

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache HG-ABCD, AdresseHG, vertreten durch stV, über die Beschwerde vom 25.02.2015 gegen die "Bescheide" der belangten Behörde Finanzamt FA vom 03.02.2015 und 05.02.2015 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011, 2012 und 2013-St.Nr.**** beschlossen:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Beschwerdegegenständliches Feststellungsverfahren zu St.Nr. ****

("HG-ABCD")

Die in AdresseHG, gelegene bebaute Liegenschaft (T-gebäude) befand sich bis 2013 im Miteigentum von D, C, B und A. Der im Eigentum von A befindliche Liegenschaftsanteil wurde diesem mit Übergabsvertrag von 12.11.2008 durch Frau E übergeben. Als Gegenleistung für die gegenständliche Übergabe wurde Frau E in Ansehung des Übergabsobjekts ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht im Sinne des ABGB eingeräumt, das bei Verkauf der vorgenannten Liegenschaftsanteile erloschen sollte. Bis zu seiner Veräußerung an die XX- GmbH (mit Kaufvertrag vom 3.7.2013) wurden aus dem Objekt Vermietungseinkünfte erwirtschaftet, welche unter der Steuernummer **** des Finanzamtes FA gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden. E, die - laut vorgenanntem Übergabsvertrag - fortan die Nutznießerin der aus dem Liegenschaftsanteil erzielten Mieteinkünfte war, war daher auch in den betreffenden Feststellungsbescheiden der Hausgemeinschaft als Beteiligte ausgewiesen.

2. Feststellungsverfahren zu St.Nr. +***

(XY-Kino KG)

Im Firmenbuch des LG Wiener Neustadt ist unter der FN Nr. die – im September 2013 – gelöschte XY-Kino KG eingetragen, an der zuletzt die unter Pkt. 1 angeführten Personen beteiligt waren.

Im Juni 2010 erfolgten nachstehende Änderungen im Stande der Gesellschafter:

	Komplementär	Kommanditist
1. C	1972 bis 06/2010	ab 06/2010
2. D		ab 06/2010
3. B	seit 1972	
4. A	ab 06/2010	2009 bis 06/2010

Die KG erzielte Einkünfte aus der Verpachtung der Kinoeinrichtung und der vom Amt der Niederösterreichischen Landesregierung im Jahr 1954 erteilten z-Konzession. Diese Einkünfte werden unter der St.Nr. ++++ des Finanzamtes FA gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt und zu jeweils 25% auf die o.a. Gesellschafter 1.-3. und auf E (als Fruchtgenussberechtigte) aufgeteilt.

Hinsichtlich der Feststellungsverfahren der XY-Kino KG betreffend die Jahre 2010 und 2011 wird auf das beim BFG zur GZ RV/GZ. protokollierte Beschwerdeverfahren hingewiesen.

3. Fruchtgenuss

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens wurde dem Finanzamt ein mit 30.11.2009 datiertes Schreiben vorgelegt. In diesem hat C (Miteigentümer lt. Pkt. 1 und Kommanditist lt. Pkt. 2) seine Pacht- und Mieteinnahmen aus seinen Anteilen am XY-Kino in AdresseHG ab 1.1.2010 seiner Ehefrau, F, angeboten, die dieses Angebot angenommen hat. Das Schreiben enthält eine (Anm. BFG: nicht lesbare) Unterschrift.

In den Beilagen zu den Feststellungserklärungen betreffend die o.a. Hausgemeinschaft (St.Nr. **** lt. Pkt. 1) und die o.a. KG (St.Nr. ++++ lt. Pkt. 2) wurde ab dem Jahr 2010 jeweils F (statt bisher C) als Beteiligte angeführt.

Das Finanzamt hat in beiden Feststellungsverfahren (betreffend die HG und die KG) die Fruchtgenussvereinbarung nicht anerkannt und die anteiligen Einkünfte weiterhin C zugerechnet. Begründet wurde dies unter Hinweis auf die Erfordernisse bei zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen im Wesentlichen damit, dass der Ehegattin weder ein dingliches Fruchtgenussrecht eingeräumt noch eine Regelung darüber getroffen worden sei, wer die mit den Einnahmen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu tragen hätte. Da dies zum wesentlichen Inhalt eines Fruchtgenussvertrages zähle, fehle dem gegenständlichen Vertrag ein eindeutiger Inhalt. Die Verfügung des C über die ihm zuzurechnenden Einkünfte stelle daher nach

Auffassung des Finanzamtes lediglich steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar.

Die am 03.02.2015 und 05.02.2015 ergangenen Feststellungsbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 (zu St.Nr. ****), in welchen die anteiligen Einkünfte abweichend von der Erklärung infolge Nichtanerkennung der Fruchtgenussvereinbarung zwischen C und F weiterhin C zugewiesen wurden, weisen als Bescheidadressaten die "HG-ABCD" aus und wurden A zugestellt.

