

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Niederösterreich GmbH, Raiffeisenprom 2/1/6, 3830 Waidhofen an der Thaya, betreffend Beschwerde vom 15. November 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 3. September 2013 betreffend Umsatzsteuer 2008, Umsatzsteuer 2009, Umsatzsteuer 2010, Umsatzsteuer 2011, Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2007, Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2008 und Umsatzsteuer 2007 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

I. Die Beschwerde vom 15.11.2013 und der Vorlageantrag vom 6.3.2014 werden gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO iVm § 264 Abs 4 lit e BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

Im Mai 2007 langte beim Finanzamt Waldviertel (belangte Behörde; Vorgänger des Finanzamtes Österreich) eine „Meldung der Betriebseröffnung“ ein. Unter der Unternehmensbezeichnung „***IJ*** & Mitgesellschafter“ gab die ***AB*** bekannt, dass sie bevollmächtigter Vertreter dieser Gesellschaft samt Zustellvollmacht sei. Beigelegt war ein Fragebogen zur Betriebseröffnung und eine Liste der Gesellschafter. Als Gesellschaftszweck wurde der gemeinschaftliche Ankauf und die Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen genannt. Im Fragebogen wurde als Rechtsform „Gesellschaft nach bürgerlichem Recht“ und als Einkünfte „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ genannt.

Am 17.8.2007 langte bei der belangten Behörde ein Schreiben vom 14.08.2007 mit dem Betreff „Unterschriftenprobeblatt“ unter Anführung der „***IJ*** & Mitgesellschafter“ und der Steuernummer der Gesellschaft ein. Der Text dieses Schreibens lautet auszugsweises: „*Betreffend des Gesellschaftsvertrages kann ich Ihnen mitteilen, dass kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde. Jeder der vier Gesellschafter ist zu 25 % am*

Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Dies gilt grundsätzlich auch für eventuelle Gewinne, jedoch ist die Gesellschaft auf reine Kostendeckung ausgerichtet, sodass voraussichtlich keine Gewinne bzw. Verluste entstehen werden.“ Beigelegt war ein Unterschriftsprobenblatt.

Erstbescheide

Am 24.06.2009 erließ das Finanzamt Waldviertel auf Grund der am 23.6.2009 elektronisch eingelangten Umsatzsteuererklärung für 2007 den Umsatzsteuerbescheid 2007.

Am 18.05.2010 erließ die belangte Behörde auf Grund der am 17.05.2010 elektronisch eingelangten Umsatzsteuererklärung für 2008 den Umsatzsteuerbescheid 2008.

Beide Bescheide ergingen erklärungskonform und führten zu Umsatzsteuergutschriften. Die Bescheidadressierung erfolgte folgendermaßen:

„***Bf1***
z.H. [...]“

Die Umsatzsteuererklärungen für 2009 und 2010 sind elektronisch im Juli 2011 bei der belangten Behörde eingelangt.

Betriebsprüfung

Im Jahr 2013 wurde mit Prüfbeginn 18.02.2013 eine Außenprüfung hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2011 und der Nachschau für die Jahre 2012 bis 2013 begonnen.

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung lautet:

“Tz 2 Sachverhaltsdarstellung

a.) Sachverhalte aufgrund des vorliegenden Steueraktes

Mit Schreiben vom 23.05.2007 wurde vom bevollmächtigten Steuerberater eine „Meldung der Betriebseröffnung“ eingebracht. Mit diesem Schreiben wurde gleichzeitig ein Fragebogen für Gesellschaften Verf 16 eingebracht.

Nachstehend sind die wesentlichen Inhalte der vorangeführten Schreiben angeführt:

Verf 16

*- Firmenwortlaut „***Bf***“*

- Beginn der unternehmerischen Tätigkeit „010507“

- Rechtsform “Gesellschaft nach bürgerlichem Recht“

- Einkünfte „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“

- Geschäftstätigkeit “Vermietung von landwirtschaftlichen Maschinen u. Geräten“

- Bilanzstichtag „311207“

- voraussichtlicher Jahresumsatz Eröffnungsjahr „10.000,00“
- voraussichtlicher Jahresumsatz Folgejahr „12.000,00“
- Regelbesteuerung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 wird beantragt “2007”
- Bekanntgabe der Beteiligten „ mit Name, Geb. Datum, Anschrift“ je 25 %
- Vollmacht und Zustellvollmacht “für ***AB***“

Schreiben „Meldung der Betriebseröffnung“ auszugsweise

“Wir teilen Ihnen mit, dass der Zweck der Gesellschaft der gemeinschaftliche Ankauf und die Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen ist. Die Nutzung der angeschafften Maschinen erfolgt nur durch die Gesellschafter, eine Nutzung durch Nicht-Gesellschafter soll nicht erfolgen. Die Gesellschaft ist nicht gewinnorientiert, es sollen lediglich die angefallenen Anschaffungs-, Finanzierungs- und Betriebskosten durch nutzungsabhängige Weiterverrechnung an die einzelnen Gesellschafter lukriert werden.

Wir ersuchen um Zuteilung einer Steuer- und Umsatzsteueridentifikationsnummer und möchten aber gleichzeitig darauf hinweisen, dass durch die voraussichtlich nur zweimal jährlich erfolgende Abrechnung an die Mitglieder und die v. a. auf die Sommermonate beschränkte Nutzung der Maschinen die Umsatzsteuervoranmeldungen voraussichtlich sehr unregelmäßig abgegeben werden da doch einige Monate vorkommen werden, in denen keinerlei steuerpflichtige Umsätze getätigt werden bzw. vorsteuerabzugsfähige Eingangsrechnungen einlangen werden.“

b.) Sachverhalt aufgrund der vorgelegten Unterlagen

Im Zuge des durchgeführten BP-Verfahrens wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Belegsammlung (Rechnungen über den Ein- und Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Anlagenvermögen, sowie Betriebsmittel, Reparaturen und Steuerberatungskosten)
- Aufzeichnungen über die jährliche tatsächliche Nutzung der angeschafften Maschinen (rotes Heft)
- Jahresabrechnungen über die Kostenverrechnung der einzelnen Wirtschaftsgüter
- Anlagenverzeichnisse

Aufgrund der durchgeführten Jahresabrechnungen (hiebei werden die entstandenen Kosten je Maschine nach dem Anteil der tatsächlichen Nutzung aufgeteilt und der so ermittelte Betrag wird auf volle 100 Euro bzw. fallweise auf 200 Euro aufgerundet und als „Vorschreibung“ jeden Gesellschafter belastet.

Der Unterschiedsbetrag zwischen Gesamtaufwand und Vorschreibung (die aufgerundeten Kostenanteile je nach Nutzung) wird als Gewinn gleichmäßig (je 25 %) auf die Gesellschafter verteilt. Es werden somit die jeweiligen „Überzahlungen bzw. Aufrundungsdifferenzen“ als Gewinn der Gesellschaft erklärt.

Es wurden folgende Gewinne erklärt:

[...]

*Anmerkung: Die Gesellschafter ***CD*** und ***EF*** sind lediglich am Wirtschaftsgut „Krananhänger“ beteiligt.*

*Die Fremderlöse von Herrn ***GH*** werden aus der Zurverfügungstellung der Wirtschaftsgüter „Seilwinde“ und „Hoftrac“ erzielt.*

*Für alle übrigen Wirtschaftsgüter („Traktor Steyr“, „Getreidelager“, „Klauenpflegestand“, „Zapfwellenaggregat“, „Heckmäherwerk“, „Hoftrac“, „Silozange“, „3-Seiten-Kipper“, „Kreiselegge“, „Kehrmaschinen“, „Wiesenegge“, „Hackstriegel“, „Kurzscheibenegge“, „Dreiseitkipper“ und „Rundsilo“ erfolgt die Nutzung ausschließlich durch die Gesellschafter ***IJ*** (RNF ***KL***) und ***MN***.*

c.) Sachverhalte aufgrund der Niederschrift vom 04.04.2013

*Aufgrund der mit Herrn ***KL*** geb. ***1977 (Rechtsnachfolger von Gesellschafterin ***IJ*** geb. ***1954) unter Beisein des bevollmächtigten Steuerberater Herrn ***Stb*** aufgenommenen Niederschrift ergibt sich folgendes:*

- die Leistungen an die Gesellschafter wurden erst im Zuge des lfd. BP-Verfahrens auf Grundlage der vorhandenen Jahreszusammenstellungen fakturiert*
- ein Geldfluss erfolgte bis dato nicht*
- die Abrechnung erfolgte also nur verrechnungstechnisch*
- ein Geldfluss hinsichtlich der getätigten Investitionen erfolgte in BAR an Herrn ***KL***, der anschließend die Bezahlung der Anschaffungen über sein Betriebskonto (Konto Raika ***Kto.Nr.***) vornahm (Ausnahme Rückewagen - die Investition wurde durch Barzahlung der Beteiligten (***IJ***, ***EF***, ***CD***) zu je einem Drittel bezahlt*
- Fremderlöse (gemeint sind Vermietungen an Nichtgesellschafter) wurden nur im vorgenannten Ausmaß an Herrn ***GH***, ***GH_Adr*** (Anm: Schwager von Herrn ***KL***) durchgeführt.*

d.) Weitere festgestellte Indizien und Sachverhalte

- ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag liegt NICHT vor*
- eine Gewerbeanmeldung lt. ZGR erfolgte NICHT*
- sämtliche Gesellschafter sind vollpauschalierte Landwirte*
- die „Hauptgesellschafter“ ***KL*** und ***MN*** sind Nahestehende (verschwägert) der Leistende der Fremderlöse Herr ***GH*** (siehe oben) ist ebenfalls ein Schwager zu ***KL****
- die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wurde tw. im Vergleich zur dt. AfA Tabelle recht hoch angesetzt*
- eine EKIS-Abfrage ergab, dass mit Ausnahme des Traktors (hier wurde als Zulassungsbesitzer ,***Bf***‘ angegeben), sämtliche Zulassungen (Anhänger, Hoftrac) auf ***KL*** erfolgten.*

- die Gesellschaft verfügt über keine eigene Bankverbindung
- keine Fremdfinanzierungen feststellbar

Tz 3 Rechtliche Würdigung

a.) Einkommensteuer

[...]

b.) Umsatzsteuer

Nach Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich bei der vorliegenden Personengemeinschaft um kein Unternehmen i.S. des § 2 UStG 1994, da aufgrund der vorliegenden Sachverhaltslage eine Vermietung nur an die Mitglieder der Personengemeinschaft auf Kostendeckungsbasis erfolgt.

Solange die Leistungen ausschließlich für Mitglieder erbracht werden und von den beteiligten Landwirten lediglich ein kostendeckendes Entgelt eingehoben wird, entsteht kein Gewerbebetrieb - es handelt sich bei der vorliegenden Sachverhaltslage nach Ansicht der Finanzverwaltung um eine bloße Eigentümergemeinschaft und keine Mitunternehmerschaft somit wird keine unternehmerische Tätigkeit i.S.d UStG ausgeübt.

c.) Verträge zwischen nahen Angehörigen

*Bei genauerer Betrachtung des Sachverhalte ist festzustellen ist, dass im wesentlichen die Nutzung der Gerätschaften durch Herrn ***KL*** und Herrn ***MN*** stattfindet, welche verschwägert sind. Es sind daher die im Steuerrecht gültigen Regeln für Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen anzuwenden.*

Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen finden im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Festzuhalten ist, dass diese Regeln nicht nur zwischen nahen Angehörigen, sondern auch bei sonst einander Nahestehenden zu beachten sind (siehe hierzu zB. Jakom/Lenneis, EStG 2012, § 4 Rz 331 ff.).

Mangels ausreichender Publizität und wegen Fremdunüblichkeit wird das Vorliegen eines Gewerbebetriebes und die Unternehmereigenschaft verneint.

Es handelt sich nach Ansicht der Finanzbehörde im vorliegenden Fall um eine bloße Eigentümergemeinschaft die steuerlich unbeachtlich ist.

Tz 4 Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303(4) BAO

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Folgende Tatsachen sind im Rahmen des durchgeführten BP-Verfahrens neu hervorgekommen:

- dass die Gesellschafter den Regeln über Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen Unterliegen*
- die Widerlegung des Sachverhaltes, das die Gesellschafter zu gleichen Teilen von 25 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind*
- dass keine Geldflüsse stattgefunden haben*
- dass die Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter tw. unüblich hoch angesetzt wurden.*

Angefochtene Bescheide

Mit Bescheiden vom 3.9.2013 wurden auf Grund der Außenprüfung die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 gem. § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen. Ebenfalls mit Bescheiden vom 3.9.2013 wurden Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2011 erlassen und die Umsatzsteuer - entgegen den eingereichten Erklärungen - ebenfalls mit € 0,00 festgesetzt. Begründend wurde auf den Bericht über die Außenprüfung verwiesen.

Beschwerde

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist langte die mit 15.11.2013 datierte Beschwerde bei der belangten Behörde ein. Begehrt wurden die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide für die Umsatzsteuer der Jahre 2007 und 2008, die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2007 in Höhe einer Gutschrift von € 13.452,83, die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2008 in Höhe einer Gutschrift von € 3.602,33, die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2009 in Höhe einer Gutschrift von € 16.428,33, die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2010 in Höhe einer Gutschrift von € 2.781,- sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2011 in Höhe einer Zahllast von € 2.486,28.

Die Beschwerdebegründung lautet:

“Die Wiederaufnahme bzw. die bescheidmäßigen Abgabenfestsetzungen beruhen auf den Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 2007 - 2011. Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurde die Unternehmereigenschaft der o. a. Gesellschaft nicht anerkannt, weshalb die Bescheide in der o. a. Form erlassen wurden. Diese Rechtsansicht ist uE nicht richtig.

Zur Problematik der Wiederaufnahme des Verfahrens, die sich auf § 303 (4) BAO stützt, kann wie folgt angemerkt werden:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist zulässig, wenn Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die bisher im Verfahren nicht geltend gemacht wurden und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung liegt ein Gewerbebetrieb deshalb nicht vor, weil die Maschinen nur von den Miteigentümern verwendet werden und die Gemeinschaft keine Gewinnerzielungsabsicht hat.

Dieser Umstand ist keineswegs neu und wurde bereits im Rahmen eines Begleitschreibens zur Meldung über die Betriebseröffnung im Jahr 2007 offen gelegt. Im Rahmen dieses Begleitschreibens wurde bereits offen gelegt, dass die Maschinen und Geräte nur von den Gesellschaftern genutzt werden sollen, keine Gewinnerzielungsabsicht besteht und lediglich die angefallenen Finanzierungs-, Betriebs- und Anschaffungskosten durch die nutzungsabhängige Weiterverrechnung an die Gesellschafter lukriert werden soll.

Wenn im Zuge der Wiederaufnahme nun argumentiert wird, dass der Umstand der nahen Angehörigeneigenschaft eines Teils der Gesellschafter erst jetzt hervorgekommen ist, ist dies ebenfalls nur bedingt zu sehen. Bereits im Rahmen der Anmeldung der Gesellschaft beim Finanzamt wurden sämtliche Daten der Gesellschafter offen gelegt. Meines Wissens ist es nicht notwendig, offen der Finanzverwaltung gegenüber zu kommunizieren, dass es sich bei den Gesellschaftern um nahe Angehörige handelt. Hier sind also keine Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Der angebliche Tatbestand, dass die Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter unüblich hoch angesetzt wurde ist ebenfalls kein Wiederaufnahmegrund. Die Festlegung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes liegt - mit Ausnahme der steuerlichen Mussbestimmungen, die jedoch auf keines der im Betrieb befindlichen Wirtschaftsgüter anzuwenden ist - im Ermessen des Unternehmers. Die Nutzungsdauer hängt einerseits von der technischen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aber auch von der Intensität des Einsatzes ab. Die Festlegung der Nutzungsdauern für die verschiedenen Wirtschaftsgüter von 10 bis 20 Jahren entspricht der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auf Grund des Einsatzes in der Gemeinschaft. Klar erkennbar ist dieser Umstand am Verkauf des 3-Achs-Seitenkippers im Jahr 2010, dem bei einem Verkaufserlös von € 18.000,-- noch ein Buchwert von € 16.312,50 gegenüber stand. Wenn die Nutzungsdauer zu lange angesetzt worden wäre, hätte in diesem Fall ein entsprechender Veräußerungsverlust entstehen müssen. Im Jahr 2008 erfolgte der Verkauf eines Holzkrans mit einem Veräußerungserlös von € 14.583,33 bei einem Buchwert von € 13.489,57. Im Jahr 2009 wurde ein Heckmäherwerk verkauft. Der entsprechende Veräußerungserlös betrug € 3.333,33 bei einem Buchwert von € 3.214,28. In keinem Fall ist daher ein Veräußerungsverlust entstanden, weshalb die Argumentation, dass die Nutzungsdauern zu lange angesetzt wurden, ins Leere geht und keinen Wiederaufnahmegrund darstellt.

Unseres Erachtens liegen daher keine Gründe vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen, weshalb die Neufestsetzung der Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 zu unterbleiben hat.

Für den Bereich der Umsatzsteuer wird im Rahmen der Niederschrift zur Betriebsprüfung festgestellt, dass es sich bei der vorliegenden Personengemeinschaft um kein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG handelt, da eine Vermietung nur an ihre Mitglieder und auf Basis der Kostendeckung erfolgt. Diese Ansicht entspricht nicht den gesetzlichen Vorgaben. § 2 (1) UStG normiert wie folgt: ‚Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder die Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.‘ Diese Tatbestände sind unzweifelhaft erfüllt. Die Personengemeinschaft tritt offen nach außen auf. Sämtliche Rechnungen sind an die Personengemeinschaft ausgestellt und auch auf den von der Personengemeinschaft ausgestellten Rechnungen tritt diese als solche auf. Damit sind auch die in Rz 182 der UStRL geforderten Tatbestände erfüllt. Sinngemäß heißt es dort: ‚Personenvereinigungen, die im eigenen Namen Waren und Dienstleistungen beziehen und diese ihren Mitgliedern weiterreichen (Kostengemeinschaften), sind Unternehmer. Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nicht erforderlich, § 2 (5) Z 2 UStG ist dabei nicht anwendbar.‘

Im vorliegenden Fall liegt daher auf Grund der oben angeführten Tatsachen aus umsatzsteuerlicher Sicht sehr wohl Unternehmereigenschaft vor und die teilweise Neufestsetzung der Umsatzsteuern für die Jahre 2007 bis 2011 entbehrt daher jeder gesetzlichen Grundlage.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.“

Beschwerdevorentscheidung

Am 4.2.2014 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung und wies die Beschwerde vom 15.11.2013 als unbegründet ab. Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung lautet wie folgt:

“1) Wiederaufnahme des Verfahrens 2007 und 2008:

Am 23.6.2009 wurde für die präsumtive Maschinengemeinschaft auf elektronischem Wege die Umsatzsteuererklärung für 2007 bei der Abgabenbehörde eingereicht, der Umsatzsteuerbescheid für 2007 erging am 24.6.2009 erklärungsgemäß. Am 17.5.2010 wurde für die Beschwerdeführer (Bf.) auf elektronischem Wege die Umsatzsteuererklärung für 2008 bei der Abgabenbehörde eingereicht, der Umsatzsteuerbescheid für 2008 erging am 18.5.2010 erklärungsgemäß.

