

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***, über die Beschwerde vom 20. August 2015 gegen die zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheide des ***FA*** vom 15. Juli 2015 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für das 2. - 4.Quartal 2014 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren besteht zwischen den Verfahrensparteien Uneinigkeit darüber, ob der Beschwerde führenden Vermietungsgemeinschaft (Bf) der Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines im Jahr 2014 errichteten Wohnhauses zusteht.

Das Finanzamt Österreich/Dienststelle X (FA) vertritt aufgrund des Ergebnisses einer durchgeführten Außenprüfung (AP) den Standpunkt, dass der Vermietung von zwei Kleinwohnungen in einem neu erbauten Bungalow keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 zugrunde liegt, sondern tatsächlich die Wohnversorgung der beiden (erwachsenen) Kinder beabsichtigt war. Den zwischen den Eltern und den Kindern vereinbarten Mietverhältnissen versagt das FA vor allem wegen einer deutlich zu niedrigen Miethöhe die steuerliche Anerkennung.

Die Bf verweist auf einen „*Tippfehler*“ bei der in den Mietverträgen ausgewiesenen Miethöhe, der umgehend nach seinem Entdecken behoben worden sei. Da seit dieser Berichtigung eine fremdübliche Miethöhe vorliege, seien die Mietverhältnisse mit den Kindern anzuerkennen und der Vorsteuerabzug zu gewähren.

Das Mietverhältnis mit der Tochter sei zudem bereits nach einem Jahr beendet und die Wohnung in der Folge fremdvermietet worden. Im Übrigen sei von vorne herein eine künftige touristische Vermietung der beiden Wohnungen als Teil eines Ferienparks ins Auge gefasst gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Nach Auswertung der vorgelegten Verfahrensunterlagen und ergänzender finanzgerichtlicher Recherchen in den abgabenbehördlichen Datenbanken ergibt sich folgender Verfahrensverlauf, den das BFG der gegenständlichen Entscheidung als erwiesenen Sachverhalt zugrunde legt:

Am 5. August 2014 beantragten die Eheleute im Wege ihrer steuerlichen Vertretung beim FA die Vergabe einer Steuernummer (StNr) und Erteilung einer UID-Nummer für ihre im März 2014 gegründete Vermietungsgemeinschaft.

Dem Antrag angeschlossen waren ein Auszug aus einem Einreichplan für ein Wohnhaus mit zwei Wohneinheiten, zwei zugehörige Mietverträge mit den Kindern vom 28. Juli 2014 und eine Prognoserechnung für eine Vermietungstätigkeit ab 1. Okt 2014.

Mit Wirkung ab 6. August 2014 teilte das FA dem neuen Steuersubjekt antragsgemäß eine Steuer- und UID-Nummer zu.

Am 8. August 2014 langte auf elektron. Weg zur neuen StNr eine Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) für das 2. Quartal 2014 ein, die (ausschließlich) Vorsteuern in Höhe von 21.142,- € enthielt.

Das FA nahm von einer Verbuchung dieser UVA auf dem Abgabenkonto der Bf Abstand und veranlasste stattdessen eine Überprüfung des Vorsteueranspruchs. Eine nachfolgende Verbuchung der UVA auf dem Abgabenkonto erfolgte nicht.

Nachdem am 17. Nov. 2014 und 26. Jänner 2015 UVA für das 3. und 4. Quartal 2014 neuerlich mit Vorsteuerüberhängen von insgesamt 8.531,- € eingereicht und nunmehr auch auf dem Abgabenkonto der Bf verbucht worden waren, veranlasste das FA Anfang Mai 2015 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO zur Überprüfung der Umsatzsteuer 4 - 12/2014.

Am 26. Mai 2015 fand die Schlussbesprechung (SB) im AP-Verfahren statt.

In der zugehörigen Niederschrift (NS) hielt das FA fest, dass wegen Nichtangemessenheit der Mietentgelte im Fremdvergleich, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von privat veranlassten Verträgen zwischen nahen Angehörigen auszugehen sei.

