

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung u SteuerberatungsgmbH, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, über die Beschwerden vom 22.08.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 13.07.2011 betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens und Umsatzsteuer für das Jahr 2007

1. zu Recht erkannt :

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 2007 wird stattgegeben.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird ersatzlos aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 8.4.2009 die **Umsatzsteuer für das Jahr 2007** mit 276,64 € fest. Die steuerpflichtigen Umsätze der T.GmbH. waren erklärungsgemäß in Höhe von 64.789,74 € ausgewiesen.

Im Bericht vom 12.7.2011 über das Ergebnis einer **Außenprüfung** betreffend u.a. Umsatzsteuer 2007 ging das Finanzamt von weiteren steuerpflichtigen Umsätzen in Höhe von 461.800 € aus. Dazu wurde auf Punkt 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 11.7.2011 verwiesen. Zu diesem Punkt stellte das Finanzamt fest, dass die T.GmbH. die im Rahmen eines Werkvertrages an die S.GmbH. gelegten Rechnungen über 461.800 € ohne Umsatzsteuer fakturiert habe. Da es sich um keine Bauleistungen handle, seien die Umsätze der 20%igen Umsatzsteuer zu unterziehen.

Mit Bescheid vom 13.7.2011 wurde aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 wieder aufgenommen. Gleichzeitig

erging ein neuer Umsatzsteuerbescheid, in dem steuerpflichtige Umsätze in Höhe von insgesamt 526.589,74 € angesetzt wurden.

Die T.GmbH. (Beschwerdeführerin, Bf) brachte gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens und den Umsatzsteuerbescheid 2007 **Berufungen** ein.

Hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides wandte die Bf ein, dass die Ermessensbegründung nicht ausreichend sei, da die maßgebenden Überlegungen nicht enthalten seien. Es sei im Bescheid nur formelhaft auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit verwiesen worden. Es sei seitens der Bf mit E-Mail vom 12.4.2011 und in der Stellungnahme vom 10.3.2011 das Bestehen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Bf und der S.GmbH. nachgewiesen worden. Warum der Innenumsatz umsatzsteuerpflichtig sein sollte, sei aus der Ermessensbegründung nicht nachvollziehbar.

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides verwies die Bf begründend ebenfalls auf das E-Mail vom 20.4.2011 (*richtig: 12.4.2011*) und die Stellungnahme vom 10.3.2011. Aus diesen Unterlagen gehe klar hervor, dass es sich um eine umsatzsteuerliche Organschaft handle und die Umsätze von 461.800 € jedenfalls Innenumsätze seien, die nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien. Eine umsatzsteuerliche Organschaft sei jedenfalls von Amts wegen festzustellen.

Im **E-Mail vom 12.4.2011** führte der steuerliche Vertreter unter „ad 5 Innenumsätze“ aus, dass beide Unternehmen (die Bf und die S.GmbH.) in der gleichen Branche tätig gewesen seien. Durch die örtliche Zusammenlegung der beiden Gesellschaften nach Wien ** sei das Planungsteam massiv verstärkt worden, um größere Aufträge entgegennehmen zu können.

Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft seien durch die Firmenbuchauszüge dokumentiert. Die finanzielle Eingliederung ergebe sich aus der 100%igen Beteiligung. Die organisatorische Einbindung liege durch die gleiche Geschäftsführung vor, Ing. Y. sei auch gewerberechtlicher Geschäftsführer bei der S.GmbH. und der T.GmbH. gewesen. Die wirtschaftliche Einbindung ergebe sich aus der Tätigkeit in der gleichen Branche, sodass sämtliche planerischen Ausführungen der T.GmbH. durch die S.GmbH. erfolgen konnten. Sogar der Sitz der beiden Gesellschaften sei zusammengelegt worden. Die Eingliederung der Planungsabteilung von der S.GmbH. in die T.GmbH. sei aus den übermittelten Mitarbeiterlisten für 2005, 2006 und 2007 der T.GmbH. zu ersehen.