Auf Grund einer bei den Bf. durchgeführten Betriebsprüfung der Jahre 2007 bis 2011 wurde am 3.9.2013 das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 gem. § 303 Abs.4 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) wiederaufgenommen und die Umsatzsteuer für diese beiden Jahre mit Bescheiden vom 3.9.2013 mit jeweils € 0,- festgesetzt.

Gegen diese Wiederaufnahmsbescheide vom 3.9.2013 richtet sich die innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist eingereichte Berufung (Beschwerde) vom 15.11.2013.

Begründet wird das Rechtsmittel damit, dass nach Ansicht der Bf. keine Wiederaufnahmsgründe vorliegen würden, die eine Wiederaufnahme von Amts wegen gerechtfertigt hätten. Bereits im Zuge der Betriebseröffnung sei der Abgabenbehörde im Jahre 2007 offengelegt worden, dass die angeschafften Maschinen und Geräte nur von den Gesellschaftern genutzt würden, keine Gewinnerzielungsabsicht bestünde und lediglich die angefallenen Finanzierungs-, Betriebs- und Anschaffungskosten durch die nutzungsabhängige Weiterverrechnung an die Gesellschafter lukriert werden sollten.

Auch seien die Daten der Gesellschafter offengelegt worden. Eine Verpflichtung, der Abgabenbehörde gegenüber offenzulegen, dass es sich bei den Gesellschaftern um nahe Angehörige handelt, gebe es nach Meinung der Bf. nicht.

Die Argumentation der Abgabenbehörde, dass die Nutzungsdauer zu lange angesetzt worden sei, gehe in Leere, weshalb auch darin kein Wiederaufnahmsgrund gesehen werden könne. Denn die Nutzungsdauer für die verschiedenen Wirtschaftsgüter sei entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auf Grund des Einsatzes in der Gemeinschaft angesetzt worden. Dass dieser Ansatz den Tatsachen entsprochen hatte, zeige sich auch aus dem Umstand, dass sich bei diversen Verkäufen von Maschinen keine Veräußerungsbuchverluste ergeben hätten.

Gem. § 303 Abs. 1 BAO idGF kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Fassung des § 303 Abs. 4 BAO in der zum Zeitpunkt des Ergehens der bekämpften Wiederaufnahmsbescheide geltenden Fassung lautete:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und 6 und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Novellierung des § 303 BAO durch das FVwGG 2012 hat somit bezüglich der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme eines Verfahrens von Amts wegen keine inhaltlichen Änderungen gebracht. In den bekämpften Wiederaufnahmsbescheiden bzw. im Prüfungsbericht, auf den diesbezüglich in der Begründung der bekämpften Bescheide verwiesen wird, wurden folgende, im Prüfungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe angeführt:

- . Bei den Gesellschaftern handelt es sich um nahe Angehörige*
- . Es sind nicht alle Gesellschafter gleichmäßig zu 25 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt*
- . Es haben keine Geldflüsse zwischen Gesellschaft und Gesellschafter stattgefunden*
- . Die Nutzungsdauer einiger Wirtschaftsgüter wurde unüblich hoch angesetzt*

Die Kenntnis dieser neu hervorgekommenen Tatsachen hatte unter Berücksichtigung der Judikatur im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Personen und den sonstigen Ergebnissen des Prüfungsverfahrens zur Folge, dass die Abgabenbehörde zum Schluss kam, dass im vorliegenden Fall nur eine (umsatz)steuerrechtlich unbeachtliche Eigentümergemeinschaft vorliegt.

*Mangels Vorliegens der Unternehmereigenschaft dieser Eigentümergemeinschaft wurde daher die Umsatzsteuer (und Vorsteuer) für ***KL***, ***MN***, ***EF*** und ***CD*** mit € 0,- festgesetzt.*

Folgendes ist auf Grund der Aktenlage unstrittig:

*Laut Anmeldungsformular Verf 16 vom 23.5.2007 wurden (nur) die Namen der Gesellschafter der „***IJ*** & Mitgesellschafter — ***Bf***“ und ihr Beteiligungsverhältnis an der GesBR (je 25%) bekanntgegeben. Auch im Schreiben vom 14.8.2007 (Unterschriftsprobenblatt) wurde der Abgabenbehörde gegenüber festgehalten, dass jeder der vier Gesellschafter zu 25% am Vermögen und eventuellen Gewinnes der Gesellschaft beteiligt sei, ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag existiere nicht.*

Fest steht, dass die Abgabenbehörde zum Zeitpunkt des Ergehens der Erstbescheide (24.6.2009 bzw. 18.5.2010) nicht wusste, dass es sich bei zwei der vier Gesellschafter um nahe Angehörige im Sinne des Abgabenrechts handelt.

*Im Zuge der Prüfung im Jahr 2013 zeigte sich für die Abgabenbehörde erstmals, dass ***CD*** und ***EF*** lediglich Miteigentümer des Wirtschaftsgutes „Krananhänger“ sind (gemeinsam mit ***IJ*** bzw. ***KL***, dieses Wirtschaftsgut wurde je zu 1/3 von den Käufern bar*

finanziert). An allen übrigen Wirtschaftsgütern (Traktor Steyr, Getreidelager, Klauenpflegestand, Zapfwellenaggregat, Heckmäherwerk, Hoftrac, Silozange, 3-Seiten-Kipper, Kreiselegge, Kehrmaschinen, Wiesenegge, Hackstriegel, Kurzscheibenegge, Dreiseitkipper und Rundsilo erfolgt die Nutzung ausschließlich durch ***MN*** und ***IJ*** bzw. ***KL***, die Bezahlung dieser Wirtschaftsgüter erfolgte mittels Überweisungen vom Betriebskonto des ***KL***.

Ein eigenes Bankkonto der ***Bf*** gibt es nicht.

Auch stellte sich heraus, dass keine Nutzungsentgelte lt. den vom Steuerberater im Nachhinein erstellten Ausgangsfakturen für die Verwendung der Maschinen geflossen sind, die Abrechnung erfolgte nur verrechnungstechnisch am Papier.

Laut den Feststellungen der Betriebsprüfung ist nur die Zugmaschine Lof, Steyr R, 465 Kompakt, auf die ***Bf*** zugelassen (seit 18.5.2007), alle anderen (zugelassenen) Fahrzeuge sind auf ***KL*** zugelassen, so z.B. der Hoftrac Weidemann 3070CX (seit 18.3.2009).

Laut Schreiben vom steuerlichen Vertreter vom 20.8.2013 ging der Gesellschaftsanteil an der Maschinengemeinschaft von ***IJ*** auf Grund der Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (auch) an ihren Sohn ***KL*** über (Übergabevertrag vom 12.12.2011).

Ebenso kam neu hervor, dass ***MN*** der Schwager von ***KL*** ist. In den für die gegenständliche Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens relevanten Jahren, nämlich 2007 und 2008, findet sich im Rechenwerk der ***Bf*** nur eine Verbuchung über eine Verwendung einer Maschine durch ein Nichtmitglied der Maschinengemeinschaft. Im Jahr 2008 wurde nämlich eine Seilwinde durch ***GH***, einem Schwager von ***KL***, im Ausmaß von 7.5 Stunden verwendet. Ein Entgelt an die Maschinengemeinschaft floss hierfür nicht.

Auf Grund all dieser neu hervorgekommenen, entscheidungswesentlichen Tatsachen kam die Abgabenbehörde, auch unter Berücksichtigung der Judikatur im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Personen, im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass die ***Bf*** (***KL***, ***MN***, ***EF*** und ***CD***) kein Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 ist, weshalb in den Jahren 2007 und 2008 im wiederaufgenommenen Verfahren anderslautende Umsatzsteuerbescheide zu erlassen waren.

Somit waren entgegen den Ausführungen in der Beschwerde die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen für die Umsatzsteuer 2007 und 2008 sehr wohl gegeben.

Die Wiederaufnahmsbescheide ergingen daher zu Recht, weshalb die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen war.

2) Umsatzsteuer 2007—2011:

Bezugnehmend auf die (Berufungs-)Beschwerdebegründung führt die Abgabenbehörde aus, dass eine Personenvereinigung (GesbR), die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig ist, grundsätzlich bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 2 UStG 1994 Unternehmer sein kann (UStR 2000 R2 181); dies ist grundsätzlich auch dann der Fall, wenn sie nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird und an diese Leistungen erbringt. Die Personenvereinigung muss jedoch in derartigen Fällen im Zuge der Leistungserbringung nach außen auftreten und über die Erfüllung von Gemeinschaftsaufgaben hinaus gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden. Tritt die Vereinigung nach außen nicht (oder nur in einem untergeordneten Ausmaß) auf, sondern werden die Kosten lediglich intern verteilt, ist eine Innengesellschaft (Kostengemeinschaft) gegeben, die jedoch keine Unternehmereigenschaft erlangt - s. hierzu auch VwGH 3.5.1968, 724/67, Rz 182 USTR.

Das Nichtvorhandensein der Unternehmereigenschaft wird im gegenständlichen Fall schon allein durch die Feststellungen der Abgabenbehörde untermauert, als bisher tatsächlich nicht einmal die aufgelaufenen Kosten intern verteilt würden — bisher (seit 2007!!!) kein Geldfluss der nachträglich (weiter-) fakturierten Kosten nachgewiesen — s. auch untenstehende Ausführungen bzw. Niederschrift v.4.4.2013.

Die Unternehmereigenschaft (wirtschaftliche Tätigkeit) ist laut EuGH aber auch dann zu verneinen, wenn die Tätigkeit nicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Dazu ist die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls zu betrachten. Als zu prüfende Kriterien stellt der EuGH u.a. einen Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Steuerpflichtige den Gegenstand tatsächlich nutzt, verglichen mit jenen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (Fremdvergleich) auf, aber auch die Zahl der Kunden sowie die Höhe der Einnahmen sind neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung zu berücksichtigen (vgl. EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, Enker). Auch das Verhalten des Leistenden, ob es zB von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, der familiären oder besonderen Nahebeziehung zum Kunden geprägt ist, ist für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, von Bedeutung (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 T2 58).

Vor allem folgende Fakten sprechen lt. Abgabenbehörde gegen eine Unternehmereigenschaft (= Kurzfassung; ausführlich siehe auch o.a. Begründung zur Wiederaufnahme der Verfahren):
- In der Rechtsmittelbegründung wird vom steuerlichen Vertreter angeführt, dass bereits im Zuge der Betriebseröffnung der Abgabenbehörde im Jahre 2007 offengelegt worden sei, dass die angeschafften Maschinen und Geräte nur von den Gesellschaftern genutzt würden, keine Gewinnerzielungsabsicht bestünde und lediglich die angefallenen Finanzierungs-, Betriebs— und Anschaffungskosten durch die nutzungsabhängige Weiterverrechnung an die

Gesellschafter lukriert werden sollten.

Lt. (späterer) Feststellungen des Finanzamtes:

- Bei den Gesellschaftern handelt es sich (größtenteils) um nahe Angehörige.*
- Ein eigenes Bankkonto der „Maschinengemeinschaft“ gibt es nicht. (Die Bezahlung der Investitionen erfolgte lt. Angaben des Herrn ***KL*** lt. Niederschrift v. 4.4.2013 mit einer Ausnahme von seinem eigenen Bankkonto.)*
- Auch stellte sich heraus, dass weder der Geldfluss für die allfällige Aufteilung der Anschaffungskosten der Maschinen und Geräte belegt bzw. nachgewiesen wurde noch ist ein Geldfluss für die Nutzungsentgelte lt. den vom Steuerberater im Nachhinein erstellten (Ausgangs-)Fakturen für die Verwendung der Maschinen u. Geräte belegt, die Abrechnung erfolgte nur verrechnungstechnisch am Papier — s. auch hierzu Aussagen lt. Niederschrift vom 4.4.2013.*

Da die GesbR de facto nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (die geringfügigen, „buchmäßigen“ Fremderlöse von einem einzigen Kunden sind unbeachtlich), für die Nutzung der Maschinen kein fremdübliches Entgelt verlangt (wie angeführt, liegt nicht einmal für die nachträglich erstellten Kostenverrechnungen ein Geldfluss vor), dies außerdem in der besonderen Nahebeziehung zu den Gesellschaftern begründet ist, ist lt. Abgabenbehörde im konkreten Fall (auch) mangels Einnahmenerzielungsabsicht die Unternehmereigenschaft der GesbR zu verneinen.

Kommt der GesbR - wie im vorliegenden Fall - keine Unternehmereigenschaft zu, ist nicht die GesbR, sondern sind die einzelnen Gesellschafter (Landwirte) Empfänger der Leistung. Die Umsatzsteuer aus dem Ankauf der Investitionsgüter sind im Verhältnis zum Anteil jedes einzelnen Gesellschafters aufzuteilen und der Vorsteuerabzug ist allenfalls gemäß den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes für jeden einzelnen Gesellschafter zu gewähren (vgl. EuGH 21.4.2005, Rs 025103, HE, sowie Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 81).

Die Umsatzsteuerbescheide ergingen daher zu Recht, weshalb die Beschwerde auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen war.“

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 6.3.2014 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte eine mündliche Verhandlung.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass im Hinblick auf die im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen (nicht alle Gesellschafter zu 25

% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt, keine Geldflüsse, Gesellschafter tlw. nahe Angehörige) die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abzuweisen. Ebenso kommt der vermeintlichen Maschinengemeinschaft keine Unternehmereigenschaft zu, sondern nur den einzelnen daran beteiligten Landwirten und somit ist auch die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2007 – 2011 als unbegründet abzuweisen.

Zusätzlich wurde von der belangten Behörde im Vorlagebericht vorgebracht:

*„Angemerkt wird, dass auch eine von den Beschwerdeführern geforderte Anerkennung der Unternehmereigenschaft mit folgender (zusätzlicher) Begründung umsatzsteuerlich zu keinem anderslautenden Spruchbetrag der Bescheide führen würde: Es widerspricht den Denkgesetzen und allgemeinem menschlichem Erfahrungsgut bzw. Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine Gemeinschaft kein gemeinsames Bankkonto hat, idR nur eine Person (bis auf eine Ausnahme immer ***KL***) die Finanzierung/Anschaffung der Wirtschaftsgüter vornimmt, die Kapitalkosten und das wirtschaftliche Risiko trägt und hierfür keine adäquate (finanzielle) Gegenleistung erhält. Somit geht das Finanzamt (mangels Vorlage bzw. Vorbringens von allfälligen zusätzlichen Beweismitteln im Vorlageantrag) davon aus, dass zumindest die Anschaffungskosten auch finanziell aufgeteilt und abgegolten wurden. Da – wie im Zuge der Prüfung festgestellt – keine Nutzungsentgelte lt. den vom Steuerberater im Nachhinein erstellten Ausgangsfakturen für die Verwendung der Maschinen durch die jeweiligen Nutzer geflossen sind, die Abrechnung daher nur verrechnungstechnisch am Papier erfolgt ist, geht das Finanzamt weiters davon aus, dass die für die Maschinenanschaffungen geleisteten Finanzierungsbeträge durch die einzelnen Landwirte als steuerpflichtige Vorauszahlungen für zukünftige Maschinennutzungen zu sehen sind. In jüngerer Erk. vertritt auch der VwGH die Auffassung, bei „Mitgliedsbeiträgen“ von Personenvereinigungen, die die wirtschaftlichen Belange der Mitglieder fördern, gelte die Vermutung von Leistungsentgelten (s. auch Ruppe zu § 1 Anm. 114 u. 115 zu „Erntemaschine“). Gem. § 19 Abs. 2 UStG entsteht in derartig gelagerten Fällen die Steuerschuld – auch bei Sollbesteuerung – mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes in dem ein (Teil-)Entgelt vereinnahmt worden ist. (Gleichzeitig steht den Leistungsempfängern – bei Zutreffen der Voraussetzungen - gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG im selben Ausmaß der Vorsteuerabzug zu). Auch bei dieser umsatzsteuerrechtlichen Betrachtung würde der Spruchbetrag der Bescheide jeweils „null“ lauten. Zusätzlich wird festgehalten, dass die von den Landwirten bezahlten anteiligen Maschinenanschaffungskosten nach Ansicht der Finanzverwaltung auch keine nicht steuerbaren Kapitaleinlagen darstellen können, da die Gemeinschaft durch die Art der Finanzierung keine Möglichkeit hat, die Kapitaleinlagen wieder zurückzubezahlen (Geld wird für die Anschaffung der Maschinen verwendet; „echte“ Überschüsse werden nicht erwirtschaftet; die verrechneten laufenden Nutzungsbeiträge sind nur kostendeckend).“*

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschluss

Mit Beschluss vom 6.4.2020 wandte sich das Bundesfinanzgericht wie folgt an die Verfahrensparteien:

“I. Der belangten Behörde wird aufgetragen, nachfolgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen.

a) Im BP-Bericht wird auf Seite 3 auf ein Schreiben vom „14.7.2007 - Unterschriftsprobenblatt“ wie folgt verwiesen:

[...]

>> Die belangte Behörde wird ersucht, das Schreiben vom 14.8.2007 samt dem Unterschriftsprobenblatt nachzureichen, zumal diese Unterlagen weder im vorgelegten Arbeitsbogen noch in den sonstigen Unterlagen enthalten sind.

b) Sofern bei der Durchsicht des Akts weitere verfahrensrelevante Unterlagen (zB Dauerbelege, Unterlagen in einem in Papierform geführten Umsatzsteuerakt) hervorkommen, wird ersucht, auch diese Aktenteile elektronisch nachzureichen.

c) Im Betriebsprüfungsbericht ist auf Seite 4 angeführt, dass im Zuge des BP-Verfahrens Rechnungen über den Ein- und Verkauf von land- und forstwirtschaftlichem Anlagenvermögen vorgelegt wurden. Teilweise befinden sich die Eingangsrechnungen im Arbeitsbogen. Ausgangsrechnungen über land- und forstwirtschaftliches Anlagevermögen sind in den dem Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen nicht vorhanden. Auch in der Beschwerdeverentscheidung wird die Ansicht der belangten Behörde darauf gestützt, dass die aufgelaufenen Kosten nicht einmal intern verteilt wurden.

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass im Streitzeitraum zumindest drei Wirtschaftsgüter verkauft wurden. Weder aus den Ausführungen in der Beschwerde noch aus den Unterlagen im Arbeitsbogen ist eindeutig ersichtlich, um welche Wirtschaftsgüter es sich genau handelt und/oder wer der/die Käufer waren.