Am 28. Mai 2015 sind im elektronischen Veranlagungsakt der Bf drei händische Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen (UVZ) für das 2. - 4. Quartal 2014 mit RSb-Zustellung an die steuerliche Vertretung der Bf erfasst, deren Verbuchung am selben Tag auf dem zugehörigen Abgabenkonto aufscheint (für das 2. Quartal Null-Buchung, für die beiden

Folgequartale Rückbuchung der bei der UVA-Verbuchung gutgeschriebenen Vorsteuergutschriften).

Auch am FinanzOnline (FON)-Konto der Bf scheinen entsprechende Bescheide auf.

Die zu den Buchungen vom 28.Mai 2015 gehörigen händischen Papierbescheide tragen allerdings als Bescheiddatum den 15.Juli 2015. Der im EDV-System vermerkte Zustellnachweis liegt nicht vor.

Lt. Beschwerde erfolgte die Bescheidzustellung am 20.Juli 2015.

Aus dem Verfahren ergeben sich keine zu dieser Darstellung im Widerspruch stehenden Anhaltspunkte.

Die Bescheide vom 15.Juli 2015 enthalten als Bescheidspruch folgenden Text (Beispiel zum 2. Quartal 2014):

„Nichtfestsetzungsbescheid gemäß § 92 BAO

Die Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Juni 2014 (2.Quartal 2014) wird nicht festgesetzt.“

In der Begründung wird darauf hingewiesen, dass die Erlassung des Nichtfestsetzungsbescheides hinsichtlich der bei der Abgabenbehörde am 8.Aug.2014 auf elektronischem Weg eingereichten UVA für den Zeitraum April bis Juni 2014 erfolgt und auf die in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 26.Mai 2015 und dem AP-Bericht vom 15.Juli 2015 („jeweils Tz.1“) getroffenen Feststellungen verwiesen.

Ein Bezug zu den (am 26.Mai 2015 verbuchten) UVZ-Festsetzungen findet sich weder in den angefochtenen Bescheiden, noch in der SB-Niederschrift vom 26.Mai 2015 oder im AP-Bericht vom 15.Juli 2015.

Auch Ausführungen mit Blick auf die Bestimmung des § 201 Abs 2 Z 3 BAO (Wiederaufnahme-Analogie) fehlen in diesen Dokumenten.

Einer Mitteilung des Prüfers an die Abteilung für Abgabensicherung vom 16.Juli 2015 ist zu entnehmen, dass das Mehrergebnis aus der AP von insgesamt 29.673,97 € aus der „bescheidmäßig am 15.Juli 2015“ erfolgten Nichtfestsetzung der elektronisch eingereichten UVA für das 2. - 4.Quartal 2014 stammt.

Lt. Auskunft des FA im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren erfolgte am 28.Mai 2015 lediglich eine Verbuchung des Ergebnisses zur Niederschrift vom 26.Mai 2015. Die zugehörigen händischen Bescheide wurden demnach erst gemeinsam mit dem AP-Bericht am 15.Juli 2015 ausgefertigt.

Das BFG folgt auf Basis der angeführten Feststellungen der Darstellung des FA und geht davon aus, dass vor dem 15.Juli 2015 keine bescheidmäßigen Festsetzungen nach § 201 BAO für die UVZ-Zeiträume 4-12/2014 durchgeführt worden waren.

Am 20. August 2015 (Postaufgabestempel) brachte die Bf eine Beschwerde gegen die drei „Nichtfestsetzungsbescheid(e) gem. § 92 BAO vom 15. Juli 2015, eingelangt am 20. Juli 2015“ ein. Im Rahmen eines nachfolgenden Mängelbehebungsverfahrens begehrte sie die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und eine Abgabenfestsetzung gemäß den eingereichten UVA.

Mit Beschwerdeverentscheidungen (BVE) vom 24. Februar 2016 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. In einer umfangreichen Begründung führte das FA aus, weshalb am bisherigen Standpunkt festgehalten werde.

Nach einem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag (§ 264 BAO), legte das FA das Rechtsmittel der Bf dem BFG zur Entscheidung vor.

