

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Mag. Herbert Niedermayer, Passauer Straße 13, 4780 Schärding, gegen die Bescheide des Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 15.01.2014, betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012 und Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 2008 bis 2012 sowie vom 10.2.2014 betreffend Umsatzsteuer 2013 beschlossen:

Die Beschwerden gegen die angeführten Bescheide werden gemäß § 260 iVm § 267 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist grundsätzlich die Zurechnung der Einkünfte und Umsätze aus der Vermietung eines Grundstückes zur Nutzung von Sendemasten auf diesem Grundstück. Mit Vertrag vom 28.5.2003 hat der Eigentümer des Grundstückes zur Abgeltung seiner Unterhaltungspflichten seinen beiden unehelichen Kindern Bf ein Fruchtgenussrecht an diesem Grundstück eingeräumt. Insbesondere sollte den Kindern des Eigentümers das Nutzungsentgelt der Sendemastbetreiber zufließen. Fraglich ist, ob aufgrund dieser Fruchtgenussrechtseinräumung die Einkunftsquelle und die Umsätze den beiden Kindern und somit einer GesbR bzw. einer Vermietungsgesellschaft zuzurechnen sind oder diese Zurechnung weiterhin beim Grundeigentümer zu erfolgen hat und/oder die genannte GesbR oder Vermietungsgesellschaft gar nicht existierte.

In weiterer Folge sind die verfahrensrechtlichen Folgen der bisher erfolgten Bescheidadressierungen zu untersuchen. Wenn die Bescheide an eine nicht existente GesbR oder Vermietungsgesellschaft ergangen sein sollten, würden Nichtbescheide vorliegen und die Beschwerden dagegen sind mit Beschluss zurückzuweisen.

## **Verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Geschehen**

Aus den Finanzamtsakten ergibt sich folgende Ausgangslage:

In dem oben genannten Vertrag vom 28.5.2003 wurde den damals minderjährigen Kindern des unterhaltspflichtigen Grundeigentümers ausdrücklich zur Abgeltung der Unterhaltsverpflichtung das Recht eingeräumt, das gesamte jährliche von den Telekommunikationsbetreibern für die Berechtigung der Handymastenaufstellung zu bezahlende Nutzungsentgelt zu beziehen. Ab Vertragsunterzeichnung sollte das zur Zahlung fällige Nutzungsentgelt durch die Telekommunikationsunternehmen auf ein Konto der Berechtigten überwiesen werden. Der Grundeigentümer hat sich allerdings auch das Recht einer jederzeitigen grundlosen Kündigungsmöglichkeit vorbehalten. Auf dem im Akt aufliegenden Vertrag findet sich der handschriftliche Vermerk, dass die Versteuerung der Nutzungsentgelte bis 2007 beim Grundeigentümer erfolgen werde. Erst im Verlauf des Jahres 2007 sind die Telekom-Unternehmen informiert worden, dass die Mietentgelte ab 2008 auf ein anderes Konto zu überweisen sind.

In weiterer Folge wurden beim Finanzamt ab dem Jahr 2008 Umsatzsteuererklärungen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften im Namen von " BfV " eingereicht. In einem ebenfalls eingereichten Fragebogen wurde angeführt, dass die beiden Geschwister als Vermietungsgemeinschaft Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehen. Die (Erst-) Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2012 ergingen an die Personengesellschaft BfMitges .

Nach der Aktenlage standen jährlichen Mieteinnahmen iHv ca 10.000,00 € Aufwendungen iHv ca 1.200,00 € gegenüber. Bei den Aufwendungen handelt es sich im Wesentlichen um Abschreibungen für einen Laptop und für das Fruchtgenussrecht, Verwaltungskosten, Kilometergelder, Telefongebühren und Spesen des Geldverkehrs. Ob diese Aufwendungen tatsächlich iZm den erzielten Einnahmen standen, kann nicht mit Sicherheit festgestellt werden, da die Umsätze und die Einkünfte durch die Betriebsprüfung generell nicht den Kindern des Grundeigentümers zugerechnet wurden. Es findet sich im BP-Bericht lediglich die nicht weiters belegte Aussage, dass keinerlei Aufwendungen getragen wurden.