>> Die belangte Behörde wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

d) In den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden wurde die Umsatzsteuer jeweils mit Null (€ 0,00) festgesetzt. Der Aufbau dieser Bescheide entspricht jenen Umsatzsteuerbescheiden, mit denen in Vorzeiträumen die Umsatzsteuergutschriften festgesetzt wurden (vgl. § 21 UStG). In der Beschwerdeverentscheidung (Seite 4) und im BP-Bericht ist angeführt, dass die Beschwerdeführerin keine Unternehmerin iSd § 2 UStG wäre. Nach § 21 Abs 4 UStG sind jedoch nur Unternehmer zur Umsatzsteuer zu veranlagern. Ein Bescheid, mit dem ausgesprochen worden wäre, dass eine Veranlagung unterbleibt, wurde offenbar nicht erlassen.

>> Die belangte Behörde wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

e) Die Außenprüfung ist nun zum Ergebnis gelangt, dass auch in den Jahren 2007 und 2008 keine Unternehmereigenschaft besteht. Dennoch wurden zunächst Umsatzsteuerbescheide an die Gesellschaft erlassen und in weiterer Folge wurden die Verfahren für die Jahre 2007 und 2008 - in denen jedoch keine Unternehmereigenschaft bestanden haben soll - wiederaufgenommen.

In der Entscheidung des UFS vom 06.06.2013, RV/0069-L/13 wurde erkannt, dass bei Fehlen der Unternehmereigenschaft die Bescheide an ein nicht existentes Umsatzsteuersubjekt ergangen sind, wobei Schriftstücke, die an eine nicht existente Person ergangen sind, keine Bescheide sind. Die Wiederaufnahme nach § 303 BAO setzt jedoch ein abgeschlossenes Verfahren voraus.

>> Die belangte Behörde wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

II. Die Beschwerdeführerin wird aufgetragen, nachfolgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

a) Im Bericht über die Außenprüfung wird dargestellt, dass mit Ausnahme des Traktors Steyr (hier wurde als Zulassungsbesitzer „***Bf***“ angegeben), sämtliche Zulassungen (Anhänger, Hoftrac, usw.) auf ***KL*** erfolgten. Im Fragebogen zur Betriebseröffnung (Verf16) sind vier Personen genannt, die der Maschinengemeinschaft angehören sollten. ***KL*** ist nicht als Gesellschafter angeführt.

Der Traktor Steyr wurde am 5.3.2007 bei der Firma Lagerhaus Technik bestellt; dies ergibt sich aus dem handschriftlich ausgefüllten Kaufbrief Nr. 03581. Als Käufer wurde im dafür vorgesehenen Formularfeld zunächst „Hr. ***KL***“ eingetragen, später jedoch durchgestrichen und „***Bf***“ darüberschrieben. Als Käufer hat diesen Kaufbrief ebenfalls ***KL*** unterschrieben.

Der Traktor wurde laut Abrechnungen ausschließlich von „***IJ***“ und „***MN***“ benützt, was sich aus den der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen und den nachträglich erstellten Abrechnungen ergibt.

>> Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

b) Im Bericht über die Außenprüfung wird dargestellt, dass die Gesellschafter ***CD*** und ***EF*** lediglich am Wirtschaftsgut „Krananhänger“ beteiligt sind und der dritte Gesellschafter „***IJ***“ wäre.

Weiters heißt es im Bericht über die Außenprüfung, dass die Investitionen vom Bankkonto des ***KL*** überwiesen wurden- außer die Anschaffungskosten für den Rückewagen: hier erfolgte die Bezahlung durch die drei Miteigentümer jeweils in bar.

Diesen Feststellungen wird weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag widersprochen.

>> Ist es richtig, dass es sich bei dem „Krananhänger“ und dem „Rückewagen“ um dasselbe Wirtschaftsgut handelt?

c) Am 16.6.2007 (Rechnungsdatum) wurde ein Vreten Holzkranswagen um netto € 14.583,33 erworben. Am 12.4.2008 (Rechnungsdatum) wurden € 6.083,33 (netto) für die Leistung „Aufrüstung Holzkranswagen“ in Rechnung gestellt. Beide Rechnungen stammen vom Land- und Forstmaschinenhändler ***QR***.

In der Jahresabrechnung 2007 wird die Afa für einen Holzkranswagen mit € 729,17 angegeben. Daraus ergibt sich eine Nutzungsdauer von 20 Jahren. In der Jahresabrechnung 2008 wird die Afa für einen Holzkranswagen mit € 304,16 (Hälfte von € 729,17) angeführt. In den deutschen Afa-Tabellen wird eine Nutzungsdauer für solche Wirtschaftsgüter von 6 Jahren angeführt. Im Anlageverzeichnis 2010 (das einzige Anlageverzeichnis, das sich in den vorgelegten Verwaltungsakten befindet) scheint ein Krananhänger „Cranit“ mit dem Anschaffungs- und Inbetriebnahmedatum 12.4.2008 und einem Nettopreis von € 20.666,67 auf. Eine Rechnung des Lieferanten ***QR*** über diese Lieferung ist in den vorgelegten Unterlagen nicht enthalten. Hingegen ergeben die beiden vorliegenden Rechnungen aus den Jahren 2007 und 2008 (€ 14.583,33 + € 6.083,33) einen Betrag von € 20.666,67.

Wie bereits erwähnt, ist in der Jahresabrechnung 2008 nur ein Krananhänger mit einem Afa-Betrag von € 304,16 enthalten. Erst in der Jahresabrechnung 2009 findet sich - wieder für einen Krananhänger - ein Afa-Betrag von € 1.033,33, was einer Nutzungsdauer von 20 Jahren bei Anschaffungskosten von € 20.666,67 entspricht.

In der Beschwerde wird auf Seite 3 angeführt, dass im Jahr 2008 der Verkauf eines Holzkranswagens mit einem Veräußerungserlös von € 14.583,33 erfolgte. Ein entsprechender Kaufvertrag ist in den vorgelegten Unterlagen nicht enthalten.

>> Die Beschwerdeführerin wird ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

-) Welcher Holzkranswagen wurde im Jahr 2008 um € 14.583,33 verkauft? Falls es sich um den im Jahr 2007 angeschafften Holzkranswagen handelt, geben Sie bitte an, warum dieses Wirtschaftsgut nach nur einem Jahr wieder verkauft wurde. Bitte geben Sie auch an, an wen der Holzkranswagen verkauft wurde und legen Sie die entsprechenden Unterlagen bei (Kaufvertrag, Rechnung, etc.)

-) Wenn laut Anlageverzeichnis im Jahr 2008 ein Krananhänger von ***QR*** angeschafft und - laut Anlageverzeichnis - auch in Betrieb genommen wurde, geben Sie bitte an, warum in der Jahresabrechnung nur ein Betrag von € 304,16 aufscheint. Legen Sie bitte die entsprechenden Unterlagen (Rechnung, Kaufvertrag) vor.

-) Wie wurde im Anlagenverzeichnis die Eingangsrechnung vom 12.4.2008 in Höhe von € 6.083,33 (Aufrüstung Holzkranswagen) erfasst?

-) Bitte legen Sie auch die Anlageverzeichnisse der Jahre 2007 bis 2009 und ein aktuelles Anlageverzeichnis vor.

d) In der Beschwerdeverentscheidung vom 4.2.2014 (Seite 5) begründet die belangte Behörde ihre Ansicht, dass keine Unternehmereigenschaft vorliegt, unter anderem damit, dass „die geringfügigen, ‚buchmäßigen‘ Fremderlöse von einem einzigen Kunden stammen und deshalb unbeachtlich wären.

Damit ist offenbar die Benützung der Seilwinde gemeint, die am 18.12.2008 geliefert wurde. Auf der Rechnung über diese Forstseilwinde ist handschriftlich vermerkt: „Gesellschafter bei Forstseilwinde: ***IJ*** geb ***1954, ***IJ_Adr*** ***GH*** geb ****1968, ***GH_Adr***“, wobei die Rechnung auf die Maschinengemeinschaft ausgestellt wurde, bei der ***GH*** gar nicht Mitgesellschafter ist. Allerdings dürfte es sich um einen nahen Angehörigen von ***IJ*** bzw. ***KL*** handeln, zumal an derselben Adresse wie ***GH*** auch die Tochter von ***IJ*** bzw. Schwester von ***KL***, Frau ***ST*** wohnhaft ist.

>> Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen und insbesondere folgende Fragen zu beantworten:

-) Wer hat die Bestellung dieser Seilwinde beim Lieferanten durchgeführt?

-) Wie wurde der Kaufpreis bezahlt?

e) In der Niederschrift vom 4.4.2013 und auch im Bericht über die Außenprüfung vom 22.4.2013 wird angeführt, dass die Leistungen erst im Zuge der Außenprüfung fakturiert wurden und kein Geldfluss hinsichtlich der aufgelaufenen Kosten erfolgte.

Damit hat die Beschwerdeführerin zumindest in den Jahren 2007 und 2011 keine Einnahmen erhalten.

In den von der Beschwerdeführerin eingereichten Feststellungserklärungen ist als Gewinnermittlungsart die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung angeführt und in der Kennziffer 9040 sind Erlöse eingetragen (Zuflussprinzip). In den eingereichten Umsatzsteuererklärungen wurden unter anderem diese Beträge als steuerbarer Umsatz eingetragen.

Das Bundesfinanzgericht geht - derzeit - davon aus, dass weder eine Buchführungsgrenze nach einkommensteuerlichen Vorschriften noch eine Buchführungsgrenze iSd § 17 UStG bestanden hat und somit für ertragsteuerliche Zwecke das Zuflussprinzip maßgeblich ist und für umsatzsteuerliche Zwecke die Ist-Besteuerung zur Anwendung kommt.

>> Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen und eine Kopie der Niederschrift vom 4.4.2013 vorzulegen.

f) In der Beschwerde wird angeführt, dass im Jahr 2009 ein Heckmähwerk verkauft wurde, wobei der Veräußerungserlös € 3.333,33 bei einem Buchwert von € 3.214,28 betrug. Aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen ist nur ersichtlich, dass am 26.2.2009 ein

„Krone Heckmähwerk“ um einen Nettobetrag von € 6.416,67 angekauft wurde.

Auf der Rechnung wurde vermerkt, dass die Gesellschafter dieses Wirtschaftsgutes einerseits ***IJ*** und andererseits ***MN*** waren.

Dazu findet sich im Arbeitsbogen ein Bestellschein vom 23.12.2008, der von ***KL*** unterschrieben wurde. Aus diesem Bestellschein geht hervor, dass ein Krone Heckmähwerk EC 280 um € 7.700 inkl. USt gekauft und ein Krone Heckmähwerk AM 283s um € 4.000 an den Händler zurückverkauft werden soll. Tatsächlich wurde ein Kaufvertrag mit einem anderen Landwirt vorgelegt, aus dem ersichtlich ist, dass ein Krone Heckmähwerk um € 4.000 - offenbar inkl. USt - verkauft wurde. Dieser Verkaufs-Kaufvertrag wurde von ***IJ*** unterschrieben.

In den Jahresabrechnungen 2007 und 2008 ist ein Heckmähwerk nicht enthalten. Die Jahresabrechnung 2009 enthält ein Heckmähwerk, für das eine Afa von € 998,82 und ein sonstiger Aufwand von € - 119,05 angeführt ist. In den Jahresabrechnungen ab 2010 ist die Afa € 641,67 angeführt, die sich wohl auf das im Jahr 2009 erworbene Heckmähwerk bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren bezieht.

>> Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen und insbesondere folgende Fragen zu beantworten:

-) Wann wurde das Krone Heckmähwerk AM 283s, das um netto € 3.333,33 verkauft wurde, angeschafft? Bitte legen Sie die entsprechende Rechnung vor und wiesen Sie den Zahlungsfluss nach.

-) Wie setzt sich der Afa Betrag von € 998,82 zusammen? Was ist der sonstige Aufwand von € - 119,05?

-) Wie erfolgte Bezahlung des „Aufpreises“ in Höhe von € 3.700? Bitte legen Sie entsprechenden Unterlagen vor.

g) In der Beschwerde wird angeführt, dass im Jahr 2010 ein 3-Achs-Seitenkipper um einem Verkaufserlös von € 18.000,-- verkauft wurde. Dabei handelt es sich offenbar um den Anhängerwagen STETZL 18 DK mit einem Gesamtgewicht von 18 Tonnen. Auf der Eingangsrechnung (Lieferant: Raiffeisen Lagerhaus Gmünd-Vitis) ist handschriftlich vermerkt, dass die Gesellschafter des Kippers ***IJ*** und ***MN*** waren. Der Einkaufspreis (laut Rechnung des Raiffeisen Lagerhaus Gmünd-Vitis) betrug netto € 18.125,--.

Am 30.11.2010 erstellte die Firma ***XY*** GesmbH eine Rechnung über die Lieferung eines neuen 3-Seitenkippers auf Grund einer Bestellung vom 17.11.2010. Der Nettokaufpreis (unter Berücksichtigung eines Nachlasses) laut dieser Rechnung betrug € 24.929,20. Angeführt ist in dieser Rechnung auch, dass ein Dreiseitenkipper mit dem Baujahr 2009 um € 18.000,-- (offenbar vom Hersteller) zurückgenommen wurde. In weiterer Folge musste nur noch der Differenzbetrag bezahlt werden. Ein Geldfluss vom Käufer zum Verkäufer fand dabei offenbar nicht statt.

*Als Lieferadresse ist auf der Rechnung ausdrücklich „***KL***“ angeführt.*

Im Anlagenverzeichnis des Jahres 2010 ist als Anschaffungswert € 37.261,70 angegeben.

*In der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2010 vom 20.4.2011 wird eine abziehbare Vorsteuer in Höhe von € 7.249,74 angeführt. Auf der Rechnung der Firma ***XY*** GesmbH ist eine Umsatzsteuer in Höhe von € 1.385,74 ausgewiesen.*

>> Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen und insbesondere folgende Fragen zu beantworten:

-) Wer hat die Bestellung vom 17.11.2010 unterschrieben. Bitte legen Sie den Bestellschein/Kaufvertrag vor.

-) Wie erfolgte die Bezahlung? Bitte legen Sie die entsprechenden Unterlagen vor.

-) Wie setzt sich der im Anlageverzeichnis enthaltene Wert zusammen?

-) Wie setzt sich der für den Voranmeldungszeitraum 10-12/2010 ermittelte Vorsteuerbetrag zusammen?

e) Soweit ersichtlich, wurden für die Jahre ab 2012 keine Abgabenerklärungen mehr eingereicht. Die UID-Nummer wurde erst im Jahr 2014 begrenzt.

>> Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen und insbesondere folgende Fragen zu beantworten:

-) Was ist mit den in den Jahren 2007-2012 erworbenen Wirtschaftsgütern geschehen?“

*In der Beantwortung vom 15.5.2020 hat die belangte Behörde unter anderem das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 14.8.2007 vorgelegt, in dem dieser mitteilt, dass kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde und jeder Gesellschafter zu 25% am Vermögen beteiligt wäre. Beigelegt war ein Unterschriftenprobenblatt, das nur von ***IJ*** unterschrieben wurde.*

Darüber hinaus gab die belangte Behörde folgende Stellungnahme ab:

“Zu lit. a) Das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 14.8.2007 samt dem Unterschriftenprobenblatt wird nachgereicht (Die Unterlagen waren im - noch vorhandenen in Papierform geführten - Veranlagungsakt abgelegt).

Zu lit. b) Bei Durchsicht des in Papierform geführten Veranlagungsaktes sind keine zusätzlichen verfahrensrelevanten Unterlagen hervorgekommen.

Zu lit. c) Es gab tatsächlich 3 Anlagenverkäufe in den Jahren 2008, 2009 und 2010. Ersichtlich ist das in der nunmehr beigelegten Datei „Zusammenstellung E_A Rechnung“ für die Jahre 2007 - 2010. Informativ wird hinzugefügt, dass dem Finanzamt diesbezüglich jedoch nur mehr das Anlageverzeichnis von 2010 vorliegt. (Datei „Anlageverzeichnis 2010“).

Seitens des Finanzamtes wurden nunmehr diese 3 Anlageverkäufe anhand des elektronischen

Arbeitsbogens - dieser wurde dem BFG bereits mit der elektronischen Vorlage unter „vorgelegte Aktenteile, Pkt. 16, übermittelt - wie folgt rekonstruiert:

*Verkauf 2008: Von der Firma ***QR*** wurde am 16.6.2007 ein Holzkranwagen um netto 14.583,33 gekauft und offenbar ins Anlagevermögen aufgenommen (Dem Finanzamt liegt das Anlagenverzeichnis 2007 nicht vor. Wie schon oben erwähnt - liegt nur mehr das Anlagenverzeichnis 2010 auf). Im Jahre 2008 wurde dieser Kranwagen offensichtlich um denselben Betrag wieder zurückgegeben (Anlagenverkauf 2008: 14.583,33) und der Restbuchwert wurde mit 13.489,57 ausgebucht. Es wurde dafür ein aufgerüsteter Kranwagen gekauft und am 12.4.2008 die Aufrüstung mit einem Nettobetrag von 6.083,33 in Rechnung gestellt. Im Anlageverzeichnis wurden 2008 als Anlagenzugang wieder beide Beträge in einer Summe erfasst. (Position 4-00 des AVZ 20.666,67). Es müsste somit bei Fa. ***QR*** eine (Gutschrifts-)Rechnung über die Rücknahme vorhanden sein. Datei dazu: „Anlagenverkauf 2008“*

Verkauf 2009:

*Von der Firma ***UV*** wurde am 23.12.2008 ein Krone Heckmähwerk bestellt und gleichzeitig die Rückgabe ebenfalls eines Krone Heckmähwerks vereinbart (s. den vom BFG gemeinsam mit dem Beschluss übermittelten Bestellschein). Darüber wurde (offenbar gleichzeitig) ein Vertrag über einen vermittlungsweisen Verkauf abgeschlossen (lt. Beilage, ohne Datum). Am 26.2.2009 erfolgte die Lieferung des Krone Heckmähwerks und wurde von der Fa. ***UV*** mit 6.416,67 netto (zuzüglich 20% USt, somit brutto iHv 7.700,00) verrechnet (s. beiliegende Rechnung vom 26.2.2009). Lt. Kaufvertrag vom 9.4.2009 erfolgte der Verkauf des Altgerätes an einen Landwirt um 4.000,00 brutto. Eine Umsatzsteuer ist zwar nicht offen ausgewiesen, wurde aber in der ursprünglichen USt-Erklärung als steuerpflichtiger Umsatz erklärt (s. Datei „Anlageverkauf 2009“).*

Verkauf 2010:

*Kauf eines Neugerätes „18t-Tandem-3-Seitenkipper“ und Rückgabe eines Altgerätes „18t-Zweiachs-Dreiseitenkipper, X-Treme“ im Wert von netto 18.000,00 an Fa. ***XY***, (s. die vom BFG gleichzeitig mit dem Beschluss übermittelte Rechnung vom 30.11.2010; Verrechnung des Saldos zwischen Ein- u. Verkauf iHv 6.929,20 zuzüglich 20% USt iHv 1.385,84, somit brutto 8.315,04). Siehe dazu auch zusätzliche Nachreichung: Anlageverzeichnis Position 11-00. Datei „Anlageverkauf 2010“*

Insgesamt kann zu den 3 Anlagenkäufen abschließend gesagt werden: Kommt der GesbR - wie idF nach Ansicht des Finanzamtes - keine Unternehmereigenschaft zu, ist nicht die GesbR, sondern sind die einzelnen Gesellschafter (Landwirte) Empfänger der Leistung. Die Umsatzsteuer aus dem Ankauf der Investitionsgüter sind im Verhältnis zum Anteil jedes einzelnen Gesellschafters aufzuteilen und der Vorsteuerabzug ist allenfalls gemäß den

allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes für jeden einzelnen Gesellschafter zu gewähren (vgl. EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03. HE, sowie Ruppe/Achatz, UStG4, § 12 Tz 81)

*Zu den Verkäufen allgemein (Fakturierung, Geldfluss, andere Fremderlöse, ...): s. auch Niederschrift mit ***KL*** vom 4.4.2013 (elektronisch vorgelegter Arbeitsbogen, Bl. 199 ff, bzw. Hinweis auf diese Niederschrift in der BVE-Begründung). Da im Zuge der Prüfung offenbar nicht alle Seiten dieser Niederschrift in den elektronischen Arbeitsbogen upgeloadet wurden, wird diese Niederschrift mit ***IJ*** nochmals als Anhang übermittelt. In Punkt 1 dieser Niederschrift wird im Wesentlichen ausgeführt, dass grundsätzlich (im Nachhinein) Ausgangsfakturen ausgestellt wurden, diese aber bloß verrechnungstechnisch erfolgt seien.*

Zu den „Umsätzen“ konkret: Eine Gesamtbetrachtung seitens des Finanzamtes ergibt, dass die Nutzungs-Kosten der Maschinen u. Geräte in den einzelnen Jahren jeweils an die einzelnen Benutzer verteilt u. abgerechnet wurden. Die verrechneten Beträge sind in den nunmehr dem BFG vorgelegten Dateien „Jahresabrechnungen 2007-2011“ ermittelt und mit gerundeten Beträgen jeweils rechts unten ersichtlich. Es handelt sich um Nettobeträge und genau diese Beträge wurden in den ursprünglichen USt-Erklärungen und in den E/A Rechnungen erfasst; Erst im Zuge einer Niederschriftaufnahme am 4.4.2013 durch den Prüfer mit dem Beschwerdeführer und dem steuerlichen Vertreter wurden Rechnungen über diese Abrechnungen vorgelegt, welche vom Prüfer damals aber nicht kopiert wurden. In der angeführten Niederschrift wird vom Steuerberater die Existenz dieser Rechnungen bestätigt.

