

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch als fachkundigen Laienrichter und Edeltraud Müller-Kogler als fachkundige Laienrichterin, im Beschwerdeverfahren betreffend die Beschwerde der Gisela T\*\*\*\*\*-X\*\*\*\*\* und Martin X\*\*\*\*\* GesbR, \*\*\*\*\*PLZ\*\*\*\*\* \*\*\*\*\*Ort\_2\*\*\*\*\* , \*\*\*\*\*Ort\_1\*\*\*\*\* Nr.X, vertreten durch ACCURATA Steuerberatungs GmbH & Co KG, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 62, vom 19. 12. 2017 (unter anderem) gegen die Bescheide des Finanzamts Waldviertel, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 58, vom 16. 11. 2017 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011, b) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2012, alle zur Steuernummer 23 291/2\*\*\*, nach der am 17. 1. 2019 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit von Dr. Jochen Auer für die steuerliche Vertretung und von Fachvorstand Hofrat Dr. Gottfried Pitnik, Amtsdirektor Alfred Maurer und David Karner BA für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung vom 3. 7. 2019 zu Recht erkannt:

- I. Die Bescheide vom 15. 11. 2017 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2011, b) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2012, werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.
- II. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

## Entscheidungsgründe

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

**EuGH 12. 10. 2016, C-340/15**

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

Bis zu einer Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung ging das Finanzamt im Einklang mit den betroffenen Mitgliedern der Familie X\*\*\*\*\* vom Vorliegen dreier Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (GesBR) aus, die jeweils Weinbau betrieben und umsatzsteuerlich Unternehmereigenschaft hatten.

Nach dieser Außenprüfung nahm das Finanzamt an, dass sich die betroffenen 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 - konkludent eine einzige GesBR ("Gesamtgesellschaft") gebildet haben. Diese Ansicht wurde von den betroffenen Mitgliedern der Familie X\*\*\*\*\* stets bestritten.

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

Der Gerichtshof der Europäischen Union entschied mit Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764, dass die "Einzelgesellschaften" selbständige Steuerpflichtige im Sinne der Mehrwertsteuer seien, das Bundesfinanzgericht folgte mit Erkenntnis BFG 27. 3. 2017, RV/7103204/2012 umsatzsteuerlich dieser Auffassung und ging ertragsteuerlich ebenfalls vom Vorliegen dreier Mitunternehmerschaften aus. Gegen dieses Erkenntnis wurde, soweit es die ertragsteuerliche Beurteilung betraf, vom Finanzamt Amtsrevision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, über die bisher nicht entschieden wurde. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung erfolgte keine Anfechtung.

## **Verfahrensgang**

Der Verfahrensgang wird im Folgenden nur insoweit dargestellt, als er sich auf die hier verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 vom 15. 11. 2017 bezieht.

## **Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012**

Mit Bescheiden vom 24. 5. 2013 setzte das Finanzamt gegenüber X\*\*\*\*\* Martin und X\*\*\*\*\* Gisela jun die Umsatzsteuer für 2011 und 2012 jeweils mit 0,00 Euro fest, wobei es sowohl von einem Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) von 0,00 Euro und von einem Gesamtbetrag der Vorsteuern von 0,00 € ausging. Laut Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 24. 5. 2013 war bisher vorgeschrieben 1.007,97 €, laut Umsatzsteuerbescheid 2012 1.067,00 €.

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

## **Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012**

Mit Bescheiden vom 16. 11. 2017 an X\*\*\*\*\* Martin u T\*\*\*\*\*-X\*\*\*\*\* G. nahm das Finanzamt die mit Bescheiden vom 24. 5. 2013 abgeschlossenen Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und begründete dies wie folgt:

### **A. Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 BAO:**

*Am 24.5.2013 erging nach einer Betriebsprüfung für die GesbR X\*\*\*\*\* Martin u. Gisela jun. die Umsatzsteuerbescheide für 2011 u 2012, mit welchen die Umsatzsteuer mit € 0,- festgesetzt wurde, da laut den Feststellungen der Betriebsprüfung die GesbR keine Unternehmerin iSd UStG gewesen sei.*

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

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

*Gem. § 303 Abs. 1 lit. c BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

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

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

*Die Umsatzsteuerverfahren 2011 u. 2012 dieser GesbR waren daher gem. § 303 Abs. 1 lit c BAO wiederaufzunehmen.*

*Für die Jahre 2013 bis 2015 ergehen Umsatzsteuer-Erstbescheide.*

### **B. Umsatzsteuer:**

[...]

## **Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015**

Mit Datum 16. 11. 2017 ergingen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 mit folgenden Bemessungsgrundlagen und Abgabenfestsetzungen (hier nur wiedergegeben 2011 und 2012):

### **Umsatzsteuerbescheid 2011**

<b>Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2011 festgesetzt mit</b>	<b>23.361,01 €</b>
Bisher war vorgeschrieben	0,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von Dieser Betrag war bereits fällig.	23.362,01 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	389.072,21 €
Eigenverbrauch	+294,64 €
<b>Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)</b>	<b>389.366,85 €</b>
Davon sind zu versteuern mit 12% für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge Bemessungsgrundlage: 389.366,85 €	Umsatzsteuer 46.724,02 €
<b>Summe Umsatzsteuer</b>	<b>46.724,02 €</b>
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-23.362,01 €
<b>Zahllast</b>	<b>23.362,01 €</b>

### **Umsatzsteuerbescheid 2012**

<b>Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2012 festgesetzt mit</b>	<b>28.385,70 €</b>
Bisher war vorgeschrieben	0,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	28.385,70 €

Dieser Betrag war bereits fällig.	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	473.095,01 €
Eigenverbrauch	+294,64 €
<b>Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)</b>	<b>473.095,01 €</b>
Davon sind zu versteuern mit 12% für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge Bemessungsgrundlage: 473.095,01 €	Umsatzsteuer 56.771,40 €
<b>Summe Umsatzsteuer</b>	<b>56.771,40 €</b>
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-28.385,70 €
<b>Zahllast</b>	<b>28.385,70 €</b>

Für das Jahr 2011 ergab sich eine Zahllast von 23.362,01 €, für das Jahr 2012 eine solche von 28.385,70 €.

Die Bescheide wurden jeweils ausführlich begründet (gemeinsame Begründung mit der Begründung für die Wiederaufnahmbescheide; für die Frage der Wiederaufnahme nicht von Bedeutung, daher wird der Text hier nicht wiedergegeben).

## Beschwerde

Mit Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 19. 12. 2017, beim Finanzamt eingelangt am 22. 12. 2017, wurde Beschwerde wie folgt erhoben (Text nur soweit wiedergegeben als er sich auf die Frage der Wiederaufnahme bezieht):

*Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 - 2015, alle datiert mit 16.11.2017, eingelangt am 20.11.2017, erheben wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter der X\*\*\*\*\* Martin und T\*\*\*\*\*-X\*\*\*\*\* G. (St.Nr.: 23 291/2\*\*\*) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der*

*Bescheidbeschwerde gem. § 243 ff BAO.*

*A. Wiederaufnahmbescheide:*

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

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

§ 116 BAO lautet:

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

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

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

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

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

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

...

