerlichem Recht „Martin X***** und Mitges“, zusammenzufassen sind.*

Die Existenz dieser konkludent geschlossenen Gesellschaft wird seitens der Abgabepflichtigen bestritten, daher wurden für die Zeiträume Jänner bis Juni 2012 keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht. Mit Schreiben vom 29.7.2012 wurden im Sinne einer Offenlegung die Umsätze der bisherigen drei Betriebe bekanntgeben. Ausgehend von diesen Werten hat das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2012 gem. § 201 BAO festgesetzt.

*Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben und die Aufhebung der Bescheide beantragt. Begründet wird das Berufsbegehren mit der Nichtexistenz der GesbR „Martin X***** und Mitges“, die von der Abgabenbehörde als konkludent geschlossen erachtet wird. Die Frage der Existenz dieser Gesellschaft nach bürgerlichem Rechts wird im Rechtsmittelverfahren gegen die Umsatzsteuerbescheide und Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO der Jahre 2005 – 2009 betreffend dieser GesbR zu klären sein. Die Berufung gegen diese Bescheide wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit gleicher Post zur Entscheidung vorgelegt. Auf die Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht zu diesem Rechtsmittel wird verwiesen.*

Für den Fall, dass dem Antrag auf Aufhebung der Bescheide nicht Folge geleistet wird, wurden in der Berufung auch inhaltliche Punkte vorgebracht. Die in den Festsetzungsbescheiden ausgewiesenen Besteuerungsgrundlagen wurden entsprechend den bekanntgegebenen Werten ermittelt. Bei den offengelegten Werten handelt es sich um die Bruttoumsätze, womit die Umsatzsteuer aus diesen Werten herauszurechnen und nicht aufzuschlagen ist.

In den Festsetzungsbescheiden wurden keine Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht, obwohl bei den Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2005 – 2009 im Rahmen der Außenprüfung Vorsteuern in Höhe von 4 % der Einnahmen geschätzt wurden. Mit der Berufung werden Vorsteuern in Höhe von 8 % der Einnahmen beantragt. Begründet wird dies mit den tatsächlichen Vorsteuerbeträgen der Jahre 2003 und 2004 eines der drei Betriebe, für den in diesen Jahren doppelte Buchführungen vorliegen.

Eine Kontrolle der mit Schreiben vom 29.7.2012 offengelegten Umsätze bestätigte, dass in der Tabelle Bruttowerte ausgewiesen werden. Für die Ermittlung der steuerbaren Umsätze sind die ausgewiesenen Werte um die enthaltenen Steuerbeträge zu kürzen.

Die Berufungsausführungen, wonach die Vorsteuerbeträge der Jahre 2005 – 2009 durch den Prüfer mit 4 % der Einnahmen geschätzt wurden, sind nicht zutreffend. Bei der Außenprüfung wurden die Vorsteuerbeträge aus den im Schätzungswege ermittelten Positionen der einzelnen Betriebsausgaben herausgerechnet. Durchschnittlich betragen die derart ermittelten Vorsteuerbeträge 4 % der steuerbaren Umsätze. Ausgehend von diesem Durchschnittswert bestehen nach Ansicht des Finanzamtes keine Bedenken, die Vorsteuerbeträge mit 4 % der steuerbaren Umsätze in Ansatz zu bringen. Der aus den tatsächlichen Werten der Jahre 2003 und 2004 eines Betriebes abgeleitete Wert von 8 % kann nicht herangezogen, da laut Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme zur Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 – 2009 in diesen Jahren außerordentliche Investitionen (Halle und Traktor) getätigt wurden.

Die Besteuerungsgrundlagen der einzelnen Monate wären auf folgende Werte zu berichtigen:

[...]

Es wird beantragt, der Berufung teilweise stattzugeben und die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der vorstehend ermittelten Besteuerungsgrundlagen festzusetzen.

Vorlagebericht zu RV/7103207/2012

Zu RV/7103207/2012 (Vertreterbestellung des Martin X***** betreffend Martin X***** und Mitges., StNr. 23_212/7****) erläuterte das Finanzamt zunächst allgemein:

*Aufgrund von Feststellungen einer Außenprüfung wurde seitens der Abgabenbehörde die Bildung der GesbR "Martin X***** und Mitges" unterstellt. Der Aufforderung, für diese Gesellschaft einen gemeinsamen Bevollmächtigten gem. § 81 Abs. 2 BAO bekanntzugeben, wurde nicht nachgekommen, womit der Berufungswerber mittels Bescheid als Vertreter iSd § 81 BAO bestellt wurde. Gegen diesen Bescheid wurde das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung erhoben, dass die Gesellschaft "Martin X***** und Mitges" nicht existiert.*

Dann detailliert:

*In Außenprüfungsverfahren bei den Gesellschaften nach bürgerlichen Rechts "X***** Martin und X***** DI Christine", "X***** Josef jun und X***** Gisela sen" und "X***** Martin und X***** Gisela jun" gelangte die Abgabenbehörde zur Ansicht, dass die in Form von GesbR's geführten Weinbaubetriebe nicht als selbständige Betriebe anzuerkennen sondern zu einem gemeinsamen einheitlichen Betrieb, der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin X***** und Mitges", zusammenzufassen sind.*

*Mit Schreiben vom 15.3.2012 wurden die Gesellschafter aufgefordert, einen gemeinsamen Bevollmächtigten gem. § 81 BAO für die GesbR "Martin X***** und Mitges" namhaft zu machen. Mit Mail vom 21.3.2012 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass keine Person zu einer Gesellschaft namhaft gemacht werden könne, die es nicht gibt. Mit Bescheid vom 30.3.2012 wurde der Gesellschafter Martin X***** von der Abgabenbehörde als Vertreter gem. § 81 BAO bestellt und die weiteren Gesellschafter mit Schreiben vom 30.3.2012 von dieser Bestellung verständigt.*

*Gegen diesen Bescheid wurde durch den zum Vertreter iSd § 81 BAO bestellten Gesellschafter Martin X***** das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Die beantragte Aufhebung der Vertreterbestellung wird ausschließlich damit begründet, dass die Annahme der Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin X***** und Mitges" jeder rechtlichen Grundlage entbehre.*

*Die Frage der Existenz der Gesellschaft nach bürgerlichem Rechts "Martin X***** und Mitges" wird im Rechtsmittelverfahren gegen die Umsatzsteuerbescheide und Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO der Jahre 2005- 2009 betreffend dieser GesbR zu klären sein. Die Berufung gegen diese Bescheide wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit gleicher Post zur Entscheidung vorgelegt. Auf die Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht zu diesem Rechtsmittel wird verwiesen. Es wird beantragt die Berufung als unbegründet abzuweisen.*

Vorlagebericht zu RV/7103208/2012

Zu RV/7103208/2012 (Begrenzung UID-Nummer Josef X***** jun und Gisela X***** sen, St.Nr. 23_291/1*****) erläuterte das Finanzamt zunächst allgemein:

In einem Außenprüfungsverfahren wurde die GesbR rückwirkend ab dem Veranlagungsjahr 2005 nicht als eigenständiges Unternehmen angesehen. Die UID-Nummer wurde aufgrund dieser Feststellung begrenzt. Die Nichtanerkennung der GesbR als eigenständiges Unternehmen wird bekämpft und die Aufhebung des Bescheides über die Begrenzung der UID-Nummer beantragt.

Dann detailliert:

*Bei der berufungswerbenden GesbR "X***** Josef jun und X***** Gisela sen" sowie bei den GesbR's. "X***** Martin und X***** Gisela jun" (StNr. 291/28*****) und "X***** Martin und X***** DI Christine" (StNr. 291/00*****) wurden Außenprüfungen gem. § 147 BAO für die Zeiträume 2005-2009 vorgenommen.*

*Aufgrund der bei der Außenprüfung getroffenen Feststellungen gelangte das Finanzamt zur Ansicht, dass bei der GesbR "X***** Josef jun und X***** Gisela sen" keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vorliegen und die GesbR auch keine Umsätze ausgeführt hat. Die Einkünfte der berufungswerbenden GesbR sowie der GesbR's ""X***** Martin und X***** Gisela jun"" und "X***** Martin und X***** DI Christine" wurden im Prüfungszeitraum von der konkludent geschlossenen GesbR "X***** Martin und Mitges." (StNr. 212/77*****) erzielt und auch die Umsätze wurden von dieser GesbR ausgeführt.*

Diesen Feststellungen folgend war die berufungswerbende GesbR nicht als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 einzustufen, womit die Umsatzsteueridentifikationsnummer mit dem angefochtenen Bescheid gem. Art. 28 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 mit 19.7.2012 begrenzt wurde.

*Gegen den Bescheid über die Begrenzung der Umsatzsteueridentifikationsnummer wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben und die Aufhebung dessen beantragt. In der Berufungsbegründung wird auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide sowie gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 - 2009 der GesbR "Martin X***** und Mitges" (StNr. 212/77*****) verwiesen, mit der die Existenz der laut Außenprüfung konkludent geschlossenen GesbR bestritten wird. Inhaltlich wird auf die mit gleicher Post übermittelte Stellungnahme des Finanzamtes zur vorgelegten Berufung gegen die Bescheide der GesbR "Martin X***** und Mitges" (StNr. 212/77*****) verwiesen.*

Es wird beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Vorlagebericht zu RV/7103209/2012

Zu RV/7103209/2012 (Begrenzung UID-Nummer Martin X***** und Gisela X***** jun, St.Nr. 23_291/2*****) erläuterte das Finanzamt zunächst allgemein:

In einem Außenprüfungsverfahren wurde die GesbR rückwirkend ab dem Veranlagungsjahr 2005 nicht als eigenständiges Unternehmen angesehen. Die UID-Nummer wurde aufgrund dieser Feststellung begrenzt.

Die Nichtanerkennung der GesbR als eigenständiges Unternehmen wird bekämpft und die Aufhebung des Bescheides über die Begrenzung der UID-Nummer beantragt.

Dann im Detail:

*Bei der berufungswerbenden GesbR "X***** Martin und X***** Gisela jun" sowie bei den GesbR's "X***** Josef jun und X***** Gisela sen" (StNr. 291/16*****) und "X***** Martin und X***** DI Christine" (StNr. 291/00*****) wurden Außenprüfungen gem. § 147 BAO für die Zeiträume 2005- 2009 vorgenommen.*

*Aufgrund der bei der Außenprüfung getroffenen Feststellungen gelangte das Finanzamt zur Ansicht, dass bei der GesbR "X***** Martin und X***** Gisela jun" keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vorliegen und die GesbR auch keine Umsätze ausgeführt hat. Die Einkünfte der berufungswerbenden GesbR sowie der GesbR's ""X***** Josef jun und X***** Gisela sen"" und "X***** Martin und X***** DI Christine" wurden im Prüfungszeitraum von der konkludent geschlossenen GesbR "X***** Martin und Mitges." (StNr. 212/77*****) erzielt und auch die Umsätze wurden von dieser GesbR ausgeführt.*

Diesen Feststellungen folgend war die berufungswerbende GesbR nicht als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 einzustufen, womit die Umsatzsteueridentifikationsnummer mit dem angefochtenen Bescheid gem. Art. 28 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 mit 19.7.2012 begrenzt wurde.

*Gegen den Bescheid über die Begrenzung der Umsatzsteueridentifikationsnummer wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben und die Aufhebung dessen beantragt. In der Berufungsbegründung wird auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide sowie gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005- 2009 der GesbR "Martin X***** und Mitges" (StNr. 212/77*****) verwiesen, mit der die Existenz der laut Außenprüfung konkludent geschlossenen GesbR bestritten wird. Inhaltlich wird auf die mit gleicher Post übermittelte Stellungnahme des Finanzamtes zur vorgelegten Berufung gegen die Bescheide der GesbR "Martin X***** und Mitges" (StNr. 212/77*****) verwiesen.*

Es wird beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Vorlagebericht zu RV/7103210/2012

Zu RV/7103210/2012 (Begrenzung UID-Nummer Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** , St.Nr. 23_291/0*****) erläuterte das Finanzamt zunächst allgemein:

In einem Außenprüfungsverfahren wurde die GesbR rückwirkend ab dem Veranlagungsjahr 2005 nicht als eigenständiges Unternehmen angesehen. Die UID-Nummer wurde aufgrund dieser Feststellung begrenzt.

Die Nichtanerkennung der GesbR als eigenständiges Unternehmen wird bekämpft und die Aufhebung des Bescheides über die Begrenzung der UID-Nummer beantragt .

Dann im Detail:

*Bei der berufungswerbenden GesbR "X***** Martin und X***** DI Christine" sowie bei den GesbR's "X***** Josef jun und X***** Gisela sen" (StNr. 291/16*****) und "X***** Martin und X***** Gisela jun" (StNr. 291/28*****) wurden Außenprüfungen gem. § 147 BAO für die Zeiträume 2005 - 2009 vorgenommen.*

*Aufgrund der bei der Außenprüfung getroffenen Feststellungen gelangte das Finanzamt zur Ansicht, dass bei der GesbR "X***** Martin und X***** DI Christine" keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vorliegen und die GesbR auch -keine Umsätze ausgeführt hat.- Die Einkünfte der berufungswerbenden GesbR sowie der GesbR's ""X***** Josef jun und X***** Gisela sen"" und "X***** Martin und X***** Gisela jun" wurden im Prüfungszeitraum von der konkludent geschlossenen GesbR "X***** Martin und Mitges." (StNr. 212/77*****) erzielt und auch die Umsätze wurden von dieser GesbR ausgeführt.*

Diesen Feststellungen folgend war die berufungswerbende GesbR nicht als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 einzustufen, womit die Umsatzsteueridentifikationsnummer mit dem angefochtenen Bescheid gem. Art. 28 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 mit 19.7.2012 begrenzt wurde.

*Gegen den Bescheid über die Begrenzung der Umsatzsteueridentifikationsnummer wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben und die Aufhebung dessen beantragt. In der Berufungsbegründung wird auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide sowie gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 - 2009 der GesbR "Martin X***** und Mitges" (StNr. 212/77*****) verwiesen, mit der die Existenz der laut Außenprüfung konkludent geschlossenen GesbR bestritten wird. Inhaltlich wird auf die mit gleicher Post übermittelte Stellungnahme des Finanzamtes zur vorgelegten Berufung gegen die Bescheide der GesbR "Martin X***** und Mitges" (StNr. 212/77*****) verwiesen.*

Es wird beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Vorlagebericht zu RV/7102340/2013

Zu RV/7102340/2013 (Vorlage der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung 2010 bis 2012 für Martin X***** und Mitges., StNr. 23_212/7*****) erläuterte das Finanzamt zunächst allgemein:

In Außenprüfungsverfahren wurden drei in Form von Gesellschaften nach bürgerlichen Rechts geführte Weinbaubetriebe nicht als selbständige Betriebe anerkannt sondern zu einem gemeinsamen einheitlichen Betrieb, der berufungswerbenden GesbR, zusammengefasst. Seitens der Abgabepflichtigen wird die Existenz dieser gemeinsamen GesbR bestritten. Sollte die Existenz der GesbR anerkannt werden, wird die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gem. § 184 BAO angefochten.

Zur gleichen Rechtsfrage wurden im November 2012 Rechtsmittel gegen die Steuerbescheide 2005 - 2009 beim UFS zur Entscheidung (GZ. RV/3204-W/12 bzw. RV/3205-W/12) vorgelegt.

Dann detailliert:

Die berufungsgegenständlichen Bescheide beruhen auf Feststellungen eines Außenprüfungsverfahrens iSd § 147 BAO. Die Betriebsergebnisse des Weinbaubetriebes wurden bisher von drei selbständigen Gesellschaften nach bürgerlichen Rechts ("X***** Martin und X***** DI Christine", "X***** Josef jun und X***** Gisela sen" und "X***** Martin und X***** Gisela jun") erklärt. Im Zuge des Außenprüfungsverfahrens gelangte die Abgabenbehörde zur (Ansicht, dass die in Form von GesbR's geführten Weinbaubetriebe nicht als selbständige Betriebe anzuerkennen sondern zu einem gemeinsamen einheitlichen Betrieb, der berufungswerbenden Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin X***** und Mitges", zusammenzufassen sind.

Identische Feststellungen wurden bereits in einem Außenprüfungsverfahren für den Zeitraum 2005- 2009 getroffen. Diese Feststellungen wurden ebenfalls mit Rechtsmittel angefochten und wurden diese Rechtsmittel gegen die Umsatzsteuerbescheide bzw. Bescheide über die Feststellung von Einkünften der Jahre 2005 bis 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat im November 2012 zur Entscheidung vorgelegt. Betreffend des Sachverhaltes und der rechtlichen Beurteilung durch das ho. Finanzamt wird auf den Vorlagebericht vom 5.11.2012 verwiesen.

Betreffend der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 wird zusätzlich darauf hingewiesen, dass mit Vorlagebericht vom 7.11.2012 die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Für die Monate Juli bis Dezember 2012 wurden seitens des Finanzamtes ebenfalls Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer erlassen. Die Entscheidung über die gegen diese Bescheide eingebrachten Berufungen wurde unter Verweis auf die beim Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Rechtsmittel gem. § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt.

Am 24.5.2013 wurde der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 erlassen, womit die Bescheide über die Festsetzungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2012 aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Mit dem Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 wurde dem Berufungsbegehren der Abgabepflichtigen nicht Rechnung getragen, daher gelten die Berufungen gegen die Bescheide über die Festsetzungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2012 gem. § 274 BAO als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 24.5.2013 gerichtet.

Abschließend wird noch angemerkt, dass die gegenständliche Berufung mit Bescheid vom 17.6.2013 bis zur Entscheidung über die Berufungen gegen die Steuerbescheide 2005 - 2009 durch den Unabhängigen Finanzsenat gem. § 281 Abs. 2 BAO ausgesetzt wurde. Da die Berufung wie vorstehend ausgeführt mit der bereits zur Entscheidung vorgelegten Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate

Jänner bis Juni 2012 zusammenhängt, wurde diese dennoch dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Unter Verweis auf den Vorlagebericht vom 5.11.2012 wird beantragt, die gegenständlichen Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Beilage zum Prüfungsbericht

Die angesprochene Beilage zu Tz 1 des Prüfungsberichts vom 1. 8. 2012 lautet:

Einheitlicher Betrieb

*Im Außenprüfungsverfahren bei den Gesellschaften bürgerlichen Rechts „X***** Martin und X***** DI Christine“, „X***** Josef jun und X***** Gisela sen“ und „X***** Martin und X***** Gisela jun“ wurde die Frage behandelt, ob die in Form einer Ges.n.b.R. geführten Weinbaubetriebe als selbständige Betrieb anzuerkennen, oder ob sie zu einem gemeinsamen einheitlichen Betrieb zusammenzufassen sind.*

*Als Grundlage für die Erlös- u. Einnahmenerfassung dienten die Steuerakten der Pauschalierungen sowie die Buchhaltung und Verrechnungskonten der X***** GesmbH (St.Nr. 23_012/7*****). Hinsichtlich der Schätzungsgrundlagen für die Ausgaben (AfA, Betriebsmitteleinsatz, sonstige Betriebsausgaben, ...) wurden von den Pflichtigen bzw. vom Steuerberater trotz mehrfachen Ersuchens keine Unterlagen vorgelegt bzw. konnte keine Mitwirkung erreicht werden (siehe AV vom 28.2.2012).*

Der rechtlichen Beurteilung wurde der nachstehende Sachverhalt zugrunde gelegt.

Sachverhalt:

*Sämtliche Pauschalierungen betreiben Weinbau, Hofstelle ist in *****PLZ*****
*****Ort_2***** , *****Ort_1***** 7 u.8 (Siehe Aufnahme). Die X***** GesmbH vinifiziert ebenfalls alle Weine an diesem Standort.*

[...]

*Neben den 3 GesbR's existiert die Weingut X***** GmbH (Gesellschafter sind die Gesellschafter der GesbR's sowie X***** Josef sen und X***** Mag. Herbert), die neben dem Weinbau einen Weinhandel, sowie ein Hotel samt Restaurant in *****PLZ*****
*****Ort_2***** , *****Ortsteil***** 1 führt.*

Betreffend der 3 GesbR's liegen keine schriftliche Verträge vor, sondern diese beruhen auf mündliche Vereinbarungen. Die Gesellschaften wurden bei den Behörden (z.B. Finanzamt, Sozialversicherung, Gemeinde, BH, GKK, AMA) gemeldet und wurden bisher als solche anerkannt.

Bisherige Beteiligungsverhältnisse der pauschalieren Betriebe:

*Martin und Christine X*****: 2005-2008: 50%/50%; ab 2009: 70%/30%*

*Martin und Gisela jun. X*****: 2005-2006: 80%/20%; ab 2009: 90%/10%*

*Josef jun. und Gisela sen. X*****: 2005-2009: 35%/65%*

Jeder Betrieb hat eigene und/oder gepachtete Weingärten. Die Zupachtungen erfolgen sowohl von Fremden, als auch von Familienangehörigen. Einzelne Flächen der Gesellschafter werden nicht in den eigenen Gesellschaften bewirtschaftet, sondern an andere GesbR's bzw. die GmbH verpachtet. Die bewirtschafteten Flächen (GesbR's insgesamt ca. 30 ha, GmbH ca. 17 ha) sind bei der AMA gemeldet, die AMA zahlt entsprechend der Anträge und der jährlichen Meldungen die gesetzlich vorgesehenen Förderungen an die drei Betriebe aus. Es existieren für alle Fremdflächen schriftliche Pachtverträge, nur in Ausnahmefällen (< als 5 % der Flächen) existieren nur mündliche. Diese mündlichen Pachtverträge sind sowohl bei der AMA, als auch bei der SV der Bauern gemeldet, für diese Flächen werden Pachtschillinge bezahlt. Die Betriebe bzw. die Flächen sind auch bei der Bezirksverwaltungsbehörde gemeldet, wobei jedoch zwischen den bewirtschafteten Flächen lt Bezirksverwaltungsbehörde zu jenen, die bei der AMA gemeldet sind, erhebliche Unterschiede bestanden.

*Im Anschluss an eine Erhebung durch den Prüfer am 25.2.2011 bei der Bezirksverwaltungsbehörde Krems wurden diese Flächen anscheinend von Herrn Martin X***** an jene der AMA-Meldung angeglichen. Ob auch eine Richtigstellung der Nutzungsart von landwirtschaftlichen auf Weinbauflächen erfolgte (siehe Flächenaufstellung auf Seite 4 u. Foto auf Seite 5), konnte noch nicht überprüft werden.*

*Die Grundstücke liegen zum Teil nebeneinander, manche Weingartenzeilen gehen aber quer über mehrere Parzellen und werden von 2 GesbR's bewirtschaftet. Beispielsweise folgende folgende Grundstücke: KG *****Ort_2***** GrdStkNr. 375/1, 375/2 bewirtschaftet durch „X***** Martin und X***** Gisela jun.“; KG *****Ort_2***** GrdStkNr. 376/1, 376/2, 378/1, 378/2, 378/3, 379 und 383/1, bewirtschaftet von Josef jun und Gisela sen.*

*Hierzu wird seitens Herrn Martin X***** vorgebracht, dass es in der Umgebung dieser Liegenschaften zu erheblichen Verschiebungen in den Mappenplänen gegenüber den natürlichen Grenzen der Liegenschaften gekommen ist, die diesen Eindruck erklären. Hr. Martin X***** hat bei der Besprechung am 16.12.2012 erklärt, dass diese Grundstücke nur von einem Unternehmen bewirtschaftet werden.*

*Eine nochmalige Kontrolle durch den Prüfer ergab, dass die Angaben des Prüfers stimmen. Offiziell wurden die Grundstücke 376/1, 376/2, 378/1, 378/3, 379 für die Pauschalierung Josef jun. u. Gisela sen., die Grundstücke 375/1 u, 375/2 für die Pauschalierung Martin u. Gisela jun. zur Bewirtschaftung gemeldet. Zusätzlich wurde festgestellt, dass die GrdStkNr. 376/1 u. 378/2 zweimal (!) gemeldet wurden. Einmal bei der Pauschalierung Martin u. Gisela jun., und nochmals bei der Pauschalierung Josef jun. u. Gisela sen.. Siehe hierzu auch Erhebungen bei der BH-Krems am 25.2.2011; AV vom 9.3.2011 u. 12.4.2011. Daher wird deutlich, dass auf Grund der tatsächlichen Bewirtschaftung Herrn X***** die offiziellen Umstände nicht mehr bekannt waren.*

[...]

<i>Laut den vorgelegten Unterlagen ergeben sich 2008 folgende Flächen:</i>				
	<i>Daten BH</i>	<i>Erntemeldung</i>	<i>Flächenbogen</i>	<i>Vorlage</i>
			<i>AMA</i>	<i>Dünger, Sorten</i>
<i>X***** Martin u. Chr. (P I)</i>	<i>12,16</i>	<i>8,64</i>	<i>8,3</i>	<i>7,9</i>
<i>X***** Martin u. Gis. (P II)</i>	<i>14,68</i>	<i>10,5</i>	<i>12,78</i>	<i>9,09</i>
<i>X***** Josef u. Gis. (P III)</i>	<i>7,18</i>	<i>8,2</i>	<i>8,9</i>	<i>7,86</i>
<i>Gesamt</i>	<i>34,02</i>	<i>27,34</i>	<i>29,98</i>	<i>24,85</i>

Anmerkung:

Betriebsdatenausdruck der BH ist mit Stichtag 24.2.2011; mangels Meldung durch die Pflichtigen allerdings Stand 2008.

Flächenbogen für AMA lt. Vorlage (auch hier Differenzen bei beantragten Gesamtfläche des Grundstückes und Grundstücksanteil = für Förderung)

Flächenaufstellung Weingärten lt. Grundbuch Stand 15.2.2011:

*Martin X***** 10,84 ha, Gisela jun X***** 0,00 ha, Christine X***** 1,39 ha, Josef jun X***** 0,18 ha, Josef sen u. Gisela sen X***** 21,44 ha*

Als völlig fremdunüblich muss auch das Handeln der Familienmitglieder bei folgendem Sachverhalt betrachtet werden:

*Ausgehend von einem Pachtvertrag (31.1.1997), pachten Herr Martin und Frau Christine X***** einerseits einen Hälfteanteil von Herrn Josef sen u. Gisela sen X***** am Grundstück KG *****Ort_2*****, Parz.Nr. 337/3, andererseits wird das daneben liegende Grundstück 337/1 ohne schriftliche Vereinbarung zur Bewirtschaftung übernommen (Siehe Foto Seite 5). Dem voran gegangen ist ein allgemein gehalten, pauschaler Pachtvertrag (Verpachtung von Weingärten, land-u. forstwirtschaftlichen Flächen, Maschinen und Gebäude) mit gleichem Datum, in dem Herr Josef X***** sen „ das Pachtobjekt im Ausmaß von 3,37 ha Weingarten...zur Hälfte“ an seine Gattin Frau Gisela sen. verpachtet. Ursache dafür war die bevorstehende Pensionierung von Herrn Josef X***** sen. Grundbücherliche Eigentümer sämtlich angeführter Grundstücke der KG *****Ort_2***** sind Josef sen u. Gisela sen X***** je zur Hälfte.*

[...]

*Sämtliche von den pauschalisierten Betrieben produzierten Weine werden von der X***** GmbH vertrieben, wobei ca. 90% an Wiederverkäufer und ca. 10% an Letztverbraucher*

(diese jedoch im Namen und Rechnung der pauschalierten Betriebe) verkauft werden. Die von der GesmbH für die pauschalierten Betriebe verkauften Weine an Letztverbraucher werden monatlich auf den jeweiligen Verrechnungskonten als Gutschrift erfasst. Gleichzeitig stellt die GesmbH monatlich jedem pauschalierten Betrieb eine Provisionsrechnung für die Verkäufe an Letztverbraucher (ebenfalls Erfassung auf den Verrechnungskonten) aus. Sämtliche administrativen Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung der Rechnungen und Gutschriften usw.) werden vom Büropersonal der GesmbH erbracht. Weinumsatz vereinnahmt (netto in Tausend) bisher lt. Erklärungen (ohne sonstige Umsätze):

[...]

*Infolge später Zahlungen der GmbH an die pauschalierten Betriebe (Fakturen der Monate Mai/Juni bis Dezember wurden erst im Folgejahr beglichen - beim pauschalierten Betrieb Martin u. Gisel jun. X***** wurden im Jahr 2007 lediglich die Fakturen Jänner bis März 2007 im Jahr 2007 bezahlt) ergeben sich zu den Stichtagen 31.12. sehr hohe Forderungen der pauschalierten Betriebe an die GesmbH.*

Fakturierte Weinlieferungen – Nettobetrag (in Tausend)

[...]

*Darstellung Verrechnungskonten mit der X*****-GesmbH (in Tausend)*

[...]

Die pauschalen Betriebe stellen am Monatsende eine Rechnung an die GesmbH für Weine, die bei der GesmbH an Wiederverkäufer verkauft werden.

Weine an Letztverbraucher: werden über GesmbH abgewickelt, am Monatsende wird die Summe der Verkäufe an Letztverbraucher (Verkäufe tätigt GesmbH) auf die 3 Betriebe aufgeteilt (über Verrechnungskonto), dafür verrechnet GesmbH Provision an die pauschalierten Betriebe.

Sämtliche Verwaltungsarbeiten für die pauschalierten Betriebe werden vom Personal der GesmbH abgewickelt.

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

*Die Zeichnungsvollmacht von Herrn X***** Martin bei den Banken für alle 3 Pauschalierungen wurde von ihm am 16.12.2011 mit den Worten bestätigt: „Sie (Anm.: gemeint ist die Finanzverwaltung) wissen ja, dass ich alle Kellerbücher und alle „Schreibereien“ mache. Dazu gehören auch die Bankangelegenheiten für meine Mutter und für meinen Bruder“ (siehe dazu auch Niederschrift vom 22.3.2011).*

Die historisch in Etappen errichteten Kellergebäude bzw. Hallen sind getrennt, jedoch in räumlicher Nähe (für 2 Pauschalierungen 1 Keller; siehe Fotos der BP oben). Die

Gesellschaft „X***** Martin und X***** DI Christine“ hat Räumlichkeiten auf eigene Kosten errichtet. „X***** Josef jun und X***** Gisela sen“ haben Räumlichkeiten von der Vorpauschalierung X***** Josef sen. u. Gisela sen übernommen. Die Pauschalierung X***** Martin u. Gisela jun. benutzen Räumlichkeiten von anderen Familienmitgliedern. Schriftliche Verträge darüber gibt es nicht. Eine Verrechnung der Betriebskosten liegt nicht vor. Diese Kosten sind in den einzelnen Betrieben abpauschaliert, Erlöse sind für den Prüfer nicht ersichtlich gewesen.

Die Weine sind getrennt nach Betrieben in eigenen Fässern gelagert. Diese Fässer sind für die Betriebe in den Kellerräumlichkeiten bzw. Hallen gemeinsam gelagert. In einem Karteikasten führt Martin X***** für alle Betriebe die für die Kellereiinspektion notwendigen Aufzeichnungen.

In den einzelnen Gesellschaften sind auch andere Wirtschaftsgüter (z.B. Traktoren, Maschinen, Pumpen) vorhanden. Hinsichtlich der Füllanlage und einer von 3 Pressen liegt lt. Herrn Martin X***** eine Maschinengemeinschaft vor. Schriftliche Vereinbarungen bestehen nicht (siehe Fotos BP: Anhang 1)

Die Betriebsmittel werden seit 2008 generell über die GmbH eingekauft und entsprechend der produzierten Weinmenge an die GesbR's weiterverrechnet. Diese Vorgangsweise wurde als Konsequenz auf Feststellungen der Vor-BP im Jahre 2002, bei der Bedenken hinsichtlich der richtigen Zuordnung der laufenden Betriebsmittel bestanden, gewählt. Die Energie (Gas, Strom) wird auf Grund eines Zählers am Ende des Jahres von der GmbH an die anderen Gesellschaften weiterverrechnet.

Jeder Betrieb hat prinzipiell nur die eigene Arbeitskraft der Gesellschafter zur Verfügung. Die Weingärten werden nach Auskunft der Gesellschafter grundsätzlich gesondert bewirtschaftet, in Zeiten der Lese kann es aber durchaus zu gegenseitigen Aushilfen kommen. Der Lohnaufwand für alle 3 GesbR's (rund 30 ha) betrug gerundet 2005 € 0, im Jahr 2006 € 12.000, 2007 € 9.000, 2008 € 0 und 2009 € 6.000. Im Außenprüfungsverfahren bei der Weingut X***** GmbH wurde eine Feststellung über die Verrechnung von Personalkosten von der GmbH an die GesbR's getroffen.

Die Vinifizierung der Weine erfolgt lt Herrn Martin X***** getrennt nach den Weingärten der einzelnen Betriebe. Dies dokumentiert sich in den Prüfnummern. Diese Angaben sind durch den Prüfer in Nachhinein nicht mehr überprüfbar. Für die Vinifizierung, und zwar sowohl bei allen 3 GesbR's, als auch bei der GmbH, ist Martin X***** , bedingt durch die Ausbildung in Klosterneuburg, als Hauptverantwortlicher unentgeltlich tätig. Dadurch soll eine gleichbleibende, nach Außen einheitliche Weinqualität gesichert werden. Fachliche Entscheidungen der Vinifizierung werden lt Herrn X***** zwischen den Familienmitgliedern und Kollegen beraten. (Widersprüchliche Aussagen zwischen der Niederschrift vom 4.2. u. 22.3.2011)

Entsprechend der bereits bei Gründung der Gesellschaften vereinbarten Absicht, die gemeinsame Marke X***** in den Vordergrund zu stellen, werden die Flaschen auf der Vorderseite mit einer gleichlautenden Etikette versehen. Auf der Flaschenrückseite ist in

der gesetzlich vorgesehenen Größe (3 mm) der produzierende Betrieb auf der Etikette ersichtlich.