Zwei Wochen später reichte die Bf die Umsatzsteuerjahreserklärung 2014 beim FA ein, in der sie neben Umsätzen von 2.062,98 € (10% USt-Satz), einen Vorsteuerabzug von 29.853,04 € geltend machte.

Am 18. Mai 2016 erließ das FA folgenden händischen Bescheid:

„Bescheid

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 wird nicht veranlagt.

Begründung:

Die Nicht-Veranlagung zur Umsatzsteuer 2014 erfolgt auf Grund der Feststellung und dem Ergebnis des abgabenbehördlichen Außenprüfungsverfahrens. Es liegt keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 des UStG 1994 vor.

Auf die Niederschrift vom 26.05.2015 über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung sowie den Bericht vom 15.07.2015 über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO wird vollinhaltlich verwiesen.“

Die Bf erhob auch gegen den Bescheid vom 18. Mai 2016 (auf dem Abgabekonto verbucht mit 24. Mai 2016) Beschwerde und beantragte die Festsetzung der Abgaben gemäß der eingereichten USt-Erklärung 2014.

Das FA reichte dem BFG die am 23. Juni 2016 eingebrachte Beschwerde der Bf, unter Anschluss des angefochtenen Bescheides vom 18. Mai 2016, ohne weitere Maßnahmen als ergänzenden Schriftsatz zum UVZ-Rechtsmittel nach.

Mit Erkenntnis vom 30. Mai 2023, RV/2100546/2016 hob das BFG den „Nicht-Veranlagungsbescheid zur Umsatzsteuer 2014“ vom 18. Mai 2016 auf, weil durch § 198 Abs 2 BAO festgelegte Vorgaben für den Inhalt von Abgabenbescheiden nicht erfüllt waren.

II. § 21 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 76/2011 lautet auszugsweise:

„(1) Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den

Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. (...) Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. (...)

(2) Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum; (...)

(3) Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. (...)

(4) Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt.“(...)

§ 201 BAO idF BGBl I Nr 70/2013 lautet auszugsweise:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,“ (...)*

Bescheide sind individuelle, hoheitliche, im Außenverhältnis ergehende und normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Verwaltungsakte (Ritz, BAO Kommentar⁷ §92 Tz1).

§ 92 Abs 1 BAO verpflichtet die Abgabenbehörde Erledigungen „als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder*
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder*
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.“*

Nach § 93 BAO ist jeder schriftliche Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen. Er hat einen Spruch zu enthalten und die Person (Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Wird dem zu Grunde liegenden Anbringen nicht vollinhaltlich Rechnung getragen oder ergeht ein Bescheid von Amts wegen, hat er eine Begründung und jedenfalls eine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten (§ 93 Abs 2 und Abs 3 BAO).

In verschiedenen Normen der BAO finden sich zusätzliche Bestimmungen für einzelne Bescheidtypen.

§ 198 BAO regelt die Festsetzung von Abgaben und lautet:

„(1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabensfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.“

Nach der VwGH-Rechtsprechung stellt § 21 UStG 1994 eine lex specialis gegenüber § 201 BAO dar.

Das Einlangen einer UVA mit einem Vorsteuerüberschuss löst bei der Abgabenbehörde die Verpflichtung aus, entweder den angemeldeten Überschuss als Gutschrift zu verbuchen oder im Falle bestehender Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit des angemeldeten Vorsteuerüberschusses in ein Ermittlungsverfahren zur Erlassung eines Bescheides im Sinne des § 21 Abs. 3 UStG 1994 einzutreten.

Macht das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens eine Bescheiderlassung erforderlich, hat kraft der ausdrücklichen Anordnung der § 21 Abs 3 UStG 1994 ein Abgabenbescheid zu ergehen. Als Abgabenbescheide haben solche Festsetzungsbescheide den Vorgaben des § 198 BAO zu entsprechen.

Der Abgabepflichtige hat auf einen Abgabenbescheid jedenfalls dann Anspruch, wenn über die Richtigkeit der Selbstbemessung Meinungsverschiedenheiten bestehen.

Ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so hat infolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden kein Feststellungsbescheid zu ergehen (vgl. VwGH 26.2.2020, Ro 2019/13/0032; VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069; VwGH 21.11.2007, 2007/13/0092; VwGH 13.9.2004, 2000/17/0245; VwGH 25.6.1990, 89/15/0108; VwGH 23.11.2004, 2000/15/0148).