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

Die Frage, ob die GesnbR „X\*\*\*\*\* Martin und Christine" ein Unternehmer iS des UStG ist oder nicht, ist selbstverständlich eine Frage, die vom Finanzamt selbst (unter Zugrundelegung der österreichischen und richtlinienkonformen Rechtslage) zu beurteilen ist. Wenn das Finanzamt diese Beurteilung falsch vornimmt und dies von einer im Instanzenzug folgenden Behörde bzw Gericht (egal ob BFG oder EuGH)

anders entschieden wird, liegt damit nicht eine von einer anderen Behörde bzw Gericht zu entscheidende Rechtsfrage (Vorfrage iS des § 116 bzw 303 BAO) vor. Umso weniger, als diese Entscheidungen zu einem anderen Steuersubjekt, nämlich der vom FA angenommenen, tatsächlich gar nicht vorhandenen, GesnbR „X\*\*\*\*\* Martin und Mitgesellschafter“, getroffen wird.

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

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

*"EuGH-Entscheidungen sind keine Wiederaufnahmsgründe der entschiedenen Vorfrage (VfGH 22.6.2009, G 5/09 ua; VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148: 16.12.2010, 2007/16/0073; 24.11.2011, 2008/16/0053: 27.6.2012. 2008/13/0161). Nicht zuletzt wegen mangelnder Parteienidentität sind Vorabentscheidungen (Art 267 AEUV) daher keine Wiederaufnahmsgründe für Verfahren anderer (als des „Anlassverfahrens“) Parteien (zB Tümpel/ Gaedke, SWK 2002. S 96: BMF, ÖStZ 2002, 94; Ehrke, ÖStZ2002, 296; EStR Seite 1191 Seite 1192 2000, Rz 7377; BMF, AÖF 2006/192, Abschn 1.4; aM Fraberger/ Schwarz, ecolex 1998, 166ff; Althuber, Rechtsschutz, Tz 221; Beiser, SWK 2005, S 493). Ebenso wenig sind VwGH-Entscheidungen, die wegen des Vorranges von Unionsrecht eine nationale Vorschrift für unanwendbar beurteilen, für Verfahren anderer Parteien als Wiederaufnahmsgründe anzusehen."*

Gaedke/Tumpel in SWK 4/2002, S 92

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

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

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

*B. Umsatzsteuerbescheide 2011-2015:*

*Gegen diese Bescheide richtet sich nunmehr die Beschwerde wie folgt:*

*[...]*

*3. Antrag:*

*Wir beantragen daher*

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

*4. Verfahren:*

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

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

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

## **Vorlage**

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

*Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)*

*Beschwerde*

*1 Beschwerde 19.12.2017*

*Bescheide*

*2 Umsatzsteuer (Jahr: 2015) 16.11.2017*

*3 Umsatzsteuer (Jahr: 2014) 16.11.2017*

*4 Umsatzsteuer (Jahr: 2013) 16.11.2017*

*5 Umsatzsteuer (Jahr: 2012) 16.11.2017*

*6 Umsatzsteuer (Jahr: 2011) 16.11.2017*

7 Wiederaufnahme § 303 BAO / USt (Jahr: 2012) 16.11.2017

8 Wiederaufnahme § 303 BAO / USt (Jahr: 2011) 16.11.2017

**Zusatzdokumente Bescheide**

9 Bescheidbegründung 17.11.2017

10 RSb Scheine 20.11.2017

**Vorgelegte Aktenteile**

11 Betriebsnummern der einzelnen Unternehmen 28.02.0218

12 BP-Bericht 2010-2012 04.04.2013

13 USt-Erstbescheid 2011 v 24.05.2013 24.05.2013

14 USt-Erstbescheid 2012 v 24.05.2013 24.05.2013

15 Firmenbuchauszug Wein Gut X\*\*\*\*\* GmbH aus Bp-ArbBg 28.11.2013

16 Amtsrevision Martin X\*\*\*\*\* u Mitges 10.05.2017

17 Fragenkatalog an Steuerberater 17.10.2017

18 Fragenkatalog Beantwortung durch Steuerberater 02.11.2017

19 Mail vom Steuerberater Übermittlung Musterrechnungen 09.11.2017

20 Muster-Rechnungen H\*\*\*\*\* 2015 09.11.2017

21 Muster-Rechnungen diverse 2015 09.11.2017

22 Umsatz- u Vorsteuerberechnung 2011-2015 04.01.2018

23 Umsatzgegenüberstellung GesbR's 2010-2015 04.01.2018

24 Beilagen zur Niederschrift vom 27.2.2018 27.02.2018

25 Niederschrift mit Martin X\*\*\*\*\* 27.02.2018

26 Dienstnehmerzusammenstellung 2010-2016 01.03.2018

27 Erhebungsergebnis Einkäufe von div. Unternehmen 01.03.2018

28 Kfz-Auflistung 01.03.2018

29 Provisionsabrechnung Muster 2016 01.03.2018

30 Transparenzdatenbank 2015 u 2016 01.03.2018

31 Verrechnung Personalkosten Musterberechnung 2015 01.03.2018

32 Arbeitszeitbedarf Weinbau - Artikel FJ Wieselburg 07.03.2018

**Sachverhalt:**

*Aufgrund von Feststellungen im Zuge einer Betriebsprüfung (s. auch Bp.-Bericht vom 4.4.1013) wurde der Beschwerdeführerin (Bf.) für die Jahre 2011 u. 2012*

u.a. die Unternehmereigenschaft aberkannt und entgegen den eingereichten Umsatzsteuererklärungen der Bf. die Umsatzsteuer bescheidmäßig mit Null festgesetzt.

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

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

Beweismittel:

Es wird auf die vorgelegten Aktenteile verwiesen.

Stellungnahme:

1) Wiederaufnahme der Verfahren 2011 u. 2012:

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

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

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

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

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

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

Denn die Bf. war u.a. Partei dieses EuGH Verfahrens (Rz. 2: Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Angehörigen der Familie X\*\*\*\*\*, sämtlich Gesellschafter dreier Gesellschaften bürgerlichen Rechts, die jeweils Wein anbauen, und dem Finanzamt Waldviertel (Österreich) (im Folgenden: Finanzamt) wegen der Bestimmung der Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger und der Weigerung, auf diese Gesellschaften die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anzuwenden; Rz. 12: „Seit dem Jahr 1998 sind die Kläger des Ausgangsverfahrens mittels dreier Gesellschaften bürgerlichen Rechts im Weinanbau tätig, wobei jede dieser Gesellschaften an verschiedenen Standorten Weingärten bewirtschaftet und mehrwertsteuerpflichtig ist. Die erste dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts wurde von Herrn Martin X\*\*\*\*\* und Frau Christine X\*\*\*\*\*<sup>1</sup>, die zweite von Frau Gisela X\*\*\*\*\* sen. und Herrn Josef X\*\*\*\*\* und die dritte von Herrn Martin X\*\*\*\*\* und Frau Gisela X\*\*\*\*\* jun. gegründet. Im Zuge der Gründung der drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts wurde kein schriftlicher Vertrag erstellt“).

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

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

2) Umsatzsteuer 2011-2015:

[...]