Die 3 GesbR's betreiben keine Werbung bzw. setzen keine Marketinginitiativen. Die Vermarktung des Weines erfolgt unter dem einheitlichen Namen „Weingut X*****“. Der Internetauftritt unter der Website www.weingutX*****.at enthält keinerlei Hinweise auf die unterschiedlichen Unternehmen. Unter der Rubrik „Das Weingut/Der Winzer“ wird ausschließlich die Person Martin X***** erwähnt (siehe UFS-Entscheidung vom 29.9.2011, RV/0499-I/09 – gemeinsamer Internetauftritt als Merkmal für einen einheitlichen Betrieb). 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. Der Internetauftritt ist zu Beginn des Jahres 2012 dahingehend geändert worden, dass nunmehr alle 3 Pauschalierungen angeführt werden.

Das öffentliche Hinweisschild, bei Verkehrszeichen an einer Straßenkreuzung angebracht, lautet für alle Unternehmen auf „Weingut X*****“.

Der produzierte Wein wird zur Gänze an die GmbH geliefert. Ca. 10 % der Weinmenge wird an Letztverbraucher veräußert. Diese Weine werden von der GmbH auf Kommission übernommen und die Verkäufe werden von der GmbH auf Rechnung der GesbR's gegen Verrechnung einer Provision von 5 % getätigt (Provision wurde im Prüfungsverfahren auf 7% erhöht). Die Verkäufe werden monatlich mit den GesbR's mittels Gutschriften abgerechnet. Die Provision wird gesondert verrechnet.

Ca. 90 % des Weines werden von der GmbH im eigenen Namen an Wiederverkäufer veräußert. Dementsprechend gibt es nur Rechnungen der GmbH an die Kunden. Diese Weinmengen werden der GmbH bis zu 50 % unter den Verkaufspreisen an Großhändler verkauft.

Die Preise zwischen den GesbR's und der GmbH werden ausgehend von den festgesetzten Verkaufspreisen der GmbH retrograd durch Abschläge ermittelt. Im Außenprüfungsverfahren bei der GmbH wurde zu den Verrechnungspreisen mangels einer vergleichbaren Betriebsstruktur keine Feststellung getroffen.

Rechtliche Beurteilung

Nach § 1175 ABGB entsteht eine Erwerbsgesellschaft (Ges.n.b.R.), wenn zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Arbeitsleistung und ihr Kapital zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen. Ein solcher Vertrag kann – insbesondere im Familienkreis – auch konkludent geschlossen werden. Nach ho Ansicht ist insbesondere die Beitragsleistung aller Gesellschafter Voraussetzung für das Vorliegen einer solchen Erwerbsgesellschaft (Grillberger in Rummel, ABGB3, § 1175 Rz 20). Ein weiteres Element einer Erwerbsgesellschaft iSd ABGB ist nach der Rechtsprechung das Vorhandensein einer Organisation zum gemeinsamen wirtschaftlichen Erwerb (Grillberger in Rummel, ABGB3, § 1175 Rz 17).

Ertragsteuerlich relevant ist eine solche faktische Erwerbsgesellschaft, wenn sich mehrere Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes zusammenschließen, wobei der Zusammenschluss bereits darin gesehen werden kann, dass die Unternehmerinitiative und das Unternehmerrisiko von allen Beteiligten getragen wird (Doralt/Kauba, EStG10, § 23 Tz 229). Ertragsteuerlich kommt einer solchen faktischen Erwerbsgesellschaft dann Mitunternehmereigenschaft zu, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung tritt (VwGH 21. 10. 1980, 2385/79, ÖStZB 1981, 186). Ein solches nach Außen in Erscheinung treten liegt bereits dann vor, wenn die Beteiligten am Betriebsvermögen der Gesellschaft beteiligt sind (VwGH 11. 11. 1980, 1533/80, ÖStZB 1982, 53). Nach ho Ansicht ist eine Beteiligung am Betriebsvermögen gegeben, wenn einzelne Wirtschaftsgüter, die dem gemeinschaftlichen Erwerb dienen, jeweils von einzelnen (aber in ihrer Gesamtheit von allen) Beteiligten beigebracht werden.

Entscheidend für die Beurteilung, ob ein gemeinsames Zusammenwirken in Form einer gemeinsamen Unternehmerinitiative und eines gemeinsamen Unternehmerrisikos vorliegt, sind nach ho Ansicht die aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ableitbaren Grundsätze eines einheitlichen Betriebes. Auch wenn diese Rechtsprechung hinsichtlich der Frage, ob ein oder mehrere Betriebe bei demselben Steuerpflichtigen vorliegen, ergangen ist, stellen sie auch Kriterien für das erwerbswirtschaftliche Zusammenwirken mehrerer Steuerpflichtiger dar.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (u. a. VwGH 22.11.1995, 94/15/0154) sind bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, objektive Grundsätze heranzuziehen. Danach liegt bloß EIN Betrieb vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an.

Als Merkmale für den einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen:

- ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben,*
- Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen,*
- Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals,*
- einheitliches Leistungsprogramm, sowie*
- räumliche Nähe.*

Selbst nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (VwGH 21. Mai 1990, 88/15/0038).

Eine wirtschaftliche Über- und Unterordnung liegt im Außenprüfungsfall zwar nicht vor, wohl aber eine wirtschaftliche und organisatorische Verflechtung auf derselben Ebene.

Die drei Betriebe sind im Weinbau tätig, daraus folgend werden die gleichen Verbrauchsmaterialien verwendet. Die den einzelnen Betrieben zugeordneten Maschinen

werden lt. Herrn Martin X***** nur für die jeweiligen Betriebe verwendet. Die gesamten Maschinen und Betriebsmittel sind jedoch in gemeinsam genutzten Räumlichkeiten eines Gebäudekomplexes (in den Hofstellen in *****Ort_1***** 7 und 8) untergebracht. Die Tanks der einzelnen Betriebe sind nur durch Nummern gekennzeichnet und in Kombination mit dem Karteikasten (für die Aufzeichnungen für die Kellereiinspektion) den jeweiligen GesbR's zuordenbar. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass die jeweils notwendigen Arbeiten im Sinne eines ökonomischen Arbeitsablaufes und unter Berücksichtigung der branchenbezogenen Lebenserfahrung bei den zusammenhängenden Weinbauflächen und Betriebsräumlichkeiten die Arbeitsgänge in einem durchgeführt werden, und somit eine wechselseitige, gemeinsame Verwendung der Anlagen, Maschinen und des Personals erfolgt. Eine Zuordnung des Anlagevermögens erfolgte durch den Prüfer gemeinsam mit Herrn X***** für alle 3 Pauschalierungen am 9.3.2011 (siehe AV)

Eine räumliche Verflechtung der GesbR's ergibt sich aus dem historisch gewachsenen Gebäudekomplex, in dem die Maschinen und Weintanks untergebracht sind.

Alle Gesellschaften treten nach außen unter einer einzigen Bezeichnung, nämlich „Weingut X*****“ auf, was durch den Internetauftritt (auf die UFS-Entscheidung vom 29.9.2011, RV/0499-I/09 wird verwiesen), die Straßenschilder, die Flaschenetiketten, die Preislisten, und auch durch die Verkaufsrechnungen nachgewiesen ist.

Auch der innere organisatorische Ablauf spricht für eine Einheitlichkeit der Betriebsführung. So betreibt maßgeblich bzw. ausschließlich Hr. Martin X***** die gesamte Weinproduktion, für die Pauschalierung Josef jun. und Gisela sen. X***** sogar unentgeltlich. Er führt die für die Kellereiinspektion notwendigen Aufzeichnungen für alle Betriebe, verschiedene Vinifizierungs- und Abstimmungsfragen werden im Familienverband besprochen, es existieren keine schriftlichen Verträge über die GesbR's und nur überholte Vereinbarungen über die wechselseitigen Zu- und Verpachtungen, die Vermarktung des Weines erfolgt gemeinsam, es gibt keine Preisverhandlungen zwischen den GesbR's und der GmbH, die GesbR's betreiben keine Werbung bzw. setzen keine Marketinginitiativen, die Vermarktung des Weines erfolgt unter dem einheitlichen Namen „Weingut X*****“ mit derselben Etiketete. Alle Verhandlungen und die Vertretung aller 3 GesbR's nach außen werden von Herrn Martin X***** wahrgenommen. So auch im gesamten Prüfungsverfahren.

Geht man vom oben beschriebenen Sachverhalt aus, sprechen 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.

Diese rechtliche Beurteilung wird durch eindeutige Hinweise auf ein beabsichtigtes gemeinsames Zusammenwirken der Familienmitglieder in den Stellungnahmen des steuerlichen Vertreters vom 12.7.2011 bzw. 23.11.2011 untermauert. Bereits zu Beginn wird geäußert, dass Hr. Martin X***** die große Nachfrage aus seinem Betrieb nicht

mehr befriedigen konnte, sodass er Unterstützung von Seiten seines Vaters erhielt. Dieser hat die Produktion und den Vertrieb seines Betriebes an die Methoden von Martin X***** angepasst, um von der großen Nachfrage, die Martin X***** mit seinen Flächen nicht befriedigen konnten, zu profitieren. Hier wird deutlich, dass immer schon ein gemeinsamer Betrieb gedacht war, weil nicht die Nachfrage nach dem Wein des Vaters, sondern nach dem Wein des Martin X***** bestand. Die Zusammenarbeit hatte den Sinn der Flächenvergrößerung des Betriebes Martin X*****. Auch die Einbindung weiterer Familienmitglieder wird mit der Arbeitsbelastung und den nicht bestehenden personellen Ressourcen im Betrieb argumentiert.

Weiters wird ausgeführt, dass man übereingekommen ist, eine gemeinsame Marke zu verwenden und Synergieeffekte zu nutzen. Dies auch deshalb, weil lediglich Hr. Martin X***** einen Namen in der „Branche“ hat und eine einschlägige Ausbildung genossen hat. Dieser Aspekt weist massiv auf ein gemeinschaftliches Zusammenwirken hin.

In weiterer Folge wurde eine gemeinsame GmbH gegründet, über die große Investitionen, der Einkauf und der Weinverkauf für das gesamte Weingut abgewickelt werden. Beim Verkauf des Weines ist es unerheblich, wer auf der Rücketikette steht. Entscheidend ist, dass er von Martin X***** stammt. Dies zeigt sich auch darin, dass es keinen Unterschied in der Preisgestaltung gibt. Der Kunde will einen „X*****-Wein“, für den Martin X***** seit Jahrzehnten hauptverantwortlich zeichnet, und nicht einen Wein von seiner Mutter oder seinem Bruder, die marketingmäßig nicht in Erscheinung treten. Für einen „X*****-Wein“ ist der Kunde bereit, einen bestimmten Preis zu bezahlen.

Wie oben erwähnt, kann ein Vertrag über eine Erwerbsgesellschaft nach § 1175 ABGB – insbesondere im Familienkreis – auch konkludent geschlossen werden. Eine schlüssige Willenserklärung durch konkludente Handlung kann nach § 863 ABGB angenommen werden, wenn die Vertragspartner ihren Willen stillschweigend durch solche Handlungen erklären, welche mit Überlegung aller Umstände keinen vernünftigen Grund, daran zu zweifeln, übrig lassen.

Die vorstehenden Ausführungen (u.a. Anpassung des Betriebes an die Methoden des Martin X*****), sukzessive Aufnahme weiterer Familienmitglieder zur Erweiterung der personellen Ressourcen, konkludente Zustimmung zur Vertretungsvollmacht nach außen) stellen nach h.o. Ansicht eine ausdrückliche Willenserklärung der Familienmitglieder iSd § 863 ABGB zur Vereinigung ihrer Mühen und Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen dar. Die Erwerbsgesellschaft wurde durch die gesetzten Maßnahmen in der Vergangenheit errichtet, wobei der Zeitpunkt der Errichtung jedenfalls vor dem gegenständlichen Prüfungszeitraum liegt.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 23.11.2011, wonach die Eigentumsverhältnisse nicht entsprechend einer GesbR gestaltet sind, ist zu entgegnen, dass bei einer konkludent entstandenen Gesellschaft eine Eigentumsübertragung ins Miteigentum aller Gesellschafter nicht erforderlich sein muss, wenn ansonsten alle Voraussetzungen des § 1175 ABGB erfüllt sind. Ein Zusammenwirken durch

Mühen und Sachen kann auch dadurch bewirkt werden, dass die Gesellschafter ihre im Alleineigentum stehenden Sachen zur gemeinsamen Zielerreichung einsetzen. Außerdem besteht auch bei den bisher steuerlich erfassten GesbR's keine Deckung der Eigentumsverhältnisse mit den Gesellschaftsverhältnissen.

Auf Grund der rechtlichen Würdigung des im dargestellten Sachverhalt vorliegenden gemeinsamen Zusammenwirkens der beteiligten Personen, ist von einem einheitlichen Betrieb auszugehen. Daran kann auch eine willkürliche, den tatsächlichen Gegebenheiten widersprechende „Zerlegung“ des wirtschaftlichen Engagements in verschiedene Personengesellschaften nichts ändern. Dementsprechend hat nur eine einzige, den gesamten einheitlichen Betrieb umfassende Gewinnfeststellung nach § 188 BAO zu erfolgen. Die Gewinnaufteilung in dieser GesbR wird aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse vorgenommen.

Im Mail vom 19.12.2011 verweist der steuerliche Vertreter auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.10.2001, ZI 98/15/0190, wonach bei mehreren Personengesellschaften nicht einmal bei gleicher Personenbeteiligung ein einheitlicher Betrieb vorliegen könne, umso weniger könne das bei ungleicher Personenbeteiligung sein. Dieses Erkenntnis enthält die Aussage, dass die Unternehmenseinheit als Rechtsinstitut der Gewerbesteuer nicht ins Ertragssteuerrecht übertragbar ist, und dass im zu Grunde liegenden Sachverhalt keine Veranlassung für eine Unternehmenseinheit bestand, weil es keinerlei wirtschaftliche oder organisatorische Verflechtung zwischen den Betrieben gegeben hat. Da im Prüfungsfall eine konkludente GesbR unterstellt wird, ist dieses Erkenntnis des VwGH nicht weiter relevant.

Außenprüfungsbericht Martin X*** und Mitges. St.Nr. 23-212/77*****, U, F 2005 - 2009**

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht vom 27. 6. 2012 über die Außenprüfung bei Martin X***** und Mitges. St.Nr. 23-212/77***** betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für die Jahre 2005 bis 2009 besteht im Wesentlichen aus der Begründung der Einheitlichkeit eines Betriebes laut der "Beilage zu Tz 1" (Tz 1), ergänzt mit einigen Fotos, der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (Tz 2) sowie der erstmaligen Veranlagung laut Betriebsprüfung (Tz 3). Zur Schlussbesprechung sei kein Vertreter erschienen (Tz 4).

Zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen führt der Bericht allgemein aus:

Auf die Erstellung von Bilanzen (Eröffnungsbilanz und Schlußbilanz) mußte mangels Mitwirkung seitens des Abgabepflichtigen und des Steuerberaters trotz mehrfacher Aufforderungen verzichtet werden.

*Die Erlöse konnten genau aus den Unterlagen der X***** GesmbH (Fakturierungen der drei pauschalierten Betriebe an die GesmbH und Provisionsabrechnungen der*

GesmbH für Verkäufe an Letztverbraucher) ermittelt werden. Die Anlagenverkäufe wurden ebenfalls aus den Unterlagen der GesmbH ermittelt. Die sonstigen Erlöse (AMA, Dieselrückvergütungen, Versicherungsentschädigungen, Eigenverbrauch, Miet- und Pachteinnahmen) wurden aus den Erklärungen der pauschalierten Betriebe übernommen. Im Prüfungsverfahren konnten somit sämtliche Erlöse periodengerecht ermittelt werden.

Infolge fehlender oder nicht vorgelegter Unterlagen wurden die Betriebsausgaben im Prüfungsverfahren geschätzt bzw. wurden von den Erklärungen (Sozialversicherung, Pachtzahlungen und Zinsenaufwand) übernommen.

Es kam zu folgenden Abgabenfestsetzungen:

[...]

[...]

[...]

Gewinnverteilung:

[...]

[...]

[...]

TZ 3: Erstmalige Veranlagung lt. Bp

Aufgrund der Betriebsprüfungen bei den GesnbR's

*X***** Martin und DI X***** Christine - St.Nr. 23-291/00******

*X***** Martin und X***** Gisela jun.- St.Nr. 23-291/28******

*X***** Josef und X***** Gisela sen.- St.Nr. 23-291/16*****,*

*wobei diese 3 GesnbR's zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst wurden, erfolgt die Veranlagung durch die Bp für die neu begründete GesnbR X***** Martin und Mitges. ab dem Jahr 2005 für die Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO.*

Außenprüfungsbericht Martin X*** und Dipl.-Ing. Christine X***** St.Nr. 23-291/00*****, U, F 2005 - 2009**

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung bei Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X*****. St.Nr. 23-291/00***** betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für die Jahre 2005 bis 2009 besteht im Wesentlichen aus der Begründung der Einheitlichkeit eines Betriebes laut der "Beilage zu Tz 1" (Tz 1) samt einigen Fotos und führt unter Tz 2 aus:

Tz. 2 Nichtfeststellungsbescheide

*Aufgrund der unter TZ 1 angeführten Feststellungen liegen keine von X***** Martin und DI X***** Christine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vor weshalb eine Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2005-2009 gem. § 188 BAO für die Gemeinschaft X***** Martin und DI X***** Christine zu unterbleiben hat.*

Da diese Gemeinschaft lt. Bp auch keine Umsätze ausgeführt hat, war im Prüfungszeitraum 2005-2009 die Umsatzsteuer mit "Null" festzusetzen.

Tz 3 lautet:

TZ 3: Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Im Prüfungsverfahren erfolgt die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 für den Zeitraum 2005-2009 betreffend die Umsatzsteuer und die Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO .

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt aufgrund von Feststellungen neuer Tatsachen, welche im Prüfungsverfahren hervorgekommen sind. Durch Erhebungen und Prüfungshandlungen im Außendienst wurden insbesondere folgende neue Tatsachen festgestellt, aufgrund derer von einem einheitlichen Betrieb der fünf Gesellschafter (Martin X*****, DI Christine X*****, Gisela X***** jun., Josef X***** und Gisela X***** sen.) auszugehen ist:*

- Vertrieb sämtlicher Weine durch die X***** GesmbH*
- Vinifizierung sämtlicher Weine durch Herrn Martin X******
- Einheitliches Etikett "X*****"*
- Zeichnungsvollmacht Martin X***** für alle Betriebe*
- gemeinsamer Internetauftritt*
- gemeinsame Verwendung von Arbeitskräften und Betriebsmittel*
- gemeinsames, fast ausschließlich unentgeltliches Zusammenwirken zwischen den Pauschalierungen.*

Es kam zu entsprechenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

[...]

Außenprüfungsbericht Josef X*** sen. und Gisela X***** sen. St.Nr. 23-291/16*****,
U, F 2005 - 2009**

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung bei Josef X***** sen. und Gisela X***** sen. St.Nr. 23-291/16*****, betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für die Jahre 2005 bis 2009 besteht im Wesentlichen aus der Begründung der Einheitlichkeit eines Betriebes laut der "Beilage zu Tz 1" (Tz 1) samt einigen Fotos und führt unter Tz 2 aus:

Tz. 2 Nichtfeststellungsbescheide

*Aufgrund der unter TZ 1 angeführten Feststellungen liegen keine von X***** Josef jun. und X***** Gisela sen. gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vor weshalb eine Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2005-2009 gem. § 188 BAO für die Gemeinschaft X***** Josef jun. und X***** Gisela sen. zu unterbleiben hat.*

Da diese Gemeinschaft lt. Bp auch keine Umsätze ausgeführt hat, war im Prüfungszeitraum 2005-2009 die Umsatzsteuer mit "Null" festzusetzen.

Tz 3 lautet:

TZ 3: Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Im Prüfungsverfahren erfolgt die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 für den Zeitraum 2005-2009 betreffend die Umsatzsteuer und die Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO .

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt aufgrund von Feststellungen neuer Tatsachen, welche im Prüfungsverfahren hervorgekommen sind. Durch Erhebungen und Prüfungshandlungen im Außendienst wurden insbesondere folgende neue Tatsachen festgestellt, aufgrund derer von einem einheitlichen Betrieb der fünf Gesellschafter (Martin X*****, DI Christine X*****, Gisela X***** jun., Josef X***** und Gisela X***** sen.) auszugehen ist:*

- Vertrieb sämtlicher Weine durch die X***** GesmbH*
- Vinifizierung sämtlicher Weine durch Herrn Martin X******
- Einheitliches Etikett "X*****"*
- Zeichnungsvollmacht Martin X***** für alle Betriebe*

- *gemeinsamer Internetauftritt*
- *gemeinsame Verwendung von Arbeitskräften und Betriebsmittel*
- *gemeinsames, fast ausschließlich unentgeltliches Zusammenwirken zwischen den Pauschalierungen.*

Es kam zu entsprechenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

[...]

[...]

Außenprüfungsbericht Marin X*** und Gisela X***** jun. St.Nr. 23-291/28****, U, F 2005 - 2009**

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung bei Marin X***** und Gisela X***** jun. St.Nr. 23-291/28**** betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für die Jahre 2005 bis 2009 besteht im Wesentlichen aus der Begründung der Einheitlichkeit eines Betriebes laut der "Beilage zu Tz 1" (Tz 1) samt einigen Fotos und führt unter Tz 2 aus:

Tz. 2 Nichtfeststellungsbescheide

*Aufgrund der unter TZ 1 angeführten Feststellungen liegen keine von X***** Martin und X***** Gisela jun. gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vor weshalb eine Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2005-2009 gem. § 188 BAO für die Gemeinschaft X***** Martin und X***** Gisela jun. zu unterbleiben hat.*

Da diese Gemeinschaft lt. Bp auch keine Umsätze ausgeführt hat, war im Prüfungszeitraum 2005-2009 die Umsatzsteuer mit "Null" festzusetzen...

Tz 3 lautet:

TZ 3: Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Im Prüfungsverfahren erfolgt die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 für den Zeitraum 2005-2009 betreffend die Umsatzsteuer und die Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO .

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt aufgrund von Feststellungen neuer Tatsachen, welche im Prüfungsverfahren hervorgekommen sind. Durch Erhebungen und Prüfungshandlungen im Außendienst wurden insbesondere folgende neue Tatsachen

*festgestellt, aufgrund derer von einem einheitlichen Betrieb der fünf Gesellschafter (Martin X*****, DI Christine X*****, Gisela X***** jun., Josef X***** und Gisela X***** sen.) auszugehen ist:*

- *Vertrieb sämtlicher Weine durch die X***** GesmbH*
- *Vinifizierung sämtlicher Weine durch Herrn Martin X******
- *Einheitliches Etikett "X****"*
- *Zeichnungsvollmacht Martin X***** für alle Betriebe*
- *gemeinsamer Internetauftritt*
- *gemeinsame Verwendung von Arbeitskräften und Betriebsmittel*
- *gemeinsames, fast ausschließlich unentgeltliches Zusammenwirken zwischen den Pauschalierungen.*

Es kam zu entsprechenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

[...]

[...]

Außenprüfungsbericht Martin X*** und Mitges. St.Nr. 23-212/77*****, U, F 2010 - 2012**

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung bei Martin X***** und Mitges. St.Nr. 23-212/77***** betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für die Jahre 2010 bis 2012 enthält im Wesentlichen folgende Aussagen:

Tz. 1 Begründung der Einheitlichkeit

Auf den Bericht und die Niederschrift der Vor-Bp vom 27.6.2012 für die Jahre 2005-2009 wird hingewiesen.

Tz. 2 Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Siehe Beilage

Tz. 3 Erstmalige Veranlagung lt. Bp

Siehe Beilage

Aus der Beilage zu Tz 2 ergeben sich folgende Besteuerungsgrundlagen:

[...]

[...]

[...]

Gewinnverteilung:

[...]

[...]

Die Beilage zu Tz 3 entspricht der "Berechnung Mehrsteuern lt. Bp (fiktiv und ohne Zinsen)" des Außenprüfungsberichts Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** St.Nr. 23-291/00*****, U, F 2010 - 2012 (siehe im Folgenden).

Außenprüfungsbericht Martin X*** und Dipl.-Ing. Christine X***** St.Nr. 23-291/00*****, U, F 2010 - 2012**

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung bei Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** St.Nr. 23-291/00***** betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für die Jahre 2010 bis 2012 enthält im Wesentlichen folgende Aussagen:

Tz. 1 Einheitlichkeit des Betriebs

Auf den Bericht und die Niederschrift vom 27.6.2012 für die Jahre 2005-2009 wird hingewiesen.

Tz. 2 Nichtfeststellungsbescheide

*Aufgrund der unter TZ 1 angeführten Feststellungen liegen keine von X***** Martin und DI X***** Christine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vor weshalb eine Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2010-2012 gem. § 188 BAO für die Gemeinschaft X***** Martin und DI X***** Christine zu unterbleiben hat. Da diese Gemeinschaft lt. Bp auch keine Umsätze ausgeführt hat, war im Prüfungszeitraum 2010-2012 die Umsatzsteuer mit "Null" festzusetzen.*

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 04.04.2013 stattgefunden....

Berechnung Mehrsteuern lt. Bp (fiktiv und ohne Zinsen)

*X***** Martin u. Mitges.- 23-212/77******

[...]

*X***** Martin und Christine - 23-291/00******

[...]

*X***** Martin und Gisela- 23-291/16******

[...]

*X***** Josef und Gisela sen. - 23-291/16******

[...]

Ergebnis

[...]

Insgesamt kam es bei dieser Prüfung zu einem Mehrergebnis von 782.510,26 €.

Außenprüfungsbericht Josef X*** sen. und Gisela X***** sen. St.Nr. 23-291/16*****, U, F 2010 - 2012**

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung bei Josef X***** sen. und Gisela X***** sen. St.Nr. 23-291/16*****, betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für die Jahre 2010 bis 2012 enthält im Wesentlichen folgende Aussagen:

Tz. 1 Einheitlichkeit des Betriebs

Auf den Bericht und die Niederschrift der Vor-Bp vom 27.6.2012 für die Jahre 2005-2009 wird hingewiesen.

Tz. 2 Nichtfeststellungsbescheide

*Aufgrund der unter TZ 1 angeführten Feststellungen liegen keine von X***** Josef jun. und X***** Gisela sen. gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vor weshalb eine Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2010-2012 gem. § 188 BAO für die Gemeinschaft X***** Josef und X***** Gisela sen. zu unterbleiben hat. Da diese Gemeinschaft lt. Bp auch keine Umsätze ausgeführt hat, war im Prüfungszeitraum 2010-2012 die Umsatzsteuer mit "Null" festzusetzen.*

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 04.04.2013 stattgefunden....

Berechnung Mehrsteuern lt. Bp (fiktiv und ohne Zinsen)

Die Mehrsteuern wurden wie im Außenprüfungsbericht Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** St.Nr. 23-291/00*****, U, F 2010 - 2012, ausgewiesen.

Außenprüfungsbericht Martin X*** und Gisela X***** jun. St.Nr. 23-291/28*****, U, F 2010 - 2012**

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung bei Martin X***** und Gisela X***** jun. St.Nr. 23-291/28*****, betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für die Jahre 2010 bis 2012 enthält im Wesentlichen folgende Aussagen:

Tz. 1 Einheitlichkeit des Betriebs

Auf den Bericht und die Niederschrift der Vor-Bp vom 27.6.2012 für die Jahre 2005-2009 wird hingewiesen.

Tz. 2 Nichtfeststellungsbescheide

*Aufgrund der unter TZ 1 angeführten Feststellungen liegen keine von X***** Josef jun. und X***** Gisela sen. gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vor weshalb eine Feststellung der*

*Einkünfte für die Jahre 2010-2012 gem. § 188 BAO für die Gemeinschaft X***** Martin und X***** Gisela jun. zu unterbleiben hat. Da diese Gemeinschaft lt. Bp auch keine Umsätze ausgeführt hat, war im Prüfungszeitraum 2010-2012 die Umsatzsteuer mit "Null" festzusetzen.*

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 04.04.2013 stattgefunden....

Berechnung Mehrsteuern lt. Bp (fiktiv und ohne Zinsen)

Die Mehrsteuern wurden wie im Außenprüfungsbericht Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** St.Nr. 23-291/00*****, U, F 2010 - 2012, ausgewiesen.

Aufforderung zur Bestellung eines Vertreters

Das Finanzamt richtete am 15. 3. 2021 an "Fa. Martin X***** und Mitges." unter der Überschrift "Verständigung - Bestellung einer vertretungsbefugten Person" das Ersuchen, "bis 29. 3. 2012 einen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten gem. § 81 BAO namhaft zu machen."

Nichtbestellung

Mit E-Mail vom 21. 3. 2012 teilte die steuerliche Vertretung in Bezug auf das Ersuchen um Bestellung eines Zustellungsbevollmächtigten mit:

*Leider können wir in Übereinkunft mit Herr X***** Martin keine Person namhaft machen zu einer Gesellschaft, die es nicht gibt.*

Bestellung eines Vertreters

Mit Bescheid vom 30. 3. 2012, adressiert an Martin X*****, wurde Martin X***** zur vertretungsbefugten Person bestellt:

*Die Gesellschafterinnen/Gesellschafter der X***** Martin und Mitgesellschafter, ..., sind der Verpflichtung gemäß § 81 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) zur Bestellung einer vertretungsbefugten Person und deren Bekanntgabe an die Abgabenbehörde nicht nachgekommen.*

Aus diesem Grund werden Sie als Vertreter mit Wirkung vom 30.03.2012 für die Gesamtheit bestellt, solange und soweit eine Namhaftmachung im vorerwähnten Sinn nicht erfolgt.

Ergänzend wurde der Bescheid am 18. 4. 2012 wie folgt begründet:

*Betreff: Ergänzung der Begründung zum Bescheid über die Bestellung eines Vertreters gem. § 81 Abs. 2 BAO der GesbR "Martin X***** und Mitgesellschafter" vom 30.3.2012; Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter am 12.4.2012*

Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung dieser Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese gem. § 81 Abs. 2 BAO hierfür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen.

Solange und soweit eine Namhaftmachung nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde gem. § 81 Abs. 2 BAO eine der zur Erfüllung der umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen.

*Die Gesellschafter der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin X***** und Mitgesellschafter" wurden entsprechend der vorstehenden Bestimmung aufgefordert, einen gemeinsamen Bevollmächtigten gegenüber der Abgabenbehörde namhaft zu machen. In der Beantwortung dieser Aufforderung wurde ausgeführt, dass eine Namhaftmachung eines gemeinsamen Bevollmächtigten nicht erfolgen kann, da eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin X***** und Mitgesellschafter" nicht existiert.*

*Im Außenprüfungsverfahren bei den Gesellschaften bürgerlichen Rechts "X***** Martin und X***** DI Christine", "X***** Josef jun und X***** Gisela sen" und "X***** Martin und X***** Gisela jun" wurde die Feststellung getroffen, dass ungeachtet der Zerlegung des wirtschaftlichen Engagements in verschiedene Personengesellschaften, eine einzige Einkunftsquelle vorliegt.*

*Die Handlungen der Gesellschafter im Laufe der vergangenen Jahre stellen nach ho. Ansicht eine ausdrückliche Willenserklärung der Familienmitglieder iSd § 863 ABGB zur Vereinigung ihrer Mühen und Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen dar. Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin X***** und Mitgesellschafter" ist somit durch konkludente Handlungen entstanden.*

*Die bescheidmäßige Feststellung der Bildung der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin X***** und Mitgesellschafter" erfolgt mit den Bescheiden über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005- 2009, denen auch die ausführliche rechtliche Begründung dieser Feststellung entnommen werden kann.*

Durch die seitens der Abgabenbehörde unterstellte Existenz dieser Gesellschaft nach bürgerlichem Recht und der Nichtnamhaftmachung eines gemeinsamen Bevollmächtigten, hatte das ho. Finanzamt gem. § 81 Abs. 2 BAO einen gemeinsamen Vertreter zu bestellen.

*Die Bestellung des Gesellschaftes Martin X***** zum gemeinsamen Vertreter gem. § 81 Abs. 2 BAO erfolgte auf Grund der Feststellungen in den Außenprüfungsverfahren,*

*in deren Rahmen Hr. Martin X***** als Vertreter der bisher steuerlich erfassten Gesellschaften nach bürgerlichem Recht aufgetreten ist.*

Hiervon wurden DI Christine X*****, Josef X***** jun., Gisela X***** sen. und Gisela X***** jun. verständigt.

Berufung zu RV/7103204/2012 und zu RV/713205/2012

Der Vorlage zu RV/7103204/2012 und zu RV/713205/2012 (Martin X***** und Mitges., St.Nr. 23_212/7****, U 2005 - 2009 und F 2005 – 2009) liegt folgende als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 13. 8. 2012 (Telefax vom 13. 8. 2012, Briefeinwurf des Originals 14. 8. 2012) zugrunde:

*Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005-2009 sowie die Feststellungsbescheide 2005-2009 vom 11.07.2012, hinterlegt am 13.7.2012, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter der X***** Martin und Mitges (St.Nr.: 23_212/7****) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der*

Berufung gem. § 243 ff BAO.