Seitens des Finanzamtes wurde daher der steuerliche Vertreter am 15.4.2020 telefonisch aufgefordert, diese Rechnungen erneut vorzulegen, um die Frage der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung zu klären. Die nunmehr vorgelegten Abrechnungen der GesBR gegenüber den Gesellschaftern (2008 - 2011) über die jeweiligen Maschinenmieten weisen alle Umsatzsteuer aus. Die Rechnungen entsprechen alle zur Gänze den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 2001, 2001/14/0023).

Hat aber ein Nichtunternehmer Gegenstände verkauft oder Leistungen erbracht und in den darüber ausgestellten Rechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen, so schuldet er diese Umsatzsteuer - unabhängig von der Frage der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten und der Vereinnahmung der Umsatzsteuer - nach § 11 Abs. 14 UStG (vgl. VwGH 90/15/0124 31.03.1992).

Nach Ansicht des Finanzamtes sind daher die verrechneten Kosten („Umsätze“) an die Nutzer der Maschinen u. Geräte - mit USt-Schuld kraft Rechnung behaftet. Das Finanzamt beantragt daher die Beschwerden abzuweisen und die Nichtfestsetzungsbescheide 2007 bis 2011 abzuändern und folgende Umsatzsteuer gern. § 11 Abs. 14 UStG festzusetzen:

2007: € 800,00 (da davon ausgegangen werden muss, dass die Rechnungslegung wie in den Folgejahren mit USt-Ausweis erfolgte)

2008; € 4.016,67 (inkl. Anlagenverkauf - s. oben)

2009: € 3.566,66 (inkl. Anlagenverkauf - s. oben)

2010: € 6.400,00 (inkl. Anlagenverkauf - s. oben)

2011: € 4.440,00

Angemerkt wird, dass exakt die oben dargestellten Beträge in den ursprünglichen USt-Erklärungen für die Jahre 2007-2011 als Summe der Umsatzsteuer ausgewiesen war.

Zu lit. d)

Nach Ansicht des Finanzamtes stellen die bekämpften Bescheide Nichtfestsetzungsbescheide dar, da mit diesen Bescheiden keine Umsatzsteuer festgesetzt wird. Dies ergibt sich auch aus der Begründung der bekämpften Bescheide. Ist der Spruch eines Bescheides unklar bzw. bestehen Zweifel über den Inhalt eines Spruches, ist die Begründung zu diesem Bescheid für die Deutung des Spruches heranzuziehen. Insoweit bilden Spruch und Begründung des Bescheides eine Einheit (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; 12.11.1997, 97/16/0394; 27.5.1998, 93/13/0052).

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt in Übereinstimmung mit Verwaltungspraxis und gängiger Literaturmeinung die Meinung, dass der Saldo von Umsatzsteuervoranmeldungen als Vorsoll im Nichtfestsetzungsbescheid hinsichtlich der jeweiligen Jahresumsatzsteuer zu berücksichtigen ist (UFS, RV/0685-W/02, 30.6.2004). Dieser Rechtsprechung wurde mit den bekämpften Bescheiden entsprochen und die jeweiligen Vorsollbeträge und die daraus resultierenden Nachforderungsbeträge ausgewiesen.

Auch Nichtunternehmern gegenüber ist zutreffendenfalls eine Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 14 UStG festzusetzen. Dies kann ebenfalls nur im entsprechendem Nichtfestsetzungsbescheid erfolgen (wie nunmehr im vorliegenden Fall auch vom Finanzamt beantragt - s.o.), ohne dass dadurch der Charakter des Nichtfestsetzungsbescheides - also die Verneinung der Unternehmereigenschaft des Bescheidadressaten - verloren ginge. Nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel kann im Übrigen aus der optischen Gestaltung eines Bescheides kein Rückschluss auf den Bescheidinhalt gezogen werden.

Nichtfeststellungsbescheide haben im Bescheidspruch jene Personen namentlich zu bezeichnen, die den Zufluss von Einkünften geltend gemacht haben (Ritz, BAO, § 188 Tz 18, Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 23 Anm 229). Das Gleiche gilt sinngemäß auch für Nichtfestsetzungsbescheide und Aufhebungsbescheide (UFS, RV/0800-W/08, 24.3.2009). In den bekämpften Nichtfestsetzungsbescheiden sind dementsprechend alle beteiligten Personen namentlich angeführt.

Nach Meinung des Finanzamtes sind daher die Nichtfestsetzungsbescheide rechtskonform und wirksam ergangen.

Zu lit. e)

Nach Meinung des Finanzamtes ist die zitierte Entscheidung des UFS eine Entscheidung im Einzelfall, der keine Bedeutung für diesen Einzelfall hinaus zukommt. Denn der UFS hat bei seiner rechtlichen Würdigung verkannt, dass auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die nicht nach außen hin auftritt, als Bescheidadressat in Betracht kommt. Wird an eine derartige GesBR ohne Unternehmereigenschaft ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid erlassen, dann ist dieser zwar rechtswidrig, jedoch keinesfalls ein Nichtbescheid. Denn entscheidend ist entgegen der Ansicht des UFS nicht, ob ein existentes Umsatzsteuersubjekt gegeben ist, sondern ob überhaupt ein Rechtssubjekt existiert, an das ein Bescheid gerichtet werden kann. Dass im vorliegenden Fall eine zivilrechtliche Maschinengemeinschaft existiert hat, ist jedoch unstrittig. Die Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 sind daher wirksam ergangen, somit wurden diese abgeschlossenen Verfahren zu Recht mittels Wiederaufnahmebescheiden wieder aufgenommen und im wiederaufgenommenen Verfahren neue Bescheide erlassen.“

Dem Antwortschreiben der belangten Behörde waren die Jahresabrechnungen der Jahre 2007-2011 der Maschinengemeinschaft sowie mit 2.4.2013 datierte Rechnungen über „Maschinenmiete lt. Beiliegender Aufstellung“ für die Jahre 2007-2011 an die vier Gesellschafter sowie an ***GH***. Auf den Rechnungen, die an die vier Gesellschafter gerichtet sind, findet sich noch der Hinweis, dass die Rechnungsbeträge mit einem bestehenden Gesellschafterdarlehen zu verrechnen wären.

Mit Schreiben vom 15.5.2020, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 20.5.2020, langte nachfolgende Antwort der Beschwerdeführerin ein:

*„a) Bei Bestellung des Traktors am 5.3.2007 war die o. a. Gesellschaft noch nicht gegründet. Daher wurde als Käufer ***KL*** auf dem Kaufbrief eingetragen. Die formelle Gründung der Gesellschaft resultiert aus dem Mai 2007, weshalb dann der Kaufbrief (wahrscheinlich zur Vereinfachung der Abwicklung) auf ***Bf*** geändert wurde. Der Lieferschein, ausgestellt am 16.5.2007, lautet ebenfalls auf ***Bf***. Die Anmeldung von Fahrzeugen auf mehrere Personen bzw. eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht hat sich als zum damaligen Zeitpunkt als beinahe undurchführbar erwiesen, weshalb der gewählten Vorgangsweise (Anmeldung auf eine Einzelperson) der Vorzug gegeben wurde.*

b) Es ist richtig, dass es sich bei dem „Krananhänger“ und dem „Rückewagen“ um dasselbe Wirtschaftsgut handelt.

*c) Am 16.6.2007 wurde von Fa. ***QR*** ein Vreten Holzkranwagen zu Anschaffungskosten von € 14.583,33 exkl. USt angekauft. Diesem Wirtschaftsgut wurde eine Nutzungsdauer von 20 Jahren zu Grunde gelegt. Die Länge der Nutzungsdauer beruht auf der Erfahrung der Klientin im forstwirtschaftlichen Bereich.*

*Im Jahr 2008 wurde der Holzkranwagen Vreten an den Lieferanten ***QR*** wieder zurückgegeben, weil er sich als ungeeignet für den täglichen Gebrauch herausgestellt hat. Mit*

dem Lieferanten wurde die Rücknahme vereinbart und mit einer Aufzahlung von € 6083,33 exkl. USt der Krananhänger Cranit am 12.4.2008 erworben. Dieser ist im beiliegenden Anlagenverzeichnis unter 440 - Maschinen mit der Inv.-Nr. 4-00 ersichtlich.

Der in der Jahresabrechnung für 2008 unter der Rubrik „AfA“ angeführte Betrag von 6.304,16 ergibt sich aus der Halbjahresabschreibung iHv € 364,59 für den Vreten Holzkranwagen, der Abschreibung iHv € 1.033,33 für den Krananhänger Cranit sowie dem Veräußerungsgewinn aus der Rückgabe des Holzkranwagens Vreten iHv € 1.093,76 (resultierend aus dem Rücknahmepreis von € 14.583,33 abzüglich des Buchwertes iHv € 13.489,57).

d) ***GH*** ist nicht Gesellschafter der Gesellschaft. Ihm wurde die Nutzungserlaubnis an der Forstseilwinde seitens der Gesellschaft erteilt. Die Bezahlung der Forstseilwinde erfolgte durch Banküberweisung vom Konto ***Kto.Nr.***. Die Bestellung der Seilwinde betreffend sind noch weitere Recherchen notwendig, weil bei den vorliegenden Unterlagen des Unternehmens kein Bestellschein vorhanden ist. Eventuell kann dieser noch beim Lieferanten gefunden werden und wir werden diesen so bald wie möglich nachliefern.

e) Die Niederschrift vom 4.4.2013 liegt uns nicht vor. Auch sind zu dieser Thematik noch weitergehende Recherchen notwendig und wir ersuchen, die geforderten Unterlagen bis 30. Juni 2020 übermitteln zu dürfen.

f) Am 26.2.2009 wurde von Fa. ***UV*** ein Krone Heckmähwerk EC 280 zum Preis von € 6416,67 exkl. USt erworben. Am gleichen Tag erfolgte der Ankauf eines gebrauchten Krone Heckmähwerks AM 2835 von ***IJ*** zum Preis von € 3571,43 (exkl. USt), das umgehend an Fa. ***UV*** zum vermittlungsweisen Verkauf weitergegeben wurde. Mit 9. 4. 2009 wurde das Heckmähwerk AM 2835 unter Vermittlung der Fa. ***UV*** an ***ZA*** zum Preis von € 3333,33 exkl. USt verkauft. Der Erlös von € 4.000,- wurde von Fa. ***UV*** zur Abdeckung des noch offenen Kaufpreises für das neu angeschafft Krone Heckmähwerk EC 280 einbehalten.

Der AfA-Betrag von € 998,82 setzt sich zusammen aus der Halbjahresabschreibung für Krone AM283S iHv € 357,15 und der Jahresabschreibung für Krone EC280 iHV € 641,67.

Der sonstige Aufwand iHV € -119,05 (daher ein Ertrag) resultiert aus dem Veräußerungserlös iHv € 3.333,33 abzüglich des Restbuchwertes von € 3.214,28 für Krone AM283S.

Die Bezahlung des Aufpreises erfolgte durch Banküberweisung (siehe Beleg beiliegend).

g) In den Unterlagen des Jahres 2010 war leider kein Kaufvertrag auffindbar; dieser kann aktuell nicht vorgelegt werden. Eventuell kann beim Verkäufer noch eine entsprechende Kopie angefordert werden. Die Bezahlung erfolgte einerseits durch Rückgabe des gebrauchten Kippers mit einem Preis von € 21.600,- inkl. USt und andererseits durch Banküberweisung des Restkaufpreises iHv € 8.315,04 (siehe Beleg beiliegend).

Der im Anlagenverzeichnis enthaltene Anschaffungswert von € 37.261,70 ist leider falsch. Hier wurden irrtümlich nicht die Anschaffungskosten des Kippers aktiviert sondern auf Grund eines Übertragungsfehlers der Kontensaldo (siehe unten).

Konto: 440 Bez: Maschinen

Glz 1: 1025 UST-Code: 0 UST-Pz.: 0,00 UST-Aut.: 0

KoArt: 0 Kost-Cod: 0 Kost-Nr.: 0

S: 42.492,14 H: 28.188,53- Saldo: 14.303,61

Pos	Gkto	Beleg	BelDat	OP/KST	Buch-Text	C	Betrag	Saldo
1	2800	BU 2	100215	0	Wiesenegge	S	1499,17	1499,17
2	2800	BU 5	101006	0	Kurzscheiben	S	10833,33	12332,50
3	2800	BU 6	101130	0	Tandem 3-Sei	S	24929,20	37261,70
4	2800	UB 1001	101231	0	Glattwandrun	S	1813,77	39075,47

Für Zwecke der Ertragsteuerberechnung ist daher im Jahr 2010 die jährliche Abschreibung von € 931,54 auf € 623,23 zu kürzen.

Anbei übermitteln wir noch den Einzelsteuernachweis für die Berechnung der Umsatz- und Vorsteuer für die Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober bis Dezember 2010. Daraus ist ersichtlich, dass für die Rückgabe des Tandemkippers eine Umsatzsteuer iHv € 3.600,- (das sind 20 % der Rückgabepreises von € 18.000,) und Vorsteuern iHv € 7.249,74 geltend gemacht wurden, die sich aus der Vorsteuer für den Ankauf einer Kurzscheibenegge (Nettokaufpreis € 10.83333, Vorsteuer € 2.166,67), einer Servicerechnung (Nettopreis € 486,15, Vorsteuer € 97,23) und dem Ankauf des Tandem-3-Seitenkippers (Nettopreis € 24.929,20, Vorsteuer € 4985,84) ergibt.

h) Wegen Verwendung der in den Jahren 2007 bis 2012 erworbenen Wirtschaftsgüter wird derzeit von unserem Klienten eine entsprechende Zusammenstellung gemacht und wir ersuchen auch in diesem Punkt, die entsprechenden Unterlagen bis 30. Juni 2020 übermitteln zu dürfen.“

Beigelegt waren dem Antwortschreiben ein Lieferschein des Raiffeisen-Lageraus Gmünd vom 16.5.2007 über die Lieferung eines Traktors, ein Übernahmevertrag zum vermittlungsweisen Verkauf eines Mähwerkes, ein Kaufvertrag vom 9.4.2009 über das Mähwerk, eine Rechnung vom 26.2.2009 samt Banküberweisungsbeleg vom 6.3.2009 über ein neues Heckmähwerk samt handschriftlicher Angaben der „Gesellschafter bei Heckmähwerk“, ein Bestellschein vom 23.12.2008 über ein neues Heckmähwerk samt Vermerk über die Rücknahme eines alten Heckmähwerkes, eine Rechnung von ***IJ*** an die Maschinengemeinschaft vom 26.2.2009 über die Lieferung des alten Heckmähwerkes, einen Teil einer Rechnung vom November 2010 über einen 18t-Tandem-3-Seitenkipper samt Banküberweisungsbeleg vom 16.12.2010 in Höhe von € 8.315,04, einen von der steuerlichen Vertretung erstellten Einzelsteuernachweis für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2010 samt Umsatzsteuerberechnung für das vierte Quartal 2010 und die Anlagenverzeichnisse 2007 bis 2011.

Mündliche Verhandlung

Der Vertreter der Beschwerdeführerin gab an, dass ein Großteil der Maschinen von den beteiligten Personen immer noch verwendet werde und die Initiative zur Gründung der Gesellschaft von ***KL*** und ***MN*** ausging.

Die Gründe, warum auf den Rechnungen handschriftliche Vermerke angebracht wurden, wer Gesellschafter des jeweiligen Wirtschaftsgutes sei, konnte der Vertreter der Beschwerdeführerin nicht sagen. ***GH*** war jedenfalls nie Gesellschafter.

KL trat für die Gesellschaft auf, weil er auch schon vor 2012 intensiv in die Führung der Landwirtschaft seiner Mutter involviert war. Schriftliche Vollmachten gab es jedoch nicht.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters existiert die GesbR noch, zumal Maschinen nach wie vor gemeinsam genutzt werden.

Für die belangte Behörde hat die Existenz der Gesellschaft hingegen keine Relevanz gehabt, weil das Finanzamt von einem Nichtunternehmer ausging. Die Bescheidadressierung der angefochtenen Erledigungen an die Gesellschafter wurde deshalb gewählt, weil es sich um Nichtfestsetzungsbescheide handle und deshalb die Gesellschafter angesprochen werden sollten.