(Teilweise) Ergänzend wird zu einigen Beschwerdepunkten ausgeführt:

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

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

*Außerdem wurden auch nach dem Eingang der Beschwerden Ermittlungen durchgeführt (s. nachstehende Ausführungen) bzw. ist am 27.2.2018 die Aufnahme einer Niederschrift mit Martin X\*\*\*\*, geb. ..., welcher auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Weingut-X\*\*\*\* GmbH ist, erfolgt.*

*[...]*

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

*[...]*

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

## **Stellungnahme vom 22. 8. 2018**

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

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

*Dabei werden, zum Teil nach neuen Erhebungen, nach Erlassung der Bescheide bzw Einbringung der Rechtsmittel neue Sachverhaltselemente vorgebracht, ohne dass eine saubere Feststellung eines relevanten Sachverhaltes erfolgt bzw. auch ohne die (möglichen) Diskrepanzen zu dem in den bisherigen Verfahrensgängen durch den BFG festgestellten Sachverhalt darzustellen. Insbesondere ist bisher den Parteien des*

*Verfahrens keine Gelegenheit geboten worden, zu diesen in den Vorlageberichten neuen Ausführungen Stellung zu beziehen, ansonsten hätten viele der Punkte, die tw schon in den vorherigen Verfahren geklärt schienen, ausgeräumt werden können. Das liegt vor allem daran, dass von Seiten des Finanzamtes in diesem Verfahren Personen tätig waren, die in dem bisherigen Verfahren noch nicht tätig waren und damit (verständlichlicherweise) mit dem bisherigen Verfahrensverlauf nicht restlos vertraut waren.*

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

*Aus diesem Grund wollen wir hiermit anregen, dass das BFG erst nach Prüfung der Rechtsfrage - ob die Pauschalierung anwendbar ist - sich mit dem Sachverhalt auseinandersetzt und die Klärung dieser durch die neuen Ausführungen in den Vorlageberichten aufgetretenen Unklarheiten beim Sachverhalt gemäß § 269 (2) BAO dem Finanzamt beauftragt.*

*Zur Frage der Wiederaufnahme:*

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

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

*Zu den vom FA vorgebrachten neuen Sachverhaltselementen:*

*[...]*

## **Gegenäußerung des Finanzamts**

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

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

*dem bisherigen Verfahren noch nicht tätig waren und damit (verständlicherweise) mit dem bisherigen Verfahrenslauf nicht restlos vertraut gewesen seien.*

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

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

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

*Zu „Frage der Wiederaufnahme“:*

*Hier wird auf die Ausführungen im Vorlagebericht verwiesen.*

*Zu „Zu den vom Finanzamt vorgebrachten neuen Sachverhaltselementen“:*

*[...]*

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

## **Stellungnahme zur Gegenäußerung des Finanzamts**

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

Hinsichtlich der hier verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren sind in der Stellungnahme keine Ausführungen enthalten.

## **Mündliche Verhandlung**

In der am 17. 1. 2019 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde die weitere Vorgangsweise in Bezug auf die Beschwerdeverfahren hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide sowie hinsichtlich der Sachbescheide erörtert.

Einvernehmen bestand dahingehend, dass hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide (WA/USt 2011 und 2012) zunächst eine Leitentscheidung getroffen werden soll und zwar betreffend das Verfahren RV/7101192/2018 u.a. (Martin X\*\*\*\*\* als Rechtsnachfolger nach der Josef und Martin X\*\*\*\*\* GesBR). Die Entscheidungen in den Beschwerdeverfahren betreffend die beiden anderen Gesellschaften zu RV/7101198/2018 u.a. (DI Christine und Martin X\*\*\*\*\* GesBR) und zu RV/7101204/2018 u.a. (Gisela T\*\*\*\*\*-X\*\*\*\*\* und Martin X\*\*\*\*\* GesBR) werden gemäß § 271 BAO bis zum Ablauf der Revisionsfrist nach Erlassen der Entscheidung im Verfahren RV/7101192/2018 u.a. (Martin X\*\*\*\*\* als Rechtsnachfolger nach der Josef und Martin X\*\*\*\*\* GesBR) und im Fall der Revisionserhebung bis zur Entscheidung durch den VwGH ausgesetzt.

Nach eingehender Erörterung bestand weiters Einvernehmen, dass hinsichtlich der Sachbescheide (USt 2011 und 2012, falls nicht anderweitig erledigt, jedenfalls aber USt 2013, 2014, 2015) eine Leitentscheidung zur Zahl RV/7101189/2018 u.a. (Martin X\*\*\*\*\* als Rechtsnachfolger nach der Josef und Martin X\*\*\*\*\* GesBR) ergehen soll. Die Entscheidungen in den Beschwerdeverfahren betreffend die beiden anderen Gesellschaften zu RV/7101195/2018 u.a. (DI Christine und Martin X\*\*\*\*\* GesBR) und RV/7101201/2018 (Gisela T\*\*\*\*\*-X\*\*\*\*\* und Martin X\*\*\*\*\* GesBR) sowie die Entscheidungen in den Beschwerdeverfahren Umsatzsteuer 2016 und Umsatzsteuer 2017 hinsichtlich aller drei Beschwerdeführer bzw. beschwerdeführenden Gesellschaften werden gemäß § 271 BAO bis zum Ablauf der Revisionsfrist nach Erlassen der Entscheidung im Verfahren RV/7101189/2018 u.a. (Martin X\*\*\*\*\* als Rechtsnachfolger nach der Josef und Martin X\*\*\*\*\* GesBR) und im Fall der Revisionserhebung bis zur Entscheidung durch den VwGH ausgesetzt.

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

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

Die mündliche Verhandlung betreffend die Sachbescheide Umsatzsteuer 2011 bis 2015 oder 2013 bis 2015 im Leitverfahren zur Zahl RV/7101189/2018 u.a. (Martin X\*\*\*\*\* als Rechtsnachfolger nach der Josef und Martin X\*\*\*\*\* GesBR) wurde für 20. 2. 2019 anberaumt.

Hinsichtlich der hier verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide beantragte die belangte Behörde, dass das Bundesfinanzgericht die Beschwerde unbegründet abweisen möge.

Von der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde die Stattgabe der Beschwerde beantragt.

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

Die Entscheidung blieb der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

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

Mit Erkenntnis BFG 21. 1. 2019, RV/7101192/2018 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde des Martin X\*\*\*\*\* jun. als Rechtsnachfolger der Josef X\*\*\*\*\* jun. und Martin X\*\*\*\*\*. jun. GesbR Folge und hob die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 ersatzlos auf.

### **Keine Revision gegen das Erkenntnis BFG 21. 1. 2019, RV/7101192/2018**

Gegen das den Parteien jeweils am 23. 1. 2019 zugestellte Erkenntnis BFG 21. 1. 2019, RV/7101192/2018 wurde keine Revision erhoben, die Revisionsfrist ist abgelaufen.

### **Weitere Tagsatzung der mündlichen Verhandlung nicht geboten**

Die beantragte mündliche Verhandlung hat am 17. 1. 2019 stattgefunden.