Mit den Bescheiden vom 11.7.2012 wurden die Betriebsprüfungen der Betriebe

- 1. Josef und Gisela Sen X******
- 2. Martin und Christine X******
- 3. Martin und Gisela Jun X******

abgeschlossen. Ebenso die Prüfung der

- 4. "Martin X***** und Mitges", deren Prüfungsauftrag vom 15.5.2012 datiert.*

Die wesentliche Feststellung der Betriebsprüfung besteht in der Annahme, dass die Gesellschafter der Betriebe 1-3 konkludent eine GesnbR gegründet haben (S 16 Abs 2). Daher wurden die F-Bescheide der Betriebe 1-3 durch einen (vorläufigen) Nichtfeststellungsbescheid ersetzt und für den Betrieb 4 Gewinne geschätzt und die Umsätze entsprechend den Zahlen der pauschalierten Erklärungen der drei Betriebe festgesetzt. Die Vorsteuern dieses gemeinsamen Betriebes wurden wiederum geschätzt.

Gegen diese Feststellungen, mit denen ein einheitlicher Betrieb unterstellt wird, richtet sich die Berufung wie folgt:

Zwecks Übersichtlichkeit der Berufung wird zunächst noch eine Inhaltsangabe dargelegt:

...

Begründung:

A. Zum Sachverhalt:

Hinsichtlich des Sachverhaltes wurde im Laufe der Betriebsprüfung ausführlich versucht, einen gemeinsamen (=einvernehmlichen) Sachverhalt zu erarbeiten, um für das

*Rechtsmittelverfahren nur die rechtliche Beurteilung offen zu lassen. In der Besprechung vom 17.12.2011 (anwesend für die Finanz: OR W*****, HR Mag St*****, AD Pr*****, für die Betriebe X*****: Martin X*****, Mag. H***** sowie Dr A*****) wurde ausgehend von unserer Stellungnahme vom 23.11.2011 ein gemeinsamer Sachverhalt erarbeitet.*

Leider finden sich Teile dieses Sachverhaltes, auf den man sich in der Besprechung vom 17.12.2011 verstanden hat, nicht im Bp Bericht wieder. Dies vor allem in Bezug auf die historische Entwicklung der Betriebe, die die Betriebsprüfung nunmehr offensichtlich für nicht mehr relevant hält.

Da die historische Entwicklung aus unserer Sicht doch wesentlich ist, wird im folgenden Teil dieser Sachverhalt in der Einigung am 17.12.2011 wiederholt. In diesem Sachverhalt sind jene Teile, die die Betriebsprüfung bei der Besprechung noch eingearbeitet haben wollte, rot markiert und unterstrichen.

In einem anschließenden Teil werden dann nur die Differenzen im Sachverhalt herauszuarbeiten sein.

*a) Zum besseren Verständnis für die Situation der 4 verschiedenen Betriebe (einschließlich der Weingut X***** GmbH) wird einleitend ein Abriss über die Entstehung der Betriebe dargelegt:*

*Der landwirtschaftliche Betrieb von Josef und Gisela X***** Sen war bis Ende der achtziger Jahre ein Betrieb, der zwar auch Weinbau betrieb, bei dem aber die Acker- bzw. Viehwirtschaft lange Zeit im Vordergrund stand. Martin X***** hat die Weinbauschule in Klosterneuburg besucht. Durch die Ausbildung in Klosterneuburg hatte er gänzlich andere Vorstellungen als sein Vater, der damals erst 49 war. Diese Differenzen waren dann auch ausschlaggebend dafür, dass Martin einen eigenen Weinbaubetrieb gemeinsam mit seiner Gattin Christine 1986 gegründet hat, zunächst überwiegend mit zugepachteten Flächen.*

Tatsächlich hatte er als einer der Ersten, der ausschließlich auf höchste Qualität und dabei modernste Keller- und Weingartentechniken setzte, sehr bald große Erfolge mit seinen Weinen aufzuweisen. Binnen kurzer Zeit überstieg die Nachfrage die selbst produzierten Weinmengen.

*Daher wurden erhebliche Flächen zugekauft bzw. zugepachtet In dieser Zeit bzw. parallel mit der Entwicklung des Betriebes Martin und Christine X***** hat auch der elterliche Betrieb (Josef und Gisela X***** SEN) unter dem Eindruck des Erfolges des Betriebes Martin und Christine X***** die Produktion und den Vertrieb an die Methoden von Martin X***** angepasst und dadurch von der großen Nachfrage, die Martin X***** mit seinen Flächen alleine nicht hätte 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 immer streng getrennt erfolgt (verständlich vor allem vor dem Hintergrund der ursprünglich bestehenden Spannungen zwischen den Generationen).*

*Durch die zunehmende Arbeitsbelastung und um die Pensionierung von X***** Josef Sen abzudecken wurde 1997 Josef X***** Jun überredet, seinen Beruf (gelernter Tischler) aufzugeben und in den Weinbaubetrieb an Stelle seines Vaters einzusteigen. Damals wurde in einem gemeinsamen Gespräch mit dem Steuerberater die Gewinnverteilung vereinbart; dabei hat man versucht, eine den Eigentumsverhältnissen bzw. den erwarteten Arbeitsleistungen entsprechende gerechte Gewinnverteilung zu finden. Dies wurde dann auch noch im Vorhinein (am 2.4.1997, einen Tag nach Abschluss des mündlichen Vertrages) dem Finanzamt mitgeteilt und seither tatsächlich entsprechend umgesetzt.*

*Im Jahr 1998 ergab sich die Möglichkeit einen fremden Betrieb (von Leopold D*****) zuzupachten. Da dies arbeitsmäßig mit den bestehenden personellen Ressourcen nicht möglich gewesen wäre haben sich Gisela X***** Jun und Martin entschlossen, diesen Betrieb gemeinsam zu pachten. Auch Gisela gab dafür ihren Beruf (Angestellte bei einem Architekten) auf.*

Voraussetzung dafür, den Beruf aufzugeben war die Beteiligung von Gisela an dem neu zugepachteten Betrieb. Auch hier wurde der Steuerberater in die Verhandlungen hinsichtlich der Gewinnverteilung einbezogen. Ebenso wurde direkt nach Zupachtung dieses Betriebes eine entsprechende Mitteilung an das Finanzamt geschickt.

*In der Vermarktung (Auftritt unter dem gemeinsamen Familiennamen X*****) hat man sich dabei weitgehend an die Erfolge der bestehenden Betriebe ganz bewusst und in gegenseitigem Einvernehmen angeschlossen.*

*Im Jahr 2000 wurde gemeinsam überlegt, wie der Eigentums- und Beteiligungsstruktur der Familienmitglieder entsprechend eine dringend erforderliche Investition (Aufbau einer Vertriebsorganisation) getätigt werden könne. Natürlich hätte es keinen Sinn gemacht, für jeden einzelnen Betrieb gesondert einen Vertrieb aufzubauen, umso mehr, als ja die gemeinsame Marke "X*****" im Vordergrund stehen sollte und Synergieeffekte natürlich auch im Mittelpunkt standen.*

So kam man damals zum Ergebnis eine gemeinsame GmbH zu gründen, an der die Familienmitglieder alle beteiligt sein sollten, Martin und Christine als hauptverantwortlich für den Erfolg als Hauptbeteiligte. Dadurch wurde rechtlich gewährleistet, dass einerseits die bestehenden Eigentumsverhältnisse an den einzelnen Betrieben (Ges.n.b.R. 's) völlig unverändert bleiben konnten, andererseits alle Kräfte für die doch sehr erhebliche Neuinvestition (in Summe ca. € 2 Mio.) gebündelt wurden. Außerdem wurde das finanzielle Risiko der Neuinvestition auf eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausgelagert.

Im Gegenzug zu dieser großen Investition der GmbH sollte diese nun die Möglichkeit erhalten die Weine der einzelnen Betriebe zentral einzukaufen und an die Händler/Kunden zu verteilen.

Damit wurde quasi eine zusätzliche Handelsstufe geschaffen, was im Hinblick auf die Investition der GmbH in die Vertriebsstruktur auch dringend geboten war. Einzig der Ab Hof Verkauf an die Letztverbraucher sollte nicht über die GmbH erfolgen, da in der Praxis

sehr viele Weininteressenten den Wein direkt bei ihrem "Winzer zum Anfassen" kaufen wollen und die Befürchtung vorlag, dass diese Kunden durch den Kauf über eine GmbH abspringen könnten.

Im Jahr 2002 fand eine Betriebsprüfung aller damals bestehenden Betriebe für die Jahre 1999-2001 statt. Auch bei dieser Betriebsprüfung ging es im Wesentlichen um die Frage, ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt oder nicht. Nach einer Vielzahl von Besprechungen, diversen Vorhalten samt Beantwortung hat das Finanzamt Krems entschieden, dass kein einheitlicher Betrieb vorliegt. 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, insbesondere die gemeinsame Vermarktung der Weine der drei Betriebe durch die GmbH. Die Bp sah damals in den geplanten und umgesetzten Maßnahmen (Gründung der GmbH, Vermarktung durch die GmbH, Verrechnung Betriebskosten etc.) einen weiteren Schritt zu einer noch exakteren Trennung.

b) Nach Gründung der GmbH liegt hinsichtlich der 3 Betriebe (Josef und Gisela Sen, Martin und Christine, Martin und Gisela Jun.) folgender Sachverhalt vor, welcher in der Besprechung am 17.11.2011 gemeinsam mit der Finanz (rote Markierung durch die Finanz ergänzt) erarbeitet wurde:

Für jeden der Betriebe bestehen mündliche Verträge zwischen den Gesellschaftern die auch entsprechend gelebt werden, jeder Betrieb verfügt unbestrittener Weise über eigene Betriebsmittel:

1.

Die mündlich vereinbarten Gesellschaften wurden allesamt bei allen Behörden (Finanzamt, Sozialversicherung, Gemeinde, BH, Gkk, AMA,) entsprechend, jeweils im Vorhinein gemeldet und seit Jahrzehnten (bei Josef und Gisela seit über 40 Jahren, bei Martin und Christine seit 1985, bei Martin und Gisela seit 1998) auch entsprechend akzeptiert und als Gesellschaften behandelt.

2.

Jede Ausgabe und Einnahme wird streng getrennt auf jeweils eigene Bankkonten der Betriebe überwiesen, die Gewinne werden innerhalb der drei Betriebe zwischen den jeweils 2 Gesellschaftern, keinesfalls zwischen allen 5 Familienmitgliedern aufgeteilt.

Darauf legen die Gesellschafter größten Wert, geht es ja dabei um das tatsächliche Einkommen der einzelnen Gter. Es gibt keinen gemeinsamen "Topf" bzw. kein gemeinsames Konto, dass von den Gesellschaftern geteilt würde.

*Es ist richtig, dass es auch eine Zeichnungsberechtigung von Martin X***** auf dem Konto der Gesellschaft Giesela und Josef gibt.*

3.

Für jeden Betrieb gibt es einen eigenen Keller bzw. eine eigene Halle. Der Betrieb M+C bzw. J+G haben jeweils selbst und auf eigene Kosten eine Halle errichtet, der Betrieb M+G zahlt für die von ihm genutzte Halle eine Pacht.

*Die Hallen sind historisch auf Etappen entstanden, räumlich getrennt aber in räumlicher Nähe. Soweit Hallen auf fremden Grund und Boden (Martin und Christine, Wein-Gut X**** GmbH) bestehen, gibt es Superädifikatsverträge. Siehe auch Fotos der BP bzw. Mappenpläne.*

4.

Jeder Betrieb hat entweder eigene oder aber zugepachtete Weingärten, die von ihm bewirtschafteten Flächen sind entsprechend bei der AMA gemeldet, die AMA zahlt entsprechend der Anträge und der jährlichen Meldungen, die auch laufend kontrolliert werden, die gesetzlich vorgesehenen Förderungen an die drei Betriebe aus. Es existieren für alle Fremdflächen entsprechende schriftliche Pachtverträge, nur in Ausnahmefällen (< als 5 % der Flächen) existieren nur mündliche. Aber auch diese mündlichen Pachtverträge treten entsprechend nach außen auf, sind sowohl bei der AMA als auch bei der SV der Bauern gemeldet, weiters werden Pachtschillinge für diese Flächen bezahlt. Die Betriebe bzw. die Flächen sind auch bei der Bezirksverwaltungsbehörde gemeldet, wenngleich die Flächen erst aktuell korrekt den Betrieben zugeordnet sind; Dies wurde - wie in den meisten anderen Weinbaubetrieben auch - über Jahre vernachlässigt, weil es keinerlei Bedeutung für die laufende Bewirtschaftung hatte und von der Behörde auch keinerlei Schritte wegen fehlender Angaben gemacht wurden.

bezüglich der Fragestellung grenzübergreifende Bewirtschaftung siehe Seite 6

5.

Jeder Betrieb hat eigene Fässer, in denen die Weine gelagert werden. Diese Fässer sind für jeden Betrieb in den eigenen Kellerräumlichkeiten gelagert. Zu den Kellerräumlichkeiten siehe Punkt 3.

6.

Auch alle anderen laufenden Wirtschaftsgüter (Traktore, Maschinen, Pumpen,) sind für jeden Betrieb gesondert vorhanden, lediglich hinsichtlich der Füllanlage liegt eine Maschinengemeinschaft (wie auch für viele andere landwirtschaftliche Betriebe) vor. Bei einer (von drei) Pressen liegt ebenfalls eine Maschinengemeinschaft zwischen 2 GesnBR's vor.

7.

Im Zuge der letzten BP gab es Probleme hinsichtlich der Zuordnung der einzelnen laufenden Betriebsmittel, die Bp hatte Bedenken, ob die Zuordnung zwischen den Betrieben richtig erfolgt ist. Als Konsequenz aus diesen Problemen kamen die Familienmitglieder überein, Teile der Betriebsmittel zentral über die GmbH einzukaufen und entsprechend der produzierten Weinmengen auf die Betriebe aufzuteilen. Dies erfolgte auch in Absprache mit den Prüfern um für die Zukunft diese Aufteilung besser

nachvollziehen zu können. Dass diese Problematik mit den Prüfern besprochen wurde lässt sich auch der schriftlichen Berichterstattung über die Änderungen vom 30.9.2002 an die Prüfer erkennen (siehe Beilage 1),

8.

Jeder Betrieb hat neben den eigenen Arbeitskräften der Gesellschafter auch entsprechend angemeldete Dienstnehmer. Grundsätzlich werden die Weingärten gesondert bewirtschaftet, wenngleich es in Zeiten der Lese durchaus zu gegenseitigen Aushilfen (wie in anderen Betrieben auch) kommt. Im Hinblick auf diese gegenseitige Aushilfe zwischen den Betrieben wurde auch eine entsprechende Feststellung von der Bp (Verrechnung von Personalkosten von der GmbH an die 3 Betriebe von im Schnitt unter 3.000/Jahr und Betrieb) akzeptiert, obwohl nach Meinung der Gter die gegenseitige Aushilfen einander ausgeglichen hätten.

Einzig im Jahr 2008 gab es kein Personal bei den GesnbR's.

9.

*Die Vinifizierung der Weine erfolgt strikt getrennt nach den Weingärten der einzelnen Betriebe. Dies dokumentiert sich nachvollziehbar auch in den entsprechenden Prüfnummern, jeder einzelne Wein ist in jedem Stadium der Vinifizierung exakt dem jeweiligen Betrieb zugeordnet. Bei den fachlichen Entscheidungen der Vinifizierung wird in der Regel zwischen den Familienmitgliedern - aber durchaus auch mit befreundeten Winzern - beraten. Dabei kommt, wohl auch bedingt durch die Ausbildung in Klosterneuburg, Martin X***** das größte Gewicht zu, wenngleich es durchaus vorkommt, dass in Einzelfällen die jeweiligen Betriebe nicht immer seiner Empfehlung folgen.*

10.

Die Abfüllung geschieht zwar über eine Gemeinschaftsanlage, allerdings ebenfalls streng nach den Weinen der Betriebe getrennt (wäre im Hinblick auf die Prüfnummern auch gar nicht anders weinrechtlich zulässig).

11.

*Nach der Abfüllung werden die Weine etikettiert, wobei entsprechend der bereits bei Gründung der Gesellschaften vereinbarten Absicht die gemeinsame Marke X***** im Vordergrund steht, aber für jeden Betrieb in der gesetzlich vorgesehenen Größe der produzierende Betrieb auf der Etiketle steht und somit für jeden Kunden ersichtlich ist.*

12.

Die Preise zwischen den 3 Gesellschaften nbR und der GmbH werden ausgehend von den gemeinsam festgesetzten Verkaufspreisen der GmbH retrograd durch Abschläge ermittelt und halten einem Fremdvergleich laut den Feststellungen der Bp stand.

Die Bp hält fest, dass mangels einer vergleichbaren Betriebsstruktur kein Vergleich gezogen werden konnte und es dadurch zu keiner Feststellung kam.

13.

*Der Verkauf erfolgt - abgesehen vom Verkauf an die Letztverbraucher (ca. 10% des Gesamtumsatzes) - zentral über den gemeinsam beauftragten Großhändler, die Wein-Gut X***** GmbH. Dementsprechend gibt es selbstverständlich nur Rechnungen der GmbH an die Kunden, wenngleich für jeden Kunden am Etikett erkennbar ist, von welchem Betrieb der Wein produziert ist. Weiters wird bei den Letztverbrauchern bzw. ab Hof Kunden auf Rechnungen der GmbH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Rechnung im Namen und auf Rechnung des jeweiligen Betriebes erfolgt, da es sich dabei um Umsätze dieser Betriebe handelt. Auch dieser Punkt (in fremden Namen auf fremde Rechnung) wurde ausführlich im Zuge einer Betriebsprüfung (Umsatzsteuernachsicht 2004) geprüft bzw. erläutert und nicht beanstandet. Bei dieser Prüfung wurde auch erörtert, dass diese Vorgangsweise 1: 1 von der Vorgangsweise beim "U*****" übernommen wurde und somit einem Fremdvergleich standhält.*

Differenzen zu dem Sachverhalt, der von der Bp festgestellt wurde:

Zu dem Sachverhalt, den die Bp festgestellt hat, wird nur dort eingegangen, wo Differenzen zu obigem Sachverhalt vorliegen; um einen einfacheren Konnex herstellen zu können habe ich zunächst die Punkte des BP Berichtes unter der Überschrift Sachverhalt mit 1 - 24 durchnummeriert und beziehe mich immer durch die Nummerierung auf die jeweiligen Punkte im Bericht:

Punkt 5

*Richtigstellung der Nutzungsart wurde bei Weinbaukataster (BH) gemeldet; Änderung erfolgt dann von Amts wegen beim Vermessungsamt und erst im Anschluss im EW Bescheid; Bei den Differenzen der im Grundbuch vermerkten Nutzungsart handelt sich vorwiegend um Flächen (eine ca 45 jährige Rebfläche) die von Josef Sen und Gisela Sen 1996 vom Gut S***** gekauft wurden. Offensichtlich wurde von diesem Weingut seinerzeit die Aussetzung nicht bei der BH gemeldet. Diese Meldung wurde mittlerweile ebenfalls nachgeholt.*

Punkt 6 und 7

*Es ist richtig, dass Herr Martin X***** erklärt hat, dass die Weingärten, die in den Punkten 6 und 7 (Seite 5 unten und 6) behandelt werden, nur von jeweils einem Unternehmen bewirtschaftet werden, es ist auch tatsächlich so.*

Gerade aus dem Plan, den der Prüfer im Bericht auf Seite 6 abgedruckt hat, ist klar erkennbar, dass es zu erheblichen Abweichungen zwischen den natürlichen Grenzen und den Grenzen laut KG Mappe kommt (geschätzte 5-7 m in Nord/südlicher Richtung, erkennbar daran, dass der natürliche Weg ganz woanders liegt als der im Mappenplan eingezeichnete). Einheitlich bewirtschaftet werden aber klarerweise nur die Grundstücke nach den natürlichen Grenzen, was ja auch im Hinblick auf die Böschungen gar nicht anders möglich wäre. Übrigens sind auch zivilrechtlich ausschließlich die natürlichen Grenzen relevant. Da aber die Behörde (in diesem Fall die AMA) von den Mappenplänen ausgeht, ist es erforderlich die Grundstücksnummern, die sich durch die Verschiebung der Mappenpläne über die natürlichen Grenzen hinweg erstrecken, doppelt bei der AMA

zu melden, allerdings immer nur mit der Fläche, die der natürlichen Bewirtschaftung entspricht.

Als Beispiel erstreckt sich die GrdNr 378/2 laut Mappenplan weit in das (natürliche) Grundstück 375/2 hinein. Das führt dazu, dass das Grd Nr 378/2 meldetechnisch bei der AMA doppelt aufscheint, allerdings immer nur mit den in der Natur auch tatsächlich bewirtschafteten Flächen.

Diese Abstimmung auf die natürlich bewirtschafteten Grundstücke erfolgt übrigens im Zuge der Digitalisierung mit der zuständigen Behörde gemeinsam. Als Beispiel liegen der Berufung die betreffenden Auszüge aus AMA Anträgen (Beilage 2 und 3) bei:

- Grd Nr 378/2, dieses Grundstück hat eine Fläche laut Mappenplan von m² 1.348. Josef Jun und Gisela Sen haben entsprechend der natürlichen und gemeinsam mit der Behörde herausgemessenen Fläche 800 m² beantragt, Martin und Gisela Jun haben von dieser Fläche 200 m² beantragt. Bei der restlichen Fläche handelt es sich Böschungen bzw. Wegflächen, für die gar keine Förderung beantragt werden kann und auch nicht wurde.

Besonders ärgerlich ist, dass dieser logische und auf dem Plan ersichtliche Vorgang trotz zahlreicher Erklärungen und Besprechungen noch immer nicht richtig gewürdigt wird; ein Blick auf den Weingarten in der Natur hätte ausgereicht, daran wäre auch erkennbar gewesen, dass dort unterschiedliche Rebsorten gepflanzt sind und somit ein Bewirtschaften über die natürliche Grenze entsprechend dem Mappenplan unmöglich wäre.

Die Differenzen laut Seite 7 des Berichtes ergeben sich bei der BH durch die veralteten Stände; über Jahrzehnte wurden von der Behörde keine Abgleichungen vorgenommen, sodass es - wie mir als Vertreter vieler Weinbauern bekannt ist - zu erheblichen Differenzen gekommen ist.

Diese Differenzen haben keinerlei Einfluss auf die tatsächliche Bewirtschaftung der Flächen, führen auch nicht zu Abgaben- oder Fördertechnischen Auswirkungen, da diese Behörden jeweils von anderen Zahlen ausgehen. In der Praxis werden nur die AMA Meldungen aktuell gehalten, da dies die Basis für die Förderungen darstellt und auch laufend von den Prüfern der AMA kontrolliert wird.

Differenzen zwischen Erntemeldung und Flächenbögen ergeben sich vor allem auch daraus, dass die AMA nie von den Grenzen laut Mappenplan ausgeht, vielmehr sind - vor allem seit der Digitalisierung (die Grundstücke wurden anhand von Luftaufnahmen vermessen und jeweils die tatsächlichen, natürlichen Grenzen herangezogen, dabei zB Böschungen oder Verkehrsflächen abgezogen) - die tatsächlichen natürlichen Grenzen/ Flächen entscheidend; dies geht auch schon aus unseren Ausführungen zu Punkt 6 u 7 hervor.

Punkt 8

Es ist richtig, dass für das Grundstück 337/1 kein Pachtvertrag besteht, obwohl für den benachbarten Weingarten einer besteht; allerdings ist für uns nicht erkennbar, was

*daran so fremdunüblich sein soll, zumal auch ein Teil der Fläche der angrenzenden Parzelle 336/4 vom Weingut Franz P***** bewirtschaftet wird. Er bewirtschaftet als Pächter das Grundstücks 337/2; die natürlichen Grenzen dieses Grundstückes ragen in das Grundstück 336/4 hinein, dementsprechend findet sich dieses Grundstück im AMA Antrag von Herrn P***** (siehe Beilage 4); Auch für diese Bewirtschaftung gibt es keinen Pachtvertrag. Herr P***** hat übrigens gemeint auf unser Ersuchen, ob wir einen Auszug aus seinem AMA Antrag haben können: "Diese Grenzüberschneidungen kommen nicht hin und wieder, sondern hundertmal vor".*

Es ist im landwirtschaftlichen Bereich auch mit Fremden durchaus üblich, dass einmal Flächen mit und einmal ohne Pachtvertrag überlassen werden, es gibt dafür zahlreiche Beispiele, bei Wunsch bzw Erfordernis können gerne auch andere Beispiele vorgelegt werden.

Punkt 9

diese Feststellung ist an sich richtig, allerdings erhält die GmbH für diese administrative Tätigkeit auch entweder eine Spanne bei der Handelsware (die der Prüfer in Punkt 23 wieder als sehr hoch kritisiert) bzw. eine Provision bei den Verkäufen im Namen und auf Rechnung der GesnBR.

Punkt 13

*Als Ergebnis der letzten Bp (2001) werden die Betriebskosten für die Gebäude über die X***** GmbH abgerechnet und zu Jahresende im Anteil der eingefüllten Weine auf die 4 Betriebe aufgeteilt. Diese Vorgangsweise wurde mit der Bp 2001 besprochen, damit auch sichergestellt ist, dass jederzeit diese Verrechnung aus der Buchhaltung der GmbH nachgewiesen werden kann.*

Weiters ist dies ist auch eine Feststellung des Prüfers in Punkt 16.

Punkt 14

Dies ist nicht richtig, tatsächlich sind die Fässer entsprechend dem Plan der Kellerräumlichkeiten auf S 4 des Berichtes in den jeweiligen Kellerräumlichkeiten des jeweiligen Betriebes gelagert, die Trennung in Halle P II und P III erfolgt in getrennten Gängen.

Punkt 16

Jene Betriebsmittel, bei denen die Abgrenzung besonders schwierig erscheint, werden seit der letzten Bp und im Einvernehmen mit der Bp bzw seit dem Jahr 2002 (und nicht wie der Bericht schreibt ab dem Jahr 2008) gemeinsam über die GmbH eingekauft, um die Abgrenzung und richtige mengenmäßige Verrechnung auch im Nachhinein bei einer Prüfung glaubhaft darlegen zu können. Diese gemeinsam eingekauften Betriebsmittel machen aber nur ca 15-20% aller Betriebsmittel aus, beim weitaus überwiegenden Teil der Betriebsmittel, bei denen die Abgrenzung klar ist, wird nach wie vor getrennt eingekauft mit einem entsprechenden klaren Auftritt gegenüber den Lieferanten.

Punkt 18

Die Trennung der Weine nach den Weingärten der Betriebe sei durch den Prüfer nicht überprüfbar. Das mag im Hinblick auf den FA Prüfer richtig sein, aber genau dafür gibt es den Kellereiinspektor, der laufend Prüfungen durchführt. Weiters fand im Jahr 2005 eine Überprüfung des Weinbestandes der einzelnen Betriebe durch das FA Krems statt (Hr Dü*****, Herr Fü***** sowie ein dritter Prüfer) statt, bei der es keine Beanstandungen gab.

B. Zur rechtlichen Beurteilung:

a) Verjährung:

Im Sommer/Herbst 2010 fand die Prüfung der "Weingut X***** GmbH" (Prüfungsauftrag vom 13.7.2010) statt. Erst im Zuge dieses Verfahrens wurden auch Prüfungen der drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht für notwendig erachtet und mit Prüfungsauftrag vom 20.9.2010 auch eingeleitet. Noch im März 2011 hat der Prüfer in einem Gespräch mit Mag. Fe***** und Dr A***** festgestellt, dass an dem Bestehen der drei Gesellschaften von Seiten der Finanz keine Bedenken bestünden. Diese Aussage wird auch durch die interne, schriftliche Aussage des zuständigen Fachbereichsleiters Herrn W*****, wonach nach der derzeitigen Literatur/Judikatur nicht von einem einheitlichen Betrieb ausgegangen werden kann, verständlich (siehe Beilage 5 und 6).

Erstmalig kommt es mit dem Prüfungsauftrag vom 15.5.2012 zu einer konkreten Amtshandlung des Finanzamtes gerichtet an eine nach Meinung des Finanzamtes konkludent geschlossene Gesellschaft mit dem Namen "X***** Martin und Mitgesellschafter" statt.

Ausgehend von diesem Sachverhalt müssten uE die Jahre 2005 und 2006 jedenfalls verjährt sein.

b) Konkludentes Zustandekommen einer Gesellschaft nbR:

Die rechtliche Begründung des Bescheides fußt auf zivilrechtlichen Bestimmungen, es wird die konkludente Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts unterstellt. Zitiert wird § 1175 sowie § 863 ABGB (S 16 Abs. 3).

Zitiert wird dabei Grillberger in Rummel, wonach die Vereinigung der Arbeitsleistung und des Kapitals zum gemeinschaftlichen Nutzen ausreicht, dass dadurch konkludent eine einheitliche Gesellschaft entstanden wäre.

Ausgehend von obigem Sachverhalt ist aber gerade das nicht der Fall, es gibt hinsichtlich aller Betriebsmittel und vor allem hinsichtlich der erzielten Erträge/Gewinne, hinsichtlich jedes einzelnen Zahlungsflusses, eine strikte und in der Betriebsprüfung auch unbestrittene Trennung.

Gemeinsam ist allerdings, dass die Betriebe ganz bewusst durch das Forcieren einer gemeinsamen Marke Synergieeffekte erzielen wollen und können. Das alleine kann aber noch nicht als auf gemeinsame Rechnung gerichtete Zusammenarbeit gesehen werden, wenn es gerade gegenläufig mit einer strikten Trennung gelebt wird. Schließlich

werden sehr viele, teilweise weltweit vertretene Marken beworben, bei denen für den Konsumenten nur bei sehr genauer Betrachtung erkennbar ist, welcher Unternehmer im Einzelfall hinter der Marke steht.

Weiters wird zitiert, dass eine solche einheitliche Gesellschaft auch dann vorliegt, wenn die Gesellschafter am Betriebsvermögen beteiligt sind; wobei eine solche Beteiligung auch vorliegen soll, wenn einzelne Wirtschaftsgüter, die dem gemeinsamen Erwerb dienen, jeweils von einzelnen (aber in ihrer Gesamtheit von allen) Beteiligten beigebracht werden.

Aber gerade ein solches gemeinschaftliches Betriebsvermögen gibt es nicht, es sind alle Wirtschaftsgüter zivilrechtlich sauber getrennt und den 3 Gesellschaften zuordenbar, wie auch von der Betriebsprüfung entsprechend festgestellt wurde. Die Maschinengemeinschaft hinsichtlich der Füllanlage (die im Übrigen durchaus und sehr häufig zwischen fremden Betrieben üblich ist) alleine reicht nicht aus, deswegen eine einzige gemeinsame Gesellschaft anzunehmen, solche Maschinengemeinschaften sind in der Landwirtschaft - auch zwischen Fremden, auch da ohne schriftliche Verträge - durchaus üblich. Die einzelnen Wirtschaftsgüter werden auch nicht einer gemeinsamen Gesellschaft überlassen, sie sind exakt zugeordnet (Keller, Weingärten, Traktore,).

§ 1175 ABGB lautet: "Durch einen Vertrag, vermöge dessen zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe allein, oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen, wird eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerbe eingerichtet."

Ohne Zweifel kann ein derartiger Vertrag auch konkludent geschlossen werden. Allerdings nur, sofern die Voraussetzungen des § 863 ABGB vorliegen. Dort definiert der Gesetzgeber, wann eine schlüssige Willenserklärung angenommen werden kann:

§ 863 ABGB: "Man kann seinen Willen nicht nur ausdrücklich durch Worte und allgemein angenommene Zeichen; sondern auch stillschweigend durch solche Handlungen erklären, welche mit Überlegung aller Umstände keinen vernünftigen Grund, daran zu zweifeln, übrig lassen."

Bei obigem Sachverhalt ist klar, dass eine derartige Gemeinschaft nie gewünscht war, vor allem ist durch die strikte Trennung des Eigentums an den Wirtschaftsgütern und die strikt getrennten Zahlungsflüsse, durch die klar nach außen gegenüber allen Behörden, Kunden und auch Lieferanten kundgegebenen Gesellschaften eine ausdrückliche Willenserklärung aller Gesellschafter gegeben, sodass absolut kein Raum für eine konkludente Willenserklärung bleibt, die noch dazu den ausdrücklichen Erklärungen widersprechen würde!! Gerade der im Bericht zitierte § 863 ABGB macht klar, dass es keine konkludente Gründung einer gemeinsamen Gesellschaft gegeben hat, bei dem vom Prüfer festgestellten Sachverhalt ergeben sich zahlreiche Gründe die an der Gründung einer einheitlichen Gesellschaft zwischen allen Gesellschaftern Zweifel im Sinne des § 863 aufkommen lassen.

Als Beispiel hierfür:

Keine gemeinsamen Weingärten, kein gemeinsames Konto, Kein wirtschaften in "einen Topf",

Weiters war die saubere Trennung zwischen den einzelnen Gesellschaftern auch mit ein Grund, für die erforderlichen Investitionen im Jahr 2002 eine eigene GmbH zu gründen, um damit die Eigentumsverhältnisse klar getrennt zu halten. Natürlich wurde damals auch über einen gemeinsamen Betrieb nachgedacht, aber es sprachen neben der weiter gewünschten Trennung des Eigentumes auch haftungsrechtliche Erwägungen für die GmbH Gründung und die Aufrechterhaltung der Trennung der 3 Betriebe.

c) Einheitlicher Betrieb

Steuerlich wird die Rechtsprechung des VwGH's zum einheitlichen Betrieb herangezogen.