Während Festsetzungsbescheide und Jahresveranlagungsbescheide nach § 21 Abs 3 und Abs 4 UStG 1994 Abgabenbescheide iSd § 198 Abs 1 BAO sind, gehören Nichtfestsetzungs- und

Nichtveranlagungsbescheide zu den Feststellungsbescheiden nach § 92 BAO (vgl. Ritz aaO, § 198 Rz 5 und § 92 Rz 13 mit Verweis auf VwGH 17.10.2001, 96/13/0058; VwGH 25.2.1998, 97/14/0048; VwGH 20.11.1996, 94/13/0017).

Ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Kalendermonate ist zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber insoweit einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides, der den gleichen Zeitraum (mit-)umfasst, ipso iure außer Kraft gesetzt wird.

Eine gegen den UVZ-Bescheid eingebrachte Beschwerde gilt gemäß § 253 BAO als auch gegen den nachfolgenden Jahresbescheid eingebracht. Für den Übergang einer Entscheidungspflicht auf das BFG bedarf es im Rechtsmittelverfahren gegen einen solchen Jahresbescheid keiner (weiteren) BVE (VwGH 31.3.2017, Ro 2014/13/0043; VwGH 26.1.2017, Ra 2014/15/0040; VwGH 19.12.2013, 2013/15/0221; VwGH 23.2.2011, 2009/13/0107).

III. Aus der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage resultiert für das anhängige Verfahren, dass die Bf Anspruch auf eine UVZ-Festsetzung mittels Abgabenbescheid hatte. Diesem Anspruch wurde mit den angefochtenen Bescheiden vom 15.Juli 2015 nicht entsprochen.

Selbst wenn man nach der VwGH-Judikatur davon ausgeht, dass die Nennung einer falschen Rechtsgrundlage im Bescheidspruch der Wirksamkeit der Bescheide nicht entgegenstand, war doch unzweifelhaft nach dem normativen Willen des FA eine „*Nichtfestsetzung*“ der UVZ Gegenstand dieser Bescheide und nicht eine Abgabefestsetzung mittels Abgabenbescheid (nach dem Rechtsstandpunkt des FA mit jeweils mit 0,00 € Bemessungsgrundlage bei den Umsätzen und den Vorsteuern).

Somit enthielt der Bescheidspruch nicht nur eine Fehlbezeichnung der Rechtsgrundlage, sondern es handelte sich tatsächlich um Feststellungsbescheide nach § 92 BAO und eben nicht um Abgabenbescheide. Für Letztere fehlt es an den in § 198 Abs 2 BAO normierten Inhaltserfordernissen, wobei neben den Bemessungsgrundlagen und der Abgabefestsetzung mit 0,00 € auch der Hinweis auf die Fälligkeit der aus der Nichtanerkennung der Vorsteuern aus den eingereichten UVA resultierenden Abgabennachforderungen fehlt.

Die bereits am 26.Mai 2016 erfolgte Verbuchung auf dem Abgabenkonto ändert nichts daran, dass es sich um die (vorweggenommenen) Auswirkungen der angefochtenen Bescheide vom 15.Juli 2015 handelte.

Nach der zwischenzeitigen Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2014 vom 18.Mai 2016 liegt kein Jahresbescheid im Sinne des § 21 Abs 4 UStG 1994 vor. Damit sind die UVZ-Nichtfestsetzungsbescheide vom 15.Juli 2015 wieder normativ beachtlich. Zugleich kommt der festgestellten Mangelhaftigkeit dieser Bescheide rechtliche Wirkung zu.

Mangels Zuständigkeit des BFG zu einer erstmaligen Abgabenfestsetzung mit Abgabenbescheid waren die angefochtenen UVZ-Nichtfestsetzungsbescheide vom 15. Juli 2015 unter den gegebenen Umständen aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Eine Entscheidung durch den Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte infolge Zurücknahme des Antrages im finanzgerichtlichen Verfahren entfallen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 1. Juni 2023