In der Sach- und Rechtslage ist seither keine Änderung eingetreten.

Eine weitere Tagsatzung ist daher nicht geboten.

Der Senat entscheidet in nichtöffentlicher Sitzung.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Zunächst Erledigung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide**

Bei Rechtsmitteln, die sowohl gegen Wiederaufnahmebescheide als auch gegen Sachbescheide gerichtet sind, ist zunächst über das Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden (vgl. VwGH 10. 3. 2016, 2013/15/0280; VwGH 22. 11. 2012, 2012/15/0193; VwGH 2. 9. 2009, 2012/15/0193; VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0041; VwGH 22. 12. 2005, 2001/15/0004; VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0138; VwGH 22. 5. 1990, 87/14/0038; VwGH 9. 11. 1983, 82/13/0038).

Eine Verbindung der Entscheidung über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide mit jener über die Beschwerde gegen die Sachbescheide ist im Rechtsmittelverfahren - anders gemäß § 307 Abs. 1 BAO als bei der erstmaligen Erlassung eines Wiederaufnahmebescheids - nicht geboten (vgl. VwGH 10. 3. 2016, 2013/15/0280).

Das Bundesfinanzgericht erledigt daher zunächst die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide, da die Erledigung der Beschwerde gegen die Sachbescheide noch einige Zeit in Anspruch nimmt.

### **Rechtsgrundlagen**

§ 116 BAO lautet:

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

*(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.*

§ 303 BAO lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

*§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn*

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamem Umstände zu bestimmen.

### **Bindung an das Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15**

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass belangte Behörde und Verwaltungsgericht im gegenständlichen Verfahren an das Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 gebunden sind.

Die Umsetzung von Urteilen des Gerichtshofes der Europäischen Union hat nach dem derzeitigen Stand des Unionsrechts grundsätzlich nach den nationalen Verfahrensrechten der Mitgliedstaaten zu erfolgen (siehe etwa VfGH 22. 6. 2009, G 5/09, dazu unten).

Liegen nach nationalem Recht rechtskräftige Bescheide vor, kommt eine Änderung dieser Bescheide nur im Wege der vom nationalen Recht hierfür vorgesehenen Maßnahmen vor.

### **Anders lautende Sachbescheide**

Vorweg ist festzuhalten, dass unter der nunmehr von beiden Parteien geteilten Annahme, die beschwerdeführende "Einzelgesellschaft" sei Unternehmer, im Spruch anders lautende Bescheide zu ergehen hätten.

Die (bis zur Wiederaufnahme) rechtskräftigen Umsatzsteuerveranlagungen 2011 und 2012 gingen unter der Annahme der fehlenden Unternehmereigenschaft von Umsätzen und Vorsteuern von jeweils 0,00 € und somit von einer Gutschrift/Zahllast von 0,00 € aus, während richtigerweise bei Unternehmereigenschaft der beschwerdeführenden "Einzelgesellschaft" in den Jahren 2011 und 2012 offenkundig (siehe jeweils das Vorsoll in den ursprünglichen Umsatzsteuerbescheiden) eine Umsatzsteuerzahllast bestanden hat.

Hinsichtlich der Höhe der Umsatzsteuervorschreibungen, die im Wesentlichen davon abhängt, ob die land- und forstwirtschaftliche Umsatzsteuerpauschalierung des § 22 UStG 1994 anwendbar ist oder nicht, gehen die Auffassungen der Parteien weit auseinander. Dies ist aber im Wiederaufnahmeverfahren nicht von Bedeutung.

§ 303 Abs. 1 BAO verlangt, dass der zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogene Umstand (allein oder in Verbindung mit anderen Verfahrensergebnissen) geeignet ist, im Spruch anders lautende Bescheide nach sich zu ziehen. Dies ist hier der Fall.

Eine Umsatzsteuerzahllast von (offenbar) 272,81 € bzw. 706,89 € (bf GesBR ursprünglich) oder von 23.063,45 € bzw. 22.118,11 € (FA in den nunmehrigen Sachbescheiden, laut Vorlagebericht wird nunmehr eine höhere Zahllast infolge Verringerung der Vorsteuer beantragt) ist jedenfalls eine andere als von jeweils 0,00 € (FA in den ursprünglichen Sachbescheiden). Wie der Spruch der neuen Sachbescheide konkret zu lauten hat, ist nicht im Wiederaufnahmeverfahren, sondern - bei zu verfügbarer Wiederaufnahme - im Sachbescheidverfahren zu prüfen.

## **Sache des Beschwerdeverfahrens**

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (vgl. VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0030).

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 29. 1. 2015, 2012/15/0030, m.w.N.).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 18. 12. 2017, Ra 2017/15/0063).

Die Wiederaufnahmbescheide stützen sich ausschließlich auf § 303 Abs. 1 lit. c BAO und darauf, dass der EuGH mit dem Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 "über die Unternehmereigenschaft der eingangs bezeichneten GesbR anders entschieden als die Abgabenbehörde" habe, "er hat dieser GesbR die eigenständige Unternehmereigenschaft zuerkannt."

## **Geänderte rechtliche Beurteilung grundsätzlich kein Wiederaufnahmegrund**

Eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhalts bzw. eine geänderte Rechtsauffassung stellt beim Neuerungstatbestand grundsätzlich keinen Wiederaufnahmegrund i. S. d. § 303 BAO dar (vgl. etwa VwGH 27. 8. 1998, 93/13/0023).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient beim Neuerungstatbestand nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. etwa VwGH 27. 9. 2012, 2009/16/0067).

Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden, die nach einem rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren ergehen, stellen als solche keine Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO für das abgeschlossene Verfahren dar (vgl. etwa VwGH 31. 1. 2002, 96/15/0222; VwGH 24. 2. 2000, 96/15/0149; VwGH 25. 3. 1999, 96/15/0108; VwGH 20. 4. 1995, 92/13/0076; VwGH 12. 8. 1994, 91/14/0018; VwGH 26. 4. 1994, 91/14/0129). Auch eine unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits, führt nicht zur Wiederaufnahme des abgeschlossenen Verfahrens. (vgl. VwGH 22. 11. 2006, 2006/15/0173).