In der gegen diese "Bescheide" erhobenen, am 25.2.2015 beim Finanzamt eingelangten **Beschwerde** wurde Folgendes vorgebracht:

"Das Finanzamt hat die Einräumung des Fruchtgenusses von C an seine Ehefrau F als notariatspflichtigen Akt eingestuft. Hierzu führen wir an, dass im Gesetz taxativ aufgezählt ist, wofür ein Notariatsakt erforderlich ist. Die Einräumung eines Fruchtgenusses fällt nicht darunter. Sollte das Finanzamt irrtümlich der Meinung sein, es handle sich um einen Ehepakt, so trifft dies nicht zu. In einem Ehepakt wird das Vermögen der Eheleute umfassend geregelt, was hier absolut nicht der Fall ist.

Frau F hat im Zuge der Fruchtgenusseinräumung einen Betrag von € 1.000,- für die Übernahme des positiven Verrechnungskontos bezahlt.

Sie hat ab 2010 auch das Unternehmerrisiko zu tragen bzw. kann sie die Marktchancen ausnützen (was derzeit für F höchst aktuell ist, da der langjährige Pächter das Bestandverhältnis mit Jahresende beendet hat). Es erfolgen auch die Zahlungen auf ein eigenes Konto von Frau F. Weiters wurden natürlich die übrigen Gesellschafter und Beteiligten von diesem Vorgang informiert bzw. wurde dies vor allem dem Pächter mitgeteilt, womit dies auch nach außen ausreichend zum Ausdruck kam. Maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten: diese sprechen eindeutig für die Einräumung eines Fruchtgenusses an F und ist daher die steuerliche Anerkennung nicht zu versagen.

Wir ersuchen daher um Aufhebung des ergangenen Bescheides und um Veranlagung gemäß den eingereichten Steuererklärungen. Hinzu kommt, dass derzeit die Einkünfte teilweise sowohl bei Frau F als auch bei Herrn C veranlagt wurden!"

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, adressiert an "HGVNAVNBVNCVND" und zugestellt an A-Adresse beinhaltet folgende Begründung:

"DCBA waren Miteigentümer der Liegenschaft und dem darauf errichteten Gebäude in AdresseHG. Das Objekt wurde mit Vertrag vom 3.7.2013 an die XX- GmbH verkauft. Bis zur Veräußerung sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet worden.

Mit Schreiben vom 30.11.2009 hat Herr Prof. C seine Pacht- und Mieteinnahmen aus seinen Anteilen am XY-Kino in AdresseHG ab 1.1.2010 seiner Ehefrau, F angeboten, die dieses Angebot angenommen hat. Das Schreiben enthält eine Unterschrift. Im Grundbuch erfolgte keine entsprechende Eintragung.

Fruchtgenuss im Sinne des § 509 ABGB ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften entsteht durch die Verbücherung (§ 481 ABGB). Daher muss der übereinstimmende Parteiwille auf die Verbücherung gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen (vgl. Hofmann, in: Rummel, ABGB³, § 509 Rz 1). Steuerlich sind die Einkünfte aus einem Mietobjekt demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist, wobei dies in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer ist.

Die Einkunftsquelle kann sich jedoch auch auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Unter Vermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist dann derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

Verträgen zwischen Angehörigen werden nach Rechtsprechung für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Doralt/Renner, EStG8, § 2 Tz 160). Dem vorgelegten Schreiben vom 30.11.2009 entsprechend, wurden die Miet- und Pachteinnahmen der Gattin überlassen. Es wurde weder eine Regelung darüber getroffen, wer die mit den Einnahmen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu tragen hätte noch wurde über die Dauer der Fruchtgenusseinräumung oder irgendeine Absicherung der rechtlichen Position der Fruchtgenussnehmerin abgesprochen.

Der vertragliche Inhalt ist damit nicht klar umschrieben.

Bezweifelt wird daher, dass eine derartige Vereinbarung in dieser Form zwischen Fremden geschlossen worden wäre.

Das vorliegende Schreiben betreffend Abtretung der Miet- und Pachteinnahmen hält somit nicht den Anforderungen stand, welche die Judikatur an Verträge mit nahen Angehörigen stellt, und kann daher keine steuerliche Anerkennung finden.

Die Verfügung des Herrn Prof. C über die ihm zuzurechnenden Einkünfte stellt daher im gegenständlichen Fall lediglich steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar (Vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/ 14/0065, mit Verweis auf VwGH 4.3.1986, 85/14/0133)."

Mit Vorlagebericht vom 2.7.2015 erfolgte die Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Laut Grundbuchsabfrage betreffend die Liegenschaft EZ 10 der Katastralgemeinde *** Ort (Kinogebäude, AdresseHG) standen je 43/192-Anteile der Liegenschaft im Eigentum des C und der D, je 53/192-Anteile befanden sich im Eigentum von B und A. Die Liegenschaft wurde bis zu ihrem Verkauf im Jahr 2013 (Kaufvertrag vom 3.7.2013) vermietet.