Der steuerliche Vertreter gab schließlich bekannt, dass die Beschwerde für die Gesellschaft, nicht jedoch für die Gesellschafter erhoben wurde, weil er die Gesellschafter gar nicht steuerlich vertreten habe.

Ob es einen § 81 BAO-Vertreter gab, konnte der steuerliche Vertreter nicht sagen. Der Vertreter des Finanzamtes ging davon aus, dass es keinen § 81 BAO-Vertreter gab, zumal in der EDV keiner angemerkt war.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerden abweisend entscheiden und eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung vorzuschreiben.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend beantragt, die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide sowie die Festsetzung der Umsatzsteuern 2007-2011 in Höhe der in der Beschwerde genannten Beträge.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Im Mai 2007 wurde dem Finanzamt die Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht bekannt gegeben, an der vier Gesellschafter beteiligt waren. Die selbstgewählte Firmenbezeichnung lautet „***IJ*** & Mitgesellschafter ***Bf***“. Im Unterschriftenprobenblatt ist nur ***IJ*** in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin als einzeln zeichnungsberechtigte Person angeführt. Ein § 81 BAO-Vertreter wurde weder namhaft gemacht noch von der belangten Behörde bestellt.

Die Gesellschaft wurde im Mai 2007 gegründet. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag existiert nicht. Die Gesellschaft verfügt über kein Bankkonto und hatte keine Darlehen zur Begleichung der Kaufpreise für die Maschinen aufgenommen.

In den Streitjahren (2007 bis 2011) wurden verschiedene land- bzw forstwirtschaftliche Maschinen erworben. Der Kaufvertrag für einen Traktor Steyr wurde bereits im März 2007 von ***KL*** abgeschlossen. Der Krananhänger stand im Miteigentum von drei Gesellschaftern, die Seilwinde stand im Miteigentum einer Gesellschafterin und eines Dritten und die übrigen Wirtschaftsgüter standen im Miteigentum von zwei Gesellschaftern. Für alle diese Wirtschaftsgüter wurde von der Beschwerdeführerin die Vorsteuer beansprucht. Im Zuge des Ankaufs neuer Maschinen ist stets ***KL*** nach außen aufgetreten, der im Streitzeitraum nicht Gesellschafter der Maschinengemeinschaft war.

Ein Entgelt für die Benützung der Maschinen wurde weder von den Gesellschaftern der Maschinengemeinschaft noch von dem einen Nichtgesellschafter, der eine Maschine verwendete, die ihm anteilig gehörte, bezahlt. Die Maschinengemeinschaft erzielte im Streitzeitraum keine Einnahmen aus der Vermietung von Maschinen. Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Maschinen angeschafft wurden, um damit nachhaltig Einnahmen zu erzielen. Die Maschinen wurden ausschließlich durch die jeweiligen Miteigentümer der Maschinen, die auch für die Anschaffung, Erhaltung und Betrieb aufzukommen hatten, verwendet. Abgesehen von der angegebenen Vermietung von Maschinen hat die Maschinengemeinschaft keine Tätigkeit ausgeübt.

Die in den Jahresabrechnungen 2009 bis 2011 ausgewiesene Nutzung einer Maschine durch einen Nichtgesellschafter im Ausmaß von je sechs Stunden konnte nicht festgestellt werden. Es erfolgte weder eine Vermietung an andere Personen noch eine Verwendung durch andere Gesellschafter des Maschinenrings. Die in den Jahresabrechnungen enthaltenen Kosten und Nutzungen stimmen nicht mit den tatsächlichen Kosten und dem tatsächlichen Nutzungsverhalten überein.

Soweit die Maschinen für den Straßenverkehr zuzulassen waren, erfolgte die Zulassung – mit einer Ausnahme – auf ***KL*** als Zulassungsbesitzer, der nicht Gesellschafter im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war.

Erst durch die Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Gesellschafter nicht gleichmäßig am Vermögen beteiligt waren und die Gesellschaft keine Einnahmen erzielt hat. Erst im Jahr 2013 wurden Rechnungen an die Benützer der Maschinen gelegt; ein tatsächlicher Zahlungsfluss konnte weder in den Jahren 2007-2011 noch außerhalb des Beschwerdezeitraums festgestellt werden. Die in den Jahresabrechnungen enthaltenen Kosten sind nicht die tatsächlich angefallenen Kosten.

Der Ankauf eines „Cranit“-Krananhängers im Jahr 2008 – unter Rückgabe eines alten Krananhängers - konnte nicht nachvollzogen werden. Der Ankauf eines Dreiseitenkippers im Jahr 2010 durch die Maschinengemeinschaft konnte nicht nachvollzogen werden. Der An- und Weiterverkauf eines Heckmähwerkes im Jahr 2008 bzw. 2009 durch die Maschinengemeinschaft konnte nicht nachvollzogen werden. Es konnte nicht festgestellt werden, dass der Verkauf dieser Wirtschaftsgüter nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen getätigt wurde.

Die angefochtenen Bescheide sind an die Mitglieder (Gesellschafter) der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht und nicht an die Gesellschaft selbst gerichtet wie folgt:

„***KL*** (als RNF nach ***IJ***), ***MN***, ***EF***, ***CD***
z.H. [...]“

Die Beschwerde und auch der Vorlageantrag wurden durch die steuerliche Vertretung für die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erhoben, die wie folgt bezeichnet wurde:

„***IJ*** und Mitgesellschafter
St.-Nr.: ***BF1StNr1***“

Beweiswürdigung

Die Feststellung zur Beschwerdeführerin ergibt sich in erster Linie aus dem Fragebogen zur Betriebseröffnung (Verf16). Darin wird angeführt, dass die „***Bf***“ ihre unternehmerische Tätigkeit mit 1.5.2007 begonnen habe und als Rechtsform wurde „Gesellschaft nach bürgerlichem Recht“ angekreuzt. Als Gesellschafter (Mitunternehmer bzw Mitbesitzer) wurden folgende Personen angeführt:

“***IJ*** (**1954), ***IJ_Adr***
MN (**1975), ***MN_Adr***
CD (**1964), ***CD_Adr***
EF (**1961), ***EF_Adr***“

Im August 2007, somit mehr als drei Monate nach der angegebenen Gründung der Gesellschaft, langte das von der belangten Behörde verlangte Unterschriftsprobenblatt bei der belangten Behörde ein. Unter Angabe der Steuernummer, die zuvor für die Maschinengemeinschaft vergeben wurde, wurde in der Zeile „Name bzw. Firmenwortlaut“ nur der Name von ***IJ*** angeführt. Ein Hinweis auf die Maschinengemeinschaft findet sich im Unterschriftsprobenblatt – abgesehen von der Steuernummer – nicht. Dem Unterschriftsprobenblatt war noch ein Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters beigelegt, in dem dieser nochmals darauf hinwies, dass kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde und jeder der vier Gesellschafter zu 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sei. Weder in diesem Begleitschreiben noch zu einem anderen Zeitpunkt wurde behauptet, dass im mündlich abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag ***IJ*** zur Geschäftsführerin der Gesellschaft bestimmt worden wäre. Dies lässt sich auch aus dem Unterschriftsprobenblatt nicht ableiten; ***IJ*** ist zwar die einzige darauf angeführte Person, allerdings nicht in der Eigenschaft „Geschäftsführerin“, sondern ausdrücklich in ihrer Eigenschaft als „Gesellschafterin“. Nach der Grundkonzeption der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist jeder Gesellschafter (einzeln) zur Geschäftsführung berechtigt. Insofern lässt sich daraus nichts gewinnen, insbesondere nicht, dass ***IJ*** als § 81-BAO-Vertreterin namhaft gemacht worden wäre oder als einzige zur Führung der Geschäfte bestellte Person bestimmt worden wäre (vgl. *Drapela/Knecht/Moser/Wagner, SWK- Spezial Die Feststellungserklärung 2021*, 39). Die Feststellung, dass von der belangten Behörde keine Bestellung eines § 81 BAO-Vertreters erfolgte ergibt sich einerseits daraus, dass im elektronischen Veranlagungsakt, in den Einsicht genommen wurde, zu keinem Zeitpunkt eine Anmerkung eines § 81 BAO-Vertreters findet und zum andern aus den Angaben des Behördenvertreters in der mündlichen Verhandlung.

Mit Notariatsakt vom 12.12.2011, der im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers enthalten ist, haben ***XY*** und ***IJ*** ihren landwirtschaftlichen Betrieb an ihren Sohn ***KL*** und ihre Schwiegertochter ***OP*** übergeben. Darin ist auf der zweiten Seite festgehalten, dass die Übergabe per 1.1.2012 erfolgen soll. Die entsprechenden Eintragungen im Grundbuch sind erfolgt.

Mit Schreiben vom 20.8.2013 wurde durch den steuerlichen Vertreter der belangten Behörde bekannt gegeben, dass der Gesellschaftsanteil von ***IJ*** im Zuge der Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auf Ihren Sohn, ***KL***, übergegangen wäre. Damit steht auch fest, dass ***KL*** im Streitzeitraum nicht Gesellschafter der Maschinengemeinschaft war.

Die Feststellung, dass kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag existiert, ergibt sich aus einem Aktenvermerk der belangten Behörde vom 30.5.2007, der unmittelbar auf dem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 23.5.2007 (Meldung der Betriebseröffnung) angefertigt wurde und dem ein Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter zu Grunde lag, in dem auch das Unterschriftsprobenblatt angefordert wurde. Darüber hinaus ist auch in der Niederschrift vom

4.4.2013 festgehalten, dass es keinen schriftlichen Gesellschaftsvertrag gibt.

Inhaltlich lässt sich zum Gesellschaftsvertrag rekonstruieren, dass die Aufteilung der anfallenden Aufwendungen zuzüglich Abschreibungen im Ausmaß der jeweiligen Nutzung auf die Nutzer erfolgen soll, wobei Kostendeckung angestrebt wird (siehe Niederschrift vom 4.4.2013). Der Zweck der Gesellschaft soll im gemeinschaftlichen Ankauf und der Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen durch die Gesellschafter liegen, wobei die Kosten durch nutzungsabhängige Weiterverrechnung an die Gesellschafter gedeckt werden sollen (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23.5.2007). Auch in der mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter an, dass es darum ging, die Vorteile aus der Umsatzsteuer zu nutzen.

Am 4.4.2013 nahm die belangte Behörde mit ***KL***, geb. ***1977, eine Niederschrift in Gegenwart des steuerlichen Vertreters der Gesellschaft auf. Darin wurde festgehalten, dass für den gesamten Prüfungszeitraum (2007-2011) Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin vorgelegt wurden, die jedoch im Nachhinein erstellt wurden. Rechnungsdatum der vorgelegten Rechnungen ist der 2.4.2013 (Osterdienstag). Eine Bezahlung der in Rechnung gestellten Beträge hat nicht stattgefunden (siehe Punkt 1 der Niederschrift). Dies wurde von der belangten Behörde auch in der Beschwerdevorentscheidung festgehalten, wobei dieser Feststellung weder im Vorlageantrag noch im weiteren Verfahren entgegengetreten wurde. Es ist davon auszugehen, dass ohne Außenprüfung durch die belangte Behörde nicht einmal Rechnungen erstellt worden wären. Schon alleine daraus zeigt sich, dass gar keine Absicht bestand, irgendwelche (Nutzungs-)Kosten der Maschinengemeinschaft abzugelten.

Nachdem es nie einen Geldfluss für die Maschinennutzung gab, wurden aus dieser Tätigkeit auch keine Einnahmen erzielt. In den Feststellungserklärungen, in die Einsicht genommen wurde, ist angeführt, dass die Gemeinschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln würde. Im Beschluss vom 6.4.2020 hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen, wobei auf die bekanntgegebene Gewinnermittlungsart verwiesen wurde und aus umsatzsteuerlicher Sicht davon auszugehen war, dass die Voraussetzungen für eine Ist-Versteuerung vorlagen. Eine Stellungnahme erfolgte weder schriftlich noch in der mündlichen Verhandlung. Im Antwortschreiben vom 15.5.2020 wurde lediglich darauf hingewiesen, dass die Niederschrift, die von ***KL*** und vom Steuerberater unterschrieben wurde, nicht vorhanden sei und „weitere Recherchen notwendig“ wären. Mangels Einnahmen war in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die in den Steuererklärungen enthaltenen Erlöse bzw. steuerbaren Umsätze falsch sind.

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin über kein Bankkonto verfügte und keine Darlehen zur Finanzierung der angeschafften Maschinen aufgenommen wurden, ergibt sich insbesondere aus der Niederschrift vom 4.4.2013. Darin wurde festgehalten, dass die Bezahlung der Investitionen hauptsächlich vom „Betriebskonto“ des ***KL*** durchgeführt wurden, nachdem von dem bzw. den anderen Gesellschaftern deren Anteil in bar an ***KL***

übergeben wurde – mit Ausnahme des Rückewagens, der bar bezahlt wurde. Einzig in den nacherstellten Rechnungen findet sich der Hinweis, dass „die Rechnungsbeträge mit einem bestehenden Gesellschafterdarlehen“ verrechnet worden wären. Vereinbarungen hinsichtlich solcher Gesellschafterdarlehen wurden nicht vorgelegt. Der angebliche Darlehensbetrag hätte auch nicht an die Gesellschaft (ohne Bankkonto) bezahlt werden können. In der Beschwerdeentscheidung vom 4.2.2014 hat die belangte Behörde erneut darauf hingewiesen, dass die Bezahlung der Wirtschaftsgüter vom Bankkonto von ***KL*** erfolgte. Zu ergänzen ist noch, dass ***KL*** bis zur Hofübergabe im Jahr 2012 der Maschinengemeinschaft gar nicht angehörte. Vielmehr ergibt sich aus dem in den Rechnungen an die Gesellschafter aufgenommenen Passus, dass eine „Gegenverrechnung“ mit bestehenden Gesellschafterdarlehen erfolgen soll, dass keine Fremdfinanzierung zB durch ein Kreditinstitut durchgeführt wurde, bei der die Gesellschaft (bzw alle vier Gesellschafter gemeinsam) als Darlehensnehmer aufgetreten sind. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass im Fragebogen zur Betriebseröffnung angegeben wurde, dass „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ erzielt werden würden. Die Maschinengemeinschaft hat jedoch kein unbewegliches Vermögen gegen Entgelt überlassen. Vielmehr wurden einzelnen Wirtschaftsgüter von deren (Mit)Eigentümer genutzt. Bei dieser Überlassung der einzelnen Wirtschaftsgüter handelt es sich auch um keine Sachinbegriffe. Bilden einzelne vermietete oder verpachtete bewegliche Gegenstände keinen Sachinbegriff, liegen (im außerbetrieblichen Bereich) Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG vor (*Lenneis in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 28 Anm 17). Darüber hinaus ist zu bedenken, dass gar keine Anhaltspunkte für eine Darlehensgewährung der Gesellschafter vorliegen. Weder wurden im Zuge der Außenprüfung noch im Zuge des Rechtsmittelverfahrens irgendwelche Vereinbarungen behauptet oder nachgewiesen, aus denen sich eine (fremdübliche – insb. hinsichtlich der Verzinsung und Rückzahlung – vgl *Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4 Anm 81 „Darlehensverhältnis“) Darlehensgewährung ableiten ließe. Somit ist es als erwiesen anzusehen, dass keine Gesellschafterdarlehen existierten.

Es entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass nicht nur bei familiären, sondern auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen wegen der gegebenen besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung die Anwendung der „Angehörigenjudikatur“ für geboten gehalten wird (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0122). Die für Rechtsbeziehungen unter Angehörigen bestehenden Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO – zB VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315). Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw deren Betrieben oder zwischen ineinander verflochtenen Personengesellschaften als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden bzw dass diese Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber

gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor (VwGH 1.12.1992, 92/14/0151). Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer sind Leistungen demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Ob eine Einzelperson oder eine Personengesellschaft nach außen in Erscheinung getreten ist, ist eine Tatsachenfrage. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (VwGH 25.4.2013, 2012/15/0135).

In der Beschwerdeentscheidung und im Bericht über die Außenprüfung ist auch festgehalten, dass im Jahr 2008 eine Seilwinde von ***GH*** (Schwager von ***KL*** und Schwiegersohn von ***IJ***) verwendet wurde und dafür kein Entgelt entrichtet wurde.

Die Abrechnungen, die im Zuge der Außenprüfung vorgelegt wurden, sehen wie folgt aus:

Maschinengemeinschaft							2007
Jahresabrechnung 2007							
Geräte	Traktor Steyr	Getreidelager	Krananhänger	Summe	Vorschreibung		
AfA	€ 882,29	€ 499,17	€ 729,17	€ 2.110,63			
Sonst. Aufwand	€ 1.422,53			€ 1.422,53			
Steuerberatung	€ -	€ -	€ -	€ -			
Gesamtaufwand	€ 2.304,82	€ 499,17	€ 729,17	€ 3.533,16			
IJ	154,90 h	1	1 Führen				
MN	65,10 h	0	0 Führen				
Gesamt	220,00 h	1	1 Führen				
IJ	€ 1.622,80	€ 499,17	€ 729,17	€ 2.851,14	€ 3.200,00		
MN	€ 682,02	€ -	€ -	€ 682,02	€ 800,00		
Gesamt	€ 2.304,82	€ 499,17	€ 729,17	€ 3.533,16	€ 4.000,00		

Daraus ist ersichtlich, dass etwa im Jahr 2007 drei Maschinen, nämlich ein Traktor, ein Getreidelager und ein Krananhänger erworben wurden. Der Traktor ist die einzige Maschine, die im gesamten Streitzeitraum auf die Maschinengemeinschaft zugelassen wurde. Alle anderen Maschinen, die zum Straßenverkehr zuzulassen sind, wurden auf ***KL*** zugelassen, der von 2007 bis zur Hofübergabe im Jahr 2012 nicht einmal Gesellschafter der Maschinengemeinschaft war.

Der Traktor Steyr wurde am 5.3.2007 bei der Firma Lagerhaus Technik bestellt; dies ergibt sich aus dem handschriftlich ausgefüllten Kaufbrief Nr. 03581, der im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers enthalten ist. Als Käufer wurde im dafür vorgesehenen Formularfeld zunächst „Hr. ***KL***“ eingetragen, später jedoch durchgestrichen und „***Bf***“ darübergeschrieben. Dazu gaben die Beschwerdeführer im Antwortschreiben vom 15.5.2020 an, dass „die formelle Gründung der Gesellschaft“ erst im Mai 2007 gewesen wäre und „dann der Kaufbrief (wahrscheinlich zur Vereinfachung der Abwicklung) auf ***Bf*** geändert wurde“.

Als Käufer hat diesen Kaufbrief ebenfalls ***KL*** unterschrieben. Dies ergibt sich daraus,

dass die markante Unterschrift am Kaufbrief und auf der Niederschrift vom 4.4.2013 übereinstimmen, während die Unterschrift von ***IJ***, die sich etwa auf einem Kaufvertrag aus dem Jahr 2008 findet, einerseits leserlich und andererseits komplett anders aussieht. Der Traktor wurde ausschließlich durch die Gesellschafter ***IJ*** und ***MN*** benützt, was sich aus den der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen und den nachträglich erstellten Abrechnungen ergibt.

