

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Richterin über die Beschwerde Bfin, Adresse, vertreten durch Mag. XX, Steuerberatungskanzlei, Adresse2, gegen den Bescheid des FA Y. vom 31.01.2013, betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 2011, StNr. 0000 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### A. Sachverhalt:

Am 26.3.2009 schlossen sich ()zehn Bewirtschafter ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Bauern) zu der Bfin zusammen und beschlossen folgende Kooperationsvereinbarung:

I. Die Eigentümer (Bauern) sind Bewirtschafter ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Sie beabsichtigen, gemeinsam eine Saatmaisentfahrungsmaschine anzukaufen und einzusetzen. Durch diese Kooperationsvereinbarung soll eine intensive Zusammenarbeit der Eigentümer in allen Belangen des Einsatzes dieser Maschine erreicht werden...

II. Die Eigentümer vereinbaren, diese Maschine gemeinsam zu nutzen, um dadurch Synergieeffekte zu ermöglichen. Es verpflichtet sich daher jeder Eigentümer beim Einsatz der Maschine den Fahrer bestmöglich zu unterstützen. Insbesondere bei Reparaturarbeiten vor Ort (Botengänge, Werkzeugbereitstellung etc).

III. Jeder Eigentümer und die Fahrer haben die gemeinsame Maschine sorgfältig zu behandeln und alles zu unterlassen, was eine übermäßige Abnützung oder Beschädigung der Maschine zur Folge haben könnte.

IV. Teilung der anfallenden Kosten

Die in der Kooperation entstehenden Kosten sind von den Eigentümern anteilig zu tragen. Als Kosten gelten insbesondere die Kosten für die gemeinsame Maschine (inkl. Abschreibung, Unterhalt, Reparatur, Versicherungen, Zinsanspruch) sowie sonstige Betriebskosten.

Geeignete Aufzeichnungen werden von den Fahrern in einen Fahrtenbuch zur Ermittlung der Betriebskostenabrechnung geführt.

Zur Deckung der laufenden Kosten sind jeweils angemessene Akontozahlungen zu leisten. Jeweils zum Jahresende, und darüber hinaus auch bei jedem Ausscheiden eines Eigentümers, ist eine genaue Abrechnung vorzunehmen und es hat jeder Eigentümer allfällige offene Beträge innerhalb von drei Wochen zu bezahlen.

V. Diese Vereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und sie kann von jedem der Vertragsteile schriftlich unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Jahresende aufgekündigt werden..... Die Eigentümer verzichten jedoch die ersten 7 Jahre auf eine Kündigung.

Der Eigentümer hat beim Ausscheiden aus der Personengesellschaft kein Recht auf eine aliquote Auszahlung des Zeitwertes vom vorhandenen Gerät, ausgenommen bei Auflösung der Gesellschaft...

VIII. Laufzeit und Rückzahlung der Einlage: Die Einlage wird auf die Laufzeit von 7 Jahren gewährt und vom MR. U. von den Betriebskonten abgebucht. Die Einlage wird in Abhängigkeit der Geschäftsbeziehung und vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens zurückgezahlt. Sollte sich wider Erwarten der wirtschaftliche Erfolg im vorgesehenen Zeitraum nicht einstellen, gibt es keine Garantie auf Rückzahlung der erbrachten Zeichnungseinlage. Eine Verzinsung der Einlage gilt als nicht vereinbart.

Am 25.9.2012 langte die Umsatzsteuererklärung 2011 elektronisch beim Finanzamt ein.

Am 31.1.2013 erließ das Finanzamt den Bescheid über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 2011 mit der Begründung, dass laut Vorjahren die ARGE nur gegenüber den Mitgliedern tätig gewesen sei, sodass von keiner Unternehmereigenschaft auszugehen sei.

