

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ABC, Vertreter nach § 81 BAO: A, A-Adresse, steuerlicher Vertreter: Michael Haberl, WP und StB , Winkler Straße 516, 8962 Gröbming, über die Beschwerden vom 23.12.2015 bzw. 18.04.2016 gegen die Bescheide der belannten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 01.10.2015 bzw. 17.03.2016 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 beschlossen:

Die Beschwerden werden - als unzulässig - zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I.

Anlässlich einer **Außenprüfung** wurde ua. Folgendes festgestellt:

Die (Halb-)Brüder A (in der Folge: A) und B (in der Folge: B) haben im Jahr 1997 die Liegenschaft LIEGENSCHAFT (in der Folge: LIEGENSCHAFT) je zur Hälfte gekauft. Das darauf befindliche Gebäude werde seit 1997 gemeinsam vermietet. Bis einschließlich 1998 sei die Verteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend den Eigentumsverhältnissen zu je 50% an A und B (Miteigentümergemeinschaft) erfolgt.

Ab 01.01.1999 habe A hinsichtlich seines Hälftenanteils seiner Gattin C (in der Folge: C) mündlich ein Fruchtgenussrecht eingeräumt.

Mit Vertrag vom 28.04.2000 sei die Fruchtgenussvereinbarung schriftlich fixiert worden. Die Vereinbarung sei auf 5 Jahre befristet abgeschlossen worden (beginnend mit 1.1.1999) und habe folgende Verteilung der Einnahmen/Einkünfte vorgesehen: A

erhalte für die Einräumung des Zuwendungsfruchtgenussrechtes 10% der Einnahmen, gerechnet vom Hälftenanteil (= 5% der Gesamteinnahmen), C erhalte 50% der Einkünfte abzüglich der Zahlungen an den Fruchtgenussbesteller A. Außerdem habe die Fruchtgenussberechtigte C das Recht, die Miteigentumsanteile selbst zu verwalten, insbesondere alle entsprechend dem Gesetz zustehenden Rechte und Pflichten, sowie sämtliche gegenüber den Miteigentümern zustehenden Rechte und Pflichten, seien diese im Bereich der ordentlichen oder auch außerordentlichen Verwaltung anzusiedeln, auszuüben. Insbesondere treffe die Fruchtgenussberechtigte C die Verpflichtung, aus den gezogenen und zu ziehenden Erträgnissen die (anteiligen) Verbindlichkeiten und Verwaltungsauslagen sowie sonstige Auslagen zu bestreiten. A habe sich im Gegenzug dazu verpflichtet, die mit dem Miteigentum verbundenen Rechte, insbesondere die Ausübung des Stimmrechtes in sämtlichen wie immer Namen habenden Beschlussgegenständen nur nach Weisung der Übernehmerin auszuüben.

Diese Fruchtgenussvereinbarung sei - unverändert - in den Jahren 2003, 2008 und 2013 jeweils um weitere 5 Jahre verlängert worden.

Im Jahr 2012 haben A und B das Nachbargrundstück zur LIEGENSCHAFT erworben und darauf ein Gebäude (X-Haus) (in der Folge: X-Haus) um ca. 500.000 Euro errichtet und in weiterer Folge ebenfalls vermietet. Nach dem Kauf seien beide Grundstücke unter einer Grundstücksnummer und Einlagenzahl vereinigt worden. Die Einkünfte (gemeint ist wieder der Hälftenanteil von A) aus der Vermietung des neuen Objektes seien ebenfalls auf C übertragen worden. Eine neue Vereinbarung über die Erweiterung des Fruchtgenussrechtes sei weder mündlich noch schriftlich getroffen worden.

Die Fruchtgenussvereinbarung entfalte eine reine Innenwirkung bzw. reduziere sich auf ein reines Innenverhältnis. Als Bewirtschafter der Liegenschaft trete tatsächlich weiterhin A auf, A schließe die Mietverträge in seinem Namen ab (gemeinsam mit B), habe die komplette Bauherrenaktivität bei der Errichtung des X-Hauses übernommen, alle Abrechnungen im Zusammenhang mit den Vermietungen erledigt, die Verhandlungen mit Behörden und Banken etc. geführt. Die Fruchtnießerin C trete nach außen überhaupt nicht in Erscheinung und beteilige sich - abgesehen von gelegentlichen Reinigungsarbeiten an den vermieteten Objekten - in keiner Weise an der Bewirtschaftung der Objekte. Im Übrigen habe A anlässlich der Befragung am 02.03.2015 selbst angegeben, dass es niemanden etwas angehe, welchen Fruchtgenussvertrag er mit seiner Frau C habe und er deshalb gegenüber Mietern, Banken, etc. als Vertragspartner auftrete.