Die Umsätze zwischen den beiden Gesellschaften seien daher nicht steuerbare Innenumsätze.

In der **Stellungnahme vom 10.3.2011** führte X. aus, dass im Jahr 2006 zwecks Internationalisierung und Verbesserung der Marktchancen bei größeren Aufträgen durch Erhöhung des Planungsvermögens die Anteile der Bf durch die S.GmbH. übernommen worden seien und die Geschäftsanteile an der S.GmbH. mit 51% an ihn und mit 49% an Ing. Y. aufgeteilt worden seien. Gleichzeitig sei der Standort der Bf an den Sitz der

S.GmbH. verlegt worden. Dieses Konzept sei nicht erfolgreich gewesen. Daher seien diese Maßnahmen im Oktober 2007 wieder rückgängig gemacht worden.

Im **Vorlagebericht** an die zweite Instanz beantragte das Finanzamt die Abweisung des Rechtsmittels, da die Organschaft nicht von Amts wegen wahr zu nehmen sei und dem Finanzamt keine Hinweise auf das Bestehen einer Organschaft vorgelegen seien.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Wiederaufnahme

Mit Bescheid vom 13.7.2011 nahm das Finanzamt eine amtswegige Wiederaufnahme bezüglich Umsatzsteuer für das Jahr 2007 vor. Zur Begründung verwies die Abgabenbehörde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 12.7.2011 sowie auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 11.7.2011. Der Betriebsprüfungsbericht verweist wiederum auf die Niederschrift, wo unter Punkt 2. ausgeführt wird:

„Die im Rahmen eines Werksvertrages an die S.GmbH. gelegten Rechnungen in Höhe von € 461.800,00 wurden bisher ohne Umsatzsteuer fakturiert. Da es sich nach hierortiger Ansicht um keine Bauleistungen handelt, sind die Umsätze der 20%igen Umsatzsteuer zu unterziehen.“

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO in der neuen Fassung, BGBl I 14/2013, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht gemäß § 305 BAO idnF der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre.

Gemäß § 279 BAO idnF hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280) ist bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen die Sache, über welche das Verwaltungsgericht gemäß § 279 BAO idnF zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz

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.

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. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. z. B. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (siehe hiezu VwGH 30.11.1999, 94/14/0124, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148).

Aufgabe der Abgabenbehörden ist es, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (siehe VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104).

Die belangte Behörde hat die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt. Die in der Niederschrift unter Pkt. 2 getroffenen Prüfungsfeststellungen bilden jenen Tatsachenkomplex, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen ist. Wiederaufnahmegrund ist danach der Umstand, dass die Bf an die S.GmbH. Rechnungen über 461.800 € ohne Umsatzsteuer fakturiert hat und den Rechnungen keine Bauleistungen zugrunde liegen.

Es ist daher vorerst zu beurteilen, ob dieser Umstand bei entsprechender Berücksichtigung zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte.

Den strittigen Leistungen der Bf ist folgender Sachverhalt zugrunde zu legen:

Die Bf erbrachte zufolge eines Rahmenwerkvertrages vom 25.7.2006 für ein monatliches Pauschalhonorar an die S.GmbH. Tätigkeiten eines technischen Büros – Haustechnik. Sie hat unter Bezugnahme auf den Rahmenwerkvertrag von Jänner bis Oktober 2007 an die S.GmbH. Rechnungen über insgesamt 461.800 € (ohne Umsatzsteuer) gelegt.

Laut Einsichtnahme in das Firmenbuch und in den Abtretungsvertrag hatte die Bf ab 2.6.2006 ihren Sitz in Adr.1, und ab 5.11.2007 in Adr.2. Der (alleinige) Geschäftsführer ist Ing. Y.. Die Gesellschaftsanteile wurden von 2.6.2006 bis 5.11.2007 von der S.GmbH. zu 100% gehalten. Die S.GmbH. hat ihren Sitz in Adr.1, Gesellschaftergeschäftsführer sind X. und (bis 5.11.2007) Ing. Y.. Beide Gesellschaften sind nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der gleichen Branche tätig.