Bereits die Begründung selbst gesteht zu, dass die Rechtsprechung zur Frage des einheitlichen Betriebes ausschließlich zur Frage ergangen ist, ob ein oder mehrere Betriebe bei demselben Steuerpflichtigen vorliegen. Der rechtliche Hintergrund der Rechtsprechung wird außer Acht gelassen.

Zum einheitlichen Betrieb verschiedener Gesellschaften führt der VwGH (98/15/0190) aus: "Die Beschwerdeführerin zeigt auch in der Beschwerde nicht konkret auf, warum wegen eines "inneren wirtschaftlichen Zusammenhanges" eine - im Übrigen nach der Rechtsprechung nur auf dem Gebiet der Gewerbesteuer anerkannte, vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1976, Slg. Nr. 5012/F - Unternehmenseinheit (zwischen den auch getrennt bilanzierenden Unternehmen) als gegeben angenommen werden könnte."

Die EStR (wurden diesbezüglich aktuell geändert) ziehen aus dieser Judikatur folgenden Schluss:

5834 ab 2011 (gerade erst neu eingearbeitet!):

Im Anwendungsbereich der Einkommensteuer komme einer " Unternehmenseinheit" keine Bedeutung zu. Es sind für verschiedene Mitunternehmerschaften getrennte Feststellungsverfahren nach § 188 durchzuführen. Die Zerlegung eines einheitlichen Rechenwerkes in eine getrennte Bilanzierung der Gesellschaften ist nicht als Auflösung oder Realteilung einer Mitunternehmerschaft zu werden.

5834 alte Fassung lautete:

Mehrere Personengesellschaften mit denselben Beteiligungsverhältnissen und demselben Betriebsgegenstand können eine einzige betriebliche Tätigkeit, wenn auch im Rahmen zweier oder mehrerer Betriebsstätten, entfalten (so genannte " Unternehmenseinheit", VwGH 29.11.1994, 89/14/0230); dann gibt es nur ein Feststellungsverfahren. Eine einheitliche Bilanzierung für zwei oder mehrere nebeneinander personen- und beteiligungsgleich bestehende Personengesellschaften im Rahmen einer solchen Unternehmenseinheit begründet außerhalb einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung keine zusätzliche Mitunternehmerschaft. Die Zerlegung des Rechenwerkes der

Unternehmenseinheit in eine getrennte Bilanzierung der Gesellschaften ist nicht als Auflösung oder Realteilung einer Mitunternehmerschaft zu werten.

Somit ist unserer Ansicht nach die Judikatur zum einheitlichen Betrieb für den konkreten Fall nicht anzuwenden, zumal sich auch keine Feststellung findet, dass die 3 Gesellschaften nicht bestanden hätten.

Weiters spricht auch § 2 BewG klar gegen einen einheitlichen Betrieb:

§ 2 BewG - Wirtschaftliche Einheit

(1) Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

(2) Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

(3) Die Vorschriften der Abs. 1 und 2 gelten nicht, soweit eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben ist.

Gerade dies ist der Grund, warum sich die Judikatur zum einheitlichen Betrieb immer auf die Frage konzentriert, ob ein oder mehrere Betriebe ein und desselben Abgabepflichtigen vorliegen.

Bei mehreren Eigentümern kommt dies schon wegen § 2 Abs 2 BewG nicht in Frage.

Auch die Literatur geht davon aus, dass mehrere Mitunternehmerschaften keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielen können (Doralt, § 4 Tz 32, Jakom, Rz 6 zu § 4).

Zu den einzelnen im Bescheid angeführten Kriterien des einheitlichen Betriebes:

- Auch wenn die Maschinen und Geräte in einem räumlichen Naheverhältnis aufbewahrt werden, ändert dies nichts daran, dass sie den verschiedenen Gesellschaften gehören und verwendet werden. Außerdem ergibt sich sogar aus dem Foto aus dem Bp Bericht auf Seite 4, dass die Gebäude zwar benachbart sind, dennoch aber eine klare Trennung und Zuordnung erfolgt.*
- Dass die Tanks nummeriert und die Weine über Karteikästen nachvollziehbar sind, ist auch in keinster Weise ein geeignetes Argument für einen einheitlichen Betrieb, zumal die Tanks in der jeweils einem Betrieb zugeordneten Halle stehen und die Nummerierung schon aus weingesetzlichen Bestimmungen unbedingt erforderlich ist.*
- Dass die Arbeiten entsprechend der Lebenserfahrung in einem durchgeführt werden (gemeint ist offensichtlich in einem für alle Betriebe) ist ebenfalls aus weingesetzlichen Bestimmungen und Qualitätsgründen nicht möglich, zumal die Vinifizierung jeweils nach Lagen und Sorten strikt getrennt werden muss. Dies wird auch laufend durch die Kellereiinspektion überprüft; außerdem gibt es für diese in der rechtlichen Beurteilung*

geäußerten Vermutung keine Feststellungen im Sachverhalt, schon gar keine dafür angeführten Beweismittel.

- *der Auftritt unter einer einheitlichen Bezeichnung ist nicht richtig, wenngleich natürlich die gemeinsame Marke X***** im Vordergrund steht, wie dies auch bei allen am Markt gängigen Franchiseunternehmen üblich ist, ohne dass dies zu einem einheitlichen Betrieb aller Franchiseunternehmer führen würde. Dennoch wurden und werden gegenüber allen Behörden, Kunden und Lieferanten exakt die Betriebe und die Rechnungen dieser Betriebe getrennt. Bei jedem einzelnen Wein sieht der Kunde, aus welchem Betrieb der Wein stammt. Wenn der Prüfer im Bericht (S 16) vermeint, es wäre unerheblich wer auf der Rücketikette steht, möchte er sich damit an den Gesetzgeber wenden, die Bezeichnungen sind genauso vorgenommen, wie sie der Gesetzgeber im Weingesetz vorsieht (sogar die Größe der Schrift ist da geregelt). Wenn in den Rechnungen der GmbH an die Kunden nur noch die GmbH als Lieferant aufscheint ist dies - und nur dies - richtig, zumal ja die GmbH als Händler auftritt. Bei den Rechnungen, bei denen die Weine im Namen und auf Rechnungen der 3 Betriebe verkauft wird, scheint dies ausdrücklich (und nach Rücksprache mit einem Prüfer) auf den Rechnungen auf.*

- *Laut Bericht kann "eine willkürliche, den tatsächlichen Gegebenheiten widersprechende "Zerlegung" des wirtschaftlichen Engagements in verschiedene Personengesellschaften nichts an dem einheitlichen Betrieb ändern" (Seite 17 oben); völlig entgegen dem Sachverhalt und der historischen Entwicklung wird unterstellt, dass ein zunächst einheitlicher Betrieb zerlegt worden wäre.*

Fehlende Sachverhaltsfeststellungen zum einheitlichen Betrieb:

Nur Beispielhaft sei aufgezeigt, welche aus unserer Sicht wesentlichen Sachverhaltsfeststellungen gegen einen einheitlichen Betrieb sprechen würden, sofern entgegen obiger Ausführungen bei mehreren Eigentümern überhaupt über einen einheitlichen Betrieb nachgedacht werden kann:

- *Im Sachverhaltsteil findet sich keine Feststellung, wonach ein einheitlicher Betrieb vorliegt.*

- *Es findet sich auch keine Feststellung, wonach die Gesellschafter die erwirtschafteten Gewinne teilen würden; somit auch keine "Vereinigung von Arbeitsleistung oder Kapital zum gemeinsamen Nutzen im Sinne des § 1175 ABGB:*

- *ganz im Gegenteil, es wird festgestellt (Pt 11 auf Seite 10), dass es eben keinen gemeinsamen "Topf" bzw. Konto gibt, die Gewinne werden zwischen den Gesellschaftern der 3 Betriebe aufgeteilt, es wird kein Gesamtgewinn ermittelt.*

- *Im Sachverhaltsteil der Begründung findet sich keine Feststellung, wonach ein Auftreten der Gesellschaft nach außen vorliegen würde; soweit die rechtliche Begründung auf Seite 14 unten ausführt, dass alle Gesellschaften unter der Bezeichnung "Weingut X*****" auftreten, übersieht sie damit völlig, dass die "WeinGut X***** GmbH" als Vertriebspartner und Großhändler der 3 GesnbR unter ihrem eigenen Namen auftritt,*

*und das ist nun einmal der Name "Weingut X*****". Völlig logisch und schlüssig ist, dass der Großhändler die Werbung und Vermarktung des Weines übernimmt, dafür erhält die GmbH ja auch ihre (im Übrigen von den Prüfern als zu hoch angesehene) Spanne. Dieses fehlende gemeinsame Auftreten der vermeintlichen "Martin X***** und Mitges" kommt auch besonders in der Frage des Prüfers bei der Auflage einer neuen St Nr für diese Gesellschaft im Frühjahr 2012 zum Ausdruck: "Welchen Namen sollen wir der neuen X***** Gesellschaft geben?" Insbesondere aus umsatzsteuerlicher Sicht kommt diesem fehlenden gemeinsamen Auftritt nach außen wesentliche Bedeutung zu, "weil Subjekt der Umsatzsteuer nur eine im Wirtschaftsleben nach außen auftretende Gesellschaft sein kann (VwGH 93/14/0150 und viele weitere).*

d) Freie Gestaltung von Rechtsverhältnissen:

VwGH 6.11.91, 89/13/0093:

§ 22 BAO aus der Sicht des VwGH:

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser Gestaltungsfreiheit sind in den §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen.

Ausführlich und ausdrücklich wurde im Betriebsprüfungsverfahren besprochen, dass die Finanz keine Anhaltspunkte für einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten sieht. Es gibt auch keinerlei Sachverhaltsfeststellungen die auf anderes schließen lassen. Wohl aus diesem Grunde wird versucht, eine Gesellschaft nach bürgerlichen Recht zu konstruieren, die trotz ausdrücklicher gegenteiliger Willenserklärung der Gesellschafter konkludent zustande gekommen sein soll.

Die drei Gesellschaften nbR waren - nach intensiven Prüfungen - vom Finanzamt als solche anerkannt. Im Zug der Betriebsprüfungen wurden auch die beabsichtigten Änderungen (Aufbau einer gemeinsamen Vertriebs - GmbH) besprochen. Warum diese zivilrechtlich begründete Vorgangsweise und Gestaltung von Rechtsverhältnissen bei klarer Trennung der Gesellschaften zu einer Änderung gegenüber der letzten Betriebsprüfung führen soll, kann nicht nachvollzogen werden.

Dazu ist vom Sachverhalt auszuführen, dass:

*1. es keine Feststellung gibt, wonach der Betrieb „Martin X***** und Mitges" einheitlich nach außen auftritt; der fehlende gemeinsame Auftritt nach außen ergibt sich auch daraus, dass der Prüfer nach Abschluss der Prüfung fragte, welcher Namen der Gesellschaft gewünscht sei. Ganz offensichtlich hat er keinen einheitlichen Namen der vermeintlichen Gesellschaft im gesamten 2 jährigen Prüfungsverfahren gefunden - siehe auch schon oben;*

2. Die Umsatzsteuerbescheide weisen als Adressaten "Martin X*****, Gisela X***** sen, DI Christine X*****, Josef X***** jun und Gisela X***** jun (GesbR) auf;
3. Die Feststellungsbescheide sind an "Martin X***** und Mitges" gerichtet. Auch daraus erkennt man, dass offensichtlich kein einheitlicher Auftritt vorliegt.
4. Es wird festgestellt, dass alle drei Betriebe bei allen denkbaren Behörden gemeldet sind und auftreten;
5. Bei keiner einzigen Behörde, bei keinem Kunden und bei keinem Lieferanten erfolgte je eine Meldung über eine "Martin X***** und Mitges" nbR
6. Es gibt keine Feststellung, dass die drei Betriebe nicht bestehen würden, es gibt keine Feststellung, dass die Gesellschaftsverträge - wenn auch nur mündlich - nicht existent wären. Es gibt auch nicht einmal einen Anhaltspunkt dafür.
7. Das Auftreten nach außen, insbesondere Lieferanten, Behörden etc. (siehe Punkt 1 obigen Sachverhaltes) wurde in der Sachverhaltsfeststellung nur teilweise beleuchtet (Meldung bei den Behörden in Punkt 2 des SV des Berichtes).

C. Zur Gewinnermittlung:

a) Übergangsgewinn:

Auf Grund der im Sachverhaltsteil getroffenen Feststellungen lässt sich kein Gründungszeitpunkt der "X***** Martin und Mitges" ableiten, ja es findet sich nicht einmal eine Feststellung, dass diese Gesellschaft gegründet worden wäre.

In der rechtlichen Beurteilung findet sich auf Seite 15 vorletzter Absatz die Aussage, dass "immer schon ein gemeinsamer Betrieb gedacht war", wobei hier Bezug genommen wird auf einen Zeitraum vor 1990, als auch der elterliche Betrieb seine Weinproduktion umstellte. Auch die gemeinsame Nutzung der Marke X***** erfolgt bereits seit dieser Zeit. Im Zuge der Prüfung wurde vom Finanzamt der Standpunkt vertreten, dass spätestens mit der Gründung der GmbH das Auftreten verändert worden wäre und somit ein Zusammenschluss erfolgt wäre. Im Bericht findet sich auf Seite 17 die Aussage, dass spätestens 2005 von einem einheitlichen Betrieb auszugehen wäre.

Ausgehend von der gesamten Argumentation des Berichtes müsse somit ein Zusammenschluss bereits vor langer Zeit stattgefunden haben, womit ein Übergangsgewinn per 1.1.2005 nicht anfällt, sondern ebenfalls bereits wesentlich früher angefallen wäre.

b) Laufender Gewinn:

Für die Betriebe 1-3 wurde seit Bestehen der Betriebe der Gewinn entsprechend der landwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung ermittelt. Für den Betrieb Martin und Christine X***** wurde der Gewinn in früheren Jahren (bis 2000) freiwillig, in den Jahren 2003 und 2004 wegen Überschreitung der Buchführungsgrenzen doppelt ermittelt.

Dementsprechend gibt es für die Jahre, in denen der Gewinn pauschaliert ermittelt wurde, keine genauen Aufzeichnungen über die Ausgaben. Eine Mitwirkung bei

der Gewinnermittlung in der geforderten Form, nämlich in der Bekanntgabe der Aufwendungen der 3 Betriebe, war daher nicht möglich. Allerdings wurde darauf hingewiesen, dass für einen der drei Betriebe eine genaue Gewinnermittlung durch Bilanzierung für die Jahre 2003 und 2004 vorliegt (war damals buchführungspflichtig) und das in Form eines inneren/äußeren Betriebsvergleiches diese Gewinne bei der Ermittlung eines Gewinnes des fiktiven Gesamtbetriebes herangezogen werden sollte. Die Bilanzen sind auch im Akt beim Finanzamt enthalten.

Dennoch hat der Prüfer versucht, im Schätzungswege Ausgaben zu berücksichtigen, ohne einen äußeren oder inneren Betriebsvergleich in irgendeiner Weise in die Berechnungen einzubeziehen.

Wie schwierig es ist, Ausgaben im Vorhinein ohne Vorliegen irgendwelcher Zahlen zu schätzen weiß ich aus eigener Erfahrung im Zuge der Erstellung von Planrechnungen bzw. Businessplänen. Aus diesem Grund erstelle ich keine einzige Planung ohne Heranziehung gleich mehrerer Vergleichs betriebe.

Als Schätzungsmethoden für Schätzungen nach § 184 BAO werden in der Literatur vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt. Keine dieser Methoden wird auch nur angedacht, obwohl die Zahlen eines dieser Betriebe bis zum Jahr 2004, also dem Jahr vor der ersten Schätzung, vorliegen.

Die Auswirkungen dieser vom Prüfer gewählten Schätzungsmethode im Vergleich zu den konkret vorliegenden Zahlen 2003 und 2004 wird in der Beilage 7 dargestellt. Wie man dieser Beilage entnehmen kann, ergeben sich beim Vergleich der Zahlen 2003/2004 mit dem Schnitt der Prüfungsjahre eklatante Abweichungen beim Materialaufwand (7% des Umsatzes), bei den Abschreibungen (12%) sowie bei der Summe sonstiger Betriebsaufwand (8%).

In Summe ist der Gewinn im Verhältnis zum Umsatz statt der 36% der Jahre 2003/2004 beachtliche 69%!!

*Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber mit der Pauschalierungsverordnung für Weinbaubetriebe Durchschnittswerte angenommen hat, die auf weitreichenden statistischen Untersuchungen bzw. Auswertungen von Weinbaubetrieben basieren. Dabei kommt er zu einem pauschalen Gewinn/Umsatzverhältnis von 30%, womit er relativ nahe dem tatsächlichen Ergebnis der Bilanzen 2003/2004 von Martin und Christine X***** mit 36% liegt.*

In unserer Kanzlei vertreten wir zahlreiche Weinbaubetriebe, davon eine Vielzahl mit EA Rg oder Bilanz. Bei keinem dieser Unternehmen kann auch nur ansatzweise ein derartiges Gewinn/Umsatz Verhältnis erreicht werden.

Weiters sei auch noch erwähnt, dass die Feststellung Punkt 23, wonach die Weine mit bis zu 50% unter dem Marktpreis an die GmbH verkauft werden, ganz und gar nicht zu einem Gewinn von 70% des Umsatzes passt.

D. Schätzung der Vorsteuern

Auch diese Schätzung folgt der- aus unserer Sicht völlig willkürlichen- Schätzung der Ausgaben mit dem Ergebnis, dass die geschätzten Vorsteuern ziemlich genau bei der Hälfte der Vorsteuernliegen, die bei den Gewinnermittlungen der Jahre 2003/2004 liegen. Die Differenz über die 5 Jahre liegt bei rund € 235.000,- Vorsteuern.

Antrag:

Wir beantragen daher die Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide 2005 - 2009 ersatzlos aufzuheben.

Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 BAO eine mündliche Verhandlung.

Wir beantragen gem. § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer 2005-2009 in Höhe von € 470.015,22.

Beigefügt waren folgende Beilagen:

Beilage 1: Schreiben der steuerlichen Vertretung an das Finanzamt vom 30. 9. 2002

*Bei unserer letzten Besprechung ist die Frage offen geblieben, ob bei Josef und Gisela X***** im Jahr 1996 und 97 ein Gewerbebetrieb anzunehmen ist, weil die Zukaufsgrenzen überschritten worden seien.*

Nach Durchsicht der entsprechenden Unterlagen wurde festgestellt, dass 1996 nur 1.362 Liter pro ha zugekauft wurden. Der laut Steuererklärung höhere Zukauf ist darauf zurückzuführen, dass der Zukauf vom Dezember 95 in der Steuererklärung 96 eingetragen wurde, weil in diesem Jahr die Zahlung gelegen ist.

Im Jahr 1997 ist der Zukauf mit 3.894 Liter pro ha deutlich über den Zukaufsgrenzen gelegen, allerdings liegt keine - wie im Bewertungsgesetz geforderte - Nachhaltigkeit der Überschreitung der Zukaufsgrenzen vor. Die Ernten der Jahre 96 (3.910 Liter pro ha) und 97 (3.958 Liter pro ha) lagen deutlich unter den langjährigen Schnitt (98-2001: 5.288 Liter pro ha), daher war man gezwungen diese kleinen Ernten durch einen entsprechenden Zukauf auszugleichen.

Weiters war die Frage offen geblieben, ob bei Martin und Gisela im Jahr 2000 die Umsatzgrenze überschritten wurde. Laut den Einnahmen laut Kellerbuch (Soll) betragen die Einnahmen im Jahr 2000 4,43 Mio. und waren somit deutlich unter den Grenzen,

sodass die sonstigen landwirtschaftlichen Erlöse ebenfalls nicht ausreichen, um die Umsatzgrenze im Jahr 2000 zu erreichen.

Weiters möchte ich Sie noch über einige Punkte informieren, die in Zukunft geändert werden sollen, um eine Ihren Ausführungen entsprechende deutliche Abgrenzung zwischen den Betrieben sicher zu stellen:

- 1. Einige kleine Weingärten werden zwischen den Betrieben so abgetauscht, dass Weinsorten mit kleinen Mengen (Sauvignon, Muskateller) jeweils nur bei einem Betrieb verkauft werden.*
- 2. Für Kellereiartikel soll ein gemeinsamer Einkauf erfolgen, wobei die Aufteilung dieser Kellereiartikel zwischen den Betrieben nach den produzierten Litern erfolgen soll.*
- 3. Der noch vorhandene Etikettenvorrat der Familie X***** wird noch aufgebraucht, insbesondere da auch viele 2001 Weine bereits etikettiert sind. Erst dann wird aus den Etiketten der jeweilige Betrieb hervorgehen.*

Beilagen 2 bis 4: Flächenbögen 2009

Die Beilagen 2 bis 4 sind die Flächenbögen 2009 von Josef X*****, X***** Gisela und Martin sowie P***** Andrea und Franz

Beilage 5: E-Mail vom 25. 3. 2011

In einer E-Mail vom 25. 3. 2011 an den Fachvorstand und einen leitenden Funktionär der Großbetriebsprüfung gibt der Fachexperte des Finanzamtes Waldviertel, Herbert W*****, seine damalige Rechtsauffassung wieder:

*Wie bei unserer Besprechung am 14.3.2011 vereinbart, habe ich eine grundsätzliche Beurteilung vorgenommen, ob die pauschalieren LuF-Betriebe X***** als einheitlicher Betrieb angesehen werden könnten.*

Ob Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen mehrere Betriebe oder einen einheitlichen Betrieb begründen, ist nach der Rechtsprechung des VwGH nach objektiven Grundsätzen ! Sd Verkehrsauffassung zu beurteilen (EStR Rz 411). Dabei ist auf das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebsbereichen abzustellen.

Folgende Merkmale sprechen demnach für einen einheitlichen Betrieb:

- wirtschaftliche Über- und Unterordnung zw den Betrieben*
- Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen*
- einheitliche Betriebsaufschrift sowie räumliche Verflechtung*
- Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals*

- einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe.

Das Merkmal der wirtschaftlichen Über- und Unterordnung ist m.E. im ggstdl Fall nicht gegeben, da es sich um drei Betriebe der gleichen Stufe (Weinproduzenten) handelt.

Die drei Betriebe sind im Weinbau tätig, daraus folgend werden die gleichen Rohstoffe verwendet.

Es bestehen Bedenken, ob die den einzelnen Betrieben zugeordneten Maschinen für die Bewirtschaftung der jeweiligen Weinbauflächen ausreichend sind. Darüberhinaus ist anzunehmen, dass bei einem ökonomischen Arbeitsablauf die jeweils notwendigen Arbeiten bei allen Weinbauflächen durchgeführt wird und somit eine wechselseitige gemeinsame Verwendung der Anlagen erfolgen wird. Dies ist auch auf den Einsatz des Personals zutreffend.

Das Merkmal einheitliche Betriebsaufschrift und räumliche Verflechtung ist auf die ggstdl Betrieb m.E. jedenfalls zutreffend. Sowohl die Website, die Flaschenetiketten als auch die Rechnungen weisen einen einheitlichen Auftritt nach außen auf. Die einzelnen pauschalierten Weinbaubetriebe sind im Auftritt nach außen nicht existent. Dies ist ein wesentlicher Unterschied zur Bp im Jahr 2002. Im damaligen Bp-Verfahren konnte durch Vorlage von Ausgangsrechnungen aller drei Betriebe der unterschiedliche Auftritt nach außen nachgewiesen werden. Dies wurde auch durch Aufstellungen über Leistungen zwischen den jeweiligen Betrieben mit entsprechenden Betriebsaufschriften untermauert.

Ein einheitliches Leistungsprogramm ist u.a. deshalb anzunehmen, dass die Weinproduktion maßgeblich bzw. ausschließlich von Hrn. Martin X***** betrieben bzw. geleitet wird. Wie bereits im Schreiben vom 1.7.2002 ausgeführt, sollte durch diese einheitliche Vorgehensweise der wirtschaftliche Erfolg für alle drei Betriebe gewährleistet werden. Eine räumliche Nähe ist im ggstdl Fall jedenfalls gegeben.

Auch wenn die aus der Rechtsprechung entwickelten Merkmale für einen einheitlichen Betrieb auf Grundlage des bisher bekannten Sachverhaltes im Fall X***** erfüllt scheinen, spricht folgendes gegen die Annahme der drei pauschalierten Betriebe als einen einheitlichen Betrieb:

Mehrere gleichartige, organisch nebeneinander stehende Betriebe in der Hand desselben Unternehmers sind in aller Regel als einheitlicher Betrieb anzusehen, da die Vermutung dafür spricht, dass die gleichartigen Betriebe deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich gegenseitig stützen und ergänzen (VwGH 30.9.1992, 90/13/0033).

Die Rechtsprechung des VwGH erging stets zu Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger mehrere Betriebe unterhielt.

EstR 2000 Rz5834: Mehrere Personengesellschaften mit denselben Beteiligungsverhältnissen und demselben Betriebsgegenstand können eine einzige betriebliche Tätigkeit, wenn auch im Rahmen zweier oder mehrerer Betriebsstätten, entfalten.

Doralt, TZ 32 zu §4: Mehrere Mitunternehmerschaften können keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielen (keine Unternehmenseinheit mehrerer MU).

Jakom, Rz 6 zu § 4: Eine MU kann nach hA nur einen einzigen Betrieb haben; mehrere MU können keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielen.

*Im Fall X***** liegen drei Personengesellschaften vor, die zwar denselben Betriebsgegenstand (Weinbau) aber unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse aufweisen. Entsprechend den vorstehenden Literaturmeinungen (insbes. RZ 5834 EStR) kann somit nicht von einem einheitlichen Betrieb ausgegangen werden.*

Beilage 7: Vergleich der Gewinnermittlung 2004 mit der Schätzung

[...]

Stellungnahme des Prüfers vom 4. 9. 2012

Der Prüfer gab am 4. 9. 2012 folgende Stellungnahme ab:

A) Zum Sachverhalt:

*Eingangs muss festgestellt werden, dass die Besprechung am Freitag den 16.12.2012 und nicht wie vom Steuerberater fälschlich angenommen am Samstag den 17.12.2012 stattgefunden hat. Die Ansicht des Steuerberaters Dr. A*****, dass bei dieser Besprechung ein gemeinsamer Sachverhalt erarbeitet wurde, kann nicht beigepflichtet werden, wie der Aktenvermerk des Prüfers vom 19.12.2011 über die Besprechung am 16.12.2011 dokumentiert. Ergänzend wird nochmals darauf hingewiesen, dass Dr. A***** eben bis zum 19.12.2011 die Besprechungsergebnisse einfließen lassen wollte und zusätzliche Unterlagen beibringt, die seine Rechtsansicht untermauern sollten. Das ist jedoch in dieser Form nicht erfolgt (siehe dazu auch Mail von Dr. A***** vom 19.12.2011)*

*a) Die historischen Darstellungen des Steuerberaters zeigen, dass die "Erstpauschalierung" (Josef und Gisela sen. X*****) systematisch und kontinuierlich durch die Mitarbeit von Martin X***** und in späterer Folge dessen Gattin und Geschwister gewachsen ist. Stets, über 20 Jahre lang, stand dabei, auch laut Schreiben des Steuerberaters, die Marke "X*****", der Auftritt unter einen gemeinsamen Familiennamen "X*****" im Vordergrund.*

b) Siehe dazu Niederschriften vom 4.2.2011 und 22.3.2011 sowie Aktenvermerk vom 19.12.2011

c) Zu diesen Ausführungen des Steuerberaters ist anzumerken, dass der Steuerberater im Großen und Ganzen der Meinung des Prüfers beipflichtet.

Hinsichtlich der Punkte 9, 13, 14, 16 und 18 dokumentieren diese auch die Ansicht des Prüfers, dass derartige Vorgangsweisen und Verrechnungsmethoden nicht fremdüblich

sind. Bezüglich des Punkt 18 wird auf den Aktenvermerk vom 19.2.2002, der USt-Nachschau des FA Waldviertels (bei Martin und Christine X*****) und die Stellungnahme des Prüfers zur Stellungnahme von Dr. A***** vom 14.12.2011 hingewiesen.

B) Zur Rechtlichen Würdigung:

a) Zu den Ausführungen des Steuerberaters "im Sommer/Herbst 2010 fand die Prüfung der "Weingut X***** GmbH (Prüfungsauftrag vom 13. 7. 2010) statt. Erst im Zuge dieses Verfahrens wurden auch Prüfungen der drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht für notwendig erachtet und mit Prüfungsauftrag vom 20.9.2010 auch eingeleitet. Noch im März 2011 hat der Prüfer in einem Gespräch mit Mag. Fe***** und Dr. A***** festgestellt, dass an dem Bestehen der drei Gesellschaften von Seiten der Finanz keine Bedenken bestünden. Diese Aussage wird auch durch die interne, schriftliche Aussage des zuständigen Fachbereichsleiters Herrn W*****, wonach nach der derzeitigen Literatur/Judikatur nicht von einem einheitlichen Betrieb ausgegangen werden kann, verständlich" ist folgendes anzumerken:

Es liegt in der Natur der Sache, dass bei einem Prüfungsverfahren erst allmählich auch die verbundenen Unternehmen mitgeprüft werden. Nachdem die Prüfung bei der Firma "Weingut X***** GesmbH" soweit fortgeschritten war, wurden auch die drei verbundenen Pauschalierungen ebenfalls geprüft (Prüfungsauftrag vom 20.9.2010, Prüfungsbeginn 8.11.2010). Die vom steuerlichen Vertreter angeführte Aussage des Prüfers, wonach die Finanz keine Bedenken gegen die drei Gesellschaften habe, ist so zu verstehen, dass zu diesem Zeitpunkt Herr W***** vom FB-EST (FA Waldviertel) durch seine Stellungnahme am 25.3.2011, zu dieser Ansicht gelangte. Richtiggestellt muss auch werden, dass der Prüfer nicht sagte, dass seitens der Finanz keine Bedenken, sondern seitens des FA Waldviertel keine Bedenken bestehen.

Diese Stellungnahme war vielmehr Anlass dafür, dass der Prüfer in Rücksprache mit dem Teamleiter und der Dienststellenleitung den bundesweiten Fachbereich einschaltete. Siehe dazu Anfrage an bw. FB-EST vom 4.4.2011, Vorwegauskunft Dr. L***** vom 27.4.2011 und Schreiben des Herrn W***** an den Steuerberater Dr. A***** vom 13.5.2011, dass ein einheitlicher Betrieb vorliegt.

b) Die Textpassage "keine gemeinsamen Weingärten, kein gemeinsames Konto, kein wirtschaften in "einem Topf" stammt vom Steuerberater, und wurde vom Prüfer so verstanden, dass die drei Pauschalierungen keine gemeinsamen Weingärten und kein gemeinsames Konto besitzen und auch nicht in einen Topf wirtschaften, sondern die Gesellschafter gemeinsam die Weingärten bewirtschaften und Herr Martin X***** durch seine umfassende Bankvollmacht für alle 3 Pauschalierungen Geldtransaktion durchführen kann. Diese Prüferansicht hinsichtlich der Weingärten, wird auch dadurch bestätigt, dass die Beteiligungsverhältnisse laut Grundbuch nicht mit den Gesellschaftsanteilen übereinstimmen.

c) Fehlende Sachverhaltsdarstellungen zum einheitlichen Betrieb

Dass bei der Sachverhaltsermittlung keine rechtliche Würdigung erfolgt, muss als Faktum gewertet werden. Die Gründe, die für das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes und damit verbundenen gemeinsamen Auftreten nach Außen sprechen, sind umfassend und mehrmals mit dem Steuerberater besprochen worden und fanden so wie die rechtliche Beurteilung Eingang in die Berichtsausfertigung.

*Der Darstellung des Steuerberaters, "Dieses fehlende gemeinsame Auftreten der vermeintlichen "Martin X***** und Mitges." kommt auch besonders in der Frage des Prüfers bei der Auflage einer neuen St.Nr. für diese Gesellschaft im Frühjahr 2012 zum Ausdruck: "Welchen Namen sollen wir der neuen X***** Gesellschaft geben?", muss widersprochen werden. Vielmehr zeigt es einen weiteren Versuch des Prüfers den Steuerberater zur Mitwirkung einzuladen. Die Aussage des Steuerberaters zu diesem Vorhaben lautete: "Ich kenne diese Firma nicht, und habe daher auch keine Vollmacht" (siehe Aktenvermerk vom 21.5. und 13.6.2012). Ergänzend muss angeführt werden, dass Herr Dr. A***** in der Zwischenzeit die Vertretung übernommen hat (siehe Berufung).*

C) Zu Gewinnermittlung

a) Übergangsgewinn

*Aufgrund der lang zurückliegenden Zeitspanne und nicht mehr vorhandener Unterlagen wurde als erstes markantes Auftreten des "Weingutes X*****" u.a. die öffentliche Publikation im Fachbuch "Österreich, Weinland Nr. 1" aus dem Jahr 2005 herangezogen in dem es heißt:*

*"Familie X***** bewirtschaftet im Kremstal ca. 25 ha Weingärten".*

*Auch ist eine Etikette veröffentlicht, auf der einzig auf den Namen "X*****" abgestellt wird. (siehe Beilage zum Bericht)*

b) Laufender Gewinn

Auf die Ausführungen im BP-Bericht wird verwiesen. Dass eine Schätzung, für die keine Unterlagen vorliegen bzw. keine Mitwirkung trotz mehrmaligen Ersuchens erfolgte, schwierig ist, ist allen Betroffenen klar. Auch der Steuerberater bestätigt in der Berufung, dass keine Unterlagen vorhanden waren. Umso hilfreicher wäre es gewesen, vor dem Prüfungsabschluss gemeinsam mit dem Steuerberater Zahlenmaterial zu ermitteln. Der Prüfer versuchte daher mit besten Wissen und Gewissen, aufbauend auf eine über 25jährige branchenbezogenen Berufserfahrung, den Grundsätzen des § 184 BAO gerecht zu werden. Dieser Versuch zeigt sich auch in der Berücksichtigung des sonstigen Aufwandes, bei dem ein größtmögliches Maß an eventuellen, zusätzlichen Ausgaben angesetzt wurde.

c) Schätzung der Vorsteuern

Siehe Ausführungen im BP-Bericht. Der höhere Vorsteuerabzug in den Jahren 2003 und 2004 kam durch Investitionen (Halle und Traktor) zustande. Diese wurden im Jahr 2005

an die GesmbH verkauft. Auf die nicht erfolgte Mitwirkung und Nichtvorlage an Unterlagen wird verwiesen.