Dies gilt nicht nur für den Neuerungstatbestand, sondern auch - soweit keine echte Vorfrage (d. h. andere Beurteilung durch die sachlich zuständige Behörde, dazu unten) vorliegt - für den Vorfragentatbestand:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bildet ein Erkenntnis des VwGH, in dem über eine bestimmte Rechtsfrage abgesprochen wurde, keinen Wiederaufnahmegrund, weil es sich bei dem Erkenntnis weder um die Entscheidung einer "Vorfrage" (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO) noch um eine neu hervorgekommene Tatsache (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) handelt (vgl. VwGH 15. 10. 1952, 0214/52; VwGH 16. 2. 1971, 0638/69 u.v.a.).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VfGH 22. 6. 2009, G 5/09 unter anderem ausgeführt:

*1. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes bezogen sich zunächst auf den Umstand, dass durch § 226a TLAO eine Grundlage dafür geschaffen wurde, rechtskräftige Verfahren aus Anlass einer bestimmten Rechtsauslegung durch den EuGH wieder aufzunehmen, obwohl eine Wiederaufnahme allein wegen des Hervorkommens einer (neuen) Rechtsauslegung durch innerstaatliche Gerichte nach der TLAO nicht zulässig wäre. Der Verfassungsgerichtshof erachtete es im Prüfungsbeschluss für gleichheitswidrig, dass solcherart die Wiederaufnahme im gemeinschaftsrechtlichen Zusammenhang - anscheinend ohne sachliche Rechtfertigung - gänzlich anders geregelt wird als im rein innerstaatlichen Zusammenhang.*

1.1. Diesem Bedenken tritt die Tiroler Landesregierung im Wesentlichen mit dem Argument entgegen, dass schon nach bisherigem Recht, nämlich nach dem "Vorfragentatbestand" des § 226 Abs 1 lit c TLAO, Entscheidungen von Höchstgerichten als Grund für die Wiederaufnahme jener rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren herangezogen werden konnten, in denen die Rechtsfrage abweichend gelöst worden war. Auf Grund dieser Prämisse gelangt sie zum Ergebnis, dass § 226a TLAO diesbezüglich lediglich eine Klarstellung vorgenommen habe.

1.2. Jedenfalls hinsichtlich innerstaatlicher Entscheidungen vertritt die Landesregierung damit eine Auslegung des Vorfragenstatbestandes (§ 303 Abs 1 lit c BAO, § 226 Abs 1 lit c TLAO), die nicht dem im österreichischen Recht bisher üblichen Verständnis dieses Wiederaufnahmegrundes entspricht. Sie vermochte keine Nachweise dafür anzuführen, dass der Vorfragentatbestand so auszulegen wäre, dass das Hervorkommen einer Entscheidung eines (innerstaatlichen) Höchstgerichtes eine Berechtigung zur Wiederaufnahme all jener (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren vermittelt, in denen die gleiche Rechtsfrage abweichend beantwortet worden war. ...

1.3. Damit aber ist die im Prüfungsbeschluss aufgeworfene Frage zu klären, ob es im Lichte des Gleichheitssatzes sachlich gerechtfertigt ist, Entscheidungen des EuGH bei der Wiederaufnahme vollkommen anders zu behandeln als Entscheidungen innerstaatlicher Höchstgerichte. Eine solche Rechtfertigung könnte sich - so nahm der Gerichtshof im Prüfungsbeschluss an - allenfalls aus den Besonderheiten des Gemeinschaftsrechts und der speziellen Qualität von EuGH-Urteilen ergeben.

1.4. Tatsächlich beruft sich die Landesregierung zur Rechtfertigung auch auf die Rechtsnatur von EuGH-Urteilen: Sie führt ins Treffen, dass Urteile des EuGH nach Gemeinschaftsrecht eine Wirkung zukomme, die die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts sicherstellt. Damit ist die Landesregierung nur insofern im Recht, als nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dessen Urteile verpflichtend in allen offenen Verfahren zu beachten sind. Aus der Rechtsprechung des EuGH folgt aber gleichzeitig, dass die Wirkung seiner Entscheidungen nicht auch generell die Pflicht zur Beseitigung entgegenstehender innerstaatlicher Entscheidungen beinhaltet. Insoweit ist nach der Judikatur des EuGH vielmehr den Mitgliedstaaten Autonomie bei der Ausgestaltung ihres Verfahrensrechts eingeräumt (EuGH 1.6.1999, Rs. C-126/97 Eco Swiss China Time, Rz 46 f.; EuGH 16.3.2006, Rs. C-234/04 Kapferer, Rz 20). Das Gemeinschaftsrecht "verlangt nicht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen" (EuGH 13.1.2004, Rs. C-453/00 Kühne & Heitz, Rz 24; auf die Sonderkonstellationen der gemeinschaftsrechtlichen Wiederaufnahmepflicht für den von der Verletzung der Vorlagepflicht betroffenen Rechtsstreit ist hier nicht einzugehen, weil die in Prüfung gezogene Regelung über diese Sonderkonstellation weit hinausgeht).

Entgegen der Auffassung der Landesregierung bildet daher die Rechtsnatur von Entscheidungen (Judikaturänderungen) des EuGH keine Rechtfertigung dafür, die Rechtskraft in einem größeren Ausmaß als bei Entscheidungen anderer Gerichte zu

*durchbrechen; auch das rechtsschöpferische Element der Entscheidungen bildet keine Grundlage für eine derartige Differenzierung.*

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert - zuletzt unter Hinweis auf dieses Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs - in ständiger Rechtsprechung, dass das Hervorkommen einer Entscheidung des Gerichtshofes der Europäischen Union keine Berechtigung zur Wiederaufnahme von (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren nach dem Neuerungstatbestand oder nach dem Vorfragentatbestand vermitte (vgl. VwGH 27. 9. 2012, 2009/16/0005; VwGH 27. 9. 2012, 2009/16/0067; VwGH 22. 12. 2011, 2008/16/0012; VwGH 24. 11. 2011, 2008/16/0053; VwGH 21. 9. 2009, 2008/16/0148; VwGH 26. 6. 2003, 2002/16/0286).

## **Vorfrage**

Die angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 stützen sich auf § 303 Abs. 1 lit. c BAO und vertreten die Ansicht, der Gerichtshof der Europäischen Union habe mit Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, über die Frage, ob von Mitgliedern der Familie X\*\*\*\*\* ("Weingut X\*\*\*\*\*") vier Weinbaubetriebe als eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) in Form von drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (GesBR) und einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) oder zwei Weinbaubetriebe als zwei eigenständige Unternehmen einerseits in Form einer GesBR und andererseits in Form der GmbH betrieben wurden (so das Vorabentscheidungsersuchen BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015) anders als die Abgabenbehörde entschieden und es läge diesbezüglich eine Vorfrage i. S. v. § 116 Abs. 1 BAO vor, die zur Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit c BAO berechtige.

Wie ausgeführt, sehen die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts in ihren Entscheidungen wie auch in den Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union im Allgemeinen keine Vorfragenentscheidungen i. S. d. § 303 Abs. 1 lit. c BAO.

Dies schließt aber nicht aus, dass im Einzelfall eine derartige Entscheidung durchaus eine Vorfragenentscheidung sein kann, nämlich dann, wenn ein Höchstgericht in einem anderen, von einer anderen Behörde geführten Vorfahren unter Beteiligung derselben Partei(en) eine Entscheidung als Hauptfrage getroffen hat, die im wiederaufzunehmenden Verfahren als Vorfrage und nicht als Hauptfrage zu beurteilen ist.

Vorfragen sind gemäß § 116 Abs. 1 BAO (ebenso wie nach § 38 AVG) nach dem Gesetzeswortlaut Fragen, "die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden" wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof legt in ständiger Rechtsprechung § 38 AVG so aus, dass unter einer Vorfrage im Sinne des § 38 AVG eine für die Entscheidung der Verwaltungsbehörde präjudizielle Rechtsfrage zu verstehen ist, über die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten oder auch von derselben Behörde, jedoch

in einem anderen Verfahren, zu entscheiden ist (vgl. VwGH 19. 12. 2012, 2012/06/0141; VwGH 15. 9. 2011, 2005/04/0060, 0085).