Mit Schreiben vom 9.2.2013 - eingelangt am 11.2.2013 beim Finanzamt - brachte der steuerliche Vertreter der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde (bisher Berufung) gegen den Bescheid über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 2011 ein mit folgender Begründung:

*Eine Unternehmereigenschaft von Personengemeinschaften ist nach § 2 Abs. 1 UStG auch dann gegeben, wenn sie ausschließlich Leistungen gegenüber den Gesellschaftern*

*erbringen. Voraussetzung ist, dass dem einzelnen Mitglied gegenüber der Gemeinschaft als solche auftritt und Leistungen im Leistungsaustausch erbringt.*

*Die Saatmaisproduktion im U. wurde im Kalenderjahr 2008 mit 13 ha begonnen. Die Saatbau Linz hat der Region U. für die Folgejahre Kapazitäten von 70 ha aufwärts zugesagt. Nachdem Personalkapazitäten für diese Größenordnung keinesfalls vorhanden waren, haben sich Landwirte zur Bfin zusammengeschlossen um den vermeinten Zukunftsmarkt Maissaatguterzeugung die Dienstleistung Maisentfahrung anbieten zu können.*

*Aufgrund der EU weiten Saatgutüberproduktion 2009 von mehr als 30% des Gesamtbedarfes hat die Saatbau Linz ab dem Kalenderjahr 2010 die Aufnahme von weiteren Vertragsbauern gestoppt und die Saatgutproduktion im U. auf 50 ha gedrosselt. Folge dessen war es der Bfin nicht mehr möglich, die vorhandene Maschinenkapazität an nicht an der Gesellschaft beteiligten Landwirte zur Nutzung zu überlassen.*

*Die vom Finanzamt geforderten Teilnahmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind dadurch gegeben, dass die Maschinengemeinschaft am Beschaffungsmarkt auftritt. Die wirtschaftliche sinnvolle und auch geplante Überlassung der Maschine an Nichtgesellschafter kann vorläufig nicht erfolgen, weil die Saatbau Linz als einzige maissaatgutvermehrende Organisation derzeit keine weiteren Vertragsbauern aufnimmt. Entscheidend ist, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Dass die Maschine derzeit nicht zur Nutzung überlassen werden kann, liegt wie bereits dargestellt, nicht im Einflussbereich der Bf.*

*Es wird beantragt .... die Festsetzung der beantragten Umsatzsteuer 2011 laut eingereichter Umsatzsteuererklärung. Diesbezüglich wird auf die eingebrachte Berufung vom 2.11.2011 hingewiesen.*

In der Folge wurde die Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung am 28.3.2013 ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung mit Vorlagebericht vom 25.3.2013 vorgelegt.

Darin wurde im Punkt "Streitpunkte" angeführt, dass "nur Leistungen für die Gesellschafter erbracht worden sind. Auf die Berufung betreffend die Vorjahre 2009 und 2010 sowie die entsprechende Berufungsvorlage vom 3.1.2012 wird verwiesen".

## **B. Rechtslage und Erwägungen**

### **1. Zuständigkeit:**

Mit BGBl 2012/51 wurden im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31.12.2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art 129 B-VG iVm Art 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl 2012/51). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen

Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF. BGBl I 2013/14 nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Da das gegenständliche Rechtsmittel zum 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat unerledigt offen war, ist nun das Bundesfinanzgericht für die Erledigung zuständig.

## **2. Gegenstand des angefochtenen Bescheides:**

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen.

Zur Ermessensübung weist der VwGH (21.11.2002, 2002/20/0315) darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (Ritz, BAO, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 5. überarbeitete Auflage, § 278, Tz 5).

Würde das BFG sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd § 278 Abs. 1 BAO jedenfalls zu berücksichtigen ist.

Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, aaO, § 278, Tz 11).

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, 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.

Unternehmerfähig ist jedes selbständige Wirtschaftsgebilde bzw. Personenvereinigung jeder Art, das/die eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet und nach außen auftritt.

Zivilrechtliche Geschäfts- oder Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich.

Es gibt keine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform. Auch Personengesellschaften und juristische Personen sind nur Unternehmer, wenn sie mit Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten.

Maßgeblich, ob Unternehmereigenschaft erlangt wird, ist lediglich die Art und Weise, wie eine Tätigkeit ausgeübt wird. Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt.

Maßgeblich ist das Auftreten nach außen.