Anlässlich einer Betriebsprüfung (siehe BP-Bericht vom 15.1.2014) wurde letztlich festgestellt, dass die Einkünfte und Umsätze nicht den beiden Kindern sondern dem Besteller des Bruttofruchtgenusses zuzurechnen seien. Die Kinder würden keinerlei Aufwendungen tragen, sie würden lediglich zur Abgeltung ihres Unterhaltsanspruches die Nutzungsentgelte erhalten, sie hätten keine wirkliche Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück (da hinsichtlich der Vermietungen ein 20 jähriger Kündigungsverzicht seitens des Vermieters bestehe) und aufgrund der jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit durch den Vater hätten sie auch keine gesicherte Rechtsposition.

Für die Jahre 2008 bis 2012 ergingen dann am 15.1.2014 hinsichtlich des Umsatzsteuer- und des Feststellungsverfahrens Wiederaufnahmebescheide an die beiden natürlichen Personen Bf , die Sachbescheide 2008 bis 2012 (auch für Umsatzsteuer 2013 am 10.2.2014) ergingen aber wieder an die Personengesellschaft BfMitges ebenfalls am 15.1.2014. Nach diesen Bescheiden seien Einkünfte und Umsätze für die beiden

Kinder nicht zu veranlassen bzw nicht festzustellen (beides erfolgte in der Folge beim Grundeigentümer).

In der im Namen von Bf gegen die genannten Sachbescheide eingebrachten Beschwerde brachten diese unter Verweis auf die VwGH Entscheidung vom 4.3.1986, 85/14/0133 vor, dass den beiden Kindern die Einkünfte und Umsätze sehr wohl zuzurechnen seien. Seit 2007 würden die Mietzahlungen auf ein Konto der Kinder überwiesen werden. Zuvor seien diese auf ein Konto des Vaters überwiesen worden, weshalb man auch von dessen Steuerpflicht für diese Mietentgelte ausging. Der Vertrag könne zwar vom Vater jederzeit aufgelöst werden, laufe nun aber bereits mehrere Jahre ohne Kündigung. Es würden durchaus auch Kosten seitens der Kinder getragen werden (Steuern und Abgaben). Durch die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit durch die Telekom-Unternehmen bestehe auch ein gewisses Verlustrisiko.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 18.6.2014 an die Personengesellschaft BfMitges wurde die Beschwerde unter Hinweis auf die Ausführungen im BP-Bericht abgewiesen. Nach Stellung des Vorlageantrages durch die Bf teilte das Finanzamt in der Vorlage der Beschwerde an das BFG im Vorlagebericht mit, dass aufgrund des Vorliegens von Nichtbescheiden an die nicht existente GesbR BfMitges Nichtbescheide vorliegen würden und beantragte die Aufhebung der BVEs und Zurückweisung der Beschwerde als unzulässig.