Im Antwortschreiben vom 15.5.2020 wird schließlich noch erwähnt, dass der Traktor am 16.5.2007 geliefert worden wäre und der Lieferschein bereits auf die Maschinengemeinschaft lautet.

Die Rechnung über diesen Traktor weist einen Bruttokaufpreis von € 42.350 aus, wobei der ursprüngliche vorgesehene Kaufpreis von € 41.250 ebenfalls durchgestrichen wurde und durch den neuen Kaufpreis ersetzt wurde. Aus den Aufzeichnungen im handschriftlich geführten Heft über die Stundenliste ist ebenfalls vermerkt, dass der Traktor am 16.5.2007 geliefert wurde und unmittelbar danach auch in Betrieb genommen wurde. Dies stimmt auch mit dem Lieferschein des Raiffeisen-Lagerhaus Gmünd vom 16.5.2007 überein. Allerdings ist im Anlagenverzeichnis für 2007 als Anschaffungs- und Inbetriebnahmedatum der 13.8.2007 vermerkt. Konsequenterweise wurde sodann in der Jahresabrechnung – basierend auf einer 20 jährigen Nutzungsdauer – nur die Halbjahres-Afa angeführt (Nettokaufpreis € 35.291,67 / 20 = 1.764,58 / 2 = 882,29). In freier Beweiswürdigung ist somit davon auszugehen, dass das Anlagenverzeichnis falsch ist.

Im Bericht über die Außenprüfung hat der Prüfer festgehalten, dass ihm im Zuge des BP-Verfahrens unter anderem ein „rotes Heft“ vorgelegt wurde, das handschriftliche Aufzeichnungen über die jährliche tatsächliche Nutzung der angeschafften Maschinen enthält. Hinsichtlich des Anschaffungsdatums des Traktors erweisen sich diese handschriftlichen Aufzeichnungen als zutreffender als die Angaben im Anlageverzeichnis.

Die Qualität der handschriftlichen Aufzeichnungen in diesem roten Heft ist jedoch unterschiedlich. Hinsichtlich des Traktors Steyr und der Arbeitsmaschine Hoftroc wurden genaue Stundennutzungen eingetragen und vermerkt, an welchen Tagen welche Person die jeweilige Maschine genutzt hat. Hinsichtlich anderer Wirtschaftsgüter wurde nur die Anzahl der insgesamt genutzten Stunden bzw. die Anzahl der insgesamt durchgeführten Fahrten pro Miteigentümer eingetragen, jedoch ohne jegliche Datumsangabe.

Zur Qualität der handschriftlichen Stundenaufzeichnungen im roten Heft hinsichtlich des Traktors Steyr ist Folgendes anzumerken:

Ein Auszug aus den handschriftlichen Eintragungen sieht wie folgt aus:

MN 2009:

19.6. - 20.6.	25,2 bis 40,5	5,3
20.7. - 24.7.	55,5 bis 70,9	15,4

IJ 2009:

25.7. - 30.7.	40,5 bis 55,5	15
4.8. - 12.8.	25,2 bis 87,5	12,3

Zunächst fällt auf, dass von 20.6. bis 25.7. offenbar niemand den Traktor nutzte, zumal am 20.6. insgesamt 40,5 Stunden verzeichnete wurden und am 25.7. ebenfalls mit 40,5 Stunden wieder begonnen wurde. Allerdings dauerte die Nutzung, die am 25.7. begann bis 30.7. In dieser Zeit erhöhte sich die Anzahl der Arbeitsstunden von 40,5 auf 55,5. Dennoch findet sich ein Eintrag für die Nutzung von 20.7. bis 24.7. mit einer Anfangsstundenanzahl von 55,5.

Einerseits erscheint es wenig glaubhaft, dass es Zeiten gab, in denen niemand den Traktor nützte, während in sämtlichen Aufzeichnungen der übrigen Jahre stets durchgehende Zeiten verzeichnet wurden. Andererseits kann es wohl nicht, sein, dass am 30.7. der Traktor eine Arbeitsstundenanzahl von 55,5 aufweist und am 24.7. bereits eine Stundenanzahl von 70,9. Insgesamt liegen wohl keine zeitnah geführten lückenlosen Aufzeichnungen vor.

Hinsichtlich der Arbeitsmaschine „Hoftroc“ ist in den Jahresabrechnungen der Jahre 2009 - 2011 vermerkt, dass ***GH*** dieses Gerät jedes Jahr im Ausmaß von sechs Stunden benützt hätte. Im Jahr 2010 sind in der Jahresabrechnung neben der jährlichen Afa ein „sonst. Aufwand“ in Höhe von € 486,15, in den Jahren 2009 und 2011 nur Steuerberatkungskosten in Höhe von € 177,57 vermerkt. Aus den Anlageverzeichnissen geht hervor, dass die Maschine „Hoftroc“ jenes Gerät mit den höchsten Anschaffungskosten ist. Dennoch wären – laut vorgelegter Jahresabrechnung - im Jahr 2011 neben der Afa nur Steuerberatkungskosten angefallen, jedoch keine Kosten im Zusammenhang mit dem Betrieb bzw. der Wartung dieser Maschine. Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass für eine derartige

Arbeitsmaschine, die noch dazu zum Straßenverkehr zugelassen ist, keine laufenden Kosten anfallen.

Während im roten Heft mit den Stundenaufzeichnungen aufgelistet ist, an welchen Tagen der Hoftroc von welchem Miteigentümer (***IJ*** bzw. ***MN***) in welchem Stundenausmaß verwendet wurde, findet sich kein Eintrag, wann ***GH*** diese Maschine in den Jahren 2009 - 2011 jeweils für sechs Stunden verwendet haben soll. Somit ist es nicht nachvollziehbar, wie diese Stundenanzahl für die Jahre 2009 - 2011 ermittelt wurde, die sodann in die Jahresabrechnungen aufgenommen wurden.

Zur Qualität der handschriftlichen Stundenaufzeichnungen im roten Heft ist zur

Arbeitsmaschine Hoftroc Folgendes anzumerken:

Die handschriftlichen Aufzeichnungen („rotes Heft“) und die Jahresabrechnungen weisen folgende Maschinenstunden der einzelnen Jahre aus:

	"rotes Heft"		Jahresabrechnung			
	Endstunden	Nutzung	***IJ***	***MN***	***GH***	Gesamt
2009	261,4	259,4 *)	231,5	35,3	6	272,8
2010	601,2	339,8	291,6	49,2	6	346,8
2011	926,1	324,9	259,9	66	6	331,9
	*) 2 Stunden bei Übergabe					

Einerseits ist nicht ersichtlich, wie die Stundenanzahl in den Jahresabrechnungen ermittelt wurde. Andererseits sind auch bei der Errechnung der Stundenanzahl im handschriftlichen roten Heft Fehler unterlaufen:

IJ				
2009	von	bis	Stunden	lt. rotes Heft
27.2.		2	2	2
1.3.-20.3.	2	20,3	18,3	18,3
21.3.-30.3.	21,4	60,5	39,1	43,6
2.4.-17.5.	60,5	100,2	39,7	39,7
20.5.-17.6.	100,2	120,5	20,3	20,3
22.6.-30.8.	126,8	145,2	18,4	18,4
1.9.-27.9.	148,2	170,4	22,2	22,2
7.10.-31.12	182,4	261,4	79	69
			237	231,5

Insgesamt liegen keine Aufzeichnungen vor, aus denen verlässlich die tatsächliche Nutzung der Maschine ersichtlich wäre.

Krananhänger / Rückewagen

Im Antwortschreiben vom 15.5.2020 wurde von den Beschwerdeführern auch bekannt gegeben, dass es sich bei den Wirtschaftsgütern „Krananhänger“ und „Rückewagen“ um dasselbe Wirtschaftsgut handelt. Die Bezeichnung „Rückewagen“ findet sich etwa in der Niederschrift vom 4.4.2013. Die Bezeichnung „Krananhänger“ wurde etwa in der „Jahresabrechnung 2007“, die drei Wirtschaftsgüter aufweist (nämlich einen Traktor, einen Krananhänger und ein Getreidelager), gewählt. An diesem Wirtschaftsgut waren nur die Gesellschafter ***IJ***, ***CD*** und ***EF*** beteiligt.

Am 16.6.2007 (Rechnungsdatum) wurde ein Vreten Holzkranswagen um netto € 14.583,33 erworben. Am 12.4.2008 (Rechnungsdatum) wurden € 6.083,33 (netto) für die Leistung „Aufrüstung Holzkranswagen“ in Rechnung gestellt. Beide Rechnungen stammen vom Land- und Forstmaschinenhändler ***QR***.

In der Jahresabrechnung 2007 wird die Afa für einen Holzkranswagen mit € 729,17 angegeben. Daraus ergibt sich eine Nutzungsdauer von 20 Jahren. In der Jahresabrechnung 2008 wird die Afa für einen Holzkranswagen mit € 304,16 angeführt. Im Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 15.5.2020 wird angeführt, dass sich dieser Betrag wie folgt zusammensetzt:

Halbjahres-Afa (729,17 / 2) alter Krananhänger:	364,59
Ganzjahres-Afa neuer Krananhänger:	1.033,33
Zwischensumme (Aufwand):	1.397,92
Veräußerungsgewinn alter Krananhänger:	-1.093,76
Ergebnis	304,16

Im Anlageverzeichnis scheint ein Krananhänger „Cranit“ mit dem Anschaffungs- und Inbetriebnahmedatum 12.4.2008 und einem Nettopreis von € 20.666,67 auf. Eine Rechnung des Lieferanten ***QR*** über diese Lieferung ist in den vorgelegten Unterlagen nicht enthalten. Für das Jahr 2008 liegt von diesem Lieferanten nur eine Rechnung über eine „Aufrüstung Holzkranswagen“ vor. Hingegen ergeben die beiden vorliegenden Rechnungen aus den Jahren 2007 und 2008 (€ 14.583,33 + € 6.083,33) einen Betrag von € 20.666,67.

Sowohl die Rechnung aus dem Jahr 2007 über € 14.583,33 als auch die Rechnung über die „Aufrüstung“ in Höhe von € 6.083,33 sind rein formal an die „***Bf*** 3“ gerichtet, obwohl aus der Niederschrift vom 4.4.2013 hervorgeht, dass an diesem Wirtschaftsgut nur drei Gesellschafter der Maschinengemeinschaft beteiligt waren.

Am 23.6.2009 wurde für die Maschinengemeinschaft eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum April 2008 bei der belangten Behörde eingebracht; darin sind steuerbare Umsätze in Höhe von € 14.583,33 und Vorsteuern in Höhe von € 4.420,34 enthalten, wobei € 287,10 an Vorsteuern auf KFZ entfallen. Eine Rechnung über den „Krananhänger Cranit“ wurde nicht vorgelegt. Auch eine Verkaufs- oder allenfalls Gutschriftsabrechnung über die Lieferung des alten Anhängers an den Händler wurde nicht vorgelegt. Es existiert nur eine Rechnung über die „Aufrüstung Holzkranswagen“.

In der Jahresabrechnung 2007 ist hinsichtlich des Krananhängers angegeben, dass damit im gesamten Jahr 2007 (seit der Anschaffung im Juni 2007) nur eine einzige Fuhre durchgeführt worden wäre – und zwar von ***KL*** bzw. ***IJ***. In den handschriftlichen Aufzeichnungen (rotes Heft) ist für das Jahr 2007 hingegen gar keine Eintragung für einen Kranwagen oder Rückewagen enthalten. Dafür findet sich für das Jahr 2008 folgende Eintragung:

„***IJ*** 15 F
 CD 11 F
 EF 9 F“

Ob diese Fuhren mit dem „alten“ oder „neuen“ Rückewagen durchgeführt wurden oder wann dieses Fahren durchgeführt wurden, geht aus den handschriftlichen Aufzeichnungen nicht hervor. Insofern ist es fraglich, ob diese Aufzeichnungen tatsächlich zeitnahe geführt wurden, zumal es nicht der Lebenserfahrung entspricht, dass alle Fuhren an nur wenigen nachfolgenden Tagen durchgeführt worden wären und der Anhänger das ganze restliche Jahr herumsteht. In der Jahresabrechnung 2008 wird auch nicht zwischen einem „alten“ oder „neuen“ Krananhänger unterschieden, was wiederum dafür spricht, dass – entsprechend den vorliegenden Rechnungen – tatsächlich nur eine Aufrüstung stattgefunden hat. Darüber hinaus haben sich die Eintragungen im Anlagenverzeichnis schon für das vorangegangene Jahr als falsch erwiesen; daher kommt diesem Beweismittel keine Wahrscheinlichkeit einer überragenden Richtigkeit zu.

Getreidelager:

Zweifelhaft sind die vorgelegten Aufzeichnungen und Abrechnungen auch hinsichtlich des Getreidelagers, das im Jahr 2007 angeschafft und um Jahr 2008 erweitert wurde.

Aus der Jahresabrechnung 2007 geht hervor, dass dieses Wirtschaftsgut im Jahr 2007 von „***IJ***“ ein Mal genutzt wurde. Der Afa wurden Anschaffungskosten von € 19.966,80 zu Grunde gelegt.

Aus der Jahresabrechnung 2008 geht hervor, dass dieses Wirtschaftsgut im Jahr 2008 von „***IJ***“ für 75 Tonnen und von „***MN***“ für 35 Tonnen genutzt wurde. Diese Ziffern finden sich auch in den handschriftlichen Aufzeichnungen wieder. Entsprechend der Erweiterung wurden der Afa Anschaffungskosten von € 22.905,97 zu Grunde gelegt.

Aus den Jahresabrechnungen 2009 bis 2011 geht hervor, dass dieses Wirtschaftsgut von „***IJ***“ und von „***MN***“ jeweils ein Mal genutzt wurde. Sonstige Kosten wären – laut Aufstellung – für dieses Wirtschaftsgut nicht angefallen.

Beteiligung / Seilwinde:

Die Feststellung, dass die genannten Gesellschafter nicht gleichmäßig am Vermögen beteiligt sind ergibt sich aus den Aufzeichnungen, die im Arbeitsbogen des Außenprüfers aufliegen. Auf den diversen Eingangsrechnungen der Maschinen wurde handschriftlich vermerkt, wer (Mit)Eigentümer bzw Gesellschafter der jeweiligen Maschine ist. Dieser Umstand kam erst im Zuge der Außenprüfung hervor.

So wurde etwa auf der Eingangsrechnung der Firma ***UV*** vom 18.12.2008 handschriftlich vermerkt, dass ***IJ*** und ***GH*** „Gesellschafter bei [der] Forstseilwinde“ sind.

Die Feststellung, wonach eine Maschine (Seilwinde) einer Gesellschafterin (***IJ***) und einem Nichtgesellschafter (***GH***) gehört, wobei es sich bei dem Nichtgesellschafter um den Schwiegersohn von ***IJ*** handelt, gründet sich auf den handschriftlichen Angaben auf der Rechnung, auf der auch der Wohnort des Nichtgesellschafters angeführt ist, der mit dem Wohnort der Tochter von ***IJ*** - wie er im Notariatsakt zur Hofübergabe genannt ist - übereinstimmt. Darüber hinaus finden sich dementsprechende Ausführungen sowohl im Bericht über die Außenprüfung als auch in der Beschwerdeentscheidung.

Heckmähwerk:

In der Beschwerde wird angeführt, dass im Jahr 2009 ein Heckmähwerk verkauft wurde, wobei der Veräußerungserlös € 3.333,33 bei einem Buchwert von € 3.214,28 betrug und sich daraus ein Gewinn ergeben würde. Aus dem „Übernahmevertrag zum vermittlungsweisen Verkauf“, der im Arbeitsbogen des Außenprüfers enthalten ist, geht hervor, dass die Firma ***UV*** beauftragt wurde, ein Mähwerk zu verkaufen. Dazu haben die Beschwerdeführer im Schreiben vom 15.5.2020 folgendes angegeben:

*„Am 26.2.2009 wurde von Fa. Brigitta ***UV*** ein Krone Heckmähwerk EC 280 zum Preis von € 6416,67 exkl. USt erworben. Am gleichen Tag erfolgte der Ankauf eines gebrauchten Krone Heckmähwerks AM 2835 von ***IJ*** zum Preis von € 3.571,43 (exkl. USt), das umgehend an Fa. ***UV*** zum vermittlungsweisen Verkauf weitergegeben wurde. Mit 9. 4. 2009 wurde das Heckmähwerk AM 2835 unter Vermittlung der Fa. ***UV*** an ***ZA*** zum Preis von € 3333,33 exkl. USt verkauft. Der Erlös von € 4.000,- wurde von Fa. ***UV*** zur Abdeckung des noch offenen Kaufpreises für das neu angeschafft Krone Heckmähwerk EC 280 einbehalten.“*

Zur Beurteilung der Glaubwürdigkeit dieser Angaben ist zu bedenken, dass sich der Sachverhalt hinsichtlich der Heckmähwerke so darstellt, dass

-) in einem ersten Schritt ein Heckmähwerk AM 2835 von ***IJ*** an die Maschinengemeinschaft um netto € 3.571,43 (das entspricht einem Bruttobetrag von € 4.000 bei 12 % USt) verkauft wurde;
-) in einem zweiten Schritt – am selben Tag – von der Maschinengemeinschaft – vertreten durch ***IJ*** (also der Verkäufern des Heckmähwerks an die Maschinengemeinschaft) ein Vermittler beauftragt wird, das eben erst angeschaffte Wirtschaftsgut um € 4.000 inkl. Umsatzsteuer (somit netto € 3.333,33) – mit Verlust - weiterzuverkaufen
-) und in einem dritten Schritt ein neues Heckmähwerk über die Maschinengemeinschaft angekauft werden soll, das aber im Miteigentum von ***IJ*** und ***MN*** stehen soll.

Eine wirtschaftlich sinnvolle Begründung für eine solche Vorgehensweise ist nicht zu erkennen, außer um der Maschinengemeinschaft einen Aufwand (zB Afa) zu verschaffen und nach außen hin vorzugeben, als Unternehmer tätig geworden zu sein.

Gegen den von den Beschwerdeführern dargestellten Geschehnisablauf spricht jedenfalls, dass -) im Arbeitsbogen des Außenprüfers ein Bestellschein vom 23.12.2008 enthalten ist (auf den das Bundesfinanzgericht im Beschluss vom 6.4.2020 auch hingewiesen hat), der von ***KL*** unterschrieben wurde. Aus diesem Bestellschein geht hervor, dass ein Krone Heckmäherwerk EC 280 um € 7.700 inkl. USt gekauft und ein Krone Heckmäherwerk AM 2835 um € 4.000 an den Händler zurückverkauft werden soll; dies bereits zwei Monate vor dem angeblichen Ankauf des Mäherwerkes AM 2835 durch die Maschinengemeinschaft.