Das Innenverhältnis (Haftung, Gewinnbeteiligung etc) ist für die Frage der Unternehmereigenschaft nicht ausschlaggebend.

Die MwStSyst-RL kennt den *Unternehmensbegriff* nicht, sie bestimmt vielmehr, dass als StPfl derjenige gilt, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als *wirtschaftliche Tätigkeiten* gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten des Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe (Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL).

Art 9 Abs 1 Unterabs 2 Satz 2 MwStSyst-RL legt fest, dass insb die *Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen* zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten. Die wirtschaftliche Tätigkeit muss *nicht mit Gewinnerzielungsabsicht* ausgeführt werden. Nach der EuGH-Rspr umfasst diese Vorschrift alle Vorgänge ohne Rücksicht auf deren Rechtsform, die darauf abzielen, nachhaltig Einnahmen aus einem Gegenstand zu erwirtschaften (EuGH 26.6.2007, *T Mobile*, C-284/04). Damit sind *Dauerschuldverhältnisse* gemeint, auf Grund derer die Überlassung von Gegenständen zur Nutzung nicht kurzfristig oder gelegentlich, sondern von einer gewissen Dauer zu erfolgen hat (Miet-, Pachtverträge, Lizenzverträge usw.). Dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig sein muss, kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass die Beurteilung als StPfl auf Grund einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht in Betracht kommt, wenn die Umsätze für private Zwecke und damit nur gelegentlich ausgeführt werden (EuGH 26.9.1996, *Enkler*, C-230/94).

Der EuGH brachte wiederholt zum Ausdruck, dass der Begriff der *wirtschaftlichen Tätigkeit weit auszulegen* ist (EuGH 26.6.2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01; EuGH 26.6.2007, *T Mobile*, C-284/04). Wesentliches Merkmal für Tätigkeiten mit

wirtschaftlichen Charakter ist jedenfalls die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt iSd Art 2 Abs 1 lit a und c MwStSyst-RL (EuGH 20.6.1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90; EuGH 27.9.2001, *Cibo Participations*, C-16/00; UFS 25.7.2003, RV/1440-W/02). Die Mitgliedstaaten werden ermächtigt, ebenso Personen als StPfl zu behandeln, die gelegentlich tätig werden, indem sie Neubauten und Baugrundstücke liefern (Art 12 MwStSyst-RL). Auch Vorbereitungshandlungen können eine wirtschaftliche Tätigkeit begründen, wenn für Zecke des Unternehmens oder zur Realisierung des Unternehmenszweckes bereits Ausgaben getätigt wurden (EuGH 29.2.1996, *Inzo*, C-110/94).

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (EuGH 14.2.1985, Rs 268/83 "Rompelman", EuGH 21.3.2000, Rs C-110/98 "Gabalfresa", EuGH 8.6.2000 Rs,C-396/98 "Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße"). Laut EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94 "INZO" genügt die Vergabe einer Rentabilitätsstudie. - Maßgeblich ist somit, wann nach außen erkennbar die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 134).

Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage.

Das für eine Zurechnung der Einkünfte erforderliche tatsächliche Tätigwerden müsste jedenfalls zum Ausdruck bringen, dass die beabsichtigten Leistungen nicht nur im Gesellschaftsvertrag festgehalten, sondern auch nach außen hin ausgeführt werden/wurden.

Eine Personengesellschaft entsteht im Innenverhältnis durch Abschluss des Gesellschaftsvertrags. Die Unternehmereigenschaft wird jedoch erst durch nach außen gerichtete Handlungen vermittelt. Vorbereitende Geschäfte sind bereits der Personengesellschaft zuzurechnen (vgl. VwGH 17. 8. 1996, 92/14/0060).

Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sein können oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stehen (unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen) (vgl Berger/Bürgler/Kanduth Kristen/Wakounig, UStG Kommentar § 2 Rz 194).

Für den Zeitpunkt des Beginns der Unternehmereigenschaft sind nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17. 5. 1988,

85/14/0106) (vgl. Berger in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig UStG-Kommentar§2 Rz 118).

Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 134f., mwN).