Aus Gründen der offenbar so gewollten fehlenden Publizität und der Fremdunüblichkeit der Fruchtgenussvereinbarung (diese sei tatsächlich nicht „gelebt“ worden; die Bewirtschaftung sei weiterhin durch die Eigentümer A und B erfolgt; die Ausweitung der Vereinbarung auf das X-Haus sei vereinbarungslos erfolgt; auf Grund der Verpflichtung der C zur Tragung sämtlicher Aufwendungen aus der Bewirtschaftung und Instandhaltung und darüber hinaus der Kapitalrückzahlungen aus den Gebäudeanschaffungen, ohne dbzgl. Ersatzansprüche nach Vertragsendbeendigung, habe C in den meisten Jahren mehr bezahlen müssen als sie vereinnahmt habe, was bei ihr zu einer Vermögensminderung

geführt habe) werde diese steuerlich nicht anerkannt. Hinter dieser Vereinbarung stünden keine wirtschaftlichen Überlegungen, sondern es gehe hier rein um die steuerliche (familieninterne) Umverteilung der Einkünfte.

Die gegenständliche Fruchtgenussvereinbarung sei der Abgabenbehörde zwar bereits am 05.03.2010 vorgelegt worden. Thema damals sei aber das Vorliegen einer Einkunftsquelle bei A gewesen, nachdem die vertragskonforme Gewinnverteilung bei ihm bereits über mehrere Jahre Werbungskostenüberschüsse verursacht habe. Zum damaligen Zeitpunkt sei der Abgabenbehörde aber nicht bekannt gewesen, dass die Vereinbarung auf ein reines Innenverhältnis reduziert gewesen und in keiner Weise tatsächlich „gelebt“ worden sei. Dies rechtfertige auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Außenprüfungsbericht vom 01.10.2015).

II.

In diesem Sinne ergingen dann auch die **Bescheide** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 bis 2012 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 bis 2014 vom 01.10.2015 bzw. 17.03.2016.

Laut den Feststellungsbescheiden ist A an den aus der verfahrensgegenständlichen Vermietungstätigkeit erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in einem Ausmaß beteiligt, wie es sich unter völliger Ausblendung der o.a. Fruchtgenussvereinbarung ergibt, bzw. entfallen auf C keine Einkünfte.

III.

Die **Beschwerde** vom 23.12.2015 gegen die Feststellungsbescheide 2009 bis 2013 wurde im Wesentlichen begründet wie folgt:

Laut Beweiswürdigung des Finanzamts erfülle die Durchführung der Fruchtgenussvereinbarung nicht die Anerkennungskriterien bezüglich Publizität und Fremdvergleich. (Hinsichtlich des weiteren Kriteriums des klaren, eindeutigen und zweifelfreien Inhaltes der Fruchtgenussvereinbarung würden im Prüfungsbericht keine Feststellungen getroffen).

Was die behauptete mangelnde Publizitätswirkung anlangt, so übersehe das Finanzamt, dass das Fruchtgenussrecht nicht an der ganzen Liegenschaft, sondern nur am Hälfteanteil des A eingeräumt worden sei. Daraus resultiere, dass Mietvereinbarungen, Reparaturaufträge, Bauaufträge, Behördenbewilligungen und dgl. nach außen hin von A und B veranlasst werden. Vereinbarungsgemäß stimme aber A die seinen Miteigentumsanteil betreffenden Entscheidungen mit der Fruchtgenussberechtigten C ab und übe sein Stimmrecht nach deren Weisung aus.

Zu Beginn der Befragung der C am 08.02.2015 sei dem steuerlichen Vertreter Redeiverbot erteilt worden. C sei bei dieser Einvernahme daher als unvertreten anzusehen. Diverse Fragen an C enthielten dann allerdings zahlreiche für Normalbürger schwer verständliche abgaben- und zivilrechtliche Fachausdrücke. Mangels Belehrung habe C daher

häufig Antworten schuldig bleiben müssen. So habe sie auch auf die Frage: „Gemäß Fruchtgenussvereinbarung vom 28.04.2000 wird unter Punkt III. festgehalten, dass C als Fruchtgenussberechtigte das Stimmrecht betreffend der A/B GesbR ausüben und A nur nach Weisung hinsichtlich aller wie immer namhaften Beschlussgegenständen sein Stimmrecht ausüben darf. Es ergeht die Frage mitzuteilen, welche Beschlüsse bisher getroffen wurden und wie diese dokumentiert sind?“ geantwortet: „Das verstehe ich nicht, das möchte ich daher nicht beantworten“.