-) der Übernahmevertrag zum vermittlungsweisen Verkauf zwischen der Maschinengemeinschaft und der Firma ***UV*** kein Datum aufweist.

Schließlich ist noch zu bedenken, dass das gebrauchte Mäherwerk AM 2835 selbst nach den Angaben der Beschwerdeführer von der Maschinengemeinschaft nie in Betrieb genommen wurde, weil es „umgehend an Fa. ***UV*** zum vermittlungsweisen Verkauf weitergegeben wurde.“

Die Jahresabrechnung 2011 sieht wie folgt aus:

Maschinengemeinschaft											
Jahresabrechnung 2011											
Geräte	Traktor Steyr	Getreidelager	Kronenhänger	Klauenpflöge	Seilwinde	Zapfwellenag.	Heckmäherwerk	Hoftrac	Silageernte	Kreisellege	
AfA	€ 1.764,58	€ 1.153,02	€ 1.033,33	€ 575,00	€ 225,00	€ 479,51	€ 641,67	€ 2.426,67	€ 510,83	€ 412,50	
Sonst. Aufwand	€ 8.874,52										
Steuerberatung	€ 129,12	€ 84,37	€ 75,61	€ 42,07	€ 16,46	€ 35,09	€ 46,95	€ 177,57	€ 37,38	€ 30,18	
Gesamtaufwand	€ 10.768,22	€ 1.237,39	€ 1.108,94	€ 617,07	€ 241,46	€ 514,60	€ 688,62	€ 2.604,24	€ 548,21	€ 442,68	
I U	297,20 h	1	24 Fahren	1	8,00 h	1	80 ha	259,90 h	1	48 ha	
I MN	80,60 h	1	0 Fahren	1	0,00 h	1	30 ha	66,00 h	1	26 ha	
I CD	0,00 h	0	30 Fahren	0	0,00 h	0	0 ha	0,00 h	0	0 ha	
I EF	0,00 h	0	17 Fahren	0	0,00 h	0	0 ha	0,00 h	0	0 ha	
I GH	0,00 h	0	0 Fahren	0	6,00 h	0	0 ha	6,00 h	0	0 ha	
Gesamt	377,80 h	2	71 Fahren	2	14,00 h	2	110 ha	331,90 h	2	74 ha	
I U	€ 8.470,92	€ 618,70	€ 374,85	€ 308,54	€ 137,98	€ 257,30	€ 500,82	€ 2.039,29	€ 274,10	€ 287,15	
I MN	€ 2.297,30	€ 618,70	€ -	€ 308,54	€ -	€ 257,30	€ 187,81	€ 517,87	€ 274,10	€ 155,54	
I CD	€ -	€ -	€ 468,57	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	
I EF	€ -	€ -	€ 265,52	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	
I GH	€ -	€ -	€ -	€ -	€ 103,48	€ -	€ -	€ 47,08	€ -	€ -	
Gesamt	€ 10.768,22	€ 1.237,39	€ 1.108,94	€ 617,07	€ 241,46	€ 514,60	€ 688,62	€ 2.604,24	€ 548,21	€ 442,68	

Maschinengemeinschaft											
2011											
Geräte	Kehrmach.	Wiesenegge	Hackstängel	Kurzscheibene.	Dreiseitkipper	Rundsilo	Summe	Vorschreibung			
AfA	€ 254,17	€ 74,96	€ 170,83	€ 541,67	€ 1.863,09	€ 90,69	€ 12.217,52				
Sonst. Aufwand							€ 8.874,52				
Steuerberatung	€ 18,60	€ 5,49	€ 12,50	€ 39,64	€ 136,33	€ 6,64	€ 894,00				
Gesamtaufwand	€ 272,77	€ 80,45	€ 183,33	€ 581,31	€ 1.999,42	€ 97,33	€ 21.986,04				
I U	4 Stunden	39 ha	30 ha	48 ha	20 Fahren	1					
I MN	2 Stunden	25 ha	22 ha	28 ha	30 Fahren	1					
I CD	0 Stunden	0 ha	0 ha	0 ha	0 Fahren	0					
I EF	0 Stunden	0 ha	0 ha	0 ha	0 Fahren	0					
I GH	0 Stunden	0 ha	0 ha	0 ha	0 Fahren	0					
Gesamt	6 Stunden	64 ha	52 ha	76 ha	50 Fahren	2					
I U	€ 181,85	€ 49,02	€ 105,77	€ 367,14	€ 799,77	€ 48,66	€ 14.821,86			€ 14.900,00	
I MN	€ 90,92	€ 31,42	€ 77,56	€ 214,17	€ 1.199,65	€ 48,66	€ 6.279,53			€ 6.300,00	
I CD	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ 468,57			€ 500,00	
I EF	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ 265,52			€ 300,00	
I GH	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ 150,56			€ 200,00	
Gesamt	€ 272,77	€ 80,45	€ 183,33	€ 581,31	€ 1.999,42	€ 97,33	€ 21.986,04			€ 22.200,00	

In der am 16.2.2013 elektronisch eingelangten Erklärung über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2011, in die Einsicht genommen wurde, wurde jedem Gesellschafter ein Gewinnanteil von € 53,49 (entsprechend einer Beteiligung von 25 %) zugewiesen (€ 22.200 abzüglich € 21.986,04 ergibt € 213,96 – auf vier Personen aufgeteilt ergibt € 53,49).

Sowohl aus der Jahresabrechnung 2007 als auch aus der Jahresabrechnung 2011 ist schön ersichtlich, dass die jeweiligen Maschinen nur durch jene Personen genutzt wurden, die auch für ihre Anschaffung aufgekommen sind und in deren Miteigentum diese Maschinen stehen (auf die unglaubliche Verrechnung von je sechs Stunden an ***GH*** wurde bereits eingegangen). Kein Gesellschafter hat für den Erwerb oder die Erhaltung von Maschinen etwas beigetragen, die nicht in seinem (Mit)Eigentum stehen. Hingegen wird im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23.5.2007 hinsichtlich der Betriebseröffnung angeführt, dass der Zweck der Gesellschaft der gemeinschaftliche Ankauf von landwirtschaftlichen Maschinen wäre.

Aus den einzelnen Jahresabrechnungen ist auch ersichtlich, dass es sich bei den Kosten der angeschafften Maschinen hauptsächlich um die Absetzung für Abnutzung und um Steuerberatungskosten handelt. Mit Ausnahme des „Traktor Steyr“ und des „Hoftrac“ im Jahr 2010 sind keine Kosten für die Maschinen (zB für Wartung, Reparatur, etc) angefallen. Die Jahresanrechnung 2011 weist beispielsweise für den Traktor Steyr „sonstige Kosten“ in Höhe von € 8.874,52 aus. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen (Beträge aus den Diesel- und Servicerechnungen entnommen):

Diesel	Liter	preis (brutto)	netto
17.05.2011	3867	4.858,72	4.048,93
14.09.2011	2007	2.548,90	2.124,08
14.11.2011	2020	2.686,60	2.238,83
Service			
11.02.2011		555,22	462,68
		10.649,44	8.874,53

Aus den handschriftlichen Aufzeichnungen über die Maschinennutzung (rotes Heft) ist ersichtlich, dass der „Traktor Steyr“ das gesamte Jahr genützt wurde. Insgesamt wurde Traktor im Ausmaß von 377,8 Stunden genutzt (laut Jahresabrechnung); dafür sind – nach den vorgelegten Aufzeichnungen – 7.894 Liter Diesel verbraucht worden, was einem Stundenverbrauch von 20,89 Liter Diesel pro Stunde entspricht.

Vergleicht man nun diese Werte mit den Zahlen des Jahres 2010, in dem der Traktor 347,5 Stunden in Betrieb war und sonstige Kosten in Höhe von € 2.926,74 (Lagerhausrechnungen vom 11.2.2010 und 27.4.2010) verursacht hat, ergibt sich ein Stundenverbrauch an Dieselöl von nur 10,02 Liter.

Aus der Jahresabrechnung 2008 ist ersichtlich, dass bei einem Stundeneinsatz von 367,30 Stunden sonstige Kosten in Höhe von € 1.435,05 verursacht wurden. Die € 1.435,05 resultieren aus einer (Einzahl) Dieselölrechnung für 1.500 Liter Diesel (vom 3.4.2008). Somit ergibt sich ein Stundenverbrauch von 4,08 Liter Diesel/Arbeitsstunden. Zusammenfassend schwankt der

Dieserverbrauch pro Arbeitsstunden somit zwischen 4 Liter/Stunde im Jahr 2008 und 21 Liter/Stunde im Jahr 2011. Sonstige Aufwendungen (zB für Versicherung, etc) sind laut Abrechnung nicht angefallen. Insgesamt erscheint sowohl eine Schwankung des Dieserverbrauchs um 500 % als auch die Tatsache, dass neben dem Treibstoffverbrauch über Jahre hinweg bei Fahrzeugen, die zum Verkehr zugelassen sind, keine Kosten für zB Versicherung, Service, etc. angefallen wären, unglaublich.

Aus all dem kann nur der Schluss gezogen werden, dass die in den Jahresabrechnungen enthaltenen Beträge, die nicht einmal bezahlt wurden, nicht die tatsächlichen Kosten (die der Umsatzsteuer zu unterwerfen wären) darstellen. Eine Einnahmenerzielungsabsicht ist insgesamt nicht erkennbar.

Tätigkeit der Gemeinschaft:

Unstrittig ist, dass im Rahmen der Außenprüfung Rechnungen vorgelegt wurden, in denen die Maschinengemeinschaft als Leistungsempfänger angeführt ist. Teilweise wurde auf diesen Rechnungen zunächst eine andere Person (***KL***) als Rechnungsempfänger genannt und zu einem nicht feststellbaren Zeitpunkt von einer nicht feststellbaren Person auf die Maschinengemeinschaft umgeschrieben.

Im Schreiben vom 23.5.2007 (Meldung der Betriebseröffnung) wurde der belangten Behörde mitgeteilt, dass der Zweck der Gesellschaft der gemeinschaftliche Ankauf und die Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen wäre. Es sollen lediglich die angefallenen Anschaffungs-, Finanzierungs- und Betriebskosten durch nutzungsabhängige Weiterverrechnung an die einzelnen Gesellschafter lukriert werden.

Ein solches Vorgehen entspricht weder aus der Sicht einer Gesellschaft (leistender Unternehmer) noch aus der Sicht eines Kunden (Leistungsempfängers) der Lebenserfahrung, weil gar nicht sichergestellt ist, dass jede Maschine tatsächlich genutzt wird und somit die Kosten gedeckt sind. Für den Nutzer der Maschine ist im Zeitpunkt der Nutzung komplett unklar, wie hoch die Kosten für die Nutzung ausfallen werden, weil bei einer nutzungsabhängigen Verrechnung der Kosten die Gefahr besteht, dass – wie im Jahr 2007 – die einmalige Nutzung eines Krananhängers für eine einzige Fuhre bedeutet, dass der Nutzer die gesamten anfallenden Kosten des Anhängers, die erst am Jahresende feststehen, für dieses Jahr zu tragen hat.

Insofern lässt sich auch die Tatsache, dass keine Einnahmen erwirtschaftet wurden und auch nie die Absicht bestand, aus der Maschinenvermietung Einnahmen zu erzielen, erklären: Ein (Mit)Eigentümer einer Maschine, der ohnedies schon für die Anschaffung der Maschine aufkommen musste und auch die Erhaltung der Maschine finanzieren muss, hat gar kein Interesse, zusätzlich noch ein nutzungsabhängiges Entgelt zu entrichten.

Auch der Umstand, dass die einzelnen Maschinen nur von jenen Gesellschaftern genutzt wurden, denen sie auch anteilige gehörten, spricht dafür, dass keine Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschaft im Sinn einer entgeltlichen Überlassung vorlag, sondern der

gemeinschaftliche Erwerb von Maschinen und Geräten und deren gemeinschaftliche Nutzung im Rahmen einer Benützungsregelung unter den Miteigentümern (§ 833 ABGB).

Angefochtene Bescheide:

Die Feststellung, dass die angefochtenen Bescheide an die Gesellschafter (natürliche Personen) gerichtet sind, ergibt sich einerseits aus dem Bescheidbild, aus dem zu erkennen ist, dass die vier Personen namentlich genannt sind. Darüber hinaus ist sowohl aus dem Bericht über die Außenprüfung als auch aus der Beschwerdevorentscheidung eindeutig ersichtlich, dass die belangte Behörde davon ausging, dass der zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht keine Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG zukam und deshalb nur die Gesellschafter angesprochen werden konnten. Wenn die belangte Behörde die Erledigungen an die Gesellschaft hätte richten wollen, wäre es nicht nötig gewesen, sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die Umsatzsteuerbescheide händisch zu erstellen und zu unterschreiben. Man hätte vielmehr das EDV-System der Finanzverwaltung nutzen können und – genauso wie bei den Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 2007 und 2008 – automationsunterstützte Bescheide mit dem in der EDV gespeicherten Bescheidadressaten „***Bf1***“ erlassen können. Darüber hinaus hat auch der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass die vier Gesellschafter angesprochen werden sollten.

Die Feststellung, dass sowohl die Beschwerde als auch der Vorlageantrag durch die steuerliche Vertretung für die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erhoben wurde, ergibt sich einerseits aus den diesbezüglichen Anbringen, in denen ausdrücklich „***IJ*** & Mitgesellschafter“ als Klientin, in deren Namen und Auftrag die Beschwerde bzw. der Vorlageantrag erhoben wurden genannt sind und andererseits aus den diesbezüglichen Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, der bekannt gab, dass die Steuerberatungsgesellschaft die einzelnen Gesellschafter gar nicht vertreten hatte. Dies stimmt auch mit den Eintragungen im EDV-System der Finanzverwaltung überein, in die Einsicht genommen wurde.

Rechtsgrundlagen

§ 78 BAO lautet:

§ 78. (1) Partei im Abgabungsverfahren ist der Abgabepflichtige (§ 77), im Berufungsverfahren auch jeder, der eine Berufung einbringt (Berufungswerber), einem Berufungsverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Berufungswerber zu sein, einen Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) gestellt hat.

(2) Parteien des Abgabenvorgangs sind ferner,

a) wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2);

b) wenn nach den Abgabenvorschriften Steuermeßbeträge oder Einheitswerte zu zerlegen oder

zuzuteilen sind, die Körperschaften, denen ein Zerlegungsanteil zugeteilt worden ist oder die auf eine Zuteilung Anspruch erheben.

(3) Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

§ 79 BAO lautet:

§ 79. Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden.

§ 260 BAO lautet:

Zurückweisung der Beschwerde

§ 260. (1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder*
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.*

(2) Eine Bescheidbeschwerde darf nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde.

§ 264 BAO lautet (auszugsweise):

10. Vorlageantrag

§ 264. (1) Gegen eine Beschwerdeverentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdeverentscheidung zu enthalten.

(2) Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist befugt

- a) der Beschwerdeführer, ferner*
- b) jeder, dem gegenüber die Beschwerdeverentscheidung wirkt.*

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdeverentscheidung wird durch den Vorlageantrag nicht berührt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdeverentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

- a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),*
- b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),*
- c) § 255 (Verzicht),*
- d) § 256 (Zurücknahme),*
- e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),*
- f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).*

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.

[...]

§ 2 UStG 1994 lautet:

Unternehmer, Unternehmen

§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;

2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,
- Schlachthöfe,
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

(4) Als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt auch

1. die Tätigkeit der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände, der Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 des Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 200/1967, sowie der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens, soweit diese im Rahmen der Mutterschafts-, Säuglings- und Jugendfürsorge, der allgemeinen Fürsorge (Sozialhilfe), der Kriegsopferversorgung, der Behindertengesetze oder der Blindenhilfegesetze tätig werden;

(Anm.: Z 2 und 3 aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)

4. die Tätigkeit des Bundes, soweit sie in der Duldung der Benützung oder der Übertragung der Eisenbahninfrastruktur besteht.

(5) Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt

- 1. die von Funktionären im Sinne des § 29 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 in Wahrnehmung ihrer Funktionen ausgeübte Tätigkeit;*
- 2. eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).*

(6) Als Unternehmer gilt auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gemäß § 22 Z 1 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen.

§ 19 Abs 1 UStG 1994 idF BGBl I 52/2009 lautet auszugsweise:

Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld

§ 19. (1) Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

§ 19 Abs 3 UStG 1994 lautet:

§ 19.(3) In den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

Rechtliche Beurteilung

Im Gesellschaftsvertrag einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (vor BGBl I 83/2014) verpflichten sich die Gesellschafter, bestimmte Leistungen zur Erreichung eines bestimmten gemeinsamen Zwecks zu erbringen. Auch die Leistungen müssen nicht gleichwertig sein: Der eine Gesellschafter kann viel, der andere wenig beitragen (*Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007) Rz 43). Die Summe aller Einlagen bildet den sogenannten Hauptstamm („Capital“), der wirtschaftlich das „Startkapital“ für die GesBR darstellt; die Höhe des Anteils eines Gesellschafters am Hauptstamm ist insbesondere für die Gewinnermittlung (§ 1192 ABGB), Gewinn- und Verlusttragung (§§ 1193, 1197 ABGB), und für das Stimmrecht bei der Geschäftsführung (§ 1188 iVm § 833 ff ABGB) maßgebend (*Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007) Rz 55). Der Gewinn wird nach dem Verhältnis der Kapitalbeträge verteilt (§ 1193 ABGB).

Da die Gesellschaft als solche nicht handeln kann, müssen die Gesellschafter für sie tätig werden. Diese Tätigkeit bezeichnet man als Geschäftsführung oder Verwaltung; sie kann allen, einigen oder einzelnen Gesellschaftern zustehen und dient der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks (*Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007) Rz 101). Es können auch Nichtgesellschafter bestellt werden (OGH 24.2.1998, 4 Ob 382/97y), wobei sich der Umfang der Verwaltungsbefugnis im Zweifel auf die ordentliche Geschäftsführung beschränkt (OGH 13.11.1980, 7 Ob 620/80). Die ordentliche Verwaltung umfasst gewöhnliche Geschäftsführungshandlungen. Zur ordentlichen Verwaltung gehören alle Maßnahmen, die der Erhaltung und Verwaltung des gemeinsamen Guts dienen, erforderlich und zweckmäßig sind, den Interessen aller Gesellschafter dienen und keine besonderen Kosten verursachen. Außergewöhnliche Geschäfte sind alle Geschäftsführungshandlungen, die nicht von der ordentlichen Verwaltung umfasst sind, dabei handelt es sich um wichtige Veränderungen zur Erhaltung oder besseren Benützung des Hauptstammes. Die Summe der Einlagen ist der Hauptstamm der Gesellschaft. Das Gesellschaftsvermögen besteht aus dem Hauptstamm und dem im Rahmen der Geschäftsführung hinzuerworbenen Vermögen abzüglich allfälliger Verluste. Gesellschafter haben einen Anteil am Vermögen der GesbR. Das Vermögen der GesbR steht nicht im Eigentum der GesbR sondern im ideellen Miteigentum der Gesellschafter.