Eine präjudizielle Hauptfrage nach § 38 AVG und damit eine Vorfragenentscheidung im verfahrensrechtlich relevanten Sinn liege vor, wenn die Entscheidung erstens eine Rechtsfrage betrifft, deren Beantwortung für die Hauptfragenentscheidung unabdingbar, das heißt eine notwendige Grundlage ist, und zweitens diese in einer die Verwaltungsbehörde bindenden Weise regelt (vgl. VwGH 28. 11. 2013, 2013/03/0070, m. w. N.).

Bei der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 38 AVG ist aber zu beachten, dass § 38 AVG - anders als § 116 BAO - das Vorliegen einer Vorfrage mit der Möglichkeit, das Verfahren bis zur Vorfragenentscheidung auszusetzen, verknüpft, während die Bundesabgabenordnung eine Aussetzung der Entscheidung nur im Beschwerdeverfahren kennt (§ 271 BAO) und § 271 BAO die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Entscheidung weiter fasst als § 38 AVG. Insbesondere muss für eine Aussetzung gemäß § 271 BAO keine Vorfrage i. S. d. § 116 BAO vorliegen, es genügt ein "Verfahren, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung" ist, sodass eine Aussetzung etwa zu Höchstgerichtsverfahren zur selben oder einer ähnlichen Rechtsfrage zulässig ist.

Eine Vorfrage iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO ist ein vorweg zu klärendes Element des zur Entscheidung stehenden Rechtsfalles, das als Hauptfrage - d. h. durch einen Abspruch rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur - von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wäre, aber kraft der Anordnung des § 116 Abs 1 BAO von der Abgabenbehörde nach eigener Anschauung beurteilt werden darf (vgl. VwGH 8. 2. 2007, 2004/15/0153; VwGH 28. 9. 1998, 96/16/0158; VwGH 26. 1. 1999, 94/14/0001; VwGH 11. 7. 1995, 95/13/0153).

## **Parteienidentität**

Eine Vorfragenentscheidung i. S. v. § 116 BAO setzt grundsätzlich voraus, dass die Parteien des Vorfragenverfahrens jenen des Hauptfragenverfahrens entsprechen, also Parteienidentität vorliegt. Entscheidend ist dabei, ob die Parteien des Hauptverfahrens ihre Argumente im Vorfragenverfahren darlegen konnten, was i. d. R. Parteistellung im Vorfragenverfahren voraussetzt (vgl. VwGH 28. 2. 2018, Ro 2017/15/0041; VwGH 28. 2. 2012, 2010/15/0169).

Eine unternehmerisch tätige GesBR ist als solche Steuerrechtssubjekt und daher auch Partei i. S. d. § 78 BAO. Die verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmbescheide richten sich daher wie die ursprünglichen und die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide an die konkret genannte GesBR (bzw. an deren Rechtsnachfolger). Diese GesBR ist Bescheidadressat (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 2003/15/0024).

Dass die belangte Behörde die gegenständlichen Bescheide an jede der drei "Einzelgesellschaften" unter deren Steuernummer adressierte, ist ein Hinweis auf unterschiedliche Abgabenverfahren, für die Parteistellung aber nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 4. 6. 2009, 2006/13/0076; VwGH 8. 2. 2007, 2006/15/0363).

Richtig ist, dass die "Einzelgesellschaften" vom Finanzamt in den die vermeintliche "Gesamtgesellschaft" betreffenden Bescheiden nicht ausdrücklich als Parteien genannt wurden, deren Parteistellung im Beschwerdeverfahren aber implizit vorlag, sodass diese im späteren Erkenntnis des BFG auch als Parteien genannt wurden:

In dem Verfahren, das zum Erkenntnis BFG 27. 3. 2017, RV/7103204/2012 geführt hat und dem das Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 voranging, ging es in erster Linie darum, ob eine (nur) nach Ansicht des Finanzamts existente "Gesamtgesellschaft" in Form einer aus den Gesellschaftern von drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht ("Einzelgesellschaften") gebildeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) oder die drei "Einzelgesellschaften" jeweils ein mehrwertsteuerpflichtiger Unternehmer waren.

Wie dem Vorabentscheidungsersuchen BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015 sowie dem Erkenntnis BFG 27. 3. 2017, RV/7103204/2012 zu entnehmen ist, waren Parteien im nationalen (Beschwerde)Verfahren Dipl.-Ing. Christine X\*\*\*\*\*, Gisela X\*\*\*\* sen., Gisela X\*\*\*\* jun., Josef X\*\*\*\* jun. und Martin X\*\*\*\* "als Mitunternehmer einer oder mehrerer Gesellschaften nach bürgerlichem Recht bzw. als Mitglieder einer oder mehrerer unternehmerisch tätiger Personenvereinigungen teilweise im eigenen Namen, teilweise im Namen der Mitunternehmerschaften bzw. Personenvereinigungen".

Der EuGH führte das Verfahren unter "Christine X\*\*\*\*" u. a. gegen Finanzamt "Waldviertel" und erläuterte in RN 2 seines Urteils, dass dieses "ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Angehörigen der Familie X\*\*\*\*, sämtlich Gesellschafter dreier Gesellschaften bürgerlichen Rechts, die jeweils Wein anbauen, und dem Finanzamt Waldviertel (Österreich) (im Folgenden: Finanzamt) wegen der Bestimmung der Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger und der Weigerung, auf diese Gesellschaften die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anzuwenden."

Das an die Stelle der dort angefochtenen Bescheide getretene Erkenntnis BFG 27. 3. 2017, RV/7103204/2012 nennt- wie ausgeführt - als Bescheidadressaten auch als Vertreter der einzelnen Personenvereinigungen.

Der Auffassung der Beschwerde, es fehle im gegenständlichen Fall an der Parteidentität, wird vom Bundesfinanzgericht angesichts der Besonderheiten des gegenständlichen Falles nicht gefolgt:

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, und um eine solche handelt es sich bei einer GesBR, von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern zu erfüllen.

Bei einer GesBR sind grundsätzlich alle Gesellschafter einzeln vertretungsbefugt (vgl. §§ 1189, 1190, 1196 ABGB; *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 81 Rz 1).

Die Gesellschafter der "Einzelgesellschaften", die "Einzelgesellschaften" selbst sowie die Gesellschafter der "Einzelgesellschaft" als (mögliche) Gesellschafter der vom Finanzamt angenommenen "Gesamtgesellschaft" wurden und werden von derselben Steuerberatungsgesellschaft vertreten.

Die Gesellschafter waren sowohl im Beschwerdeverfahren zu BFG 27. 3. 2017, RV/7103204/2012 als auch im Vorabentscheidungsverfahren zu BFG 29. 6. 2015, RE/7100001/2015 als tatsächliche oder vermeintliche Gesellschafter sowie als Vertreter der drei "Einzelgesellschaften" und schließlich als Vertreter der vermeintlichen "Gesamtgesellschaft" Partei.