Laut Judikatur seien Kriterien für eine Zurechnung der aus dem Fruchtgenussrecht erzielten Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten, dass er auf die Einkunftszielung Einfluss nehmen, die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten kann, die mit dem Fruchtgenussrecht verbundenen Aufwendungen trägt, das Fruchtgenussrecht für eine gewisse Dauer eingeräumt wird und seine Rechtsposition ausreichend abgesichert ist.

Im gegenständlichen Fall sei das Fruchtgenussrecht an einem Miteigentumsrecht eingeräumt worden. Damit sei eine Disposition der Fruchtgenussberechtigten aber lediglich gleich einem Miteigentümer möglich. In diesem Rahmen seien die Dispositionsmöglichkeiten von C folgendermaßen wahrgenommen worden: Einnahmenseitig haben bei den vor 2000 abgeschlossenen Verträgen wenig Möglichkeiten bestanden, es seien aber nach Auslaufen der Mietzinsbeschränkungen für die Wohnungen die Mieten erhöht bzw. neue Mieter gesucht und mit diesen die Vertragskonditionen vereinbart worden. Die Verträge seien dann vom Rechtsanwalt verfasst und auf dessen Anraten von A und B unterschrieben worden. Ausgabenseitig seien die Zinslasten durch vorzeitige Tilgungen reduziert und sei durch Investitionen die Basis für höhere Mieteinnahmen geschaffen worden. Die mit der Fruchtgenussrechtseinräumung verbundenen Aufwendungen einschließlich Kredittilgungen seien vertragskonform von C getragen worden.

Die Fruchtgenussvereinbarung bestehe derzeit seit 16 Jahren in unveränderter Form. Laut Rechtsprechung des BFG sei bei Vorliegen einer eigenständigen Teilnahme am Wirtschaftsleben auch eine Rechtseinräumung für weniger als 10 Jahre ausreichend.

Die Rechtsposition der Fruchtgenussberechtigten C sei ausreichend abgesichert, weil weder eine vorzeitige Auflösungsmöglichkeit durch A noch eine Scheidungsklausel vereinbart sei.

Weiters sei auch die Publizität im vorliegenden Fall in ausreichendem Maß (Mitteilung an die zuständige Abgabenbehörde; Auftreten der Fruchtgenussberechtigten C im Rahmen ihrer Dispositionsmöglichkeiten gegenüber Dritten, was jedenfalls bei der Suche nach neuen Miatern aktenkundig sei) gegeben.

Nach Ansicht des Finanzamtes halte die Errichtung eines Anbaus als wesentliche Erweiterung des Fruchtgenussrechts dem Kriterium des Fremdvergleichs nicht stand. Das Fruchtgenussrecht erstrecke sich vereinbarungsgemäß aber auf den im Eigentum von A befindlichen Hälftenanteil an dieser Liegenschaft. Die Errichtung des Anbaus sei mit

dem anderen Hälfteeigentümer abgestimmt und Ausfluss der Dispositionsmöglichkeit der Fruchtgenussberechtigten.

Somit erweisen sich die angefochtenen Bescheide in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig.

IV.

In der **Beschwerde** vom 18.04.2016 gegen den Feststellungsbescheid 2014 wurde auf die Begründung der Beschwerde vom 23.12.2015 verwiesen.

V.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.09.2016 wurden die o.a. Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

VI.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag** vom 19.10.2016.

VII.

Mit **Vorlagebericht** vom 21.12.2016 legte das Finanzamt die Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

VIII.

Mit **BFG-Schreiben** vom 29.11.2017 wurde der belangten Behörde die Ansicht des bundesweiten Fachbereichs (BMF) vorgehalten, wonach bei einer Bescheidadressierung wie im vorliegenden Fall (betreffend die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) von Nichtbescheiden auszugehen sei.

IX.

In ihrer **Antwort** vom 04.12.2017 stellte die belangte Behörde klar, dass sie sich der o.a. Ansicht des bundesweiten Fachbereichs (nunmehr) anschließt.

