



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H. L., Adr1, vertreten durch Stb, Adr3, vom 25. März 2008 gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid des Finanzamtes A. vom 12. März 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 neben negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (Pensionsversicherungsanstalt), was vom Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 25. Jänner 2008 erklärungsgemäß veranlagt wurde.

Am 12. März 2008 erließ das Finanzamt einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten und nunmehr streitgegenständlichen **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr **2006**, wonach aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes vom 6. März 2008 auf den Bw. als Beteiligten an der B. I. GmbH und Mitbesitzer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 4.181,98 (statt bisher € 0,00) entfallen.

Die dagegen eingebrachte **Berufung** vom 25. März 2008 führte der Bw. aus, dass er den Feststellungsbescheid, der diese Änderung in seinem Einkommensteuerbescheid bewirkt hätte, „wegen Nichtberücksichtigung der Zustellfiktionen lt. § 101 Abs. 3 BAO“ (siehe auch

§ 81 BAO Namhaftmachung eines Vertreters) nicht erhalten habe. Diese Einsprüche erfolgen zeitgerecht.“ Er habe diese Anteile aus Vermietung und Verpachtung von der Hausverwaltung der Firma B. I. GmbH nie erhalten und es existiere darüber auch kein Beleg.

Das Finanzamt erließ am 28. März 2008 eine abweisende **Berufungsvorentscheidung**. Begründend führte es aus, dass gemäß § 252 Abs.1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass Entscheidungen, welche im zugrundeliegenden Feststellungsbescheid getroffen wurden, unzutreffend seien. Da sich die angefochtenen Beteiligungseinkünfte bei der Firma B. I. GmbH und Mitbesitzer von dem unter St.Nr. 123 erlassenen Feststellungsbescheid ableiten, könne dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden. Eine Kopie des Berufungsschreibens sei jedoch an das dafür zuständige Veranlagungsteam geleitet worden.

In einem als Berufung bzw. Einspruch bezeichneten Schreiben vom 9. April 2008 führte der Bw. Folgendes aus: *„Gegen den Einkommensteuerbescheid an mich vom 12. März 2008 erhebe ich Einspruch bzw. Berufung noch zusätzlich wegen Fehlen der gesetzlichen Grundlage dafür, zur Hälfte des vorgeschriebenen Betrages. Basierend auf der Mehrheits-Miteigentümerabrechnung zu den mich betreffenden Betrag von Euro 4.782,22 bzw. den mir vom Finanzamt D. vorgeschriebenen Betrag von Euro 4.181,98 der Höhe nach, aus folgenden zutreffenden Grund: Die Hälfte meines 1/3 Anteiles am Hause D., Adr4, also 1/6 bewohne ich selbst. Ich zahle auch den Mietzins dafür an die Hausverwaltung, um mit meiner Rechtschutzversicherung gegen Ungesetzlichkeiten meiner gesetzt. Hausverwaltung vorgehen zu können. Also selbst wenn mir dieser Mietzinsanteil von der Hausverwaltung wieder zugeflossen wäre, stellt dieser Betrag kein Einkommen meinerseits dar! Ich betone hier aber nochmals: Trotz Aufforderung und Mahnungen der Hausverwaltung G. F. ist mir diesbezüglich kein Geld zugeflossen! Auch eine Verständigung laut 17.1 BAO §§ 74-81 und §§ 191 ff BAO und § 101 BAO Zustellung habe ich nie erhalten, ebenso § 81 BAO. Durch eine schriftliche Anfrage an mich, mit dem dafür vorgesehenen Formular des Finanzamtes (wie seinerzeit von Ihren Herrn S. an mich) wäre alles sehr schnell klar geworden.“*

In einer weiteren schriftlichen Ergänzung vom 28. April 2008 wird Folgendes mitgeteilt: *„Durch den Verkauf des 2/3 Miteigentums des Hauses D., Adr4, im Eigentum des Herrn U. an die Firma B. Ende 2005 hat sich für mich steuerlich nichts geändert. Die in diesem Haus als Mieter tätige Firma L. GmbH und Co KEG ist vor Jahren in eine einfache KEG umgewandelt worden und es wurde mir im Handelsregister in N. versichert, dass dort alles ersichtlich wäre und ein Ansuchen auf Namensänderung nicht erforderlich sei. An dieser Familiengesellschaft habe ich nach wie vor eine Kapitalmehrheit. Ich benutze also meinen 1/3 Anteil im Hause als Wohnung und Geschäft selbst. Das wurde*

vom Verwalter des Hauses Herrn U. vor Jahren am Finanzamt in D. deponiert, wie ich einmal dort erfahren habe.

Mieter im Hause war meine Familie seit 1935 und durch den Ankauf von 1/3 des Hauses im Jahre 1957 hat sich daran nichts geändert. Leider wurde mir trotz mehrmaliger Aufforderung von U. gesetzwidrig meine Mietzahlungen nicht retourniert, aber auch keine Mieter-Zinsliste zugestellt, sodass mein Rechtsanwalt die Klage am Bezirksgericht D. einbringen musste. Bis heute ist noch keine Entscheidung erfolgt.