Auch die im gegenständlichen Verfahren beschwerdeführende "Einzelgesellschaft" konnte durch ihre Gesellschafter am Verfahren betreffend die vermeintliche "Gesamtgesellschaft" mitwirken. Diese haben erfolgreich die Existenz der vom Finanzamt angenommenen "Gesamtgesellschaft" bestritten.

Ziel des Verfahrens betreffend die vermeintliche "Gesamtgesellschaft" war es aus Sicht der im gegenständlichen Verfahren beschwerdeführenden "Einzelgesellschaft" unter anderem, die Unternehmereigenschaft der drei "Einzelgesellschaften", also auch der hier beschwerdeführenden "Einzelgesellschaft" festzustellen. Dies ist auch gelungen.

Die Gesellschafter der hier beschwerdeführenden "Einzelgesellschaft" hatten im Verfahren, das zum Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 geführt hat, vollumfängliche Partierechte, und zwar auch als Vertreter der hier beschwerdeführenden "Einzelgesellschaft".

Sie konnten alle ihre Argumente sowie in dem Verfahren, das zum Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 geführt hat, vorbringen, und zwar sowohl vor dem nationalen Gericht als auch vor dem EuGH.

Auch die jeweiligen "Einzelgesellschaften" hatten somit in dem Verfahren, das zum Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 geführt hat, rechtliches Gehör.

In dieser Konstellation vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu finden, der Annahme einer Vorfragenentscheidung stünde der Umstand entgegen, dass die hier beschwerdeführende "Einzelgesellschaft" nicht am Vorfragenverfahren beteiligt war. Eine derartige Beteiligung war sehr wohl gegeben.

## **Vorfrage oder Hauptfrage**

Eine Vorfrage i. S. d. § 303 Abs. 1 lit. c BAO liegt nur vor, wenn der Spruch der erkennenden Behörde in der Hauptfrage erst nach Klärung einer in den Wirkungsbereich

einer anderen Behörde (einem Gericht) oder derselben Behörde in einem anderen Verfahren fallenden Frage gefällt werden kann (vgl. VwGH 3. 10. 1988, 87/15/0075).

Von einer einen Wiederaufnahmegrund bildenden Entscheidung über eine Vorfrage kann immer nur dann die Rede sein, wenn eine Bindung der Behörde des einen Verfahrens an eine in einem anderen Verfahren zu lösende Hauptfrage zu bejahen ist (vgl. VwGH 26. 3. 1971, 1607/70).

Hierbei handelt es sich um eine Frage, zu deren Entscheidung die Verwaltungsbehörde grundsätzlich nicht zuständig ist, die aber eine notwendige Grundlage für die Bescheiderlassung bildet (vgl. VwGH 25. 1. 1972, 1567/71).

Als Vorfrage kommt somit nur eine Frage in Betracht, zu deren verbindlicher Beantwortung die entscheidende (Abgaben)Behörde im konkreten Verfahren sachlich nicht zuständig ist (VfGH 22. 6. 2009, G 5/09 u.a., m. w. N.).

Bei einer Vorfrage handelt es sich um eine Frage, für die die in einer Verwaltungsangelegenheit zur Entscheidung berufene Behörde sachlich nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet, und daher von ihr bei ihrer Schlussfassung berücksichtigt werden muss. Eine Vorfrage ist somit ein Vorweg, nämlich im Zuge der Tatbestandsermittlung zu klarendes rechtliches Element des konkreten zur Entscheidung stehenden Rechtsfalles und setzt voraus, dass der Spruch der erkennenden Behörde in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde fallenden Frage gestellt werden kann. Bei der Vorfrage muss es sich demnach um eine Frage handeln, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur durch eine andere Behörde (Gericht) ist (vgl. VwGH 17. 5. 1990, 89/16/0037; VwGH 15. 11. 1965, 1193/65).

Beispielsweise ist das Bestehen oder Nichtbestehen einer Dienstbarkeit an einer verbücherten Liegenschaft eine Rechtsfrage, deren Klärung zufolge des geltenden Intabulationsprinzips an sich in den Wirkungsbereich des zuständigen (Grundbuchs)Gerichtes fällt. Für die Abgabenbehörde liegt diesbezüglich eine Vorfrage i. S. d. § 303 Abs. 1 lit. c BAO i. V. m. § 116 BAO vor (vgl. VwGH 25. 5. 1992, 91/15/0143). Gleiches gilt etwa für eine Gerichtsentscheidung darüber, welcher Teil der Wiederherstellungskosten für die Räume bei der Festsetzung des jährlichen Hauptmietzinses zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 16. 1. 2916, 2353/58). Die Frage, ob ein Abgabenanspruch besteht, ist, sofern kein Abgabenbescheid vorliegt, als Vorfrage im Haftungsverfahren zu beurteilen (vgl. VwGH 23. 4. 2008, 2004/13/0142 u. v. a.).

Hingegen stellt das freisprechende Urteil eines Landesgerichtes für Strafsachen keine Entscheidung über eine für das Abgabenverfahren maßgebliche Vorfrage dar, ob den als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträgen Scheingeschäfte zugrunde liegen, weil dieser Tatbestand sowohl im Abgabenverfahren als auch im Strafverfahren als Hauptfrage zu entscheiden ist (vgl. VwGH 16. 2. 1994, 90/13/0011).

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer insbesondere die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt.

Im Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren hat die Abgabenbehörde zu beurteilen, ob jemand Unternehmer i. S. d. UStG 1994 ist.

Hierbei handelt es sich für das Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren um eine Hauptfrage. Nur die Abgabenbehörde des (hier streitgegenständlichen) Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren ist zur Feststellung, ob jemand umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, sachlich zuständig.

Die belangte Behörde hat bei der Umsatzsteuerfestsetzung der "Einzelgesellschaft" für die hier verfahrensgegenständlichen Jahre 2011 und 2012 - abweichend von ihrer Beurteilung für die Veranlagungen bis zum Jahr 2004 - die Ansicht vertreten, die "Einzelgesellschaft" sei kein Unternehmer. Zur Beurteilung dieser Frage war allein das Finanzamt des Umsatzsteuerfestsetzungsverfahrens der "Einzelgesellschaft" und zwar in diesem Verfahren sachlich zuständig.

Kam das Finanzamt zu dem Schluss, die "Einzelgesellschaften" seien keine Unternehmer gewesen, sondern nur die (nicht existente) "Gesamtgesellschaft", ist die im Verfahren betreffend die (nicht existente) "Gesamtgesellschaft" zu erfolgende Prüfung des Vorliegens der Unternehmereigenschaft der "Gesamtgesellschaft" in diesem Verfahren ebenfalls eine Hauptfrage.

Der Ausgang des Verfahrens in Bezug auf die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der (nicht existenten) "Gesamtgesellschaft" ist aber keine Vorfrage i. S. d. § 116 Abs. 1 BAO in Bezug auf die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der "Einzelgesellschaften".

Es liegt daher mit dem Urteil EuGH 12. 10. 2016, C-340/15 in Bezug auf das gegenständliche Besteuerungsverfahren keine Vorfragenentscheidung i. S. d. § 303 Abs. 1 lit. c BAO i. V. m. § 116 BAO vor.