Bei der Beurteilung der Zielstrebigkeit ist daher die Vorgangsweise des Abgabepflichtigen dahingehend zu untersuchen, ob sie auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, also im Wesentlichen in Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich (VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134; VwGH 20.10.2004, 98/14/0126; VwGH 7.6.2005, 2001/14/0086).

Der Unternehmerbegriff des UStG umfasst auch nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, dazu gehören auch Arbeitsgemeinschaften, Kostengemeinschaften, Einkaufsgemeinschaften etc. Dies setzt voraus, dass sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen. Sie können im eigenen Namen an Dritte, aber auch nur an ihre Mitglieder entgeltliche Leistungen erbringen. Die Personenvereinigung und ihre Mitglieder sind selbständige Steuersubjekte, die miteinander in einem Leistungsaustausch treten, aber auch unabhängig voneinander steuerbare Umsätze erbringen können (Melhardt/Tumpel, UStG , Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 1. Auflage 2012, § 2, Tz 20).

Personenvereinigungen, die im eigenen Namen Waren oder Dienstleistungen beziehen und diese ihren Mitgliedern weiterreichen (Kostengemeinschaften), sind Unternehmer (Melhardt/Tumpel, UStG, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 1. Auflage 2012, § 12 Rz 155). Voraussetzung ist, dass dem einzelnen Mitglied gegenüber die Vereinigung als solche auftritt und Leistungen im Leistungsaustausch erbringt. Gewinnerzielung ist dabei nicht erforderlich.

Keine Unternehmereigenschaft ist hingegen gegeben, wenn die Gemeinschaft nicht nach außen in Erscheinung tritt, sondern bloß Vorleistungen und deren Kosten intern aufgeteilt werden (VwGH 3.5.1968, 724/67 ÖStZB 133; Ruppe, UStG Kommentar, 3. Auflage, § 2, RZ 24).

Arbeitsgemeinschaften sind Zusammenschlüsse von Unternehmern idR zur gemeinschaftlichen Erfüllung eines Werkvertrages. Zivilrechtlich haben sie meist den Status einer GesbR. Umsatzsteuerrechtlich kommt Ihnen Unternehmereigenschaft zu, wenn sie nach außen auftreten. Die Mitglieder der ARGE bleiben daneben selbst Unternehmer. Beziehungen zwischen der ARGE und ihren Mitgliedern sind nach den allgemeinen Kriterien als Leistungsaustausch oder Leistungsvereinigung zu beurteilen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2 ,Tz 32).

Die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für 2011 mit Bescheid wurde damit begründet, dass laut Vorjahren die ARGE nur gegenüber den Mitgliedern tätig gewesen sei, sodass von keiner Unternehmereigenschaft auszugehen sei.

Diese Annahme, ob die Bf. nun Unternehmereigenschaft besitzt oder nicht, erfordert jedoch darüber hinausgehende Ermittlungen.

Aufgrund der vorliegenden Kooperationsvereinbarung vom 26.3.2009 allein kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Bf. Unternehmerin bzw. Nichtunternehmerin ist und nach außen in Erscheinung tritt oder nicht. Wie das Finanzamt selbst davon ausgeht, ist die Bf. nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig gewesen. Eine Tatsache die unbestritten ist. Weitere Ermittlungen bzw. Feststellungen erfolgten nicht. Ob daraus Leistungsentgelte/Umsätze erzielt wurden, oder Leistungen im Leistungsaustausch gegenüber den Mitgliedern erbracht wurden, oder ob die Bf. als Vereinigung überhaupt gegenüber ihren Mitgliedern als solche auftritt oder nicht, wurde nicht ermittelt.

Auf die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente ist die belangte Behörde in keinster Weise eingegangen, sondern hat die Beschwerde ohne Ermittlungen im Jahr 2013 dem damals zuständigen unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Es sind weder konkrete Ermittlungshandlungen bzw. Feststellungen noch Beweismittel in Form von konkreten Unterlagen aktenkundig.