Die Bf wurde schließlich mit Umwandlungsvertrag vom 2.12.2015 auf den Gesellschafter Ing. Y. übertragen und wird als protokolliertes Einzelunternehmen fortgeführt. Die Gesellschaft ist damit aufgelöst und gelöscht (siehe Beschluss des Firmenbuchgerichts).

Rechtslage:

Bei Vorliegen von Bauleistungen schuldet der Empfänger der Leistungen unter näheren in § 19 Abs. 1a UStG 1994 genannten Voraussetzung die Steuer. Liegen hingegen keine Bauleistungen vor, ist der Unternehmer für die von ihm erbrachten Leistungen Steuerschuldner.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist. Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln.

Bezogen auf den vorliegenden Fall ergab sich aus der bis 5.11.2007 bestehenden 100%-Beteiligung der S.GmbH. die finanzielle Eingliederung. Die Kooperation der beiden, in der gleichen Branche tätigen Gesellschaften lässt auf die wirtschaftliche Eingliederung der Bf schließen. In Hinblick auf die Personenidentität in den Leitungsfunktionen bei der Bf und der Muttergesellschaft – Ing. Y. war bis 5.11.2007 als Geschäftsführer der S.GmbH. zur selbständigen Vertretung berufen – ist schließlich auch eine organisatorische Eingliederung zu bejahen.

Es liegt daher im Jahr 2007 eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Bf und der S.GmbH. vor, zumal die Abgabenbehörde keine entgegenstehenden Feststellungen getroffen hat. Die Organschaft endete allerdings wegen des Wegfalls von Voraussetzungen am 5.11.2007.

Die rechtlichen Folgen einer Organschaft sind darin zu sehen, dass Organgesellschaft und Organträger eine Unternehmenseinheit bilden. Umsätze zwischen den beiden Gesellschaften sind als Innenumsätze nicht steuerbar. Unternehmensintern ausgestellte Rechnungen dürfen keine Umsatzsteuer ausweisen. Die Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 findet jedoch keine Anwendung, da innerbetriebliche Abrechnungen mangels Rechnungsempfänger im umsatzsteuerrechtlichen Sinn keine Rechnungen sind

(VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043). Der Organträger ist Schuldner der Umsatzsteuer, ihm werden sowohl die eigenen Umsätze als auch die Umsätze des Organs an Leistungsempfänger außerhalb der Organschaft zugerechnet (*Windsteig in Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz 2015, § 2 Rz 247, 248).

Die Folgen der Organschaft treten nicht wahlweise, sondern von Gesetzes wegen ein, wenn und solange die Voraussetzungen vorliegen (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, § 2 Tz 196). Die Organschaft ist von Amts wegen wahr zu nehmen (*Windsteig in Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz 2015, § 2 Rz 251).

Das bedeutet im gegenständlichen Fall, dass in Hinblick auf die umsatzsteuerliche Organschaft die Umsätze bis 5.11.2007 nicht der Bf zugerechnet werden dürfen. Insofern war der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 13.7.2011 rechtswidrig. Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass die Bf an die S.GmbH. keine Bauleistungen erbracht hat, war nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Der vom Finanzamt genannte Wiederaufnahmegrund ist bei Vorliegen einer Organschaft nicht entscheidungswesentlich (siehe auch *Ritz*, BAO⁵, § 303 Tz 43).

Das Bundesfinanzgericht hat die Frage, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen - im Wiederaufnahmebescheid nicht genannten - Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre, nicht zu prüfen.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ist daher ersatzlos aufzuheben.

Umsatzsteuer für das Jahr 2007

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Es scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO⁵ § 307 Tz 8).

Der Umsatzsteuerbescheid vom 8.4.2009 gehört somit wiederum dem Rechtsbestand an.

Da infolge Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Umsatzsteuerbescheid vom 13.7.2011 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO die gegen den Sachbescheid gerichtete Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären (vgl. *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit, 219; *Ritz*, BAO⁵ § 261 Tz 4).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 8. November 2016