Berufung zu RV/7103206/2012

Der Vorlage zu RV/7103206/2012 (Umsatzsteuerfestsetzung 1/2012 bis 6/2012 betreffend Martin X***** und Mitges., StNr. 23_212/7****, jeweils eigene Bescheide, alle vom 13. 8. 2012) liegt folgende als Beschwerde weiterwirkende Berufung zugrunde:

*Gegen die Bescheide zur Festsetzung Umsatzsteuer für 1-6/2012 vom 13.08.2012, eingelangt am 15.08.2012, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter der X***** Martin und Mitges (St.Nr.: 212/77****) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gem. § 243 ffBAO.*

Sachverhalt:

*Strittig ist nach der Bp 2005-2009, ob es die Gesellschaft "X***** Martin und Mitges." als Gesellschaft nach bürgerlichen Recht zwischen*

*Gisela X***** Sen*

*Martin X******

*Christine X******

*Josef X***** Jun und*

*Gisela X***** Jun*

gibt (wovon das Finanzamt im Moment ausgeht) oder aber ob - wie seit Jahren erklärt und veranlagt - 3 andere GesbnR's bestehen. Abhängig von dieser Frage ist, ob die 3 Gesellschaften die Pauschalierung gem. § 22 UStG anwenden können oder ob für die eine Gesellschaft Buchführungspflicht besteht und somit § 22 nicht anzuwenden ist.

Zu dieser Frage ist eine Berufung anhängig.

2.) Begründung:

Gegen diese Bescheide richtet sich nunmehr die Berufung wie folgt:

Berechnung:

Ganz klar geht aus der Meldung der Umsätze der 3 Gesellschaften hervor, dass es sich dabei um Bruttoumsätze handelt. Dennoch wurde vom Finanzamt die Umsatzsteuer nicht herausgerechnet sondern auf die Bruttoumsätze aufgeschlagen. Somit ist diese Berechnung evident falsch.

Vorsteuern:

Vorsteuern wurden bei der Offenlegung der Umsätze keine gesondert geltend gemacht, da auf Grund der uA nach zustehenden Pauschalierung gem. § 22 UStG auch keine laufende Erfassung/Berechnung der Vorsteuern erfolgt.

Nach Rechtsprechung durch den VwGH ist die Vorsteuer auch im Schätzungswege möglich, wenn

- sie beantragt wurde und*
- die Berücksichtigung offensichtlich der materiellen Wahrheit der Besteuerung eher entspricht als die Nichtberücksichtigung*

Selbst der Betriebsprüfer hat für die Zeiträume 2005-2009 entsprechend dieser Judikatur Vorsteuern geschätzt, wenngleich unserer Ansicht nach in zu geringem Ausmaß, nämlich in Höhe von 4% der Einnahmen.

Ausgehend davon, dass in den Jahren 2003 und 2004 eine doppelte Buchführung für einen der drei Betriebe vorlag und damals Vorsteuern in Höhe von 8% des Umsatzes tatsächlich vorlagen, beantragen wir hiermit entsprechend der beiliegenden Aufstellung 8 % der Umsätze als Vorsteuern.

3.) Antrag:

Wir beantragen daher die Aufhebung der Bescheide.

In Eventu beantragen wir die Behebung der offensichtlichen Berechnungsfehler sowie die Berücksichtigung der Vorsteuern laut Beilage.

4.) Verfahren:

Im Hinblick auf die Anhängigkeit der Entscheidung über diese Berufung von der Berufung gegen die Bescheide der Betriebsprüfung regen wir hiermit eine Aussetzung des Verfahrens gem § 281 BAO an.

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat...

Beigeschlossen war die angesprochene Berechnung.

Berufungen betreffend U 7-12/2012

Aktenkundig sind betreffend das Jahr 2012 noch folgende weitere Berufungen betreffend Umsatzsteuerfestsetzungen Martin X***** und Mitges., StNr. 23_212/7****:

- Berufung vom 8. 11. 2012 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 7/2012 und 8/2012 vom 5. 10. 2012 (jeweils eigene Bescheide)*
- Berufung vom 17. 12. 2012 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 9/2012 und 10/2012 vom 10. 12. 2012 (jeweils eigene Bescheide)*
- Berufung vom 23. 1. 2013 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 11/2012 und 12/2012 vom 16. 1. 2013 (jeweils eigene Bescheide)*

Die Entscheidung hierüber wurde vom Finanzamt jeweils bescheidmässig zu den beim UFS zu RV/3204-W/12 bzw. RV/3205-W/12 schwebenden Verfahren gemäß § 281 BAO aF ausgesetzt.

Auch für das Jahr 2013 und teilweise für das Jahr 2014 sind Umsatzsteuerfestsetzungen und Berufungen aktenkundig, auch hier wurde die Entscheidung vom Finanzamt ausgesetzt.

Berufung zu RV/7103207/2012

Der Vorlage zu RV/7103207/2012 (Vertreterbestellung des Martin X***** betreffend Martin X***** und Mitges., StNr. 23_212/7****) liegt folgende als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 19. 4. 2012 zugrunde:

*Gegen den Bescheid gem § 81 Abs. 2 BAO vom 30.03.2012, eingelangt am 03.04.2012, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter des Martin X***** (St.Nr.: 291/2402) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der*

Berufung gem. § 243 ff BAO.

1.) Sachverhalt:

*Zunächst wurde "Martin X***** und Mitges." mit Schreiben vom 15.3.2012 aufgefordert, einen Vertreter gem § 81 BAO zu bestellen. Mit Mail vom 21.3.2012 haben wir im Auftrag von Martin X***** dem FA mitgeteilt, dass es keine Gesellschaft "Martin X***** und Mitges." gibt und daher auch kein Vertreter im Sinne des § 81 BAO genannt werden kann. Mit Bescheid vom 30.3.2012 wurde dennoch Martin X***** als Vertreter dieser Gesellschaft mit Wirkung vom 30.3.2012 gem. § 81 Abs. 2 bestellt.*

2.) Begründung:

Gegen diesen Bescheid richtet sich nunmehr die Berufung wie folgt:

Grundsätzlich ist zunächst einmal auszuführen, dass trotz unserem Schreiben, wonach eine derartige Gesellschaft nicht besteht, der Bescheid ohne jede weitere Begründung ergangen ist. Gemäß § 93 Abs 3 a BAO hat jedoch ein Bescheid der von Amts wegen erlassen wird eine Begründung zu enthalten.

*Obwohl uns aus den Betriebsprüfungsverfahren zu den Gesellschaften Martin und Christine X*****, Josef und Gisela (Sen) X***** bzw. Martin und Gisela (Jun) X***** die Ansicht der Bp bekannt ist, wonach diese Betriebe als ein einheitlicher Betrieb auftreten sollen, ist bis heute keine Begründung den Gesellschaften bzw deren Vertretern zugekommen.*

Da dies aber für die Ausführung einer Begründung zu einer Berufung Voraussetzung ist, beantragen wir die Zustellung einer Begründung zu dem angefochtenen Bescheid, die sich insbesondere mit der Existenz der von der Behörde behaupteten Gesellschaft nach

bürgerlichen Recht, bestehend aus den Familienmitgliedern Martin, Christine, Gisela Sen, Josef und Gisela Jun., auseinandersetzen müsste.

Für die Annahme, es sei eine GesnbR gegründet worden, gibt es keinerlei Hinweise.

Zur Untermauerung, dass es keine derartige Gesellschaft gibt, legen wir dieser Berufung eidesstättige Erklärungen der vermeintlichen Gesellschafter bei.

Die Annahme, es sei eine Gesellschaft nach bürgerlichen Recht gegründet worden, entbehrt jeder rechtlichen Grundlage und stellt ein willkürliches Vorgehen der Finanzverwaltung entgegen der bisherigen Judikatur und entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis (Richtlinien) dar.

*Mit dieser Ansicht gehen wir auch konform mit den Ausführungen von Herrn W***** (Fachbereichsleiter FA Waldviertel), der in dem im Akt aufliegenden Mail vom 25.3.2011 nach Prüfung der Frage ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt zu folgendem Schluss gekommen ist:*

*Im Fall X***** liegen drei Personengesellschaften vor, die zwar denselben Betriebsgegenstand (Weinbau) aber unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse aufweisen. Entsprechend den vorstehenden Literaturmeinungen (Insbes. RZ 5834 EStR) kann somit nicht von einem einheitlichen Betrieb ausgegangen werden.*

3.) Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Beigeschlossen waren "Erklärungen der laut Finanzamt vermeintlichen Gesellschafter", wonach die vom Finanzamt als Mitunternehmer angesehenen Personen jeweils "an Eides statt" erklären, miteinander "keine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet" zu haben.

Insbesondere gibt es keine gemeinsamen Wirtschaftsgüter, keine gemeinsamen Bankkonten, keine gemeinsamen wirtschaftlichen Erträge usw.

Ergänzung der Berufung zu RV/7103207/2012

*Die Berufung vom 19. 4. 2012 betreffend die spätere Vorlage zu RV/7103207/2012 (Vertreterbestellung des Martin X***** betreffend Martin X***** und Mitges., StNr. 23_212/7****) wurde mit Schreiben vom 2. 5. 2012 ergänzt:*

Gegen den Bescheid gem § 81 Abs 2 BAO vom 30.03.2012, eingelangt am 03.04.2012, haben wir mit Schreiben vom 19.4.2012 das Rechtsmittel der Berufung gem. § 243 ff BAO eingebracht. Mit Schreiben vom 18.4.2012, eingelangt am 21.4.2012, wurde auf unser telefonisches Ersuchen eine Begründung zum Bescheid vom 30.3.2012 nachgereicht. Auf Grund dieser Begründung reichen wir hiermit folgende Ergänzung der Berufung vom 19.4.2012 nach:

Zur Begründung der Vertreterbestellung durch das Finanzamt:

*Das Finanzamt geht davon aus, dass eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin X***** und Mitgesellschafter" bestehen würde. Im Außenprüfungsverfahren sei die Feststellung getroffen worden, dass ungeachtet der Zerlegung des wirtschaftlichen Engagements in verschiedene Personengesellschaften eine einzige Einkunftsquelle vorliege. Die Handlungen der Gesellschafter im Lauf der vergangenen Jahre stellen nach ho. Ansicht eine ausdrückliche Willenserklärung der Familienmitglieder iSd § 863 ABGB zur Vereinigung ihrer Mühen und Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen dar. Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "Martin und Mitgesellschafter" ist somit durch konkludente Handlungen entstanden.*

Eine Sachverhaltsdarstellung erfolgt nicht durch das Finanzamt, vielmehr wird als Begründung auf die Begründung der Feststellungsbescheide gem § 188 BAO 2005-2009 verwiesen. Diese Bescheide sind noch nicht existent, die - laut Finanzamt ausführliche - rechtliche Begründung dafür ebenso wenig.

Somit hat das Finanzamt auf die ausdrückliche Aufforderung auf Ergänzung des Bescheides durch Nachreichung einer Begründung gemäß § 245 Abs 2 dadurch reagiert, dass es neben zwei Sätzen mit einer rechtlichen Beurteilung auf nicht existente Bescheide sowie deren ausführliche Begründung verweist.

Aus meiner Sicht liegt ein mehrfacher, wissentlicher Befugnismissbrauch der Behörde vor. Zum Einen ist die Rechtsansicht, es würde eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliegen, unvertretbar; zum Anderen stellt die Tatsache, dass die Behörde einen Bescheid ohne ausreichende Begründung ausstellt bzw. die Behörde auf nicht existente Bescheide verweist, wissentliche Befugnismissbräuche dar. Das Vorgehen der Behörde ist somit willkürlich.

Allfällige entsprechende Konsequenzen sind naheliegend."

Aus diesem. Grunde wiederholen wir hiermit unseren Antrag gem. § 245 Abs 2 BAO auf Zustellung einer Begründung!

Bescheid zu RV/7103208/2012

Der Vorlage zu RV/7103208/2012 (Begrenzung UID-Nummer Josef X***** jun und Gisela X***** sen, St.Nr. 23_291/1*****) liegt folgender, an X***** Josef jun. und X***** Gisela sen. zu Händen X***** Josef jun. adressierter Bescheid vom 18. 7. 2012 zugrunde:

Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer

Die Gültigkeit der Ihnen auf Grund des Artikels 28 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663 erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) wird mit 19.07.2012 begrenzt.

Begründung:

Gemäß Art. 28 Abs. 1, letzter Absatz, UStG ist der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist.

*Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bei X***** Josef jun. und X***** Gisela sen. (siehe BP-Bericht auf dessen Ausführungen verwiesen wird) hat sich herausgestellt, dass die X***** Josef jun. und X***** Gisela sen. GesbR weder ein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG (mehr) ist, das im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für das das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, noch ein Unternehmen (mehr) ist, das seine Umsätze ausschließlich gemäß § 22 UStG versteuert.*

Im Sinne der eingangs zitierten gesetzlichen Bestimmungen war daher die erteilte UID-Nr. zurücknehmen.

Berufung zu RV/7103208/2012

Der Vorlage zu RV/7103208/2012 (Begrenzung UID-Nummer Josef X***** jun und Gisela X***** sen, St.Nr. 23_291/1*****) liegt folgende als Beschwerde weiterwirkende Berufung zugrunde:

*Gegen die Bescheide über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummern vom 18.07.2012, eingelangt am 18.07.2012, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter der Betriebe X***** Josef jun. und Gisela sen. (St.Nr.: 291/16*****), X***** Martin und DI Christine (St.Nr.: 291/00*****) sowie X***** Martin und Gisela jun. (St.Nr.: 291/28*****) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der*

Berufung gem. § 243 ff BAO.

1.) Sachverhalt:

Als Folge der Feststellungen einer BP, wo derzeit das Rechtsmittel der Berufung ausgeübt wurde, hat die Finanz die Gültigkeit der UID-Nummern der 3 Betriebe begrenzt mit der Begründung, dass keine eigenständige Unternehmereigenschaft für den jeweiligen Betrieb mehr besteht.

2.) Begründung:

*Diese Ansicht der Finanz kann nicht geteilt werden - für inhaltliche Details verweisen wir auf die Berufung vom 13.8.2012 betreffend X***** Martin und Mitges. (St.Nr.: 212/77*****) gegen die U- und F-Bescheide 2005-2009.*

3.) Antrag:

Wir beantragen daher die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummern mit sofortiger Wirkung aufzuheben.

4.) Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Bescheid zu RV/7103209/2012

Der Vorlage zu zu RV/7103209/2012 (Begrenzung UID-Nummer Martin X***** und Gisela jun X*****, St.Nr. 23 291/28****) liegt folgender, an X***** Martin und X***** Gisela jun. zu Händen X***** Martin adressierter Bescheid vom 18. 7. 2012 zugrunde:

Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer

Die Gültigkeit der Ihnen auf Grund des Artikels 28 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663 erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) wird mit 19.07.2012 begrenzt.

Begründung:

Gemäß Art. 28 Abs. 1, letzter Absatz, UStG ist der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist.

*Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bei X***** Martin und X***** Gisela jun. (siehe BP-Bericht auf dessen Ausführungen verwiesen wird) hat sich herausgestellt, dass die X***** Martin und X***** Gisela jun. GesbR weder ein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG (mehr) ist, das im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für das das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, noch ein Unternehmen (mehr) ist, das seine Umsätze ausschließlich gemäß § 22 UStG versteuert.*

Im Sinne der eingangs zitierten gesetzlichen Bestimmungen war daher die erteilte UID-Nr. zurücknehmen.

Berufung zu RV/7103209/2012

Der Vorlage zu RV/7103209/2012 (Begrenzung UID-Nummer Martin X***** und Gisela jun X*****, St.Nr. 23 291/28****) liegt folgende als Beschwerde weiterwirkende Berufung zugrunde:

*Gegen die Bescheide über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummern vom 18.07.2012, eingelangt am 18.07.2012, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter der Betriebe X***** Josef jun. und Giesela sen.(St.Nr.: 291116****), X***** Martin und DI Christine (St.Nr.: 291/00****) sowie X***** Martin und Gisela jun. (St.Nr.: 291/28****) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der*

Berufung gem. § 243 ff BAO.

1.) Sachverhalt:

Als Folge der Feststellungen einer BP, wo derzeit das Rechtsmittel der Berufung ausgeübt wurde, hat die Finanz die Gültigkeit der UID-Nummern der 3 Betriebe begrenzt mit der Begründung, dass keine eigenständige Unternehmereigenschaft für den jeweiligen Betrieb mehr besteht.

2.) Begründung:

*Diese Ansicht der Finanz kann nicht geteilt werden - für inhaltliche Details verweisen wir auf die Berufung vom 13.8.2012 betreffend X***** Martin und Mitges. (St.Nr.: 212/77*****) gegen die U-und F-Bescheide 2005-2009.*

3.) Antrag:

Wir beantragen daher die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummern mit sofortiger Wirkung aufzuheben.

4.) Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Bescheid zu RV/7103210/2012

Der Vorlage zu zu RV/7103210/2012 (Begrenzung UID-Nummer Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X*****, St.Nr. 23_291/0*****) liegt folgender, an X***** Martin und X***** DI Christine zu Händen X***** Martin adressierter Bescheid vom 18. 7. 2012 zugrunde:

Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer

Die Gültigkeit der Ihnen auf Grund des Artikels 28 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663 erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) wird mit 19.07.2012 begrenzt.

Begründung:

Gemäß Art. 28 Abs. 1, letzter Absatz, UStG ist der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist.

*Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bei X***** Martin und X***** DI Christine (siehe BP-Bericht auf dessen Ausführungen verwiesen wird) hat sich herausgestellt, dass die X***** Martin und X***** DI Christine GesbR weder ein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG (mehr) ist, das im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für das das*

Recht auf Vorsteuerabzug besteht, noch ein Unternehmen (mehr) ist, das seine Umsätze ausschließlich gemäß § 22 UStG versteuert.

Im Sinne der eingangs zitierten gesetzlichen Bestimmungen war daher die erteilte UID-Nr. zurücknehmen.

Berufung zu RV/7103210/2012

Der Vorlage zu RV/7103210/2012 (Begrenzung UID-Nummer Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X*****, St.Nr. 23_291/0*****) liegt folgende als Beschwerde weiterwirkende Berufung zugrunde:

*Gegen die Bescheide über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummern vom 18.07.2012, eingelangt am 18.07.2012, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter der Betriebe X***** Josef jun. und Giesela sen. (St.Nr.: 291/16*****), X***** Martin und DI Christine (St.Nr.: 291/00*****) sowie X***** Martin und Gisela jun. (St.Nr.: 291/28*****) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der*

Berufung gem. § 243 ff BAO.

1.) Sachverhalt:

Als Folge der Feststellungen einer BP, wo derzeit das Rechtsmittel der Berufung ausgeübt wurde, hat die Finanz die Gültigkeit der UID-Nummern der 3 Betriebe begrenzt mit der Begründung, dass keine eigenständige Unternehmereigenschaft für den jeweiligen Betrieb mehr besteht.

2.) Begründung:

*Diese Ansicht der Finanz kann nicht geteilt werden - für inhaltliche Details verweisen wir auf die Berufung vom 13.8.2012 betreffend X***** Martin und Mitges. (St.Nr.: 212/77*****) gegen die U- und F-Bescheide 2005-2009.*

3.) Antrag:

Wir beantragen daher die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummern mit sofortiger Wirkung aufzuheben.

4.) Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Berufung zu RV/7102340/2013

Der Vorlage zu RV/7102340/2013 (Vorlage der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung 2010 bis 2012 für Martin X***** und Mitges., St.Nr. 23_212/7*****) liegt folgende als Beschwerde weiterwirkende Berufung zugrunde:

*Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010-2012 sowie die Feststellungsbescheide 2010-2012 vom 24.5.2013, hinterlegt am 28.5.2013, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter der X***** Martin und Mitges (St.Nr.: 212/77*****) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der*

Berufung gem § 243ff-BAO

Den Sachverhalt und die Begründung der Berufung entnehmen Sie bitte unserer Berufung gegen die U- und F Bescheide 2005-2009 vom 13.8.2012.

Antrag:

Wir beantragen daher die Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide 2010-2012 ersatzlos aufzuheben.

Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 BAO eine mündliche Verhandlung.

Wir beantragen gem. § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer 2010-2012 in Höhe von 149.187,32.

Akt Josef jun. und Gisela sen. X*****

Aus dem Akt Josef jun. und Gisela sen. X***** , St.Nr. 23_291/1***** , ergibt sich:

Am 31. 1. 1997 wurde zwischen Josef X***** als Verpächter und Gisela X***** als Pächterin ein Pachtvertrag über den Weinbaubetrieb des Josef X***** einschließlich Weingärten, Äcker und weitere land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften abgeschlossen.

Im April 1997 teilte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt mit, dass Josef X***** (sen.) mit 1. 2. 1997 in Pension gegangen sei. Der Betrieb sei von Februar bis einschließlich März 1997 auf alleinige Rechnung von Gisela X***** betrieben worden. Ab April 1997 werde Josef X***** jun. hauptberuflich mitarbeiten und einen Gewinnanteil von 35% erhalten.

Am 8. 6. 2005 fand im Betrieb "X***** Josef jun und X***** Gisela sen" eine Nachschau über aufgefundene Weinvorräte durch das Finanzamt Waldviertel statt.

Bis zum Veranlagungsjahr 2004 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von X***** Gisela sen. und X***** Josef jun. vom Finanzamt gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Einkünftefeststellungen erfolgten auch für die Jahre 2005 bis 2009.

Die diesbezüglichen Verfahren wurden mit Bescheiden vom 11. 7. 2012 wiederaufgenommen. Bescheidmäßig wurde ausgesprochen, dass Einkünftefeststellungen vorläufig zu unterbleiben hätten.

Auch für die Jahre 2010 bis 2012 wurde bescheidmäßig ausgesprochen, dass Einkünftefeststellungen vorläufig zu unterbleiben hätten.

Akt Martin und Gisela jun. X*****

Aus dem Akt Martin und Gisela jun. X*****, St.Nr. 23 291/28****, ergibt sich:

Am 15. 9. 1988 wurde zwischen den Ehegatten Leopold und Renate D***** als Verpächter und den Geschwistern Martin und Gisela X***** als Pächter ein Pachtvertrag über den Weinbaubetrieb des Leopold und der Renate D***** einschließlich Weingärten abgeschlossen.

Am 8. 6. 2005 fand im Betrieb "X***** Martin und X***** Gisela jun" eine Nachschau über aufgefundene Weinvorräte durch das Finanzamt Waldviertel statt.

Bis zum Veranlagungsjahr 2004 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von Martin und Gisela X***** vom Finanzamt gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Einkünftefeststellungen erfolgten auch für die Jahre 2005 bis 2009.

Die diesbezüglichen Verfahren wurden mit Bescheiden vom 11. 7. 2012 wiederaufgenommen. Bescheidmäßig wurde ausgesprochen, dass Einkünftefeststellungen vorläufig zu unterbleiben hätten.

Auch für die Jahre 2010 bis 2012 wurde bescheidmäßig ausgesprochen, dass Einkünftefeststellungen vorläufig zu unterbleiben hätten.

Akt Martin und Dipl.-Ing. Christine X*****

Aus dem Akt Martin und Dipl.-Ing. Christine X*****, St.Nr. 23_291/0****, ergibt sich:

Im Jahr 1994 beantragten die Ehegatten Martin und Dipl.-Ing. Christine X***** gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 ab dem Jahr 1994 die Regelbesteuerung und führten aus:

*Das Ehepaar X*****, das am 10. 7. 1993 geheiratet hat, betreibt seit diesem Tag den Weinbaubetrieb auf gemeinsame Rechnung und Gefahr. Dies ist abgesehen von der Außenwirkung gegenüber Kunden und Lieferanten insbesondere auch bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, bei der beide jeweils auf Basis des halben Einheitswertes des Betriebes versichert sind, kundgetan worden.*

Im März 1998 erfolgte eine Adressänderung von *****Ort_1***** 8 auf *****Ort_1***** 7.

Ab Jänner 2001 wurde der Regelbesteuerungsantrag widerrufen.

Am 8. 6. 2005 fand im Betrieb "X***** Martin und DI Christine" eine Nachschau über aufgefundene Weinvorräte durch das Finanzamt Waldviertel statt.

Mit Datum vom 9. 1. 2006 wurde gegenüber "X***** Martin und DI Christine" z. H. X***** Martin ein Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 erlassen.

Bis zum Veranlagungsjahr 2004 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von Martin und Dipl.-Ing. Christine X***** vom Finanzamt gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Einkünftefeststellungen erfolgten auch für die Jahre 2005 bis 2009.

Die diesbezüglichen Verfahren wurden mit Bescheiden vom 11. 7. 2012 wiederaufgenommen. Bescheidmässig wurde ausgesprochen, dass Einkünftefeststellungen vorläufig zu unterbleiben hätten.

Auch für die Jahre 2010 bis 2012 wurde bescheidmässig ausgesprochen, dass Einkünftefeststellungen vorläufig zu unterbleiben hätten.

Erörterung der Sach- und Rechtslage (§ 269 Abs. 3 BAO)

Am 12. 5. 2015 fand am Bundesfinanzgericht in Wien eine Erörterung der Sach- und Rechtslage (§ 269 Abs. 3 BAO) durch den Berichterstatter mit den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens statt.

Zur weiteren Vorgangsweise wurde ausgeführt:

Umsatzsteuer 2012:

Die Beschwerde betreffend U 1/2012 – U 6/2012 ist dem BFG vorgelegt (RV/7103206/2012). Diese Beschwerde gilt auch als gegen den mittlerweile ergangenen Jahressteuerbescheid 2012 gerichtet, die gegen diesen erhobene und unter RV/7102339/2013 miterfasste Beschwerde ist rechtlich als weiter Schriftsatz zur Beschwerde betreffend U 1/2012 – U 6/2012 zu werten.

Folgende Beschwerden, die bislang nicht vorgelegt sind, wurden iZm U 2012 noch erhoben:

Berufung vom 8. 11. 2012 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 7/2012 und 8/2012 vom 5. 10. 2012 (jeweils eigene Bescheide)

Berufung vom 17. 12. 2012 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 9/2012 und 10/2012 vom 10. 12. 2012 (jeweils eigene Bescheide)

Berufung vom 23. 1. 2013 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 11/2012 und 12/2012 vom 16. 1. 2013 (jeweils eigene Bescheide)

Vor einer Erledigung der als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet geltenden Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1/2012 bis 6/2012 ist eine Vorlage der Beschwerden gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 7/2012

und 8/2012 vom 5. 10. 2012, die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 9/2012 und 10/2012 vom 10. 12. 2012 und die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 11/2012 und 12/2012 vom 16. 1. 2013 erforderlich, damit über die Umsatzsteuer 2012 abgesprochen werden kann.

Eine entsprechende Vorlage der Beschwerden gegen die restlichen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 2012 durch das Finanzamt ist daher geboten.

Die elektronische Aktenvorlage kann sich auf den Vorlagebericht (unter Anführung der sechs Bescheide) und den Hinweis auf die vorgelegten Papierakten beschränken (BFG: Fachgebiet FU1, Verfahrenskategorie AP/U).

Der steuerliche Vertreter erklärt ausdrücklich, auf die Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen zu verzichten und verweist zur Rechtzeitigkeit des Verzichts darauf, dass nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Erhebung der Berufungen ein derartiger Verzicht nicht erforderlich gewesen sei.

Das Finanzamt sagt zu, die Vorlage innerhalb eines Monats vorzunehmen.

Vertreterbestellung:

*Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 30. 3. 2012, wonach Martin X***** als Vertreter für die vom Finanzamt angenommene „Gesamtgesellschaft“ gemäß § 81 BAO bestellt wurde, wird im Wesentlichen damit begründet, dass eine derartige „Gesamtgesellschaft“ nicht existieren.*

Der Berichterstatter hält vor, dass die Vertreterbestellung nach § 81 BAO der einfacheren Abwicklung von Verfahren mit mehreren Beteiligten dienen soll. Nimmt das Finanzamt die Existenz einer „Gesamtgesellschaft“ an, wird zur Durchführung des Verfahrens betreffend die Existenz oder Nichtexistenz einer derartigen „Gesamtgesellschaft“ eine Vertreterbestellung als nicht unzweckmäßig anzusehen sein, ohne dass damit ein Präjudiz für die Frage der Existenz oder Nichtexistenz einer derartigen „Gesamtgesellschaft“ verbunden ist.

*Die steuerliche Vertretung erklärt, hiermit die Beschwerde vom 19. 4. 2012 gegen den Bescheid vom 30. 3. 2012, wonach Martin X***** als Vertreter für die vom Finanzamt angenommene „Gesamtgesellschaft“ gemäß § 81 BAO bestellt wurde, gemäß § 256 BAO unpräjudiziell für den Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführer, dass eine derartige „Gesamtgesellschaft“ nicht existiere, aus verfahrensökonomischen Gründen zurückzuziehen.*

Aussetzung der Verfahren betreffend die Feststellungsbescheide

Nach Ansicht des Berichterstatters ist der Verfahrenskomplex am ehesten lösbar, wenn vorab die umsatzsteuerlichen Fragen gelöst werden. Die Frage der Unternehmereigenschaft wurde seitens des Finanzamtes bislang eher cursorisch

behandelt, die Argumentation des Finanzamtes stützt sich auf ertragsteuerliche Überlegungen.

Da wesentlich für den Ausgang der Beschwerdeverfahren betreffend die Einkünftefeststellungsbescheide 2005 bis 2012 die Entscheidung über die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer ist, ist eine Aussetzung gemäß § 271 BAO durch das BFG zweckmäßig (Berichterstatterverfügung, § 272 Abs. 4 BAO).

Seitens des steuerlichen Vertreters wird darauf hingewiesen, dass aus Verjährungsgründen eine rasche Entscheidung in Sachen Feststellungsverfahren geboten ist.

Vorlage an den EuGH

Der erkennende Senat beabsichtigt die Einholung einer Vorabentscheidung durch den Gerichtshof der Europäischen Union.

Der vorläufige Entwurf eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH vom 22. 4. 2015 wird den Parteienvertretern in jeweils einer Ausfertigung ausgefolgt.

Für die Erstattung von Ergänzungsvorschlägen wird eine Frist von einem Monat, also bis 12. 6. 2015 gesetzt.

Seitens des BFG wird bemerkt, dass im Hinblick auf den Umfang der Akten beabsichtigt ist, die dem BFG vorgelegten Akten des Finanzamts dem EuGH im Original ohne vorherige Anfertigung von Kopien zu übermitteln. Sollte das Finanzamt eine Aktenkopie vornehmen wollen, wäre dies innerhalb von vierzehn Tagen bekanntzugeben und wären die Akten dem BFG bis zur Senatsverhandlung wieder zurückzustellen.

Beschluss vom 20. 5. 2015, RV/7103207/2012

Mit Beschluss BFG 20. 5. 2015, RV/7103207/2012, wurde die als Beschwerde weiterwirkende Berufung gegen den Bescheid des Finanzamts Waldviertel vom 30. 3. 2012, wonach Martin X***** gemäß § 81 Abs. 2 BAO zum Vertreter eines vom Finanzamt angenommenen und zur Steuernummer 23_212/7**** erfassten Steuersubjekts "Martin X***** und Mitges." mit Wirkung vom 30. 3. 2012 bestellt wurde gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt und das diesbezügliche Beschwerdeverfahren eingestellt.