X.

Mit **BFG-Schreiben** vom 06.12.2017 wurde dem steuerlichen Vertreter die o.a. Auffassung betreffend Fehlen des Bescheidcharakters hinsichtlich der Feststellungen gemäß § 188 BAO zur Kenntnis gebracht. Aus verfahrensökonomischen Überlegungen wurde weiters um Mitteilung ersucht, ob die Anträge auf mündliche Verhandlung bzw. Entscheidung über die Beschwerden durch den Senat aufrechterhalten werden.

XI.

Im **Antwortschreiben** des steuerlichen Vertreters vom 20.12.2017 wurden die o.a. Anträge zurückgezogen. Gegen die o.a. Auffassung betreffend Fehlen des Bescheidcharakters hinsichtlich der Feststellungen gemäß § 188 BAO wurde nichts vorgebracht.

Über die Beschwerden wurde Folgendes erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO festgestellt werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 191 Abs. 3 BAO, zweiter Satz, wirken einheitliche Feststellungsbescheide (§ 188) gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

2. Festgestellter entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Sowohl bei den streitgegenständlichen Feststellungen gemäß § 188 BAO für 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 (vom 01.10.2015 bzw. 17.03.2016) als auch bei den für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2012 verfügten Verfahrenswiederaufnahmen vorgelagerten (Erst-)Feststellungen gemäß § 188 BAO für 2009, 2010, 2011, und 2012 (vom 01.02.2011, 02.02.2012, 04.05.2012 und 22.05.2013) betreffend die unter der Bezeichnung „A u B“ (= Namen der beiden Miteigentümer) auftretende beschwerdeführende Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, welche die gemeinschaftliche Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch A und B und C behauptet, lautet die Adressierung: „A u B“ und werden im Spruch bei der Verteilung der Einkünfte („Anteil Einkünfte ...“) C und A und B angeführt.

3. Rechtliche Würdigung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erstreckt sich das Gebot der einheitlichen Entscheidung über Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften auch auf solche Fälle, in denen nur einzelnen Personen der Beteiligtenstatus abzusprechen ist. Auch in diesen Fällen ist nur ein Bescheid (Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheid) zu erlassen, in dessen Spruch die jeweiligen, namentlich zu bezeichnenden Beteiligten mit entsprechender Begründung auszuscheiden sind. Die bescheidmäßige Erledigung muss jedenfalls gegenüber allen in der Erklärung angeführten

Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Feststellungsbescheid bleibt wirkungslos (vgl. VwGH 05.09.2012, 2011/15/0024, mwN).

Vor diesem Hintergrund wird nun aber festgestellt, dass im vorliegenden Fall sämtliche Feststellungen gemäß § 188 BAO an „A u B“ ergangen sind, in ihrem Spruch (anteilige Einkünftezurechnung) jedoch C und A und B benennen. Spruchinhalt und Bescheidadressierung klaffen somit in einer Art und Weise auseinander, dass hier nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts von Nichtbescheiden auszugehen ist. Die Feststellungsbescheide wären richtigerweise an „A, B und C“ zu adressieren gewesen, richtet sich doch auch der Spruchinhalt an alle drei Personen.

Diese Sicht der Dinge wird auch von der Verwaltungspraxis gestützt (vgl. BMF 29.08.2017, SZK-010103/0171-SVE/2017, Bescheidadressierungsleitfaden, Stand Juli 2017, 20ff).

Im Übrigen haben die belangte Behörde und die Bf. dagegen keine Einwendungen erhoben.

Im Ergebnis entspricht die Bescheidadressierung im vorliegenden Fall somit nicht dem laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Wirksamkeitsvoraussetzung für Feststellungsbescheide nach § 188 BAO verlangten Einheitlichkeitsgebot und steht zur Einkünftezurechnung im Spruch des Bescheides in einem unauflösbar Widerspruch - mit eben den o.a. Konsequenzen.

Dass Nichtbescheide auch nicht nach § 293 BAO berichtigt werden können, sei hier nur der Vollständigkeit halber noch bemerkt.

Da nur Bescheide mit Beschwerde anfechtbar sind, im vorliegenden Fall sich die Beschwerden aber – entsprechend dem oben Gesagten - gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter richten, war daher mit Zurückweisung wegen Unzulässigkeit vorzugehen (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 260 Tz 8, mwN).

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 3. Jänner 2018