Das nach Ansicht des BFG gegebene Nichtvorliegen einer Personengesellschaft mit gemeinschaftlicher Einkunftsquelle oder gemeinsam erzielten Umsätzen wurde dem steuerlichen Vertreter der Bf auch telefonisch und per Mail mitgeteilt. Letztlich blieb diese Ansicht des BFG unwidersprochen. Offensichtlich hat man sich seitens der Bf mittlerweile ohnehin auch der vom BFG vertretenen Rechtsansicht angeschlossen. Mit Vertrag vom 30.4.2014 wurden nun die Grundstücksteile, auf denen sich die Handymasten befinden, im Schenkungsweg an die Kinder übertragen.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Nach der Aktenlage, dem Vertrag aus dem Jahr 2003 und dem Gesamtbild, welches sich nach dem Parteivorbringen ergibt, wollte der Grundeigentümer lediglich seine Unterhaltungspflicht gegenüber seinen Kindern durch Übertragung der Mietentgelte erfüllen. Offensichtlich wurden diese Mietentgelte von 2003 bis Ende 2007 (trotz Vertragsunterzeichnung im Jahr 2003) noch auf ein Konto des Vaters überwiesen, auch von diesem als Umsatz und Einkünfte erklärt und offensichtlich der Unterhalt (evtl aus diesen Einkünften) vom Vater an die Kinder überwiesen. Erst 2007 erfolgte die Mitteilung an die Telekom-Unternehmer, dass die Mietentgelte ab 2008 auf ein Konto der Kinder zu überweisen seien. Warum dann ab diesem Zeitpunkt bei den Kindern plötzlich auch Kosten wie KM-Gelder, Telefongebühren und dergleichen angefallen sein sollen, bleibt ungeklärt. Ohne nähere Darstellung wird in der Beschwerde lediglich dargestellt, dass Kosten zu tragen waren. Letztlich geht das Gericht davon aus, dass ohne Änderung der

tatsächlichen Bewirtschaftung nun den Kindern der zustehende Unterhalt direkt von den vom Vater mietenden Telekom-Unternehmen überwiesen wurde. Dafür, dass die Kinder dafür tatsächlich in irgend einer Form einen Aufwand hatten oder in irgend einer Weise unternehmerisch disponieren hätten können, ist kein Hinweis erkennbar. Das Gericht geht jedenfalls auch davon aus (wird auch nicht bestritten), dass die beiden Geschwister nach Außen nicht als Leistungserbringer aufgetreten sind. Es ist auch in keiner Weise erkennbar, dass die beiden Geschwister zur gemeinsamen Einnahmenerzielung oder Verwaltung des Grundstückes zusammengewirkt hätten. Nicht einmal das Vorbringen der Bf weist in diese Richtung. Einem handschriftlichen Vermerk des Finanzamtes kann entnommen werden, dass es offensichtlich nach Auskunft der Bf zwischen den beteiligten Personen nur eine mündliche Vereinbarung gegeben hätte, nach der die beiden Geschwister je 50% der Erträge erhalten sollten.

### **Rechtliche Würdigung**

Bevor auf die verfahrensrechtliche Vorgangsweise eingegangen werden kann, muss geklärt werden, ob eine GesbR oder eine sonstige Gemeinschaft, der Einkünfte und Umsätze zuzurechnen sind, als Steuerrechtssubjekt existiert und an diese entsprechende Bescheide zu ergehen hatten oder nicht.

Bis zum GesbR-Reformgesetz vom 21.11.2014, BGBl I 83/2014, lag nach § 1175 ABGB eine GesbR vor, wenn ein Vertrag geschlossen wurde, vermöge dessen zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe alleine, oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen. Ein derartiges Übereinkommen oder auch nur ein faktisches Zusammenwirken ist nicht erkennbar. Lediglich infolge der irrtümlich erfolgten Umsatz- und Einkünftezurechnung an die Geschwister erfolgte eine Umsatz- und Einkünfteermittlung, auch mit dem Ansatz nicht glaubwürdiger Aufwendungen, sowie Erklärungen gegenüber dem Finanzamt.

Umsatzsteuerrechtlich können Umsätze nur einem –wie auch immer zivilrechtlich ausgestaltetem- Gebilde zugerechnet werden, wenn dieses nach Außen am Markt in Erscheinung tritt und Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt. So wäre eine GesbR etwa Unternehmer, wenn diese als Außengesellschaft auftritt und selbständig Leistungen erbringt (Nachweise aus der Rechtsprechung dazu siehe bei Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 22).