Ich müsste mich also mit der fiktiven Rückzahlung der Geschäfts- und Wohnungsmiete „bereichert“ haben und dafür Einkommensteuer bezahlen müssen. Das kann doch nicht rechtens sein.“

Beigelegt ist ein Schreiben der Rechtsanwälte G. an den Rechtsanwalt Dr. F. vom 17.9.2007, wonach eine ordnungsgemäße Hauptmietzinsabrechnung 2006 nicht zugestellt worden sei und auch noch Mietzins- und Betriebskostenabrechnung für das Jahr 2005 fehle. Und deshalb werde nochmals ersucht, die Miteigentümerabrechnung 2006 und die Ausfolgung des 1/3-Überschusses durchzuführen. In einem weiteren Schreiben vom 17.1.2005 wird betont, dass miteigentümerrelevante Steuererklärungen nur nach vorheriger Rücksprache mit der Mandantschaft abzugeben seien, da ansonsten allenfalls entstehende Schadenersatzansprüche vorbehalten bleiben müssten.

Wie nach Einsicht in den Feststellungsakt der HG B. I. GmbH & Mitbesitzer (St.Nr. 123 beim Finanzamt A.) hervorgeht, wurde dem Finanzamt mit Verf16 (Fragebogen für Gesellschaften) am 10. August 2006 der Beginn einer Vermietungstätigkeit der Mitunternehmer B. I. GmbH zu 2/3 und des L. H. zu 1/3 ab 1.1.2006 von der Steuerberatungskanzlei R. KEG in D., die sich als Zustellungsbevollmächtigte bezeichnete, mitgeteilt. Als Zeichnungsberechtigter wurde Herr Dr. O. F. in 1234 D. angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Bw. im Rahmen einer Berufung in seinem Einkommensteuerveranlagungsverfahren für das Jahr 2006 Einwendungen hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Beteiligter der Miteigentümergeinschaft B. I. GmbH und Mitbesitzer, welche im Zuge einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt wurden, erheben kann.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Derartige Bescheide stellen gemäß § 192 BAO Grundlagenbescheide z.B. für die abgeleitete Einkommensteuer der Beteiligten dar. Das bedeutet, dass im Einkommenssteuerverfahren der Beteiligten eine Bindung an die in den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen besteht.

Wenn ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ist dieser gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Falle der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

§ 252 Abs. 1 und 3 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein: Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen können nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung gegen den abgeleiteten Bescheid diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. etwa Verwaltungsgerichtshof vom 23.3.2000, 2000/15/0001). Eine solche Abweisung setzt allerdings voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber **wirksam** geworden ist (vgl. Ritz, BAO³, § 252 Rz 3 und VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO wirken Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO gegenüber allen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, wenn diese Bescheide den Beteiligten zugestellt worden sind. Für die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO sieht § 101 Abs. 3 BAO eine Zustellfiktion vor. Danach gelten schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind, mit der Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person an alle Mitglieder der Personenvereinigung als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Nach § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der im § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese nach § 81 Abs. 2 BAO hierfür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird.

Sobald und soweit die Voraussetzungen für die Bestellung eines Vertreters durch die Abgabenbehörde nachträglich weggefallen sind, ist die Bestellung nach § 81 Abs. 3 BAO zu widerrufen. Ein Widerruf hat auch dann zu erfolgen, wenn aus wichtigen Gründen eine andere in Betracht kommende Person von der Abgabenbehörde als Vertreter bestellt werden soll.

Ein solcher Widerruf hat weiters zu erfolgen, wenn die bestellte Person aus der Personengemeinschaft ausscheidet (Ritz, BAO³, § 81 Tz. 4).

Im vorliegenden Fall ist der Bw. zu einem Drittel (33,33 %) Miteigentümer an der Liegenschaft in Adr1., der restliche Anteil (66,67 %) wurde vom damaligen Mehrheitseigentümer mit Kaufvertrag vom November 2005 an die B. I. GmbH übertragen.

Die mit Bescheid vom 12. Juni 1991 vom Finanzamt erfolgte Bestellung des damaligen Mehrheitseigentümer – Ing. J. Z. – als gemeinsamer Bevollmächtigter zum Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit, von der die damaligen übrigen Miteigentümer (auch der Bw.) verständigt wurden, hat seine Gültigkeit verloren, da eine Änderung in den Eigentumsverhältnissen insoweit eingetreten ist, als der damalige Mehrheitseigentümer seinen Anteil verkauft hat und nun nicht mehr Teil der Miteigentumsgemeinschaft ist.

Der im Jahre 1991 vom Finanzamt wirksam bestellte Mehrheitseigentümer ist mit dem Verkauf seines Anteiles nicht mehr befugt, eine Vertreterstellung auszuüben.

