

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Sonja Stradner über die Beschwerde der ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Mazars Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- & Steuerberatungsgesellschaft, Hafnerplatz 12, 3500 Krems, vom 14. Juni 2019, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr FA Österreich) vom 24. Mai 2019, betreffend Einkommensteuer 2017 St.Nr. ***Bf StNr***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erklärte im Jahr 2017 Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der Liegenschaft ***E*** sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eben dieses Zinshauses.

Mit Datum vom 24.05.2019 wurde der Einkommensteuerbescheid 2017 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes zur Miteigentümergemeinschaft „***Mitges. und Mitb.***“ (***StNr***) vom 23.05.2019 abgeändert.

Dagegen erhob die Bf. fristgerecht am 14.06.2019 Beschwerde und führte aus, dass gegen die erlassenen Steuerbescheide der Hausgemeinschaft „***Mitges. und Mitb.***“ (***StNr***) ein offenes Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zur GZ RV/7100704/2016 anhängig sei, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde sei. Im Übrigen werde beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2017 gemäß der eingereichten Erklärung zu veranlagern.

Das Finanzamt wies die Beschwerde vom 14.06.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.09.2019 gemäß § 260 BAO zurück. Begründend wurde ausgeführt, dass ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsverfahren getroffen werden, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Daraufhin stellte die Bf. am 10.10.2019 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und ersuchte, den Veräußerungsgewinn der Immobilie ***E***, entsprechend des Verhältnisses der tatsächlich geleisteten Zinszahlungen auf die Miteigentümer aufzuteilen. Dem Vorlageantrag war die Aufteilung des Veräußerungsgewinnes sowie eine Aufstellung mit den gesamten Zinsen und die auf die Bf. und ihren Ehemann entfallenden Zinsen von 1999 bis 2016 beigelegt.

Dem Bundesfinanzgericht wurde der Akt am 22.11.2019 vorgelegt, wobei der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung der Fall am 10.01.2023 zur Bearbeitung zugewiesen wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. und ihr Ehemann waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft in ***E***. Dieses Grundstück wurde mit Kaufvertrag vom 31.05.2017 um einen Kaufpreis von insgesamt 5.224.000,00 € verkauft. Die Änderung der Eigentumsverhältnisse wurde am 07.06.2017 im Grundbuch eingetragen.

Im Rahmen der Miteigentümergeinschaft „***Mitges. und Mitb.***“ (***StNr***) wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO gesondert festgestellt und anteilig der Bf. und ihrem Ehemann zugewiesen.

Die Feststellungsbescheide 2009 bis 2014 der Miteigentümergeinschaft wurden von dieser mit Beschwerde bekämpft. Hinsichtlich der **Feststellungsbescheide 2012 bis 2014** stellte das Bundesfinanzgericht zu GZ **RV/7100704/2016 vom 25.04.2023** rechtskräftig fest, dass für die Jahre 2012 bis 2014 **Nichtbescheide** vorgelegen seien. Mit Verweis auf die Judikatur (VwGH 26.02.2020, Ra 2018/13/0103; 21.04.2016, 2013/15/0278; ebenso BFG 26.03.2019, RV/7101175/2014) führte das Bundesfinanzgericht aus, dass eine Miteigentümergeinschaft durch die Veräußerung und die grundbücherliche Übertragung der bis dahin im Miteigentum stehenden Liegenschaft beendet wird. Wird ein Feststellungsbescheid an eine nicht mehr bestehende Gemeinschaft gerichtet, so entfaltet er keine Rechtswirkungen. Es steht damit fest, dass es sich bei den Feststellungsbescheiden 2012 bis 2014 um Nichtbescheide gehandelt hat, die keine Rechtswirkungen entfaltet haben.