Unstrittig ist aber, dass gegenüber den Telekom-Gesellschaften nur der Grundeigentümer als leistender Unternehmer aufgetreten ist. Diesen Unternehmen wurde –ohne dass es zu einer Änderung der Vertragsparteien kam- lediglich mitgeteilt, dass sie das Entgelt ab einem gewissen Zeitpunkt auf ein anderes Bankkonto zu überweisen haben. Dieser Zeitpunkt lag auch nicht nahe an der Einräumung der Berechtigung im Jahr 2003, die Mitteilung erfolgte erst im Jahr 2007. Die Vermietungsleistung ist somit dem Grundeigentümer als demjenigen zuzurechnen, der sie in seinem Namen erbrachte. Dass das Entgelt dann im Auftrag des leistenden Grundeigentümers zur Erfüllung seiner Unterhaltungspflicht an dessen Kinder zu leisten war, macht diese Kinder nicht zu leistenden

Unternehmern sondern stellt eine Entgeltsverwendung des Grundeigentümers dar. Aus dem Sachverhalt ergibt sich keinerlei Hinweis, dass die beiden Geschwister in irgend einer Form nach Außen als Vermietergemeinschaft, GesbR oder sonstiges Gebilde aufgetreten wären.

Auch wenn man den Sachverhalt nach einem bei Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 255 dargestellten anderen Ansatz der Rechtsprechung des VwGH prüft, können die Umsätze nicht den beiden Kindern zugerechnet werden. Maßgebend wäre demnach, wer Herr der Leistungsbeziehung sei, wer über die Leistungen verfügen könne und in wessen Vermögen sich Erfolg oder Misserfolg der Leistung niederschlage. In diesem Sinn versucht offensichtlich auch die Beschwerde darzustellen, dass die beiden Kinder das finanzielle Wagnis im Fall der Kündigung durch die Telekom-Unternehmen tragen würden. In Wirklichkeit würde sich aber gerade dann zeigen, dass es sich bei der Weiterleitung der Entgelte durch den Vater an seine Kinder um keine Entgelte für Leistungen der Kinder handelte. Aus welchen Gründen auch immer die Entgelte nicht mehr bei den Kindern eingingen, müsste der Vater seiner Unterhaltspflicht auf andere Weise nachkommen. Die Kinder tragen gar kein Wagnis, sie bekommen unstrittig nichts anderes als den ihnen bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit zustehenden Unterhalt. Leistender als diejenige Person, die gegenüber den Telekom-Unternehmen zur Leistung verpflichtet ist, blieb jedenfalls über den gesamten strittigen Zeitraum der Vater.

Da auch keine anderen Leistungen bekannt sind oder behauptet werden, welche zu einer Unternehmereigenschaft der Personengemeinschaft BfMitges geführt hätten, kommt dieser Gemeinschaft keine Unternehmereigenschaft zu. Nach § 21 UStG 1994 wird nur der Unternehmer zur Umsatzsteuer veranlagt. § 199 BAO erlaubt einen einheitlichen Abgabenbescheid gegen mehrere Personen nur, wenn diese als Gesamtschuldner verpflichtet sind. Wenn den Geschwistern keine Umsätze zuzurechnen sind, da sie nicht nachhaltig nach Außen zur Einnahmenserzielung tätig wurden, sind sie nach § 2 UStG 1994 nicht Unternehmer und nicht Gesamtschuldner einer Umsatzsteuer.

Somit sind schon die ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide an die nicht existente Personengesellschaft BfMitges in Wirklichkeit Nichtbescheide. Auch die Bescheide, mit denen diese nichtigen Verfahren gegen das nicht existente Unternehmen BfMitges wieder aufgenommen wurden, gehen somit ins Leere, auch wenn diese nun an die natürlichen Personen Bf gerichtet sind (bei diesen gibt es aber kein Verfahren, welches wieder aufgenommen werden könnte). In weiterer Folge handelt es sich auch bei den ( im wiederaufgenommenen Verfahren, aufgrund nichtiger Bescheide) weiters ergangenen USt-Bescheiden, welche überdies wieder an die umsatzsteuerlich nicht existente Personengesellschaft ergingen, um Nichtbescheide. Gleiches gilt im Ergebnis auch für den Umsatzsteuerbescheid 2013.

Hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte an die Kinder des Grundeigentümers gilt ähnliches. Damit es zu einer Zurechnung der Einkünfte an die Kinder käme, hätte diesen die Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung mit umfassenden

Dispositionsmöglichkeiten hinsichtlich der Leistungserbringung übertragen werden müssen. Die bloße Weitergabe von Anteilen an diesen Einkünften wäre Verwendung des erzielten Einkommens. Eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussbesteller findet statt, wenn in der Fruchtgenussseinräumung eine Einkommensverwendung oder Überlassung erzielter Einkünfte zu sehen ist. Wenn die beiden Kinder nicht erkennbar am Wirtschaftsleben teilnehmen, keinerlei Verwaltungsaufgaben wahrnehmen, gegenüber den Mietern auch tatsächlich keinerlei Gestaltungsmöglichkeit haben (Kündigungsverzicht auf 20 Jahre) und auch keinerlei Aufwand mit der Erhaltung des Fruchtgenussgegenstandes hatten, kann nicht davon ausgegangen werden, dass ihnen eine Einkunftsquelle übertragen wurde. Selbst wenn die erklärten Aufwendungen tatsächlich angefallen sein sollten, betreffen diese nicht das Grundstück selbst, sondern nur die Abschreibung des Fruchtgenussrechtes, eines Laptop und diverser Verwaltungskosten. Wie aber oben bereits dargestellt, ist es überdies wenig glaubwürdig, dass ab 2008 plötzlich diese Kosten für die weiterhin bloße Entgegennahme des väterlichen Unterhaltes angefallen sein sollen. Das Anfallen von Steuerpflichten wurde durch die unrichtig erfolgte Erklärung ab 2008 gegenüber dem Finanzamt und nicht durch den Fruchtgenussgegenstand ausgelöst.

Entgegen der Ansicht der Bf fehlte es jedenfalls in den strittigen Jahren aufgrund der Kündigungsmöglichkeit der Telekom-Unternehmen (Kündigungsverzicht besteht nur seitens des Vermieters) trotz bisher nicht erfolgter tatsächlicher Kündigung an einem gesicherten nachhaltigen Rechtsanspruch auf die Mietentgelte.

Nach § 188 BAO hat ein Feststellungsbescheid nur zu ergehen, wenn an Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Wenn aber an die beiden Kinder des Grundeigentümers keine Einkünfte sondern nur der ihnen zustehende Unterhalt zugeflossen ist, hat kein Feststellungsbescheid an diese zu ergehen. Hinsichtlich des Vorliegens von Nichtbescheiden gelten auch hier die zu den Umsatzsteuerbescheiden getroffenen Ausführungen.

Formell liegen nun aufgrund der Einbringung der Beschwerden im Namen der natürlichen Personen Bf zwei Beschwerden gegen mehrere Nichtbescheide vor. Ist ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht, so sind diese Beschwerden gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Nach § 260 BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Unzulässig ist eine Bescheidbeschwerde u.a. dann, wenn dem angefochtenen Bescheid keine Bescheidqualität zukommt, weil er an einen nicht existenten Unternehmer ergangen oder eine Einkünftezurechnung an eine nicht existente Personengemeinschaft erfolgt ist.

Wie oben dargestellt wurde, richten sich die beiden Beschwerden von Bf gegen die -an die nicht existente Gemeinschaft BfMitges ergangenen- Nichtbescheide, sodass diese gemäß § 267 BAO in einem gemeinsamen Verfahren gemäß § 260 BAO als unzulässig zurückzuweisen waren.

### **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 der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltunggerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltunggerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bescheide an nicht existente Rechtssubjekte sind Nichtbescheide. Beschwerden gegen Nichtbescheide sind gemäß der eindeutigen Anordnung des § 260 BAO mit Beschluss zurückzuweisen. Die Entscheidung ist somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung sondern von der sachverhältnismäßigen Feststellung der Existenz des Bescheidadressaten der angefochtenen Bescheide abhängig, weshalb eine Revision gegen diesen Beschluss als unzulässig zu erklären war.

Linz, am 5. November 2015