Aufgrund der Sach- und Rechtslage ist nicht feststellbar und nachvollziehbar, wie das Finanzamt zu dem Schluss gekommen ist, dass keine Unternehmereigenschaft der Bf. gegeben ist, zumal gemäß § 2 Abs 1 UStG Unternehmereigenschaft begründet wird, wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum die Prüfung der Unternehmereigenschaft für das Jahr 2011 nicht erfolgte und diesbezüglich auf die Vorjahre verwiesen wurde.

Die Sachverhaltsgrundlage für die Einstufung als Unternehmer bzw. Nichtunternehmer bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich. Daher bedarf es nun hinreichender Sachverhaltsfeststellungen dahingehend, ob die Bf. als Unternehmerin nach außen in Erscheinung getreten ist und Feststellungen hinsichtlich der Leistungserbringung gegenüber ihren Mitgliedern. Somit ist die Beziehung zwischen der Bf und den Mitgliedern dahingehend zu klären bzw. zu ermitteln, ob die Bf. Leistungen im Leistungsaustausch erbracht hat oder nicht. Aufgrund des Beschwerdevorbringens wird auch die Beziehung zu Dritten/ Nichtmitgliedern zu klären sein, bzw. ob die Bf. als Vereinigung auch diesen gegenüber als Unternehmerin aufgetreten ist und Leistungen im Leistungsaustausch erbracht hat oder erbringen wird. Dabei wird auch zu berücksichtigen sein, wie die Bf. nach außen hin diesen gegenüber in Erscheinung getreten ist. Sollten keine Leistungen erbracht worden sein so ist auch zu ermitteln, ob die Tätigkeit der Bf. ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und nach außen in Erscheinung getreten ist, dies deshalb, weil Vorbereitungshandlungen ausreichend sind bzw. sein können.

Die belangte Behörde hat dazu keine Feststellungen getroffen.

Wenn das Finanzamt im Vorlagebericht vom 25.3.2013 auf die Vorjahre verweist, so muß dagegen ausgeführt werden, dass der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 mangels Gewissheit der Rechtswidrigkeit stattgegeben wurde, zumal aus der Bescheidbegründung nicht entnommen werden konnte, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der Aufhebung nach § 299 BAO berechtigt hätten. Auf das Erkenntnis des BFG Linz mit der GZ RV/5100036/2012 vom 29.7.2014 wird hingewiesen.

Feststellungen, dass die Bf. nicht nach außen aufgetreten ist, dem einzelnen Mitglied gegenüber nicht als Gemeinschaft aufgetreten ist und keine Leistungen im Leistungsaustausch erbracht hat, bzw. auch keine konkrete Vorbereitungshandlungen Dritten gegenüber getätigkt hat, fehlen nicht nur für 2011.

Mangels festgestellten Sachverhalt kann nicht beurteilt werden, ob die Bf., wie vom Finanzamt dargelegt, keine Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 besitzt, und ohne diese Ermittlungen kann nicht zwingend von der sofortigen Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für 2011 ausgegangen werden.

Demnach hätte das BFG erstmals den relevanten Sachverhalt feststellen müssen, zumal auch in den Vorjahren nicht mit Gewissheit feststeht, dass die Bf. keine Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist (siehe Erkenntnis vom 29.7.2014).

Die umfassende Erhebungspflicht des § 114 Abs. 1 Satz 2 BAO ist für ein unabhängiges Gericht überschießend. Zudem kann es nicht Pflicht des Verwaltungsgerichts sein, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen.

Aufgrund des zu erwartenden Umfangs der Ermittlungshandlungen verbunden mit dem Erfordernis, sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Partei zur Stellungnahme vorzulegen sowie dem Verständnis des BFG als Kontroll- und Rechtsschutzorgan erscheint es im gegenständlichen Fall zweckmäßig die belangte Behörde mit den grundsätzlichen Ermittlungen unter Zurückweisung der Sache zu betrauen. Zudem kommt noch, dass das Gericht weder die Ressourcen hat noch dies im Interesse der Raschheit gelegen ist. Aufgrund dieser Sachlage ist eine Aufhebung und Zurückverweisung an die belangte Behörde die einzige zweckmäßige Vorgangsweise.

#### **D. Zulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 8. August 2014