Der Feststellungsbescheid 2017 vom 23.05.2019 war adressiert an die Miteigentümergemeinschaft „***Mitges. und Mitb.***“. Aufgrund dieses Feststellungsbescheides wurde die Einkommensteuer 2017 der Bf. gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Einkommensteuer-bescheid vom 24.05.2019 neu festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den bescheidmäßigen Erledigungen des Finanzamtes in Zusammenschau mit den Eingaben (Erklärung, Beschwerde, Vorlageantrag) der Bf. und dem Kaufvertrag. Die Feststellungen zu dem Verfahren der Miteigentümergeinschaft „***Mitges. und Mitb.***“ ergeben sich zweifelsfrei aus der zitierten Entscheidung des Bundesfinanzgerichts bzw. sind Folge dieser Entscheidung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Die maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten auszugsweise:

§ 19. (2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. [...]

§ 79. Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. [...]

§ 93. (1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. [...]

Nach **§ 188 Abs. 1 lit. d BAO** werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

§ 191. (1) lit. c Der Feststellungsbescheid ergeht in den Fällen des § 188 BAO: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind; [...]

(2) Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, [...] denen in den Fällen des Abs. 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß **§ 191 Abs. 3 2. Satz BAO** wirken Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden. [...]

§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. [...]

Die Erlassung auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheide setzt die Abhängigkeit (somit ein Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleitetem Bescheid) voraus. Ein auf § 295 BAO gestützter Bescheid darf daher nur ergehen, wenn ein Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) nachträglich erlassen oder abgeändert und wenn dieser nachträgliche Bescheid dem Adressaten gegenüber wirksam ist. Bestehen diese Bindungen bzw. Wirkungen nicht, liegt eine Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 295 Abs. 1 BAO nicht vor (vgl. VwGH 06.04.1995, 93/15/0088).

Als "**Nichtbescheide**" sind behördliche Dokumente anzusehen, die zwar Form und Inhalt eines Bescheides haben, aber als Folge fehlerhafter Adressierung, mangelhafter tatsächlicher Zustellung, fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO oder einer Zustellung nicht an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person zur Gänze unwirksam sind (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 209a Rz 21).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches, mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch - zu dem auch das Adressfeld zählt - kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (VwGH 12.12.2007, 2005/15/0040; 28.11.2007, 2004/15/0131).

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO in den Fällen des § 191 Abs. 1 lit c BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Der Begriff der Beendigung einer Miteigentümergeinschaft ist ein zivilrechtlicher (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 19 Rz 14 und 15).

§ 825 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) bestimmt: So oft das Eigentum der nämlichen Sache, oder ein und dasselbe Recht mehreren Personen ungeteilt zukommt, besteht eine Gemeinschaft.

Eine Miteigentümergeinschaft wird durch die Veräußerung und die grundbücherliche Übertragung der bis dahin im Miteigentum stehenden Liegenschaft beendet (vgl. BFG 26.03.2019, RV/7101175/2014). Durch den am 14.05.2017 abgeschlossenen Kaufvertrag und die grundbücherliche Übertragung des im Miteigentum der Bf. stehenden Grundstückes am 07.06.2017 fand die Miteigentümergeinschaft ihr Ende und verlor die Eignung als tauglicher Bescheidadressat.

Der über die Einkünfte der vormaligen Miteigentümergeinschaft absprechende Feststellungsbescheid hätte nach § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen ergehen müssen, die am Gegenstand der Feststellung ehemals beteiligt waren. Da der Feststellungsbescheid 2017 vom 23.05.2019 dessen ungeachtet an die Miteigentümergeinschaft „***Mitges. und Mitb.***“ adressiert war, konnte er keine Rechtswirkung entfalten (vgl. auch BFG 25.04.2023, RV/7100704/2016).

Mangels Entfaltung der Rechtswirksamkeit dieses Bescheides hat dem Finanzamt aber ein tauglicher Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) gefehlt, um den bereits gegenüber der Bf. erlassenen Einkommensteuerbescheid 2017 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern.

Da sich aus den dargestellten Gründen die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2017 als unzulässig erweist, ist der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben (vgl. dazu schon VwGH 24.11.1998, 93/14/0203), wodurch der durch die nunmehr als rechtswidrig erkannte Abänderung verdrängte Einkommensteuerbescheid 2017 vom 27.03.2019 wieder in Rechtsbestand tritt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Revision)

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam, insbesondere weil keine uneinheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, ausgesprochen, dass im Falle einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden

erfolgten Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben ist. Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 5. September 2023