Vorlage Umsatzsteuerfestsetzungen 7-12/2012

Mit Bericht vom 2. 6. 2015 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Berufungen vom 5. 10. 2012 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Juli und August 2012 vom 5. 10. 2012, für September und Oktober 2012 vom 10. 12. 2012 und für November

und Dezember 2012 vom 16. 1. 2013 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter Hinweis auf die bisher erfolgten Vorlagen unter anderem aus:

Sachverhalt:

*In Außenprüfungsverfahren bei den Gesellschaften nach bürgerlichen Rechts „X***** Martin und X***** DI Christine“, „X***** Josef jun und X***** Gisela sen“ und „X***** Martin und X***** Gisela jun“ gelangte die Abgabenbehörde zur Ansicht, dass die in Form von GesbR's geführten Weinbaubetriebe nicht als selbständige Betriebe anzuerkennen sondern zu einem gemeinsamen einheitlichen Betrieb, der berufungswerbenden Gesellschaft nach bürgerlichem Recht „Martin X***** und Mitges“, zusammenzufassen sind. Die Existenz dieser konkludent geschlossenen Gesellschaft wird seitens der Abgabepflichtigen bestritten, daher wurden für die Zeiträume Juli bis Dezember 2012 keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht. Im Sinne einer Offenlegung wurden die Umsätze der bisherigen drei Betriebe durch die Abgabepflichtigen schriftlich bekanntgeben. Ausgehend von diesen Werten hat das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Monate Juli bis Dezember 2012 gem. § 201 BAO festgesetzt.*

E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 19. 6. 2015

Mit E-Mail vom 19. 6. 2015 gab die steuerliche Vertretung bekannt:

Nach Durchsicht des Vorabentscheidungsersuchens sind wir mit dem festgestellten Sachverhalt einverstanden, hätten jedoch einen Änderungswunsch was die unter Punkt A 1 formulierte Frage betrifft:

Unter Punkt A 1 wird folgende Frage formuliert:

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

Die Frage suggeriert einen etwas anderen Sachverhalt. Unseres Erachtens richtig müsste A 1 dem festgestellten SV folgend lauten:

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 (für eine von drei Pressen sowie eine Füllanlage besteht eine – fremdübliche – Maschinengemeinschaft) über jeweils eigene Betriebsmittel verfügen, ihre Produkte jedoch zum Großteil über eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile von den Mitgliedern der

Personenvereinigung sowie weiteren Familienmitgliedern gehalten werden, unter einer gemeinsamen Marke vertreiben, drei selbständige Unternehmer (Steuerpflichtige)?

Rechtlich möchte ich zu dem beabsichtigten Vorabentscheidungsersuchen ausführen, dass ich nicht sicher bin, ob das Ersuchen vom Grundsatz sinnvoll ist.

Entsprechend den Hinweisen zur Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen durch nationale Gerichte vom 5.12.2009, Punkt I. 7., besteht die Rolle des Gerichtshofs im Vorabentscheidungsverfahren darin, das Unionsrecht auszulegen oder über seine Gültigkeit zu entscheiden, nicht aber darin, dieses Recht auf den Sachverhalt anzuwenden, der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegt; dies ist vielmehr Sache des nationalen Gerichts. Die vom BFG formulierten Fragen zielen aber eben darauf ab, den Gerichtshof zu einem konkreten Sachverhalt Stellung nehmen zu lassen, was uE unzulässig ist.

Unionsrechtlich geht es im Zusammenhang mit dem vorliegenden Sachverhalts um die Auslegung des Art 295 MwStSyst-RL. Dabei steht im Wesentlichen die Auslegung folgender Bestimmung im Vordergrund: "Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs ausübt". Wer als Steuerpflichtiger gilt, ergibt sich aus den Bestimmungen des Art 9 ff MwStSyst-RL.

Aufgrund des Verweises in Art 295 auf den Begriff Steuerpflichtiger geht es primär um die Frage, wer als Steuerpflichtiger gilt. Als „Steuerpflichtiger“ gilt gem Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Dies ist nach bisher herrschender Auffassung stets jene Person, Personenvereinigung oder juristische Person, die nach Außen selbstständig auftritt, wobei dieser Auftritt auch nur beschaffungsseitig oder im Bereich der Erstellung der Leistung liegen kann, somit auch die nach außen auftretende GesBRs sein können. Auch ist kein Grund ersichtlich, weshalb die GesBR nicht auch selbst die Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs ausüben sollten, zumal diese eigene Flächen bewirtschaften. Es ist nicht unüblich, dass Landwirte ihre Produkte nicht unmittelbar für Konsumenten nutzbar entwickeln, sondern an Weiterverarbeiter liefern.

Die Auslegung des Unionsrechts lässt keinen Zweifel übrig. Es gibt auch keine Einschränkung in Bezug auf Familienunternehmen. Aus welchem Grunde das BFG Gericht vermeint, keine unmittelbare Entscheidung treffen zu können, ist nicht nachvollziehbar.

Selbst wenn der EuGH zu dem Ergebnis kommen könnte, dass nach der EU-RL, wie vom FA behauptet, ein anderer Steuerpflichtiger als die, die schon bisher nach außen auftraten, vorliegen könnte, würde dies uE in diesem Verfahren noch immer nichts ändern, zumal EU Recht zu Lasten der Normunterworfenen nur durchgreifen kann, wenn dieses Recht entsprechend national umgesetzt ist (zB Beiser in SWK 10/2013 sowie die dort zitierte Lit). Nach österreichischem Ust Recht und ständiger Rechtsprechung des VwGH liegt jedoch keine Unternehmereigenschaft vor, wenn eine Gesellschaft (ein Gebilde,..) nicht nach außen auftritt (Ruppe, § 2, Tz 21, Tumpel, § 2 Tz 26 sowie die dort zitierte VwGH

*Judikatur, ebenso der im Vorabentscheidungsersuchen zitierte UFS RV/1415-W/07).
Ausgehend von dieser Überlegung komme ich zu dem Ergebnis, dass eine Vorlage an den EuGH nicht zielführend ist, da selbst bei einer abweichenden Entscheidung des EuGH doch wieder das für den Steuerpflichtigen günstigere österreichische Recht Anwendung finden müsste.*

Folgende rechtliche Gedanken möchte ich noch kurz ansprechen:

Es stellt sich für uns die Frage, wie sich eine etwaige Einschränkung des Begriffes des Steuerpflichtigen durch den EuGH gegenüber dem jetzt gelebten mit den in Österreich entwickelten Grundsätzen der freien Gestaltung von Rechtsverhältnissen vereinbaren ließe;

VwGH 6.11.91, 89/13/0093:

§ 22 BAO aus der Sicht des VwGH:

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser Gestaltungsfreiheit sind in den §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen.

Zutreffend wird bei der Schilderung des Sachverhaltes (Seite 8, letzter Absatz) dargestellt, dass bei Genossenschaften eine durchaus vergleichbare Gestaltung vorliegt, ohne dass jemand die Eigenschaft als Unternehmer (Steuerpflichtiger) in Frage stellen würde. Dennoch stellt das Gericht das Vorabentscheidungsersuchen. ME liegt darin eine verfassungsrechtlich bedenkliche Benachteiligung vor, die ihre Wurzel in der Angehörigeneigenschaft hat. In der mündlichen Erörterung wurde nämlich auch erwähnt, dass sich die Fragen gar nicht stellen würden, wenn es sich nicht um Familienangehörige handeln würde. Unter Fremden würde selbstverständlich jeder Betrieb bei entsprechendem Außenauftritt als solcher anerkannt. Dies erscheint uE ebenfalls eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu sein. Verträge bzw Gestaltungen zwischen Familienangehörigen unterliegen einer Prüfung, ob und wie weit sie einem Fremdvergleich standhalten. Tun sie dies, ist eine andere Behandlung, nur weil es sich um Angehörige handelt, verfassungswidrig (Beiser in SWK 6/2011, S 299).

Letztlich entspricht die sich historisch entwickelte Situation der vorliegenden Weinbaubetriebe einer dem Geschäftsmodell eines Franchising vergleichbare, wobei allerdings - anders als beim Franchising - jeder der drei Betriebe selbst seine Produkte herstellt, dann aber unter einer gemeinsamen Marke und mit einem gemeinsamen Vertriebsunternehmen verkauft. Auch beim Franchising liegen jeweils eigene Steuerpflichtige vor.

Die Argumentation, wonach ein Vorabentscheidungsersuchen durch das BFG das Verfahren abkürzen könnte, scheint im Hinblick auf die Haltung der Einkommensteuerabteilung des Ministeriums nachvollziehbar, wenngleich die Auskunft des Ministeriums aus einer Phase des Verfahrens stammt, in der der Sachverhalt noch nicht so klar erarbeitet war. Insbesondere sprach das Ministerium immer von einer „Zerlegung des wirtschaftlichen Engagements“, ein Argument, dass bei der historischen Entwicklung des Sachverhaltes nicht haltbar ist, da dies ein ursprünglich einheitliches Engagement voraussetzen würde. Daher bezweifle ich, dass die Auskunft aus dem Ministerium bei dem nun bekannten und unstrittigen Sachverhalt laut Vorabentscheidungsersuchen noch einmal so ausfallen würde. Darüber hinaus hat der UFS in zwei vom Sachverhalt sehr ähnlichen Verfahren (vgl. UFS RV/1415-W/07, RV/1111-W/05) bereits ohne Vorabentscheidungsersuchen für die Steuerpflichtigen entschieden. Zusammenfassend darf ich noch einmal ausführen, dass uE der Sachverhalt zwischen den Parteien völlig unstrittig und klar vorliegt und die rechtliche Würdigung auf Grund der bereits vorliegenden Literatur und Judikatur eindeutig erscheint. Die nunmehr vom BFG in dem beabsichtigten Vorabentscheidungsersuchen durch die Fragen aufgeworfenen Zweifel an den Rechtsfolgen sind für uns daher leider nicht nachvollziehbar. Ich würde Sie daher höflich ersuchen noch einmal darüber zu beraten, ob die gegenständliche Beschwerde nicht bereits entscheidungsreif wäre.

Mündliche Verhandlung vom 23. 6. 2015

In der am 23. 6. 2015 am Finanzamt Waldviertel in Krems an der Donau abgehaltenen (ersten Tagsatzung der) mündlichen Verhandlung trug die steuerliche Vertretung vor wie in der E-Mail vom 19. 6. 2015.

Der Vertreter des Finanzamtes blieb bei der bisherigen Rechtsauffassung. Seitens des Finanzamtes gebe es keinen Ergänzungsvorschlag. Gegen die von der steuerlichen Vertretung vorgeschlagene Präzisierung von Frage 1 bestünden keine Bedenken.

Über Befragen, was Inhalt und Pkt. I, Pkt. 7 der Hinweise zur Vorlage vom 5.12.2009 sei, erklärte der steuerliche Vertreter, dies könne er nicht sagen, die Formulierung stamme von Prof. Tu*****.

Der steuerliche Vertreter räumte ein, dass der dem Entwurf zu Grunde liegende Sachverhalt unstrittig ist und der EuGH daher nicht Tatsachenfragen entscheiden müsse.

Es sei auch zutreffend, dass der EuGH nicht um die Auslegung nationalen Rechts gebeten wird.

Gefragt, ob die steuerliche Vertretung die Behauptung, die Auslegung des Unionsrechtes lasse keinen Zweifel übrig, mit Judikatur des EuGH belegen könne, erklärte die steuerliche Vertretung, dies sei nicht der Fall.

Allerdings habe nach Erinnerung des steuerlichen Vertreters der EuGH für die Unternehmereigenschaft einen Außenauftritt verlangt. Dieser sei nach Ansicht der steuerlichen Vertretung bei der vom Finanzamt „angenommenen Gesellschaft“ nicht gegeben.

Die steuerliche Vertretung räumte auch ein, dass § 2 UStG 1994 keine konkrete Aussage über den Außenauftritt des Unternehmers enthalte. Allerdings bestehe in Österreich eine ständige Rechtsprechung hierzu.

Die steuerliche Vertretung sei der Ansicht, dass diese Judikatur auch Unionsrecht sei.

Der Vertreter des Finanzamtes gab im Übrigen keine weitere Stellungnahme zum Entwurf ab.

Die steuerliche Vertretung ersuchte nochmals zu prüfen, ob die Stellung eines Vorabentscheidendes notwendig sei.

Nach Beratung verkündete der Senat den Beschluss auf Stellung eines Vorabentscheidungsersuchens unter gleichzeitiger Aussetzung der Entscheidung über die anhängigen Verfahren, wobei die Formulierung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

Vorabentscheidungsersuchen

Mit Beschluss BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015, legte das Bundesfinanzgericht dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Artikel 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

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 Aberkennung 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?

Die den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bekannte Begründung dieses Vorabentscheidungsersuchens ist in der FINDOK veröffentlicht (<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segmentId=6ff38560-d62e-4b8a-9100-d2fc6fde90bf>). Auf diese wird hiermit verwiesen.

Dem Vorabentscheidungsersuchen wurde vom BFG folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Sachverhalt

Historische Entwicklung

Der landwirtschaftliche Betrieb von Josef sen. und Gisela X***** 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. X***** als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, diese Gesellschaft war unstrittig Unternehmerin (Steuerpflichtige).

Der Sohn von Josef sen. und Gisela sen. X*****, Martin X*****, 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 X***** im Jahr 1993 wurde dieser Betrieb von Dipl.-Ing. Christine und Martin X***** 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 X***** zu 30% Dipl.-Ing. Christine X*****.

Martin X***** 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 X***** erhebliche Flächen zugekauft bzw. zugepachtet.

Parallel mit der Entwicklung des Betriebes Martin und Dipl.-Ing. Christine X***** hat auch der elterliche Betrieb von Josef sen. und Gisela sen. X***** die Produktion und den Vertrieb an die Methoden von Martin X***** angepasst und dadurch von der großen Nachfrage, die Martin und Dipl.-Ing. Christine X***** 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 X***** sen. ging am 1. 2. 1997 in Pension. Der elterliche Betrieb wurde zwei Monate von Gisela X***** sen. allein geführt. Im April 1997 gab der Sohn Josef X***** jun. seinen bisherigen Beruf auf und trat in den elterlichen Betrieb ein. Der elterliche Betrieb wurde nunmehr von Josef jun. und Gisela sen. X***** als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, diese Gesellschaft war unstrittig Unternehmerin (Steuerpflichtige). Die Beteiligungsverhältnisse waren 35% Josef X***** jun. und Gisela X***** 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 X***** und seine Schwester Gisela X***** 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. X***** als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, diese Gesellschaft war unstrittig Unternehmerin (Steuerpflichtige). Die Beteiligungsverhältnisse waren in den Jahren 2005 bis 2006: 80% Martin X*****, 20% Gisela jun. X*****, ab 2009: 90% zu 10%.

Ab 1998 bestanden an den Standorten *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.Y und Nr.X drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (GesBR), die sich aus Mitgliedern der Familie X***** zusammensetzten und Weinbau betrieben (in weiterer Folge auch als "Einzelgesellschaften" bezeichnet): Josef jun. und Gisela sen. X***** GesBR, Martin und Dipl.-Ing. Christine X***** GesBR und Martin und Gisela jun. X***** 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 X***** Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) gegründet, an der alle Familienmitglieder - zusätzlich zu den Beteiligten an den GesBR auch Josef X***** sen. und Mag. Herbert X***** - 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 X***** 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 X***** 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 X***** GmbH neben dem Weinbau und dem Weinhandel, ein Hotel samt Restaurant in *****PLZ***** *****Ort_2***** , *****Ortsteil***** Nr. 1. (http://www.weingutX*****.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 X***** auf dem Bankkonto der Josef jun. und Gisela sen. X***** 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 X***** 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 X***** in den Vordergrund zu stellen, werden die Weinflaschen auf der Vorderseite mit einer gleichlautenden Etikette - mit optischer Hervorhebung des Wortes "X*****" - 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 X***** produzierten Weine werden durch die GmbH vertrieben, die einerseits die nicht selbst erzeugten Weine von den GesBR zukaufte 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 X*****“. Der Internetauftritt unter der Website www.weingutX*****.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 X*****“.

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 X*****, 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 X***** 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 X***** 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 X*****", 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 X***** vorgenommen, alle GesBR werden von Martin X***** vertreten, bei der Vermarktung stehe die Person Martin X***** als Winzer im Vordergrund. "Beim Verkauf des Weines ist es unerheblich, wer auf der Rücketikette steht. Entscheidend ist, dass er von Martin X***** stammt. Dies zeigt sich auch darin, dass es keinen Unterschied in der Preisgestaltung gibt. Der Kunde will einen 'X*****-Wein', für den Martin X***** 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 "X*****" 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.

Im übrigen wird auf das in der FINDOK veröffentlichte Vorabentscheidungsersuchen verwiesen.

Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union

Mit Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, X***** u. a., ECLI:EU:C:2016:764, hat der Gerichtshof der Europäischen Union für Recht erkannt:

1.

Art. 4 Abs. 1 und Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 geänderten Fassung sowie Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und Art. 10 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens, die als solche gegenüber ihren Lieferanten, gegenüber öffentlichen Stellen und zu einem gewissen Grad gegenüber ihren Kunden eigenständig auftreten und von denen jede ihre eigene Produktion sicherstellt, indem sie im Wesentlichen ihre Produktionsmittel verwendet, die aber einen Großteil ihrer Produkte unter einer gemeinsamen Marke über eine Kapitalgesellschaft vertreiben, deren Anteile von den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts und anderen Angehörigen der betreffenden Familie gehalten werden, als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer anzusehen sind.

2.

Art. 25 der Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2004/66 geänderten Fassung und Art. 296 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie der Möglichkeit, die Anwendung der in diesen Artikeln vorgesehenen gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens, die als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer angesehen werden und untereinander zusammenarbeiten, mit der Begründung abzulehnen, dass eine Kapitalgesellschaft, eine aus den Mitgliedern dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung oder eine aus der Kapitalgesellschaft und den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung aufgrund der Betriebsgröße oder der Rechtsform nicht unter die Pauschalregelung fällt, auch dann nicht entgegenstehen, wenn die Gesellschaften bürgerlichen Rechts nicht zu einer Gruppe von der Pauschalregelung ausgenommener Erzeuger gehören, sofern sie aufgrund ihrer Verbindungen zur Kapitalgesellschaft oder einer dieser Vereinigungen faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten

Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

3.

Falls die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger für Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens grundsätzlich ausgeschlossen sein sollte, ist dieser Ausschluss für den Zeitraum vor dem Zeitpunkt wirksam, zu dem die dem Ausschluss zugrunde liegende Einschätzung vorgenommen wurde, sofern die Einschätzung innerhalb der Verjährungsfrist für das Handeln des Finanzamts erfolgt und ihre Folgen nicht bis zu einem Zeitpunkt vor Eintritt der ihr zugrunde liegenden Sach- und Rechtslage zurückwirken.

Im Detail führte der Gerichtshof unter anderem aus:

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Sechste Richtlinie

3 Art. 4 („Steuerpflichtiger“) der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(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.

...

(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.

...“

4 In Art. 25 („Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger“) der Sechsten Richtlinie heißt es:

„(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.

...

(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.

...“

Mehrwertsteuerrichtlinie

5 Art. 9 Abs. 1 in Titel III („Steuerpflichtiger“) der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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.“

6 Art. 10 dieser Richtlinie 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.“

7 Art. 11 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer ... 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.“

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

„(1) Die Mitgliedstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung des Kapitels 1 auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die

Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Kapitel anwenden.

(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.“

Österreichisches Recht

9 In § 2 („Unternehmer, Unternehmen“) des Umsatzsteuergesetzes 1994 (im Folgenden: UStG) heißt es:

„(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. ...

...“

10 Nach § 22 UStG wird bei nicht buchführungspflichtigen Unternehmern, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs Umsätze ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt, wobei die Pflicht zur Buchführung gemäß den §§ 124 und 125 der Bundesabgabenordnung an die Höhe der Umsätze und den Wert des Betriebs anknüpft.

11 Zudem bilden nach § 1175 des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs zwei oder mehrere Personen eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, wenn sie sich durch einen Vertrag zusammenschließen, um durch eine bestimmte Tätigkeit einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen. Dieser Vertrag unterliegt keinen Formerfordernissen.

...

Zu den Vorlagefragen

24 Zunächst ist angesichts des Zeitraums, für den das Finanzamt feststellte, dass die Mitglieder der drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts eine einheitliche Personenvereinigung gebildet hätten, nämlich von 2005 bis 2012, festzuhalten, dass die jeweils einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar sind.

Zur ersten Frage

25 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 1 und Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie sowie Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und Art. 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens, die als solche gegenüber ihren Lieferanten, gegenüber öffentlichen Stellen und zu einem gewissen Grad gegenüber ihren Kunden eigenständig auftreten und von denen jede ihre eigene Produktion sicherstellt, indem sie im Wesentlichen ihre Produktionsmittel verwendet, die aber einen Großteil ihrer Produkte unter einer gemeinsamen Marke über eine Kapitalgesellschaft vertreiben, deren Anteile von den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts und anderen Angehörigen der betreffenden Familie gehalten werden, als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer anzusehen sind.

26 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (vgl. u. a. Urteile vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande, 235/85, EU:C:1987:161, Rn. 6, vom 16. September 2008, Isle of Wight Council u. a., C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 27, und vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 35).

27 Die in Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe, insbesondere der Begriff „wer“, verleihen dem Begriff „Steuerpflichtiger“ eine weite Definition mit dem Schwerpunkt auf der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Sinne, dass alle natürlichen und juristischen Personen, sowohl öffentliche als auch private, sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit, die objektiv die Kriterien dieser Bestimmung erfüllen, als Mehrwertsteuerpflichtige gelten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. September 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, Rn. 28).

28 Zur Feststellung der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist zu prüfen, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt, und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt (Urteile vom 27. Januar 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, Rn. 18, vom 18. Oktober 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, Rn. 23, und vom 29. September 2015, Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, Rn. 34).

29 Die erste Frage ist im Licht dieser Gesichtspunkte zu beantworten.

30 *Der Umstand, dass Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens getrennt eigene oder – ebenfalls getrennt – zugepachtete Weingärten bewirtschaften, dass jede dieser Gesellschaften so gut wie ausschließlich ihre eigenen Produktionsmittel verwendet und ihre eigenen Arbeitnehmer beschäftigt, dass sie als solche eigenständig gegenüber ihren Lieferanten, gegenüber öffentlichen Stellen und zu einem gewissen Grad gegenüber ihren Kunden auftreten, zeugt davon, dass jede dieser Gesellschaften eine Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt.*

31 *In diesem Zusammenhang reicht das Bestehen einer gewissen Zusammenarbeit zwischen solchen Gesellschaften bürgerlichen Rechts und einer Kapitalgesellschaft u. a. hinsichtlich des Vertriebs ihrer Produkte unter einer gemeinsamen Marke nicht aus, um die Eigenständigkeit dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts gegenüber der Kapitalgesellschaft in Frage zu stellen.*

32 *Dass solche Gesellschaften bürgerlichen Rechts einen Teil ihrer Tätigkeiten durch Übertragung auf eine dritte Gesellschaft zusammenlegen, geht nämlich auf eine Entscheidung über die Organisation dieser Tätigkeiten zurück und lässt nicht darauf schließen, dass die Gesellschaften bürgerlichen Rechts ihre Tätigkeiten nicht selbständig ausübten oder nicht das mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit einhergehende wirtschaftliche Risiko trügen.*

33 *Auch eignet sich die bestimmende Rolle eines der Mitglieder einer der Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie denen des Ausgangsverfahrens bei der Erzeugung der Weine dieser Gesellschaften und bei deren Vertretung nicht offenkundig dazu, die Feststellung in Zweifel zu ziehen, dass diese Gesellschaften ihre Tätigkeiten dadurch selbständig ausüben, dass jede im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt.*

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

35 *Angesichts der Antwort auf die erste Frage brauchen die zweite und die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.*

Zur vierten Frage

36 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 25 der Sechsten Richtlinie und Art. 296 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Möglichkeit nicht entgegenstehen, die Anwendung der in diesen Artikeln vorgesehenen gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens, die als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer angesehen werden und untereinander zusammenarbeiten, mit der Begründung abzulehnen, dass eine Kapitalgesellschaft, eine aus den Mitgliedern dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung oder eine aus der Kapitalgesellschaft und den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung aufgrund der Betriebsgröße oder der Rechtsform nicht unter die Pauschalregelung fällt.

37 Es ist darauf hinzuweisen, dass die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger eine abweichende Regelung ist, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Sechsten Richtlinie und der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt und daher nur insoweit angewandt werden darf, als dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist (Urteile vom 15. Juli 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, Rn. 27, vom 26. Mai 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, Rn. 27, und vom 8. März 2012, Kommission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 49).

38 Zu den beiden Zielen dieser Regelung gehört jenes, dem Vereinfachungserfordernis zu entsprechen, das mit dem Ziel eines Ausgleichs der Mehrwertsteuer-Vorbelastung für die Landwirte in Einklang gebracht werden muss (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Mai 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, Rn. 28, und vom 8. März 2012, Kommission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 50).

39 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 25 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 296 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten auf Landwirte eine Pauschalregelung anwenden „können“, wenn bei diesen die Anwendung der normalen Steuerregelung oder der vereinfachten Regelung auf insbesondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten stieße.

40 Außerdem ergibt sich aus Art. 25 Abs. 9 der Sechsten Richtlinie und Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass zum einen die Mitgliedstaaten bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger von der Pauschalregelung „ausnehmen können“.

41 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die nationalen Rechtsvorschriften keine allgemeine Ausnahme einer Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger von der Pauschalregelung mit der Begründung vorsehen, diese Erzeuger würden mittels einer Kapitalgesellschaft oder einer Vereinigung wie der in Rn. 36 des vorliegenden Urteils genannten wirtschaftlich eng zusammenarbeiten.

42 Zum anderen sind nach Art. 25 Abs. 9 der Sechsten Richtlinie und Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger solche ausgenommen, denen die Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bereitet.

43 *Der vom vorlegenden Gericht geltend gemachte Umstand, dass eine Kapitalgesellschaft, eine aus den Mitgliedern mehrerer Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung oder eine aus der Kapitalgesellschaft und den Mitgliedern dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung aufgrund ihrer Größe oder ihrer Rechtsform nicht unter die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger fällt, kann sich aber nicht auf die Anwendung dieser Regelung auf die Gesellschaften bürgerlichen Rechts auswirken, da durch einen solchen Umstand an sich nicht nachgewiesen werden kann, dass ihnen die Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bereiten würde.*

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

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

46 *Nach alledem ist auf die vierte Frage zu antworten, dass Art. 25 der Sechsten Richtlinie und Art. 296 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Möglichkeit, die Anwendung der in diesen Artikeln vorgesehenen gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens, die als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer angesehen werden und untereinander zusammenarbeiten, mit der Begründung abzulehnen, dass eine Kapitalgesellschaft, eine aus den Mitgliedern dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung oder eine aus der Kapitalgesellschaft und den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts gebildete Personenvereinigung aufgrund der Betriebsgröße oder der Rechtsform nicht unter die Pauschalregelung fällt, auch dann nicht entgegenstehen, wenn die Gesellschaften bürgerlichen Rechts nicht zu einer Gruppe von der Pauschalregelung ausgenommener Erzeuger gehören, sofern sie aufgrund ihrer Verbindungen zur Kapitalgesellschaft oder einer dieser Vereinigungen faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.*

Zur fünften Frage

47 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht für den Fall, dass die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger für Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens grundsätzlich ausgeschlossen sein sollte, wissen, ob dieser Ausschluss rückwirkend, nur für die Zukunft oder überhaupt nicht wirksam ist.

48 Es ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit es nicht verbietet, dass das Finanzamt abgezogene Mehrwertsteuer oder Mehrwertsteuer für bereits erbrachte Leistungen, die dieser Steuer hätten unterworfen werden müssen, innerhalb der Verjährungsfrist nacherhebt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Februar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 47 und 48, sowie vom 9. Juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, Rn. 42).

49 Dasselbe gilt auch dann, wenn eine Regelung, von der ein Mehrwertsteuerpflichtiger profitiert, vom Finanzamt in Frage gestellt wird, und auch für einen Zeitraum vor dieser Einschätzung. Dies allerdings unter dem Vorbehalt, dass die Einschätzung innerhalb der Verjährungsfrist für das Handeln des Finanzamts erfolgt und ihre Folgen nicht bis zu einem Zeitpunkt vor Eintritt der ihr zugrunde liegenden Sach- und Rechtslage zurückwirken.

50 Unter diesen Voraussetzungen kann der Umstand, dass das Finanzamt zunächst mehreren Gesellschaften bürgerlichen Rechts die Pauschalregelung gewährt hat, keinen Einfluss auf die Beantwortung der Vorlagefrage haben, da die Sach- und Rechtslage, auf der die neue Einschätzung durch das Finanzamt beruht, nach dieser Gewährung und innerhalb der Verjährungsfrist für das Handeln des Finanzamts eingetreten ist.

51 Nach alledem ist auf die fünfte Frage zu antworten, dass für den Fall, dass die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger für Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens grundsätzlich ausgeschlossen sein sollte, dieser Ausschluss für den Zeitraum vor dem Zeitpunkt wirksam ist, zu dem die dem Ausschluss zugrunde liegende Einschätzung vorgenommen wurde, sofern die Einschätzung innerhalb der Verjährungsfrist für das Handeln des Finanzamts erfolgt und ihre Folgen nicht bis zu einem Zeitpunkt vor Eintritt der ihr zugrunde liegenden Sach- und Rechtslage zurückwirken.

Beschluss vom 24. 10. 2016

Mit Beschluss vom 24. 10. 2016 wurden die Verfahren, in denen gemäß §§ 290, 271 BAO die Entscheidung bis zum Ergehen des Urteils des EuGH ausgesetzt war, fortgesetzt.

Den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs aufgetragen, sich innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses zu den Auswirkungen des Urteils auf die beim BFG anhängigen Verfahren zu äußern.

Stellungnahme der Beschwerdeführer vom 5. 12. 2016

Mit E-Mail vom 5. 12. 2016 gab die steuerliche Vertretung namens der Bf bekannt:

Alle Bescheide, die zur Umsatzsteuer ergangen sind (die Punkte 1-6 des Fortsetzungsbeschlusses), sind uE ersatzlos aufzuheben, da der EuGH klar ausspricht, dass die 3 Gesellschaften nbR jeweils als eigenständige Unternehmer anzusehen sind.

Die Bescheide betreffend die Einkünftefeststellung (die Punkte 7 und 8 des Fortsetzungsbeschlusses) könnten grundsätzlich unabhängig vom EuGH Urteil beurteilt werden, zumal sich ja der EuGH nur zur Frage der Ust geäußert hat.

Ausgehend vom im Vorabentscheidungsverfahren festgestellten Sachverhalt ergibt sich jedoch uE kein Sachverhaltselement, welches die Existenz einer vom FA angenommenen, konkludent zustande gekommenen, Gesellschaft zwischen allen Gesellschaftern der drei GesnbR tragen würde. Daher sind uE auch diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Stellungnahme der belangten Behörde vom 9. 12. 2016

Mit E-Mail vom 9. 12. 2016 teilte die belangte Behörde mit, dass eine gesonderte Äußerung des FA Waldviertel zur Stellungnahme der Beschwerdeführer bzw. deren steuerlichen Vertreters nicht ergehen werde, da die Stellungnahme des Finanzamtes auf diese Punkte eingehe, und übermittelte folgende Stellungnahme:

1. Urteilszusammenfassung

*In seinem Urteil vom 12. 10. 2016, Rs C-340/15, X***** ua. hat der EuGH festgestellt, dass GesbR wie im vorliegenden Fall jeweils für sich als Steuerpflichtige anzuerkennen sind. An diesem Ergebnis ändert eine enge Zusammenarbeit und der gemeinsame Vertrieb des erzeugten Weines nichts (Urteilstenor 1.)*

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

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

2. Auswirkungen auf den konkreten Fall

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

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

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

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

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

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

Nach Ansicht des Finanzamtes kann daher die vom BFG im Vorlagebeschluss geführte und hier zitierte Argumentation keine Anwendung für die Interpretation der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalbesteuerung finden. Ganz im Gegenteil ist eine Untersuchung zur Anwendbarkeit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalbesteuerung

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

3. Übertragung auf das österreichische Recht:

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

Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

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

Ausgangspunkt einer richtlinienkonformen Interpretation muss sein, „das mit der Richtlinie verfolgte Ziel zu erreichen“ (vgl ua EuGH 13. 11. 1990, Rs C-106/89, Marleasing, Rn 8), wobei das gesamte innerstaatliche Recht dazu heranzuziehen ist (vgl EuGH 9. 3. 2004, verb Rs C-397/01 bis C-403/01, Pfeiffer, Rn 113; 4. 7. 2006, Rs C-212/04, Adeneler, Rn 111; 22. 5. 2003, Rs C-462/99, Connect Austria, Rn 38). Dabei sind die Grenzen einer richtlinienkonformen Interpretation zu beachten: So soll jedenfalls nach herrschendem österreichischem Literaturstand eine richtlinienkonforme Interpretation ausscheiden, wenn Wortlaut und Sinn bzw. Zweck einer nationalen Norm der richtlinienkonformen Interpretation klar entgegenstehen (Vgl Ranacher/Frischhut, Handbuch Anwendung des EU-Rechts (2009) 113 mwN; Öhlinger/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht⁵ (2013) 92 mwN; Sutter, richtlinienkonforme Interpretation und ihre mögliche Wirkung zu Lasten der Abgabepflichtigen, ÖStZ 2013, 338 (338 f) mit weiteren Nachweisen zur österreichischen Rechtsprechung).

*Nach Ansicht des Finanzamtes sind die Aussagen der Rs X***** in richtlinienkonformer Interpretation auf § 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung direkt zu übertragen, obwohl weder § 22 UStG 1994 in der anwendbaren Fassung noch §§ 124 und 125 BAO auf die Schwierigkeiten bei der Anwendung des regulären Umsatzsteuerregimes Bezug nimmt. Im hier vorliegenden Fall kann es im Lichte der Aussagen des EuGH nicht mehr zu Schwierigkeiten bei der Anwendung des Normalsteuerregimes kommen, weil die Kapitalgesellschaft die Verwaltungskosten der GesbR trägt. Dabei darf nach der Ansicht des replizierenden Finanzamtes nicht auf eine monetäre Kostentragung abgestellt werden. Dem Sinn der Pauschalbesteuerung folgend, muss ausschlaggebend sein, ob durch die Auslagerung der administrativen Tätigkeiten (Buchhaltung, Erstellung der Rechnungen und Gutschriften usw.) die Verwaltungskosten des Umsatzsteuernormalregimes durch die GesbR getragen werden können. Dies ist nach Ansicht des replizierenden Finanzamtes der Fall.*

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

Zusammenfassend kann daher in richtlinienkonformer Interpretation des § 22 UStG 1994 in der hier anwendbaren Fassung die land- und forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung auf Ebene der GesbR nicht angewendet werden, weil diese durch die engen

Verbindungen der Kapitalgesellschaft keine Schwierigkeiten bei der Anwendung des normalen Umsatzsteuerregimes haben.