Die von der Miteigentümergeinschaft B. I. GmbH und Mitbesitzer erzielten Einkünfte für das Jahr 2006 wurden aufgrund der von der Steuerberatungskanzlei R. KEG im Februar 2008 elektronisch eingereichten Steuererklärung entsprechend den Beteiligungen der Gesellschafter vom Finanzamt mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 27. Februar 2008 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der B. I. GmbH ein Anteil iHv € 12.543,44 und beim Bw. ein Anteil von € 0,00 festgestellt. Aufgrund der am 4. März 2008 eingereichten Beilage zur Feststellungserklärung (E6) 2006 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgte ein Berichtungsbescheid vom 6. März 2008 gemäß § 293 BAO, sodass nunmehr die Einkünfte beim Bw. € 4.181,98 und die der B. I. GmbH € 12.543,44 betragen. Die Feststellungsbescheide wurden – einen Hinweis auf die Zustellfiktion beinhaltend – an die B. I. GmbH und Mitbesitzer z.H. der Steuerberatungskanzlei R. in 1234 D. zugestellt.

Die in diesen Bescheiden gesondert festgestellten Einkünfte wurden in Folge in den Einkommensteuerbescheid des Bw. für das Jahr 2006 vom 12. März 2008 gemäß § 295 Abs. 1 BAO übernommen.

Fraglich ist, ob der gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassener Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 12. März 2008 auf einen rechtswirksam erlassenen Feststellungsbescheid basiert.

Die prozessuale Bindung eines abgeleiteten Bescheides an einen Grundlagenbescheid kann aber nur dann zum Tragen kommen, wenn ein Grundlagenbescheid überhaupt rechtswirksam erlassen wurde. Davon kann aus den in den folgenden Punkten dargestellten Gründen nicht ausgegangen werden. Stellt das Finanzamt Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften iSd § 188 BAO an einen nicht gemäß § 81 Abs 2 BAO bestellten Vertreter einer Mitunternehmerschaft zu, so kann diese Zustellung keine Wirksamkeit entfalten.

Zufolge § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts. Sobald ein Miteigentümer ausscheidet, ist die Miteigentumsgemeinschaft aufgehoben und somit ihre allfällige Parteifähigkeit erloschen. Bei der nachfolgenden Miteigentumsgemeinschaft handelt es sich um eine neue, personell andere Gemeinschaft. Die Aufgabe der Eigentumsrechte eines Miteigentümers stellt eine Teilung des Miteigentums dar, welche die Miteigentumsgemeinschaft, die bisher Verfahrenspartei war, beendet.

Im vorliegenden Fall verfügte das Finanzamt die Zustellung des Feststellungsbescheides lediglich an den ab 1.1.2006 vorliegenden 2/3-Mehrheitseigentümer – die B. I. GmbH- , die aber weder als Vertreter namhaft gemacht noch von der Abgabenbehörde als Vertreter bestellt worden war.

Ist ein Feststellungsbescheid an eine Personengemeinschaft zu Handen eines der Gemeinschaftler gerichtet, dem er auch zugestellt worden ist, so entfaltet er keine Rechtswirkung, wenn der betreffende Gemeinschaftler iSd § 81 Abs. 2 BAO weder namhaft gemacht noch rechtswirksam bestellt ist (VwGH 20.3.1989, 88/15/0131).

Dem bekämpften, abgeleiteten Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO vom 12. März 2008 liegt daher ein Feststellungsbescheid zugrunde, der nicht rechtswirksam erlassen wurde.

Die vom Finanzamt dargestellte Rechtsfolge des § 252 Abs. 1 BAO (mangelnde Anfechtbarkeit des bekämpften Bescheides) tritt jedoch nur dann ein, wenn der Feststellungsbescheid dem Bw. gegenüber spätestens zum selben Zeitpunkt wirksam geworden ist, zu dem der abgeleitete Bescheid ergangen ist (VwGH 6.4.1995, 93/15/0088). Erfolgt eine auf § 295 Abs 1 BAO gestützte Änderung, obwohl zu diesem Zeitpunkt kein wirksamer Feststellungsbescheid existiert, ist der Bescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO gesetzwidrig.

Damit eine Vollmacht für die Steuerberatungskanzlei im Sinne von § 81 Abs 2 BAO wirksam geworden wäre, hätten beide zur Geschäftsführung der Gemeinschaft berufenen Personen (der Bw. und der 2/3-Eigentümer) einen gemeinsamen Bevollmächtigten als

vertretungsbefugte Person gegenüber dem Finanzamt namhaft machen müssen. Dies ist nicht geschehen. Eine Berufung auf eine Vollmacht für die Steuerberatungskanzlei wurde nur von der B. I. GmbH vorgenommen. Die Steuerberatungskanzlei kann kein gemeinsamer Bevollmächtigter sein, da schon ein Miteigentümer alleine nicht für die Gemeinschaft vertretungsbefugt ist.

Somit wurde der Feststellungsbescheid keiner nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zugestellt. Daher wurde die Zustellung der Feststellungsbescheide nicht gegenüber allen Mitgliedern der Gesellschaft, insbesondere nicht gegenüber dem Bw. wirksam (§ 101 Abs 3 BAO).

Da der Feststellungsbescheid nicht wirksam geworden ist, war das Finanzamt nicht berechtigt, einen Bescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO gegenüber dem Bw. zu erlassen. Der bekämpfte Bescheid vom 12. März 2008 ist daher aufzuheben (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Wien, am 10. März 2010