Vergleicht man nun die gesetzliche Konzeption einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (vor dem GesbR-Reformgesetz – BGBl I 83/2014) mit dem tatsächlichen Geschäftsgebaren der Beschwerdeführer, so ist erkennbar, dass die in den Jahren 2007 bis 2011 angeschafften Maschinen gerade nicht im Miteigentum aller Gesellschafter stehen sollten; andernfalls wäre es nicht nötig gewesen, auf den entsprechenden Rechnungen genau zu vermerken, wer die „Gesellschafter“ der jeweiligen Maschine sein sollen. Damit haben auch nicht alle Gesellschafter an der Anschaffung aller Maschinen – entsprechend ihrem Anteil an der Gesellschaft – mitgewirkt.

Umsatzsteuer:

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sind dann Unternehmer, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung treten. Subjekt der Umsatzsteuer kann nur eine im Wirtschaftsleben nach außen auftretende Gesellschaft sein. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit ein in Erscheinung Treten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus.

Die Fähigkeit, Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 zu sein, besitzt jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten Rechtsform verknüpft. Dass die Tätigkeit von der Personenvereinigung allenfalls unter Verletzung von Rechtsvorschriften (zB Gewerbeordnung) ausgeübt worden wäre, würde die Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG 1994 nicht hindern (VwGH 15.5.2018, Ra 2018/16/0056).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer kann eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ein eigenes, von ihren Gesellschaftern unabhängiges Steuersubjekt sein (VwGH 9.3.2005, 2001/13/0189). Eine Personenmehrheit ist dann als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs 1 UStG 1994 zu sehen, wenn sie im eigenen Namen nach außen (Dritten gegenüber) in Erscheinung tritt und eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit entfaltet (VwGH 25.5.2016, 2013/15/0244).

Die Analyse der Definitionen der wirtschaftlichen Tätigkeit (Art 9 Abs 1 der Richtlinie 2006/112/EG unter Bezugnahme des Art 24 Abs 1 der Richtlinie 2006/112/EG), wonach als Dienstleistung jeder Umsatz gilt, der nicht in einer Lieferung von Gegenständen besteht, macht deutlich, dass sich der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ auf einen weiten Anwendungsbereich erstreckt und dass er objektiv festgelegt ist, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird. Somit wird eine Tätigkeit im Allgemeinen als wirtschaftlich angesehen, wenn sie nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt (EuGH 5.7.2018, C-320/17, *Rs Marle Participations SARL*). Der Begriff „Nutzung“ (von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen) im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG ist entsprechend den Erfordernissen des Grundsatzes der Neutralität des Mehrwertsteuersystems auf alle Vorgänge zu beziehen, die – ungeachtet ihrer Rechtsform – darauf abzielen, aus dem betroffenen Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen (EuGH 2.6.2016, C-263/15, *Rs Lajvér*, Rn 24 mwN).

Nach § 2 Abs 1 UStG 1994 muss die (nachhaltige) Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen erfolgen (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 2 Rn 94). Objektiver Anhaltspunkt ist ein marktkonformes Streben nach Einnahmen. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche

Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0308). Der EuGH vertritt aber auch die Ansicht, dass der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung objektive Anhaltspunkte für die Beurteilung der Frage sind, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSyst-RL entfaltet wird (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 2 Rn 94). Entgelt ist jede tatsächlich erhaltene Gegenleistung, die in einem ursächlichen unmittelbaren Zusammenhang mit der erbrachten Leistung steht. Einnahmenerzielung liegt vor, wenn die Tätigkeit gegen Entgelt ausgeübt wird. Aus dem Umstand, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis unter oder über dem Selbstkostenpreis und somit zu einem Preis über oder unter dem normalen Marktpreis ausgeführt wird, kann nicht geschlossen werden, dass keine Gegenleistung angestrebt wird (vgl. EuGH 9. 6. 2011, C-285/10, *Rs Campsa Estaciones de Servicio SA*, Rn 25 mwN). Sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen, lässt ein unüblich niedriges Entgelt (noch) nicht darauf schließen, dass eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken vorliegt (VwGH 28.5.2019, Ra 2017/15/0062). Es muss jedoch eine leistungsbezogene Gegenleistung vorhanden sein, dh es muss zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.

Personenvereinigungen, die im eigenen Namen Waren oder Dienstleistungen beziehen und diese ihren Mitgliedern tatsächlich weiterreichen (Kostengemeinschaften), sind Unternehmer (*Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 12 Rz 155). Voraussetzung ist jedoch, dass dem einzelnen Mitglied gegenüber die Vereinigung als solche auftritt und Leistungen im Leistungsaustausch erbringt (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 24). Gerade ein solcher Leistungsaustausch konnte jedoch nicht festgestellt werden.

Gewerblich oder beruflich iSd § 2 UStG 1994 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. Tätigkeiten werden nachhaltig ausgeführt, wenn sie wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden.

Den Gegensatz zur nachhaltigen Tätigkeit bildet die einmalige oder gelegentliche Tätigkeit. Eine solche liegt vor, wenn sie nur fallweise (sobald sich von außen die Gelegenheit bietet) ausgeführt wird, nicht jedoch, wenn jemand selbst darauf hinwirkt, die Voraussetzungen für sein Tätigwerden herbeizuführen. Einnahmen sind Vermögensvermehrungen durch Zugang von Geld oder geldwerten Sachgütern.

An der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt es jedoch, wo Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist beispielsweise der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dgl. bestimmt ist (VwGH 29.11.2013, 2013/17/0242). Die Absicht der Einnahmenerzielung ist konstitutiv für den Unternehmerbegriff; nur die insgesamt auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit ist unternehmerisch. Das Kriterium der

Einnahmenerzielung bedeutet, dass nachhaltige Tätigkeiten, die nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet sind, keine Unternehmereigenschaft begründen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 55).

Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zum privaten Konsum erfordert eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls (EuGH 26.9.1996, C-230/94, Rs *Enkler*, Randnr. 30). Insbesondere ist darauf abzustellen, ob der Betroffene aktive Schritte unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleister bedient (VwGH 20.12.2017, Ra 2017/13/0015).

Ein Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Dies ist dann der Fall, wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (vgl. *Steinhauser* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 23 Anm 43 ff; VwGH 17.12.1998, 97/15/0060, zur Vermietung eines Pkw an die Ehegattin). Die Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter führt ohne Hinzutreten weiterer Leistungen für sich genommen nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb; die bloße Vermietung weniger Maschinen begründet keinen Betrieb.

Eine bloße Gebrauchsüberlassung ist nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen (VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0118). Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 8; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0308 mit Verweis auf Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG). Der EuGH hatte in der Rechtssache *Gemeente Borsele* (EuGH 12. Mai 2016, C-520/14, Rs *Gemeente Borsele*) die Vorgabe gemacht, dass eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit nicht gegeben ist, wenn eine Gemeinde über die vereinnahmten Beträge nur einen kleinen Teil der Kosten deckt.

Die Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft setzt ein tatsächliches Leistungsverhalten voraus; diese muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende auftreten. Ein bloßes „Zwischenschalten durch Fakturierung“ reicht nicht aus (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 261 - VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0003). Für die Annahme eines Leistungsaustausches ist Voraussetzung, dass einer konkreten Leistung eine konkrete Gegenleistung gegenübersteht, dh dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Wesentliches Merkmal für Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter ist jedenfalls die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt.

Nach der Rsp des BFH kann ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen eine Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit der nachhaltigen Einnahmenerzielung dient (BFH

18.12.2008, V R 80/07, mit Hinweis auf EuGH 26.9.1996, C-230/94, Rs *Enkler*).

Daraus folgt, dass eine Dienstleistung nur dann „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.

Bei der Frage, ob eine Tätigkeit auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, handelt es sich um eine Tatsachenfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Einzelfalls, beurteilt werden muss (vgl. EuGH 19. 7.2012, C-263/11, Rs *Rēdlihs*, Rn 33; EuGH 20.6.2013, C-219/12, Rs *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, Rn 19):

Es ist Sache des Gerichts, zu prüfen, ob die Höhe der erhaltenen oder zu erhaltenden Gebühr als Gegenleistung auf das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen und dieser Gegenleistung und demzufolge auf die Entgeltlichkeit der gewährten Dienstleistungen schließen lässt. Insbesondere muss sich das Gericht vergewissern, dass die vorgesehene Gebühr die erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistungen nicht nur teilweise vergütet und dass die Höhe der Gebühr nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Dienstleistungen und deren Gegenleistung unter Umständen in Frage stellen könnten. Im Übrigen ist es gegebenenfalls Sache des Gerichts, sich zu vergewissern, dass der Umsatz nicht eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung darstellt, die allein zu dem Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen (vgl. EuGH 27.10.2011, C-504/10, Rs *Tanoarch*, Rn 51; EuGH 12.7.2012, C-326/11, Rs *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, Rn 35).

Wird von einer Maschinengemeinschaft im eigenen Namen eine nachhaltige Tätigkeit zu fremdüblichen Konditionen (mit Gewinnaufschlag) ausübt, ist sie Unternehmer (*Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁵, 719).

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ein Grundprinzip des gemeinschaftlichen Umsatzsteuersystems. Bei Steuergestaltungen ist bei Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges zu versagen, wenn die Umsätze einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen der MwSt-Richtlinie verfolgten Ziel entgegensteht und mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH 21.2.2006, C-255/02, Rs *Halifax*; EuGH 22.12.2010, C-103/09, Rs *Weald Leasing*).

Im Streitfall wurden diverse Maschinen erworben, um sie den Mitgliedern der Maschinengemeinschaft gegen Kostenersatz zur Verfügung zu stellen – so wurde es zumindest im Zuge der Meldung über die Betriebseröffnung gegenüber der belangten Behörde bekannt

gegeben. Später hat sich herausgestellt, dass von den Benützern der Maschinen weder ein kostendeckender Kostenersatz noch ein Entgelt, das den ÖKL-Werten – und damit fremdüblich wäre - entsprechen würde, bezahlt wurde. Obwohl die Benützung der Maschinen seit dem Jahr 2007 erfolgte, sind bis zum Jahr 2013 (Zeitpunkt der Betriebsprüfung) keine Einnahmen aus der Überlassung der Maschinen erzielt worden. Auch in der mündlichen Verhandlung im Jahr 2022 wurde nicht einmal behauptet, dass ein Entgelt entrichtet wurde und demnach Einnahmen erzielt worden wären. Eine Absicht zur Einnahmenerzielung kann in einem solchen Verhalten nicht erblickt werden. Es wurden keine aktiven Schritte unternommen, wie sie ein Händler oder Produzent oder Dienstleister setzen würde. Kein Dienstleister würde seine Betriebsmittel zur Verfügung stellen ohne dafür ein Entgelt zu verlangen.

Eine entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit wäre nur dann vorgelegen, wenn die Kosten, die durch die Maschinennutzung tatsächlich angefallen sind, auch wirklich von der Maschinengemeinschaft weiterverrechnet worden wäre. Tatsächlich sind nur Aufzeichnungen geführt worden, die aber nicht alle Kosten enthalten können. Auch ein solches Verhalten ist nicht mit jenem vergleichbar, dass ein Händler/Produzent/Dienstleister setzen würde. Es ist nicht erkennbar, dass überhaupt eine Absicht bestand, Einnahmen zu erzielen. Einerseits sind die meisten Maschinen nur von zwei Mitgliedern der „Maschinengemeinschaft“ erworben worden und auch nur von diesen zwei Mitgliedern benützt worden; andererseits ist aus dem gesamten Verhalten erkennbar, dass nur die Anschaffungskosten auf mehrere Personen aufgeteilt werden sollten, die dann auch die jeweiligen Maschinen benützten.

Für die Frage, ob im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter eine entgeltliche Leistung vorliegt, kommt es darauf an, ob ein Leistungsaustausch vorliegt. Ein solcher Leistungsaustausch konnte jedoch nicht festgestellt werden, weil die Gemeinschaft gegenüber ihren Gesellschaftern verzichtet hat, Einnahmen zu lukrieren. Erst im Zuge der Außenprüfung wurden Rechnungen erstellt; ein Zahlungsfluss auf Grund dieser um Jahre später erstellten Rechnungen konnte weder festgestellt werden noch wurde ein solcher Zahlungsfluss behauptet. Für die Annahme eines Leistungsaustausches ist Voraussetzung, dass einer konkreten Leistung eine konkrete Gegenleistung gegenübersteht. Der Leistung „Überlassen der Maschinen“ stand jedoch keine Gegenleistung, insbesondere kein Entgelt (keine Einnahmen) gegenüber.

Eine Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994 kann daraus nicht abgeleitet werden.

Keine Einnahmenerzielung besteht ferner dann, wenn das Vorliegen von Einnahmen vorgetäuscht wird (VwGH 28.10.2008, 2008/15/0071). Der behauptete Ankauf eines Heckmähwerkes durch die Gemeinschaft, damit dieses Gerät sogleich unter Einschaltung eines Vermittlers mit Verlust weiterverkauft wird, kann ebenfalls keine Einnahmenerzielungsabsicht begründen, zumal die Umstände dieses Kaufs bzw. Verkaufs nicht glaubhaft sind und vielmehr darauf hindeuten, dass die Maschinengemeinschaft lediglich am Papier zwischengeschaltet werden sollte.

Eine Tätigkeit mit wirtschaftlichem Gehalt lag im Streitfall insgesamt nicht vor. Auch das in-Zahlung-geben eines Anhängers, der – laut Aufzeichnungen – nur ein einziges Mal benützt wurde und der Erwerb eines neuen Anhängers unter Aufzahlung kann im Rahmen einer Gesamtbeurteilung zu keinem anderen Ergebnis mehr führen.

Verfahren:

Wem Parteistellung im Abgabenverfahren zukommt, ist in § 78 BAO normiert. Partei ist im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) und im Beschwerdeverfahren auch jeder, der eine Beschwerde einbringt. Eine mangelnde Parteistellung führt zur Zurückweisung jeglicher Anträge auf Grund von Unzuständigkeit (vgl. *Stoll*, BAO, 774).

Wird wirtschaftlichen Gebilden, die zivilrechtlich nicht rechtsfähig sind (insb. die GesbR) materiellrechtlich Steuerrechtssubjektivität zuerkannt, sind sie Abgabepflichtige und damit auch Parteien und somit Träger prozessualer Rechte und Pflichten (*Stoll*, BAO, 782 mwN). Wenn dies nicht zutrifft, gehen die Bescheide ins Leere (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 78 E 14). Steuerrechtsfähig ist, wer Träger von steuerrechtlichen Rechten und Pflichten ist und als Steuersubjekt nach einem Steuergesetz daher potentiell rechtsschutzbedürftig ist. Wenn eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigung nach materiellem Steuerrecht nicht Steuersubjekt (Steuerschuldner) ist, dann kann sie auch nicht Partei sein (*Stoll*, BAO 782). Ein Rechtsschutzbedürfnis ist bei Bescheiden, die gar nicht an ein solches Gebilde gerichtet wurden, nicht zu erkennen. Insofern kann die Parteieigenschaft auch nicht dadurch entstehen, dass für ein solches Gebilde Beschwerde erhoben wird.

Gemäß § 19 Abs 1 UStG 1994 ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG 1994 der Unternehmer. Unternehmer können auch Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit (wie etwa die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) sein. Die Unternehmereigenschaft erlangen nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, wenn sie als Vereinigung nachhaltig Leistungen gegen Entgelt gegenüber ihren Mitgliedern oder Dritten ausführen (vgl. § 2 Abs 1 dritter Satz UStG 1994). Gebilde und Zusammenschlüsse jeder Art, die selbständig am Wirtschaftsleben teilnehmen, sind somit – gemessen an den Vorschriften des Umsatzsteuerrechts – als solche Steuersubjekte und damit Partei des Abgabenverfahrens (vgl. *Stoll*, BAO, 766 mwN). Eine solche Parteifähigkeit ist ein Ausfluss des materiellen Abgabenrechts, zumal die nach materiellem Recht zu beurteilende Rechtsfähigkeit die Parteifähigkeit begründet (VwGH 3.11.1983, 82/15/0177).

Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht verliert mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung für den Bereich des Abgabenrechts ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat (VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024). Dasselbe muss gelten, wenn einem solchen Gebilde, dem weder zivilrechtlich noch nach materiellem Steuerrecht eine Steuersubjekteigenschaft zukommt. Ein solches Gebilde kann somit auch keine Beschwerde erheben.

Sachverhaltsmäßig wurde festgestellt, dass die Maschinengemeinschaft keine Einnahmenerzielungsabsicht hatte. Daraus folgt, dass sie auch nicht Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 sein kann und das Umsatzsteuergesetz (als materielles Steuerrecht) dieser Maschinengemeinschaft zu keiner abgabenrechtlichen Rechtsfähigkeit verhelfen kann.

Ist der Umsatzsteuerbescheid an die Gesellschaft ergangen, kommt nur der Gesellschaft, nicht aber den Gesellschaftern das Beschwerderecht gemäß § 246 Abs 1 BAO zu (VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024). Im umgekehrten Fall, wenn also der Umsatzsteuerbescheid an die Gesellschafter gegangen ist, kann nur den Gesellschaftern, jedoch nicht der Gesellschaft Parteistellung zukommen. War die GesbR im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits beendet, dürfen die Bescheide nicht mehr an die Gesellschaft ergehen, sondern müssen an die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter ergehen (vgl VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024).

Beschwerdegegenständlich sind Bescheide, die an die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter gerichtet sind. Erhoben wurde die Beschwerde jedoch für die Maschinengemeinschaft. Eingeschritten ist ein berufsmäßiger Parteienvertreter. Ein Anbringen ist dem Einschreiter zuzurechnen. Ist zweifelhaft, wem ein Anbringen zuzurechnen ist, verpflichtet dies die Behörde bzw. das Gericht zu entsprechenden Ermittlungen (VwGH 10.3.2022, Ra 2020/15/0042). Solche Ermittlungen hat das Bundesfinanzgericht in der mündlichen Verhandlung durchgeführt und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Beschwerde und der Vorlageantrag der zivilrechtlich nicht rechtsfähigen GesbR zuzurechnen sind.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass eine Personengemeinschaft, die weder zivilrechtlich noch abgabenrechtlich rechtsfähig ist, ein Rechtsmittel gegen Bescheide erheben wollte, die nicht an diese Personenvereinigung gerichtet sind (selbst dann nicht, wenn die Personenvereinigung abgabenrechtlich rechtsfähig wäre). Ein solches Rechtsmittel ist zurückzuweisen.

Die Zurückweisung der Beschwerde und des Vorlageantrages haben an die einschreitende Steuerberatungskanzlei zu erfolgen, da sie für eine weder zivilrechtlich noch abgabenrechtlich rechtsfähige Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eingeschritten ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab.

Wien, am 7. Juni 2022