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

4. Schlussfolgerungen

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

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

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

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

Ertragsteuerliches Gewinnermittlungssubjekt ist der Betrieb. Demzufolge wird der Gewinn für mehrere Betriebe – auch wenn diese demselben Steuersubjekt zuzurechnen sind – jeweils gesondert ermittelt. Dabei ist unerheblich, dass das Ergebnis dieser getrennten Gewinnermittlung über die Zusammenfassung zu Einkünften aus der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) saldiert in die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der natürlichen Person eingeht, die als alleiniger oder gemeinschaftlicher Bewirtschafter des Betriebes Steuerschuldner ist. Für die Beurteilung der Frage, ob ein

erwerbswirtschaftliches Auftreten am Markt ertragsteuerlich einem einzigen Betrieb oder mehreren getrennten Betrieben zuzuordnen ist, sind ausschließlich ertragsteuerliche Beurteilungskriterien maßgeblich. Allein danach sind ertragsteuerliche Rechtsfragen zu beurteilen, die an den Betrieb als Gewinnermittlungssubjekt anknüpfen. Daher ist auch in diesem Fall ausschließlich nach ertragsteuerlichen Kriterien zu prüfen, ob im vorliegenden Sachverhalt getrennte Betriebe oder ein einheitlicher Betrieb vorliegen. Von einem einheitlichen Betrieb ist jedenfalls dann auszugehen, wenn sich die betriebliche Tätigkeit als Betrieb einer Personengemeinschaft darstellt, die ein gemeinsames wirtschaftliches Ziel verfolgen. Dabei sind die Normen des ABGB zu beachten, die auch für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft Gültigkeit haben (siehe Grillberger in Rummel, ABGB³, § 1175 Rz 3).

Nach Ansicht des replizierenden Finanzamtes liegt im vorliegenden Sachverhalt eine Erwerbsgesellschaft nach § 1175 ABGB vor. Nach § 1175 leg.cit. entsteht eine Erwerbsgesellschaft (Ges.n.b.R.), wenn zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Arbeitsleistung und ihr Kapital zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen. Ein solcher Vertrag kann – insbesondere im Familienkreis – auch konkludent geschlossen werden. Dabei ist insbesondere die Beitragsleistung aller Gesellschafter Voraussetzung für das Vorliegen einer solchen Erwerbsgesellschaft (Grillberger in Rummel, ABGB³, § 1175 Rz 20). Ein weiteres Element einer Erwerbsgesellschaft iSd ABGB ist nach der Rechtsprechung das Vorhandensein einer Organisation zum gemeinsamen wirtschaftlichen Erwerb (Grillberger in Rummel, ABGB³, § 1175 Rz 17).

Ertragsteuerlich relevant ist eine solche faktische Erwerbsgesellschaft, wenn sich mehrere Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes zusammenschließen, wobei der Zusammenschluss bereits darin gesehen werden kann, dass die Unternehmerinitiative das Unternehmerrisiko von allen Beteiligten getragen wird (Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz 229). Ertragsteuerlich kommt einer solchen faktischen Erwerbsgesellschaft dann Mitunternehmereigenschaft zu, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung tritt (VwGH 21. 10. 1980, 2385/79, ÖStZB 1981, 186). Ein solches nach Außen in Erscheinung treten liegt bereits dann vor, wenn die Beteiligten am Betriebsvermögen der Gesellschaft beteiligt sind (VwGH 11. 11. 1980, 1533/80, ÖStZB 1982, 53). Eine solche Beteiligung am Betriebsvermögen ist bereits dann gegeben, wenn einzelne Wirtschaftsgüter, die dem gemeinschaftlichen Erwerb dienen, jeweils von einzelnen (aber in ihrer Gesamtheit von allen) Beteiligten beigebracht werden.

Allein das nach außen gerichtete Auftreten als Unternehmer reicht für die ertragsteuerliche Anerkennung nicht aus, wenn im Innenverhältnis keine Trennung wie zwischen Fremden (Konkurrenten) gegeben ist (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Auflage, S. 479).

Von einer Trennung ist beispielsweise auszugehen, wenn eine organisatorische Trennung (selbständige Planung, Entscheidung und Durchführung der Bewirtschaftung inkl. Vermarktung), getrennter Einkauf von Waren und getrennte Vermarktung der Erzeugnisse

gegeben ist (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Auflage, S. 479-480).

Nach Würdigung des im Außenprüfungsverfahren festgestellten Sachverhaltes sind diese Voraussetzungen nach Ansicht des Finanzamtes im beschwerdegegenständlichen Fall nicht gegeben.

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

Zur ergänzenden sachverhaltsmäßigen Klärung der Frage, ob im vorliegenden Fall eine gemeinsame Unternehmerinitiative gegeben ist bzw. ein gemeinschaftliche Ziel verfolgt wird, wird beantragt, eine Einsicht in das Kontenregister gem. § 4 Abs. 1 Z 3 KontRegG zur Feststellung der Zeichnungs- bzw. Verfügungsberechtigungen auf den Geschäftskonten der GesbR's vorzunehmen.

Auf Grund des bisher aktenkundigen Sachverhaltes geht das Finanzamt jedenfalls weiter davon aus, dass nur eine (gemeinsame) Erwerbsgesellschaft vorliegt, und beantragt daher die Berufungen (Beschwerden) diesbezüglich abzuweisen.

Gegenäußerung

Mit Schreiben vom 19. 1. 2017 gab die steuerliche Vertretung folgende Gegenäußerung zur Äußerung des Finanzamts Waldviertel vom 9. 12. 2016 ab:

Stellungnahme zu den Äußerungen zu Urteilstenor 1:

1. Grundsätzlich ist der für die Ust wesentliche Punkt der Stellungnahme des FA Waldviertel gleich dem ersten Absatz zu entnehmen, diesem Punkt folgend müsste es uE zur Aufhebung der Ust Bescheide (Verfahren 1-6 Ihres Beschlusses vom 24.10.2016) gegen die nach Ansicht des FA angenommene Gesamtgesellschaft (X***** Martin und Mitgesellschafter) kommen, zumal nach dem Urteil des EuGH diese Gesellschaft nicht Unternehmer ist und somit auch nicht Steuersubjekt der Umsatzsteuer sein kann.

Exkurs: Auswirkungen der EuGH Entscheidung auf ev. zukünftige Verfahren bei den 3 GesnbR (Urteilstenor 2):

2. Für das laufende formelle Beschwerdeverfahren unerheblich sind uE die weiteren Ausführungen soweit sie sich mit der Frage der Ust auseinandersetzen, zumal sie nicht

mehr die verfahrensgegenständlichen Bescheide gegen die nach Urteilstenor 1 gar nicht existente Gesamtgesellschaft betreffen können.

Zweifel an unserer Auffassung könnten aufkommen, wenn man nach dem Sinn fragt, der hinter dem Auftrag des EuGH (am Ende des zweiten Urteilstenors) steht, wonach das vorlegende Gericht zu prüfen habe, ob die GesnbR's „auf Grund ihrer Verbindungen zur Kapitalgesellschaft oder einer dieser Vereinigungen faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen.“

4. Auf der Suche nach dem Sinn dieser Aussage möchte ich zunächst noch einmal die Fragestellung des vorlegenden Gerichtes analysieren:

Zunächst scheint klar, dass diese vierte Vorabentscheidungsfrage nur für den Fall gestellt wird, dass es sich bei den 3 GesnbR um drei eigenständige Unternehmer handelt.

Nun wird gefragt, ob den 3 GesnbR die Pauschalregelung zusteht, wenn

a) die Kapitalgesellschaft,

b) eine aus den Mitgliedern der drei Personenvereinigungen gebildete eigene Personenvereinigung oder

c) 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 Pauschalierung ausgenommen sind.

5. Geht somit das vorlegende Gericht bei dieser Frage davon aus, dass dann eben neben den 3 GesnbR noch eine weitere „Gesamtgesellschaft“ vorliegen könnte?

In Frage 2 fragt das Gericht nur für den Fall, dass die 3 GesnbR keine eigenständigen Unternehmer sind, wer dann von den Fällen a) bis c) eigenständiger Unternehmer sei. Aus dieser Fragestellung ist ableitbar, dass bei Vorliegen der 3 eigenständigen Unternehmer die drei „Alternativunternehmer“ eben gar nicht mehr fraglich sind. In Frage 4 geht das vorlegende Gericht genau den umgekehrten Weg. Insofern erscheinen die Fragestellungen inhomogen oder eben nicht ganz logisch.

7. Am ehesten könnte man aus dieser Fragestellung noch einen Sinn herauslesen, wenn sie für die zukünftige Behandlung der 3 GesnbR gestellt wurde, die aber gar nicht verfahrensgegenständlich sind. Insofern ist auch dem Generalanwalt Szpunar beizupflichten, der diese Frage des Vorabentsuchens in TZ 45 seiner Schlussanträge so interpretiert.

8. Jedenfalls von Bedeutung werden die weiteren Ausführungen des FA Waldviertel zur Ust jedoch für das bzw. die weiteren Verfahren sein, die in Zukunft entsprechend dem Urteilstenor 2 des EuGH eben dann die einzelnen GesnbR betreffen werden. Im Hinblick auf diese zukünftigen Verfahren wollen wir im Folgenden — trotz der wie ausgeführt

fehlenden Relevanz im konkreten Beschwerdeverfahren — zu der Rechtsmeinung des FA Stellung beziehen:

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

10. Wesentlich dabei ist, dass diese Regelungen nach Art 296 von den jeweiligen Mitgliedstaaten geregelt werden können. Wenn nun Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, dabei aber in der Umsetzung nicht den Rahmenbedingungen, die die EU RL vorgibt, entsprechen, kann es zu keiner unmittelbaren Anwendung der EU RL kommen.

11. Aus folgendem Urteil (RZ 47 — 52) ist abzuleiten, dass Regelungen der EU Richtlinie, nach denen sie die Anwendung nationaler Rechtsvorschriften voraussetzen, keine unmittelbare Wirkung entfalten:

12. Zitat aus dem Urteil Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (C-108/14):

47 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob bei Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie davon ausgegangen werden kann, dass er unmittelbare Wirkung hat, so dass Steuerpflichtige dessen Inanspruchnahme gegenüber ihrem Mitgliedstaat geltend machen könnten, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit dieser Bestimmung vereinbar wären und nicht in mit ihr zu vereinbarender Weise ausgelegt werden könnten.

48 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich der Einzelne in allen Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen kann, wenn dieser die Richtlinie nichtfristgemäß oder nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt hat (vgl. u. a. Urteil GAMC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 29).

49 Eine Unionsbestimmung ist unbedingt, wenn sie eine Verpflichtung begründet, die weder an eine Bedingung geknüpft ist noch zu ihrer Erfüllung oder Wirksamkeit einer Maßnahme der Unionsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf (vgl. u. a. Urteil GAMC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 30).

50 Wie der Generalanwalt in Nr. 112 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, bedarf die in Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie aufgestellte Voraussetzung, nach der die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe davon abhängt, dass zwischen den betreffenden Personen enge Verbindungen in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht bestehen, einer Präzisierung auf nationaler Ebene. Dieser Artikel hat daher insoweit einen bedingten Charakter, als er die Anwendung nationaler Rechtsvorschriften voraussetzt, die den konkreten Umfang solcher Verbindungen bestimmen.

51 Demnach erfüllt Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie nicht die Voraussetzungen, um unmittelbare Wirkung zu entfalten.

52 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, dass bei Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie nicht davon ausgegangen werden kann, dass er unmittelbare Wirkung hat, so dass Steuerpflichtige dessen Inanspruchnahme gegenüber ihrem Mitgliedstaat geltend machen könnten, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit dieser Bestimmung vereinbar wären und nicht in mit ihr zu vereinbarender Weise ausgelegt werden könnten.

13. Unmittelbare Wirkung könnte die EU Regelung also nur insoweit entfalten, als die durch Österreich umgesetzte Pauschalregelung für Landwirte in EU konformer Interpretation so gelesen werden müsste, dass eine Inanspruchnahme der Pauschalregelung immer voraussetzt, dass „die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung des Kapitels 1 auf Schwierigkeiten stoßen würde“.

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

15. Um die österreichische(n) Bestimmung(en) in diesem Sinne interpretieren zu können müsste dieser Sinn jedoch im Wortsinn der Bestimmungen noch Deckung finden. Dies ist jedoch uA nach nicht möglich. Somit kommt es auch nicht zu einer unmittelbaren Wirkung dieser Richtlinienbestimmungen im Wege der Interpretation.

16. Selbst das replizierende Finanzamt schreibt auf Seite 5 dritter Absatz: „§ 22 UStG 94 in der anwendbaren Fassung darf nicht zur Anwendung gebracht werden weil ansonsten ein richtlinienwidriger Anwendungsbereich unterstellt würde“. Damit geht offensichtlich selbst das Finanzamt davon aus, dass die Beschränkung der EU Rahmenbedingungen (Schwierigkeiten bei der Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung) nicht im Wortlaut des § 22 UStG Deckung finden.

17. Der Entscheidung des EuGH in C-108/14 (Larentia + Minerva) ist zu entnehmen, dass die nationalen Rechtsvorschriften den konkreten Umfang der „Schwierigkeiten die normale Mehrwertsteuerregelung anzuwenden“ zu regeln hätte, andernfalls die Richtlinie keine unmittelbare Wirkung entfalten könne, nicht einmal zu Gunsten des Pflichtigen, noch weniger daher zu Lasten des Pflichtigen.

18. Weiters dürfen wir auf die RZ 49 - 51 der Schlussanträge des Generalanwaltes Szpunar verweisen, der sich dort ausführlich mit der Frage auseinandersetzt, ob eine Regelung wie sie Österreich getroffen hat (nämlich die Grenzen der Pauschalierung mit der Buchführungspflicht bzw mit Umsatzgrenzen festzusetzen), zulässig ist oder nicht, und zu dem Schluss kommt, dass die Frage der „Schwierigkeiten bei der Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung“ nicht im Einzelfall geprüft werden muss.

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

49. Zugleich deuten aber der fakultative Charakter der Pauschalregelung als solcher sowie die in Art. 296 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 insoweit vorgesehenen Ausnahmen

auf einen weiten Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung dieser Regelung hin. Insbesondere ist, wie die Kommission in ihren Erklärungen zu Recht ausführt, nicht ersichtlich, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet wären, in jedem Fall im Hinblick auf jeden Landwirt individuell zu prüfen, ob bei ihm die Anwendung der allgemeinen Regelungen oder der vereinfachten Modalitäten Schwierigkeiten mit sich bringen könnte und ob deswegen die Pauschalregelung anzuwenden ist. Die Mitgliedstaaten können allgemeine Kriterien aufstellen, deren Erfüllung zur Inanspruchnahme der Pauschalregelung berechtigt, und diese Regelung automatisch auf Landwirte anwenden, die diese Kriterien erfüllen.

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

51. Durchaus vernünftig erscheint auch die Ablehnung der Anwendung der Pauschalregelung in Fällen, in denen mehrere Landwirte zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden und daher nicht mehr von der Buchführungspflicht befreit sind, weil ihr Betrieb, als ein Ganzes betrachtet, eine bestimmte Größe überschreitet.

19. Auch der EuGH stellt in seinem Urteil nicht fest, dass in jedem Einzelfall diese Schwierigkeiten zu prüfen sind, er stellt nur (als Beantwortung auf die konkrete Frage) fest, dass die EU RL nicht entgegen stehen, in einem Fall wie diesem die Pauschalregelung nicht anzuwenden, sofern die Anwendung der Normalregelung auf keine Schwierigkeiten stößt. Er stellt auch nicht fest, dass eine Pauschalregelung in Abhängigkeit von der Größe oder dem Umsatz des einzelnen Betriebes durch die Mitgliedstaaten EU widrig wäre.

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

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

22. Wenn man zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die klare österreichische Rechtslage dem EU Recht widerspricht wäre auf Basis dieser Erkenntnis die Rechtslage vom Gesetzgeber zu ändern, eine unmittelbare Anwendung der EU Richtlinie ist wie ausgeführt nicht möglich, zumal die österreichische Rechtslage auf Grund des Wortlautes der Bestimmung nicht im Wege der Interpretation dahin ergänzt werden kann, dass im

Einzelfall die „Schwierigkeiten bei der Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung auftreten“.

Stellungnahme zu den ertragssteuerlichen Auswirkungen:

23. Die Ausführungen des Finanzamtes in seiner Stellungnahme zu den Auswirkungen des EuGH Urteils ab Seite 6 unten bringen uE hinsichtlich der Ertragssteuern nichts Neues, sodass wir diesbezüglich nur auf die bereits vorgebrachten Äußerungen in der Beschwerde bzw im bisherigen Verfahren verweisen.

24. Allerdings verweisen wir noch auf § 1 Abs 4 der LuF-PauschVO BGBL II Nr. 258/2005 bzw auch BGBL. II Nr. 471/2010, wonach „Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 295 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006, Nr. 2006/112/EG, ABI, Nr. L 347, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.“

25. Hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereiches der VO besteht daher eine Bindung an das Gemeinschaftsrecht auch für ertragsteuerliche Zwecke (so auch Scheiner/Kolacny/Caganek in RZ 17a zu ä 22 UStG).

Zum Antrag vom FA Waldviertel auf Vornahme einer Einsicht in das Kontenregister:

*26. Im Hinblick auf den vom FA geäußerten Antrag, das BFG möge Einblick in das Kontenregister nehmen, um die Zeichnungs- und Verfügungsberechtigungen auf den Geschäftskonten der GesbR's zu prüfen, dürfen wir diesem Schreiben die Kontenregisterabfragen für alle Gesellschafter (mit Ausnahme von Frau Gisela X***** Sen., für die uns keine Zugangsdaten vorlagen) der GesbRs beilegen.*

27. In einer ebenfalls beiliegenden Auswertung ist (gelb hinterlegt) dargestellt, welche die Konten der drei Betriebe sind. Farblich rot hervorgehoben sind die Konten, die mehrfach bei den Abfragen vorkommen, für die somit mehrfache Zeichnungsberechtigungen bestehen.

28. Ich nehme an, das Finanzamt bezweckt mit der Anregung auf Einsicht in das Kontenregister festzustellen, ob mehrfache Zeichnungsberechtigungen bestehen und ob nicht weitere Konten bestehen, bei denen womöglich alle 5 Gesellschafter der Betriebe zeichnungsberechtigt sind.

29. Ich hoffe mit der vorliegenden Auswertung ist diese Frage beantwortet. Sollten andere/weitere Fragen bestehen bitte um Rückmeldung.

Beigefügt waren 4 Abfragen Kontenregister aus FinanzOnline sowie eine Gesamtübersicht über die Konten dieser Abfragen.

Mit Datum 16. 1. 2017 erfolgte jeweils eine "Abfrage - Kontenregister" von den Teilnehmern Dipl.-Ing. Christine X*****, Josef X***** jun., Martin X***** und Gisela T*****-X***** jun., die jeweils eine Vielzahl an Konten bei verschiedenen Banken ausweisen.

In der Gesamtübersicht wurden die betrieblichen Konten der einzelnen GesbR ("Betrieb Gisela X***** sen. und Josef X***** jun.", "Betrieb Christine und Martin X*****" sowie "Betrieb Martin und Gisela X*****") sowie der GmbH hervorgehoben (mit Ausnahme von Gisela X***** sen. und Josef X***** jun, siehe dazu Rz 26 der Gegenäußerung vom 19. 1. 2017, sind jeweils die Gesellschafter der "Einzelgesellschaften" als Kontoinhaber jeweils eines gemeinsamen Betriebskontos ausgewiesen).

Die Stellungnahme samt Beilagen wurde mit E-Mail vom 19. 1. 2017 von der steuerlichen Vertretung unter einem auch der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht.

Mündliche Verhandlung vom 22. 2. 2017

In der (nach der Tagsatzung vom 23. 6. 2015 fortgesetzten) Tagsatzung der mündlichen Verhandlung vom 22. 2. 2017 erklärten die Parteienvertreter, dass seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens kein Einwand bestehe, angesichts des Umfangs der gegenständlichen Verfahren, der Zusammenhänge zwischen den gegenständlichen Verfahren sowie des Umstandes, dass alle Parteien i.S. § 78 BAO denselben steuerlichen Vertreter haben, hinsichtlich der gegenständlichen Beschwerdeverfahren eine einzige gemeinsame mündliche Verhandlung abzuhalten und eine einzige Sammelentscheidung auszufertigen (und diese allen Parteien zuzustellen).

In weiterer Folge führten die Parteienvertreter aus wie in vorbereitenden Schriftsätzen.

Die Vertreter des Finanzamtes erklärten, dass der bislang unstrittige Sachverhalt dahingehend präzisiert werden müsse, dass Martin X***** am 4. 2. 2011 niederschriftlich erklärt habe, dass nahezu alle Einkäufe der drei GesBR über die GmbH abgewickelt werden. Es seien auch Arbeitnehmer der GmbH von den drei GesBR eingesetzt worden.

Die steuerliche Vertretung entgegnete, dass bislang davon ausgegangen wurde, dass der Sachverhalt unstrittig sei. Wie bereits im Verfahren dargestellt, sei Konsequenz der Vorprüfung aus dem Jahr 2002 gewesen, dass bestimmte Einkäufe zentral über die GmbH abgewickelt werden. Das seien jeweils nur 10 bis 15 % des Gesamteinkaufes (Gesamtbetrag der Einkäufe) gewesen. Alle anderen Einkäufe seien direkt von den einzelnen GesBR vorgenommen worden. Die einzelnen GesBR hätten vor allem Saisonarbeitskräfte beschäftigt, zusätzlich sei es in einem bestimmte Umfang zur Ausleihung von Arbeitskräften von der GmbH gekommen.

Seitens das Finanzamtes wurde nochmals betont, dass für das Vorliegen einer einzigen gemeinsamen Gesellschaft der Außenauftritt, insbesondere im Internet, aber auch in Zeitschriftenartikeln, spreche, ferner dass Martin X***** für alle Gesellschaften zeichnungsberechtigt sei und tatsächlich organisatorische Arbeiten sowie die Vinifizierung durchführe. Eine Verrechnung der Arbeitsleistung des Martin X***** finde nicht statt. Der Außenauftritt aller Gesellschaften sei eigentlich als "Weingut X*****".

Der steuerliche Vertreter verwies dazu auf seine schriftliche Ausführungen. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass nunmehr eine Zeichnungsberechtigung des Martin X***** auf den Konten der GesBR, deren Gesellschafter er nicht ist, nicht mehr besteht.

Nach Umfrage verkündete der Vorsitzende den Beschluss auf Abweisung des Antrags der belangten Behörde auf Einsicht in das Kontenregister als unerheblich, da es für es für das Vorliegen gemeinsamer Unternehmerinitiative bzw. der Verfolgung eines gemeinschaftlichen Ziels nicht von Bedeutung sei, wer aller - über die Kontoinhaber (§ 2 Abs. 1 Z 1 KontRegG) hinausgehend - gegenüber dem Kreditinstitut zeichnungsberechtigt (§ 2 Abs. 1 Z 3 KontRegG) ist.

Nach Schluss des Beweisverfahren wurde weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht erstattet.

Seitens der Parteien wurden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung der Entscheidung in der FINDOK gemäß § 23 BFGG entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Die belangte Behörde beantragte abschließend, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde hinsichtlich der Feststellungsbescheide abweisen, hinsichtlich der USt-Bescheide der Entscheidung des EuGH folgen, ebenso hinsichtlich der Bescheide betreffend Begrenzung der UID-Nummer.

Seitens der beschwerdeführenden Parteien wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerden beantragt. Sämtliche Bescheide seien, wie schriftlich ausgeführt, aufzuheben.

Die Verhandlung schloss mit der Verkündung des Erkenntnisses samt den wesentlichen Entscheidungsgründen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist dem Beschluss BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015, zu entnehmen und wurde vorstehend nochmals wiedergegeben.

Ergänzt wird, dass neben den eigenen Arbeitnehmern der GesBR diese auch Arbeitnehmer der GmbH eingesetzt haben.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind, abgesehen von der Frage, in welchem Umfang Einkäufe für die drei GesBR von der GmbH erfolgt sind, nicht strittig.

Zum Vorbringen der belangten Behörde in der zweiten Tagsatzung der mündlichen Verhandlung, Martin X***** habe niederschriftlich im Jahr 2011 angegeben, dass nahezu alle Einkäufe der drei GesBR über die GmbH abgewickelt werden, und es seien auch Arbeitnehmer der GmbH von den drei GesBR eingesetzt worden, ist festzuhalten, dass in einem umfangreichen Verfahren unter mehrfacher Wahrung des Parteienghörters der entscheidungsrelevante Sachverhalt für das Vorabentscheidungsersuchen einvernehmlich festgestellt wurde:

Bereits in Punkt 16 der Berufung vom 13. 8. 2012 (also nach der Niederschrift aus 2011) wurde von den Bf präzisiert, dass die infolge der Vorprüfung über die GmbH gemeinsam eingekauften Betriebsmittel nur ca. 15% - 20% aller Betriebsmittel ausmachten und dass beim weitaus überwiegenden Teil der Betriebsmittel, bei denen die Abgrenzung klar sei, nach wie vor getrennt eingekauft "mit einem entsprechenden klaren Auftritt gegenüber den Lieferanten" werde. Ferner habe (Punkt 8 der Berufung vom 13. 8. 2012) jede GesBR eigene Dienstnehmer und komme es bei der Lese auch zu über die GmbH abgerechneten Ausleihungen.

Diesen Tatsachenbehauptungen wurde in der Stellungnahme des Prüfers vom 4. 9. 2012 nicht entgegengetreten.

Dem Finanzamt wurden am 12. 5. 2015 unter anderem die beabsichtigten Feststellungen "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..." und "Jeder Betrieb verfügt neben der eigenen Arbeitskraft der Gesellschafter zumeist auch über Arbeitnehmer,..." vorgehalten.

Innerhalb der gesetzten Frist erfolgte hierzu keine Äußerung.

Auch in der Tagsatzung vom 23. 6. 2015 hat das Finanzamt diese Feststellungen nicht bestritten.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Angaben von Martin X***** am 4. 2. 2011 hinsichtlich der Einkäufe der GesBR ungenau waren und diese daher in weiterer Folge im Verfahren präzisiert wurden. Da der Finanzverwaltung während der Prüfung alle maßgebenden Unterlagen zur Verfügung standen, wäre es ein Leichtes gewesen, eine allfällige Unrichtigkeit der in der Berufung diesbezüglich erfolgten Präzisierung darzulegen. Dies geschah jedoch nicht, weswegen vom Zutreffen der Angaben in der Berufung auszugehen ist.

Soweit am 4. 2. 2011 gesagt wurde, dass auch Arbeitnehmer der GmbH von den drei GesBR eingesetzt worden seien, steht dies mit den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht im Widerspruch, sie werden entsprechend ergänzt.

Da der festgestellte Sachverhalt ein- und derselbe ist, unabhängig davon, ob dieser umsatzsteuerlich oder ertragsteuerlich rechtlich zu beurteilen ist, und die bisher

getroffenen Feststellungen für diese rechtliche Beurteilung ausreichen, ist eine Verfahrensergänzung nicht erforderlich.

Abweisung des Antrags der belangten Behörde vom 9. 12. 2016

Die belangte Behörde beantragte in ihrer Stellungnahme vom 9. 12. 2016, "zur ergänzenden sachverhältnismäßigen Klärung der Frage, ob im vorliegenden Fall eine gemeinsame Unternehmerinitiative gegeben ist bzw. ein gemeinschaftliche Ziel verfolgt wird, wird beantragt, eine Einsicht in das Kontenregister gem. § 4 Abs. 1 Z 3 KontRegG zur Feststellung der Zeichnungs- bzw. Verfügungsberechtigungen auf den Geschäftskonten der GesbR's vorzunehmen".

Unabhängig davon, dass die Beschwerdeführer in weiterer Folge Abfragen aus dem Kontenregister vorgelegt haben, ist der diesbezügliche Beweisantrag gemäß § 2a BAO i.V.m. § 183 Abs. 2 Satz 2 BAO als unerheblich abzuweisen, da es für es für das Vorliegen gemeinsamer Unternehmerinitiative bzw. der Verfolgung eines gemeinschaftlichen Ziels nicht von Bedeutung ist, wer aller - über die Kontoinhaber (§ 2 Abs. 1 Z 1 KontRegG) hinausgehend - gegenüber dem Kreditinstitut zeichnungsberechtigt (§ 2 Abs. 1 Z 3 KontRegG) ist.

Dass für jede "Einzelgesellschaft" ein eigenes Bankkonto geführt wurde, ist unstrittig (siehe etwa den Vorlagebericht: "Die Ausgaben und Einnahmen wurden getrennt nach Betrieben auf jeweils eigene Bankkonten der Betriebe überwiesen. Die Gewinne wurden innerhalb der Betriebe zwischen den jeweiligen Gesellschaftern aufgeteilt. Es gibt keinen gemeinsamen „Topf“ bzw. kein gemeinsames Konto, das von den Gesellschaften geteilt wurde."). Gleiches gilt für die (damalige) Zeichnungsberechtigung von Martin X***** auf einzelnen Konten der Gesellschaften.

Was über diese unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen hinaus mit einer Abfrage mit einer Einsicht in das Kontenregister gem. § 4 Abs. 1 Z 3 KontRegG bezweckt werden soll, hat das Finanzamt nicht dargelegt.

Rechtsgrundlagen

Zur Umsatzsteuer siehe zur Vermeidung von Wiederholungen Rn 3 ff des Urteils des EuGH sowie:

Art. 28 UStG 1994 lautet:

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Art. 28. (1) Das Finanzamt hat Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, oder zur Inanspruchnahme der Sonderregelung gemäß Art. 25a eine Umsatzsteuer-

Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen, wenn sie diese benötigen für

- innergemeinschaftliche Lieferungen,
- innergemeinschaftliche Erwerbe,
- im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG schulden, oder für
- im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die gemäß Artikel 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.

Der zweite Satz gilt – soweit er sich auf innergemeinschaftliche Erwerbe bezieht – für juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, entsprechend. Im Falle der Organschaft wird auf Antrag für jede juristische Person eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt. Der Antrag auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist schriftlich zu stellen. In dem Antrag sind Name, Anschrift und Steuernummer, unter der der Antragsteller umsatzsteuerlich geführt wird, anzugeben. Der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist. Der Unternehmer ist verpflichtet, jede Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind, insbesondere die Aufgabe seiner unternehmerischen Tätigkeit, dem Finanzamt binnen eines Kalendermonats anzuzeigen.

Bestätigungsverfahren

(2) Das Bundesministerium für Finanzen bestätigt dem Unternehmer im Sinne des § 2 auf Anfrage die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde. Die Übermittlung der Anfrage hat, soweit dies nicht mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist, elektronisch zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung das Bestätigungsverfahren regeln.

(3) Anfragen und Bestätigungen über die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sind von den Stempelgebühren befreit.

§ 21 EStG 1988 lautet:

Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1)

§ 21. (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. *Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*
2. *Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*
3. *Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*
4. *Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.*

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

1. *Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.*
2. *Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.*
3. *Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.*

§ 188 BAO lautet:

§ 188. (1) *Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)*

- a) *aus Land- und Forstwirtschaft,*
- b) *aus Gewerbebetrieb,*
- c) *aus selbständiger Arbeit,*
- d) *aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,*

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn

- a) *das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen ist,*
- b) *in den Fällen des Abs. 1 lit. b und lit. c die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat.*

c) im Falle des Abs. 1 lit. d hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft (§ 2 Abs. 4 Wohnungseigentumsgesetz 2002) betreffen würde, oder

d) sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt, es sei denn, der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert übersteigt 700.000 Euro (ohne Umsatzsteuer).

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Umsatzsteuerbescheide betreffend die "Gesamtgesellschaft"

Der Gerichtshof der Europäischen Union hat in seinem Urteil vom 12. 10. 2016 in Spruchpunkt 1 des Urteilstenors unmissverständlich und in einer keinen weiteren Zweifel zulassenden Form festgestellt, "dass mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts wie die des Ausgangsverfahrens, die als solche gegenüber ihren Lieferanten, gegenüber öffentlichen Stellen und zu einem gewissen Grad gegenüber ihren Kunden eigenständig auftreten und von denen jede ihre eigene Produktion sicherstellt, indem sie im Wesentlichen ihre Produktionsmittel verwendet, die aber einen Großteil ihrer Produkte unter einer gemeinsamen Marke über eine Kapitalgesellschaft vertreiben, deren Anteile von den Mitgliedern der Gesellschaften bürgerlichen Rechts und anderen Angehörigen der betreffenden Familie gehalten werden, als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer anzusehen sind."