## **Doppelbesteuerung bzw. Doppelnichtbesteuerung**

Da die gleichzeitige Vorschreibung (oder Nichtvorschreibung) von Umsatzsteuer sowohl an die "Einzelgesellschaften" als auch an die (vermeintliche) "Gesamtgesellschaft" jedenfalls rechtswidrig gewesen wäre, ist zu prüfen, ob in einem derartigen Fall eine andere Interpretation des Vorfragentatbestandes geboten ist, um eine Doppelbesteuerung oder eine Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden.

Da es sich (aus Sicht des Finanzamts) um eine Ungewissheit der Lösung einer Rechtsfrage gehandelt hat, wäre eine gemäß § 200 BAO vorläufige Bescheiderlassung in Bezug auf die "Einzelgesellschaften" unzulässig gewesen (vgl. VwGH 27. 2. 2014, 2010/15/0073; VwGH 28. 10. 1993, 93/14/0123), auch wenn die Verwaltungspraxis in derartigen Fällen häufig gemäß § 200 BAO vorgeht.

Lagen keine Umsatzsteuererklärungen vor, hätte das Finanzamt mit einer Veranlagung der "Einzelgesellschaften" zuwarten können, bis die Unternehmereigenschaft der "Gesamtgesellschaft" in dem diese betreffenden Verfahren endgültig geklärt ist.

Lagen Umsatzsteuererklärungen vor, war das Finanzamt verpflichtet, über diese Anbringen gemäß § 85a BAO ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Wäre das Finanzamt der Auffassung gewesen, ein Aufschub betreffend die "Einzelgesellschaften" sei bis zur Erledigung des Verfahrens betreffend die "Gesamtgesellschaft" nötig, bestünde - falls die "Einzelgesellschaften" nicht ohnehin mit einem Zuwarten einverstanden gewesen wären - in einem allfälligen Säumnisbeschwerdeverfahren gemäß § 284 BAO dann die Möglichkeit einer Aussetzung der Entscheidung gemäß § 286 BAO (die im Bereich der Bundesabgabenordnung nicht an eine Vorfrage i. e. S. gebunden ist), sodass inhaltlich gegenteilige Entscheidungen betreffend die Unternehmereigenschaft vermieden werden hätten können.

Der Verfassungsgerichtshof hat für den Fall, dass eine geänderte rechtliche Beurteilung eines Sachverhalts durch die Abgabenbehörde in einem späteren Veranlagungszeitraum, die bei einem Abgabepflichtigen zu einer Doppelbesteuerung dieses Sachverhalts in dem späteren Veranlagungszeitraum und in einem früheren, bereits rechtskräftig veranlagten Veranlagungszeitraum führt, in verfassungskonformer Auslegung des § 303 Abs. 1 BAO einen Wiederaufnahmegrund sui generis erblickt (vgl. VfGH 6. 12. 1990, B 783/89) und dazu unter anderem ausgeführt:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist (Mannlicher-Quell, Das Verwaltungsverfahren8, Anm. 1 zu § 69 AVG; zu § 303 BAO vgl. Stoll, aaO 721 und aus der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes etwa VwGH v. 29.10.1985, ZI. 85/14/0071 oder VwGH v. 21.12.1989, ZI. 86/14/0180). Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrundeliegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VfGH v. 5.3.1988, B70/87), und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO (vgl. Gassner, Rechtsschutz oder Rechtsverweigerung, ÖStZ 1985, 1 ff. (mwH) und die jüngere, oben zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (Stoll, aaO 712). Es widerspräche diesen Grundsätzen der Wiederaufnahme und stellte einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, daß zwar die Tatsache, daß nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für*

*einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall muß daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein gleichheitswidriges Ergebnis vermieden werden. Eine solche Auslegung findet auch im möglichen Wortsinn der Bestimmung des § 303 Abs 1 BAO, der die Grenzen der zulässigen Interpretation darstellt, Deckung. Die vorliegende Fallkonstellation ist daher gleich zu beurteilen wie das Neuhervorkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über eine Vorfrage. Es hätte daher im vorliegenden Fall eine verfassungskonforme und gleichheitsgemäße Anwendung des § 303 Abs 1 BAO dazu führen müssen, dem Antrag der Partei auf Wiederaufnahme des Verfahrens stattzugeben.*

Eine derartige Wiederaufnahme in verfassungskonformer Auslegung des § 303 BAO kommt nach h. M. (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz. 41 m. w. N.) sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Abgabepflichtigen in Betracht.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Wiederaufnahme in verfassungskonformer und gleichheitsgemäßer Anwendung des § 303 Abs 1 BAO nicht auf eine ausdehnende Interpretation von § 303 Abs. 1 lit. c BAO gestützt, sondern ist in einer Gesamtschau der Bestimmungen des § 303 Abs. 1 BAO zur Auslegung gelangt, die im dortigen Verfahren vorgelegene Fallkonstellation sei gleich zu beurteilen wie der Neuerungs- oder der Vorfragentatbestand. Es liegt diesbezüglich ein eigener, vom Neuerungs- oder vom Vorfragentatbestand zu unterscheidender Tatbestand vor.

Das Bundesfinanzgericht kann es dahingestellt lassen, ob eine verfassungskonforme Auslegung von § 303 Abs. 1 BAO i. S. v. VfGH 6. 12. 1990, B 783/89 im gegenständlichen Fall - in dem es allerdings nicht um die Veranlagung desselben Abgabepflichtigen für unterschiedliche Veranlagungszeiträume, sondern um die Veranlagung unterschiedlicher (tatsächlicher oder angenommener) Abgabepflichtiger jeweils in denselben Veranlagungszeiträumen geht - die Verfügung einer Wiederaufnahme *sui generis* ("in verfassungskonformer Auslegung des § 303 BAO") zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder einer Doppelnichtbesteuerung ermöglichen würde, da sich die belangte Behörde hierauf nicht gestützt hat und ein Auswechseln des Wiederaufnahmegrunds (statt Vorfragenentscheidung verfassungskonforme Auslegung) - wie oben ausgeführt - im Rechtsmittelverfahren unzulässig wäre.

## **Stattgabe der Beschwerde in Bezug auf die Wiederaufnahme der Verfahren**

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0030; VwGH 29. 1. 2015, 2012/15/0030).

Der Beschwerde ist daher in Bezug auf die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 279 BAO Folge zugeben, diese sind ersatzlos aufzuheben.

## **Revisionszulassung**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die (ordentliche) Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist diese Rechtsprechung auch auf den gegenständlichen Fall anzuwenden.

Ausdrückliche Judikatur zur Frage, ob in einem Fall wie diesem - Annahme der Zurechnung der Umsätze der hier beschwerdeführenden Gesellschaft an einen anderen (vermeintlichen) Unternehmer durch das Finanzamt, Entscheidung im Besteuerungsverfahren des (vermeintlichen) anderen Unternehmers, dass die Umsätze der hier beschwerdeführenden Gesellschaft zuzurechnen sind, durch das BFG zufolge Urteils des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren - eine Vorfrage i. S. d. § 303 Abs. 1 lit. c BAO i. V. m. § 116 Abs. 1 BAO vorliegt, ist jedoch nicht ersichtlich.

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

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

Wien, am 3. Juni 2019