Damit ist die Sache hinsichtlich der zu 1., 2. und 3. anhängigen Umsatzsteuerbescheide gegenüber einer aus Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X***** sen., Gisela X***** jun., Josef X***** jun. und Martin X***** gebildeten und vom Finanzamt zur Steuernummer 23_212/7**** erfassten "Gesamtgesellschaft" entschieden: Da nicht eine "Gesamtgesellschaft", sondern die drei "Einzelgesellschaften" Unternehmer sind, sind die an die vom Finanzamt angenommene "Gesamtgesellschaft" ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheide 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben (die Beschwerden gegen die

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 2012 gelten gemäß § 253 BAO als auch gegen den Jahresumsatzsteuerbescheid gerichtet).

Sofern die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 9. 12. 2016 ausgeführt, "maßgeblich im fortgesetzten Verfahren muss daher die Frage sein, ob die land- und forstwirtschaftliche Pauschalbesteuerung des § 22 UStG 1994 auf die GesbR, die als eigenständige Unternehmer zu qualifizieren sind, Anwendung finden kann", und sich mit dieser Frage ausführlich auseinandersetzt, legt sie nicht dar, welche Bedeutung dies für die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuervorschreibung an die vom EuGH als rechtlich nicht existent angesehene "Gesamtgesellschaft" haben soll, zumal auch die belangte Behörde einräumt, dass "nach Rechtsansicht des EuGH die GesbR als separate Unternehmer für umsatzsteuerliche Zwecke zu qualifizieren" sind.

Die Bescheide betreffend die "Gesamtgesellschaft" sind vielmehr, wie zutreffend in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 5. 12. 2016 ausgeführt, ersatzlos aufzuheben.

Verfahren betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung oder Umsatzsteuerveranlagung der "Einzelgesellschaften", in denen die Frage der Zulässigkeit der Pauschalierung von Bedeutung sein kann, sind beim Bundesfinanzgericht derzeit nicht anhängig.

Umsatzsteueridentifikationsnummer für die "Einzelgesellschaften"

In den den hier anhängigen Verfahren zu 4., 5. und 6. zugrunde liegenden Bescheiden betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer wurde für jede "Einzelgesellschaft" die Gültigkeit der UID-Nummer allein mit der Begründung begrenzt, da die einzelnen GesBR "rückwirkend ab dem Veranlagungsjahr 2005 nicht als eigenständiges Unternehmen angesehen" wurden.

In diesen Verfahren kann es grundsätzlich von Bedeutung sein, ob auf die "Einzelgesellschaften" die Pauschalbesteuerung nach § 22 UStG 1994 anwendbar ist, da Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 UStG 1994 versteuern, eine Umsatzsteueridentifikationsnummer nur dann zu erteilen hat, wenn diese Unternehmer eine UID-Nummer für bestimmte, im Gesetz näher genannte Zwecke benötigen.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung gemäß § 22 UStG 1994 (Spruchpunkt 2 des Urteilstenors des EuGH) ist dann für die hier zu 4., 5. und 6. anhängigen Verfahren relevant, wenn die in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 genannten Voraussetzungen nicht vorliegen. Eine derartige Behauptung wurde im bisherigen Verfahren zwar nicht geäußert, hätte aber zufolge § 270 BAO im weiteren Beschwerdeverfahren nach Stellung des Vorabentscheidungsersuchens erhoben werden können. Es war daher zur Vermeidung eines neuerlichen Vorabentscheidungsersuchens im Vorabentscheidungsersuchen vom

29. 6. 2015 in den Punkten 4 und 5 auch auf die unionsrechtliche Geltung der Regelungen für Pauschallandwirte Bezug zu nehmen.

Nach der Aktenlage besteht kein Hinweis dafür, dass die im Gesetz in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 genannten Voraussetzungen nicht vorliegen. Den "Einzelgesellschaften" wurde auch in der Vergangenheit eine UID-Nummer vom Finanzamt erteilt. Die angefochtenen Bescheide wurden ausschließlich mit der fehlenden Unternehmereigenschaft der "Einzelgesellschaften" begründet.

In der Stellungnahme der belangten Behörde vom 9. 12. 2016 und in der mündlichen Verhandlung vom 22. 2. 2017 wurde nichts vorgebracht, das auf das Fehlen der in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 genannten Voraussetzungen hindeutet.

Es ist daher in den hier anhängigen Verfahren zu 4., 5. und 6. letztlich nicht zu prüfen, ob die "Einzelgesellschaften" unter die Pauschalierungsregelung des § 22 UStG 1994 fallen, da auch im Fall des Vorliegens von Pauschallandwirten zufolge Vorliegens der Voraussetzungen nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 UStG 1994 eine UID-Nummer zu erteilen (deren Begrenzung aufzuheben) wäre.

Der Bescheid betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer vom 18. 7. 2012, Bescheidadressat Josef X***** jun. und Gisela X***** sen., St.Nr. 23_291/1*****,

der Bescheid betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer vom 18. 7. 2012, Bescheidadressat Martin X***** und Gisela X***** jun., St.Nr. 23_291/2*****, und

der Bescheid betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer vom 18. 7. 2012, Bescheidadressat Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X*****, St.Nr. 23_291/0*****,

ist jeweils gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben, da nach Spruchpunkt 1 des Urteilstenors des EuGH die einzelnen GesBR als jeweils eigenständige Unternehmer anzusehen sind und das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für die Erteilung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer unstrittig vorliegen.

Einkünftefeststellung

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens haben in ihren zahlreichen Schriftsätzen im Verfahren Lehre und Rechtsprechung zum Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) sowie zum steuerlichen Betriebsbegriff dargestellt. Auch wenn die Parteien hieraus letztlich unterschiedliche Schlüsse ziehen, sei zur Vermeidung von Wiederholungen hierauf verwiesen.

Betriebsbegriff

Betrieb ist zusammengefasst eine wirtschaftliche Einheit, die sich aus der Summe aller Wirtschaftsgüter bzw. sachlicher Produktionsmittel und Tätigkeiten bzw. menschlicher Arbeitskraft zusammensetzt, die in einer organisatorisch zusammengefassten Form einem bestimmten erwerbswirtschaftlichen totalgewinnfähigen Zweck im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufes oder einer sonstigen selbständigen Arbeit oder im gewerblichen Bereich dienen. Der Betrieb kann aus verschiedenen relativ selbständigen Untereinheiten (Teilbetrieben) zusammengesetzt sein. Mehrere im äußeren Erscheinungsbild von Betrieben unterhaltene wirtschaftliche Einheiten eines Steuerpflichtigen sind nach objektiven Kriterien i.S.d. Verkehrsauffassung auf eine Betriebseinheit oder -mehrheit zu prüfen (*Atzmüller/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 2 f.*).

Zwei oder mehrere land- und forstwirtschaftliche Betätigungen können einen einzigen einheitlichen Betrieb oder auch getrennte Betriebe darstellen (vgl. VwGH 10. 9. 1975, 1300/73).

Wie ein Land- und Forstwirt einen oder mehrere voneinander getrennte Betriebe führen kann, können auch Angehörige gemeinsam einen einzigen Betrieb ("Gesamtgesellschaft"), jeweils gemeinsam einzelne Betriebe ("Einzelgesellschaften") oder jeweils getrennt einzelne Betriebe ("Einzelbetriebe") führen.

Ob mehrere Betätigungen zu einer steuerlichen Einheit zusammenzufassen sind, hängt davon ab, ob die Bindungen zwischen den Betrieben nach objektiv gegebenen Merkmalen (der wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Verflechtung) so eng sind, dass die Betriebe nach der Verkehrsauffassung als eine Einheit anzusehen sind (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm. 3*).

In Erinnerung zu rufen ist die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Umsatzsteuer, wonach bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, objektive Grundsätze heranzuziehen sind. Danach liegt bloß ein Betrieb vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an, wobei als Merkmale für den einheitlichen Betrieb etwa ein Verhältnis wirtschaftlicher Überordnung und Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals anzusehen sind und nicht gleichartige Tätigkeiten einen einheitlichen Betrieb bilden, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. VwGH 4. 9. 2014, 2014/15/0001 m.w.N.).

Der belangten Behörde ist beizupflichten, wenn sie in ihrer Stellungnahme vom 9. 12. 2016 ausführt, dass die umsatzsteuerliche Betrachtungsweise mit der ertragsteuerlichen nicht deckungsgleich sein muss. Eine formelle Bindung der nationalen Behörden und Gerichte an das Urteil des EuGH vom 12. 10. 2016 besteht hinsichtlich der Einkünftefeststellung nicht.

Allerdings sind die Kriterien des nationalen Rechts - siehe vorstehend - zur Frage, ob ertragsteuerlich ein einziger Betrieb oder mehrere selbständige Betriebe vorliegen, im Wesentlichen (abgesehen vom ertragsteuerlich für eine bloße Innengesellschaft nicht erforderlichen allgemeinen Auftritt nach Außen) deckungsgleich mit der Frage, ob bei Zusammenschlüssen von Steuerpflichtigen (und nur dort kann dies umsatzsteuerlich eine Rolle spielen), diese ein einziges oder mehrere von einander unabhängige Unternehmen bilden.

Mitunternehmerbegriff

„Mitunternehmerschaft“ und „Mitunternehmer“ sind keine unternehmens(handels)rechtlichen, sondern besondere steuerrechtliche, im Gesetz selbst nicht definierte Begriffe, wobei die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen ist (vgl. VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050).

Die Mitunternehmerschaft muss zwischen den Mitunternehmern ausdrücklich oder schlüssig vertraglich begründet werden. Die Annahme einer rein faktischen Mitunternehmerschaft ohne zumindest einem konkludenten Gemeinschaftsverhältnis ist der Steuerrechtsordnung grundsätzlich fremd (vgl. BFH 26. 6. 1990, VIII R 81/85; BFH 2. 9. 1985, IV B 51/85). Gegen den erklärten Willen der vermeintlichen Mitunternehmer kommt daher keine Mitunternehmerschaft zustande (vgl. UFS 15. 4. 2010, RV/1918-W/05, zu zivilrechtlich im Miteigentum von Ehegatten befindlicher Landwirtschaft), es sei denn, die Willenserklärung ist als bloß zum Schein abgegeben anzusehen (vgl. *Wanke/Peth*, UFSjournal 2010, 214).

Gegenteilige Willenserklärungen der vermeintlichen Mitunternehmer

Vorweg ist festzuhalten, dass von Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X***** sen., Gisela X***** jun., Josef X***** jun. und Martin X***** eine gemeinschaftliche Mitunternehmerschaft (in Form einer Erwerbsgesellschaft bzw. Gesellschaft nach bürgerlichem Recht oder in anderer Form) als "Gesamtgesellschaft" niemals ausdrücklich begründet wurde.

Der Annahme eines konkludenten Zusammenschlusses zu einer Mitunternehmerschaft steht der erklärte ausdrückliche gegenteilige Wille der vermeintlichen Mitunternehmer

entgegen, der sich jahrelang auch nach außen hin manifestiert hat. Die einzelnen GesBR traten - im Gegensatz zur "Gesamtgesellschaft" - nach außen hin auch als solche auf.

Dafür, dass die vermeintlichen Mitunternehmer nur zum Schein erklären, keine gemeinsame Mitunternehmerschaft bilden zu wollen, findet sich im Sachverhalt kein Anhaltspunkt. Die unstrittige Darstellung der Entwicklung der einzelnen Gesellschaften zeigt, dass die einzelnen, im Lauf der Zeit gegründeten Gesellschaften zwar zusammenarbeiten wollten und wollen, aber eben nicht in der Form einer eigenen gemeinsamen Mitunternehmerschaft.

Kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts

Die einzelnen Mitunternehmerschaften sind historisch gewachsen. Es besteht kein Hinweis auf eine rechtsmissbräuchliche (§ 22 BAO) Gründung. Die im Beschluss BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015 dargelegten Umstände für die Bildung der einzelnen Mitunternehmerschaften sind plausibel.

Auch das Finanzamt geht von ursprünglich gegeben einzelnen Mitunternehmerschaften aus, deren Gesellschafter sich allerdings nach Ansicht des Finanzamts unter gleichzeitiger Aufgabe der "Einzelgesellschaften" zu einer "Gesamtgesellschaft" zusammengeschlossen haben sollen. Die hierfür vorgetragenen Gründe überzeugen freilich nicht.

Kein gemeinsamer Außenauftritt, keine gemeinsame Unternehmerinitiative und kein gemeinsames Unternehmerrisiko

Dass die "Gesamtgesellschaft" als solche nicht nach außen in Erscheinung getreten ist, wird vom Finanzamt nicht bestritten. Es sind im Gegenteil die "Einzelgesellschaften" nach außen aufgetreten.

Die Mitunternehmer tragen auch weder gemeinsame Unternehmerinitiative noch gemeinsames Unternehmerrisiko im Form einer "Gesamtgesellschaft". Sie sind zwar daran interessiert, dass die Marke "X*****" floriert, das allein bedeutet aber noch nicht gemeinsame Unternehmerinitiative. Das Unternehmerrisiko soll gerade durch die Aufteilung auf mehrere "Einzelgesellschaften" verteilt und nicht gebündelt werden.

Maßgeblichkeit der Verkehrsauffassung

Die für die Betriebseigenschaft maßgebende Verkehrsauffassung spricht im gegenständlichen Fall nicht für das Vorliegen einer "Gesamtgesellschaft", sondern für das Vorliegen von "Einzelgesellschaften".

Auch wenn das Urteil des EuGH vom 12. 10. 2016 zur Umsatzsteuer ergangen ist, hat das oberste Gericht der Union klar ausgesprochen, dass die getrennte Bewirtschaftung eigener oder – ebenfalls getrennt – zugepachteter Weingärten, die Verwendung so gut wie ausschließlich eigener Produktionsmittel der "Einzelgesellschaften" und die Beschäftigung eigener Arbeitnehmer sowie der eigenständige Auftritt gegenüber ihren Lieferanten, gegenüber öffentlichen Stellen und zu einem gewissen Grad gegenüber ihren Kunden davon zeuge, "dass jede dieser Gesellschaften eine Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt" (vgl. Rn. 30 des Urteils).

Das Bestehen einer gewissen Zusammenarbeit zwischen solchen Gesellschaften bürgerlichen Rechts und einer Kapitalgesellschaft u. a. hinsichtlich des Vertriebs ihrer Produkte unter einer gemeinsamen Marke reiche nicht aus, um die Eigenständigkeit dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts in Frage zu stellen (vgl. Rn. 31 des Urteils).

Weder die Übertragung eines Teils ihrer Tätigkeiten auf Dritte noch die bestimmende Rolle eines Mitglieds einer (oder mehrerer) dieser Gesellschaften bei der Vinifizierung und der Vertretung dieser Gesellschaften stehe dem Vorliegen eigenständiger "Einzelgesellschaften" entgegen (vgl. Rnn. 32 f. des Urteils).

Die Verkehrsauffassung hat der EuGH klar dargelegt.

Damit ist die Sache aber auch ertragsteuerlich entschieden:

Nach der Verkehrsauffassung liegen in der gegenständlichen Konstellation eigenständige Betriebe und eigenständige Mitunternehmerschaften als "Einzelgesellschaften" der jeweiligen Mitunternehmer vor.

Mehrere Unternehmer können nicht einen gemeinsamen einzigen Betrieb haben

Hinzu kommt, dass ein Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasst (§ 2 Abs. 1 UStG 1994). Ein Unternehmer kann stets nur ein Unternehmen haben, auch wenn die Tätigkeiten einkommensteuerrechtlich verschiedenen Betrieben oder verschiedenen Einkunftsarten zuzurechnen sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 122; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.07} § 2 UStG Rz. 205; VwGH 25. 2. 2015, 2010/13/0189 u.v.a.).

Es ist hingegen denkunmöglich, dass ein einziger (ertragsteuerlicher) Betrieb sich aus mehreren (umsatzsteuerlichen) Unternehmen zusammensetzt.

Steht fest, dass mehrere umsatzsteuerliche Unternehmen vorliegen, dann sind ertragsteuerlich zumindest so viele Betriebe gegeben als Unternehmen bestehen.

Jede "Einzelgesellschaft" bildet daher auch ertragsteuerlich einen eigenen Betrieb und stellt eine eigene Mitunternehmerschaft dar. Jede "Einzelgesellschaft" erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988), die für die Gesellschafter der

jeweiligen "Einzelgesellschaft" gemäß § 188 BAO einheitlich (und gesondert) festzustellen sind.

Land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung

Ob die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der "Einzelgesellschaften" gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 i.V.m. der jeweiligen LuF-PauschVO pauschaliert oder nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln sind, ist im Einkünftefeststellungsverfahren der "Einzelgesellschaften" zu prüfen.

Diesbezüglich sind jedoch beim Bundesfinanzgericht derzeit keine Verfahren anhängig, sodass ebenso wie in Bezug auf die Umsatzsteuer das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung der Frage der Anwendbarkeit der Pauschalierung im Bereich der Umsatzsteuer sowie im Bereich der Einkommensteuer derzeit nicht zuständig ist.

Keine Existenz einer "Gesamtgesellschaft"

Nach dem vorstehend Gesagten sind in den Beschwerdezeiträumen die Josef X***** jun. und Gisela X***** sen. GesBR, St.Nr. 23_291/1*****, die Martin X***** und Gisela X***** jun. GesBR, St.Nr. 23_291/2*****, und die Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** GesBR, St.Nr. 23_291/0*****, steuerrechtlich existent gewesen und haben jeweils getrennt voneinander Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt.

Dies allein schließt nicht aus, dass sich die einzelnen GesBR (oder deren Gesellschafter) zu einer weiteren Mitunternehmerschaft (Mehrstöckige Mitunternehmerschaft) zusammenschließen, wobei die einzelnen GesBR die Basisgesellschaften bilden. Eine derartige Gesellschaft müsste ertragsteuerlich auch nicht nach Außen auftreten.

Diesfalls wäre für eine derartige "Gesamtgesellschaft" eine Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO vorzunehmen.

In den gegenständlichen Verfahren fehlt es an jedem Anhaltspunkt, dass die einzelnen GesBR oder deren Gesellschafter eine weitere Mitunternehmerschaft, wie sie vom Finanzamt zur St.Nr. 23_212/7**** steuerlich erfasst wurde, gebildet haben. Dies behauptet auch die belangte Behörde nicht.

Aufhebung der Feststellungsbescheide zur St.Nr. 23_212/7****

Die an das vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23_212/7**** steuerlich erfasste Gebilde "Martin X***** und Mitges." ergangenen und zu 7. und 8. angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheide betreffend die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 sind, da von Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X*****

sen., Gisela X***** jun., Josef X***** jun. und Martin X***** in diesen Zeiträumen keine gemeinsamen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Form einer einzigen gemeinsamen Mitunternehmerschaft im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und des § 188 BAO erzielt wurden, gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

Damit gehören diese Bescheide nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Da die Feststellungsbescheide betreffend die "Gesamtgesellschaft" nicht auf einem diesbezüglichen Anbringen (§ 85 Abs. 1 BAO) beruhen (die Anbringen sind vielmehr auf die Einkünftefeststellung der "Einzelgesellschaften" gerichtet und mit der Erlassung der vorläufigen Einkünftenichtfeststellungsbescheide an diese erledigt), besteht insoweit keine Entscheidungspflicht (§ 85a BAO) und sind keine Einkünftenichtfeststellungsbescheide nach §§ 92, 188 BAO hinsichtlich der "Gesamtgesellschaft" zu erlassen. Es genügt die Aufhebung der Einkünftefeststellungsbescheide betreffend die "Gesamtgesellschaft".

Wirksamkeit der angefochtenen Bescheide

Die zu 1., 2., 3., 7. und 8. angefochtenen Bescheide ergingen an ein nach Ansicht des Finanzamtes aus Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X***** sen., Gisela X***** jun., Josef X***** jun. und Martin X***** bestehendes und zur Steuernummer 23_212/7**** erfasstes Steuersubjekt, bezeichnet als "Martin X***** und Mitges." oder mit den Namen aller vermeintlichen Gesellschafter.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass die mit der "Personenumschreibung" getroffene Wahl des Normadressaten wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides ist. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges, auch deutlich und klar zum Ausdruck zu bringendes Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal. An nicht existente Personengemeinschaften gerichtete Bescheide gehen ins Leere, sie entfalten keine Bescheidwirkung, ein gegen eine derartige Erledigung gerichtetes Rechtsmittel ist zurückzuweisen (vgl. etwa VwGH 21. 10. 1999, 99/15/0121, m.w.N.). Die nunmehr in § 188 Abs. 5 BAO getroffene Sanierungsregelung betrifft nicht die Umsatzsteuer.

Das Bundesfinanzgericht hat mit diesem Erkenntnis die Entscheidung getroffen, dass ein aus Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X***** sen., Gisela X***** jun., Josef X***** jun. und Martin X***** bestehendes und vom Finanzamt zur Steuernummer 23_212/7**** erfasstes Steuersubjekt ("Gesamtgesellschaft") nicht besteht.

Die Besonderheit des gegenständlichen Falles ist jedoch, dass ein Steuersubjekt "Martin X***** und Mitges." sehr wohl besteht, und zwar gleich zwei derartige Steuersubjekte, nämlich die aus Martin X***** und Gisela X***** jun. gebildete, vom Finanzamt zur Steuernummer 23_291/2***** erfasste GesBR ("Einzelgesellschaft") und die aus Martin

X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** gebildete, vom Finanzamt zur Steuernummer 23_291/0***** erfasste weitere GesBR (weitere "Einzelgesellschaft").

An "Martin X***** und Mitges." ergangene Bescheide sind zwar, wie oben ausgeführt, soweit sie die vom Finanzamt angenommene "Gesamtgesellschaft" betreffen, rechtswidrig, aber nicht nichtig, also rechtsunwirksam. Auch wenn aus der Begründung der Bescheide abgeleitet werden kann, dass das Finanzamt eine (nicht existente) "Gesamtgesellschaft" steuerlich erfassen wollte, gebietet es die Rechtssicherheit, im gegenständlichen Fall sowohl in Bezug auf die Umsatzsteuer als auch in Bezug auf die Einkünftefeststellung nicht von "Nichtbescheiden" auszugehen, sondern von wirksamen Bescheiden, die auch Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens sein können.

Gleiches gilt für die an alle vermeintlichen Gesellschafter adressierten Bescheide. Die Gesellschafter sind als (mehrere) natürliche Personen jeweils taugliche Bescheidadressaten, ihnen gegenüber zugestellte Bescheide sind jedenfalls wirksam. Sie sind nicht mit Nullität behaftet.

Die die "Gesamtgesellschaft" betreffenden, als Beschwerden weiterwirkenden Berufungen sind daher nicht als unzulässig gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen, sondern es ist vom Bundesfinanzgericht hierüber - wie geschehen - meritorisch zu entscheiden.

Im Übrigen werden die Beschwerdeführer jedenfalls nicht in ihren Rechten verletzt, wenn ihre Beschwerden nicht mangels rechtlicher Existenz der angefochtenen Bescheide zurückgewiesen, sondern die angefochtenen Bescheide aufgehoben werden. In beiden Fällen ist das Ergebnis, nämlich dass die angefochtenen Bescheide in weiterer Folge nicht mehr dem Rechtsbestand angehören, dasselbe (vgl. zu ähnlichen Fallkonstellationen etwa VwGH 25. 11. 1999, 99/15/0118, m.w.N.).

Sammelerledigung

Die Beschwerden werden, soweit die Bescheide von mehreren Beschwerdeführern angefochten sind, gemäß § 267 BAO verbunden.

Angesichts des Umfangs der gegenständlichen Verfahren sowie der Zusammenhänge zwischen den gegenständlichen Verfahren wird mit Einverständnis aller Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens eine einzige Sammelentscheidung ausgefertigt und allen Parteien zugestellt.

Vollstreckung

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabenkonto vorzunehmen.

Die zu 1. bis 8. angefochtenen Bescheide gehören diesem Erkenntnis zufolge nicht dem Rechtsbestand an, die Abgabekonten sind entsprechend richtig zu stellen.

Dies bedeutet auch, dass die von den Feststellungsbescheiden betreffend die nicht existente "Gesamtgesellschaft" abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der Beschwerdeführer gemäß § 295 Abs. 1 BAO dahingehend abzuändern sind, dass Einkünfte aus einer zur Steuernummer 23 291/77***** erfassten "Gesamtgesellschaft" den Beschwerdeführern nicht zuzurechnen sind. Da kein Fall des § 295 Abs. 4 BAO vorliegt, ist die Folgeänderung von Amts wegen vorzunehmen, ein Parteienantrag ist nicht erforderlich. Eine Verjährung in Bezug auf die Einkommensteuer ist zufolge § 209a Abs. 2 BAO nicht gegeben.

Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Umsatzsteuer

Die Frage, ob die Gesellschaften bürgerlichen Rechts Josef X***** jun. und Gisela X***** sen. (St.Nr. 23_291/1*****), Martin X***** und Gisela X***** jun. (St.Nr. 23_291/2*****), sowie Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** (St.Nr. 23_291/0*****), oder ein vom Finanzamt Waldviertel zur St.Nr. 23_212/7**** steuerlich erfasste Gebilde "Martin X***** und Mitges.", bestehend aus Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X***** sen., Gisela X***** jun., Josef X***** jun. und Martin X*****, umsatzsteuerlich eigenständige Unternehmer sind, hat der Gerichtshof der Europäischen Union in Spruchpunkt 1. des Tenors seines Urteils vom 12. 10. 2016 in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise beantwortet.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist Art. 133 Abs. 4 B-VG dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass in dem Fall, dass eine Rechtsfrage eindeutig und keinen Zweifel offenlassend vom obersten Gericht der Union beantwortet wurde, ab diesem Zeitpunkt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht mehr vorliegt.

Hingegen ist die Antwort des EuGH in Spruchpunkt 2. des Tenors seines Urteils vom 12. 10. 2016 in weiterer Folge in Bezug auf das nationale Recht auslegungsbedürftig. Insoweit läge eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Allerdings ist, wie sich aus den vorstehenden Entscheidungsgründen ergibt, die Frage, ob auf die Gesellschaften bürgerlichen Rechts Josef X***** jun. und Gisela X***** sen. (St.Nr. 23_291/1*****), Martin X***** und Gisela X***** jun. (St.Nr. 23_291/2*****) sowie Martin X***** und Dipl.-Ing. Christine X***** (St.Nr. 23_291/0*****) die umsatzsteuerliche Pauschalierung für Landwirte gemäß § 22 UStG 1994 anwendbar ist, zwar für die weiteren Verwaltungsverfahren (und voraussichtlich daran anschließende Gerichtsverfahren), letztlich aber - zu den UID-Nummern siehe oben - nicht für die mit diesem Erkenntnis entschiedenen Verfahren unmittelbar von Bedeutung. Daher besteht diesbezüglich in den hier gegenständlichen Verfahren kein Grund für eine Revisionszulassung.

Die (ordentliche) Revision ist daher zu den in Spruchpunkt I dieses Erkenntnisses getroffenen Entscheidungen nicht zuzulassen.

Einkünftefeststellung

Hingegen war die Frage, welche Steuersubjekte ertragsteuerlich vorliegen und hinsichtlich welcher Steuersubjekte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einheitlich festzustellen sind, vom EuGH nicht zu entscheiden.

Spruchpunkt 1. des Tenors seines Urteils vom 12. 10. 2016 wirkt zwar mittelbar auf die Einkünftefeststellungsverfahren, eine diesbezügliche formelle Bindungswirkung besteht jedoch nicht.

Wie sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich Umsatzsteuer ergibt, liegt auch hinsichtlich der - im Wesentlichen auf denselben Argumenten beruhenden - Einkünftefeststellung eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Die (ordentliche) Revision ist daher zu den in Spruchpunkt II dieses Erkenntnisses getroffenen Entscheidungen zuzulassen.

Information für die Parteien

Beschwerdeführern und den im Beschwerdeverfahren Beigetretenen steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieses Erkenntnisses eine **Beschwerde** an den **Verfassungsgerichtshof**, 1010 Wien, Freyung 8, zu erheben. Die Beschwerde ist direkt beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Personen mit geringem Einkommen und Vermögen können einen Antrag auf Gebührenbefreiung und/oder auf kostenlose Beigebung einer Rechtsanwältin oder eines Rechtsanwaltes stellen. Der Verfahrenshilfesantrag ist gebührenfrei und muss nicht von einer Rechtsanwältin oder einem Rechtsanwalt eingebracht werden.

Es muss aber die Rechtssache, für die Verfahrenshilfe begehrt wird, angegeben und bekannt geben werden, ob der Beschwerdeführer (die Beschwerdeführerin) von der Entrichtung der Eingabengebühr befreit werden will und/oder ob ihm (ihr) eine Rechtsanwältin oder ein Rechtsanwalt beigelegt werden soll. Das Antragsformular samt Vermögensbekenntnis kann beim Verfassungsgerichtshof elektronisch, postalisch oder persönlich eingebracht werden. Das Formular für postalische oder persönliche Einbringung liegt in der Geschäftsstelle des Verfassungsgerichtshofes auf; es kann auch von der Website des Verfassungsgerichtshofes (www.vfgh.gv.at; im Bereich Kompetenzen und Verfahren / Verfahrenshilfe) heruntergeladen werden. Die Einbringung per E-Mail ist keine zulässige Form der elektronischen Einbringung. Zur Vorgangsweise für die elektronische Einbringung und zu weiteren Informationen wird auf die Website des Verfassungsgerichtshofes verwiesen.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieses Erkenntnisses, wenn das Bundesfinanzgericht dies in seinem Spruch zugelassen hat, eine ordentliche, ansonsten eine außerordentliche **Revision** an den **Verwaltungsgerichtshof** zu erheben. Die Revision ist schriftlich innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung der Entscheidung **beim Bundesfinanzgericht**, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2B, **einzubringen**. Sie ist durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (in Abgaben- und Abgabenstrafsachen auch von einer Steuerberaterin bzw. einem Steuerberater oder einer Wirtschaftsprüferin bzw. einem Wirtschaftsprüfer) abzufassen und einzubringen (Anwaltpflicht). Bei entsprechend ungünstiger Einkommens- und Vermögenslage kann Verfahrenshilfe gewährt werden. Wird die Verfahrenshilfe bewilligt, entfällt die Eingabengebühr und es wird eine Rechtsanwältin oder ein Rechtsanwalt bestellt, die oder der den Schriftsatz verfasst. Der Antrag ist im Falle der ordentlichen Revision beim Bundesfinanzgericht, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2B, einzubringen. Das Antragsformular ist elektronisch auf der Website des BFG (https://www.bfg.gv.at/verfahren/Muster_Antrag_auf_Verfahrenshilfe.pdf) erhältlich. Zur Erhebung einer außerordentlichen Revision ist der Antrag auf Verfahrenshilfe unmittelbar beim Verwaltungsgerichtshof, 1010 Wien, Judenplatz 11, einzubringen; bereits der Antrag hat eine Begründung zu enthalten, warum die Revision für zulässig erachtet wird. Das Antragsformular für postalische oder persönliche Einbringung ist im Servicecenter des Verwaltungsgerichtshofes (Judenplatz 11, 1010 Wien) oder elektronisch auf der Website des Verwaltungsgerichtshofes (www.vwgh.gv.at; Bereich Verfahren / Verfahrenshilfe) erhältlich, auf welche auch zur Vorgangsweise für die elektronische Einbringung und zu weiteren Informationen verwiesen wird.

Die für eine Beschwerde oder Revision zu entrichtenden Eingabengebühren ergeben sich aus § 17a Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 und § 24a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985. Demzufolge ist für die Beschwerde oder die Revision eine **Eingabengebühr** in der Höhe von 240,00 Euro an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien zu entrichten (Konto: IBAN: AT83 0100 0000 0550 4109, BIC: BUNDATWW).

Zustellung

Diese Entscheidung ergeht an:

A.

1. Dipl.-Ing. Christine X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.Y, (mit RSb),
2. Gisela X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.X, (mit RSb),
3. Gisela X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.X, (mit RSb),
4. Josef X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.X, (mit RSb),
5. Martin X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.Y, (mit RSb),

als tatsächliche oder vermeintliche Gesellschafter der im Spruch unter 1. bis 8. genannten tatsächlichen oder vermeintlichen Gesellschaften nach bürgerlichem Recht sowie als Vertreter der

- a) Josef X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.X, (mit RSb) und Gisela X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.X, (mit RSb) GesBR, St.Nr. 23_291/1*****,
- b) Martin X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.Y, (mit RSb) und Gisela X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.X, (mit RSb) GesBR, St.Nr. 23_291/2*****,
- c) Martin X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.Y, (mit RSb) und Dipl.-Ing. Christine X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.Y, (mit RSb) GesBR, St.Nr. 23_291/0*****;

schließlich als Vertreter eines vermeintlichen aus Dipl.-Ing. Christine X*****, Gisela X*****, Gisela X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.X, (mit RSb), Josef X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.X, (mit RSb) und Martin X*****, *****PLZ***** *****Ort_1***** Nr.Y, (mit RSb) gebildeten Steuersubjekts, StNr. 23_212/7*****;

B.

Finanzamt Waldviertel, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 58, als belangte Behörde mit Akten und Arbeitsbogen zu den Steuernummern 23_212/7*****, 23_291/1*****, 23_291/2*****, 23_291/0***** (mit internem Zustellnachweis);

C.

Gerichtshof der Europäischen Union, 2925 Luxemburg, Rue du Fort Niedergrünwald, zur Zahl C-340/15, X*****, e. a., in Entsprechung der Verfügung des Kanzlers der Gerichtshofes vom 12. 10. 2016 (mit internationalem Rückschein)

Wien, am 27. März 2017