Die Vermietungseinkünfte werden unter der St.Nr. **** bei der Hausgemeinschaft „HG-ABCD“ gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Die Verpachtung der Kinoeinrichtung sowie der z-Konzession erfolgte im Rahmen einer Kommanditgesellschaft, an welcher sämtliche Liegenschaftseigentümer beteiligt waren. Die Einkünfte daraus wurden unter der St.Nr. ++++ bei der „XY-Kino KG“ gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Erstmals für das Jahr 2010 wurde in den beiden Feststellungserklärungen statt C dessen Ehegattin F als Beteiligte angeführt. Im Zuge eines Vorhalteverfahrens legte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt ein mit 30.11.2009 datiertes Schreiben folgenden Inhalten vor:

„Fruchtgenuss Kinoanteile:

Ich, C, geb. 1944 biete meine Pacht- und Mieteinnahmen aus meinen Anteilen am XY-Kino in AdresseHG ab 01.01.2010 meiner Ehefrau, F, geb. am 1949, an. F nimmt dieses Angebot dankend an.“

Das Schreiben enthält eine – nicht leserliche – Unterschrift.

Die Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 3.7.2013 an die XX- GmbH veräußert.

Strittig ist in materiellrechtlicher Hinsicht die steuerliche Anerkennung vorstehender Vereinbarung verbunden mit der Frage, wem die unter den Steuernummern **** (HG) und ++++ (KG) einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte anteilig zuzurechnen sind. Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist ausschließlich die für die ehemalige Hausgemeinschaft D, C, B und A unter der St.Nr. **** erfolgte Einkünftefeststellung.

Hinsichtlich der XY-Kino KG (St. Nr. +++) wird - wie bereits eingangs erwähnt – auf das beim BFG unter der GZ RV/GZ. protokollierte Beschwerdeverfahren hingewiesen.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid 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 ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung 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 (vgl. etwa VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131).

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

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO "werden festgestellt" die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) 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.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO in diesen Fällen an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

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 an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Im vorliegenden Fall war nach unbestrittener Aktenlage die Hausgemeinschaft "HG-ABCD" mit dem Verkauf der Liegenschaft am 3.7.2013 bzw. mit der Beendigung der Vermietungstätigkeit aufgelöst. Zum Zeitpunkt des Ergehens der Erledigungen des Finanzamtes am 3.2.2015 und 5.2.2015 bestand die gegenständliche Hausgemeinschaft somit nicht mehr.

Bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts wie der beschwerdegegenständlichen HG besteht - anders als bei Personengesellschaften des Handelsrechts - nach ihrer Auflösung die Parteifähigkeit nicht weiter. Bescheide haben daher im Sinne obiger Rechtsvorschriften an die ehemaligen Gesellschafter gerichtet zu sein.

An nicht (mehr) existente Personengemeinschaften gerichtete Bescheide gehen demnach ins Leere (vgl. VwGH 21.10.1999, 99/15/0121, VwGH 13.3.1997, 96/15/0118 und VwGH 23.2.2005, 2002/14/0001 sowie Ritz, BAO², § 97 Tz 2).

Die Bescheide vom 3.2.2015 und 5.2.2015 waren im Adressfeld an die "HG-ABCD", also an die ehemalige Gesellschaft gerichtet. Damit ist dem Erfordernis, die ehemaligen Gesellschafter (Personen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind) als Bescheidadressaten zu wählen, nicht Genüge getan.

Es fehlt die Konkretisierbarkeit der Adressaten des Verwaltungsaktes. So hat der Verwaltungsgerichtshof die Bezeichnung der Adressaten einer bereits beendeten Personengesellschaft als "ehemalige Gesellschafter der X KG" für das Individualisierungserfordernis eines Bescheides als unzureichend erachtet, da die Form der Adressierung der Erledigung den Kreis der von ihrem Abspruch betroffenen Rechtssubjekte nämlich nicht normativ festlegt (vgl. VwGH 06.04.1994, 91/13/0234). Vom

Erfordernis der namentlichen Nennung der ehemaligen Gesellschafter geht auch der UFS in der Entscheidung vom 31.8.2004, RV/0083-L/02, aus.

In diesem Sinne entschied auch der Verwaltungsgerichtshof in einem anderen Erkenntnis, dass die bloße namentliche Erwähnung der damaligen Beschwerdeführer bei der Aufteilung der Einkünfte im Spruch noch nicht bewirkte, dass die Erledigung an diese Personen gerichtet gewesen wäre (vgl. VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131).

In Anbetracht dieser Rechtsprechung wären im gegenständlichen Fall die Bescheide also an die einzelnen namentlich genannten ehemaligen Gesellschafter (und zwar mit Vor- und Familiennamen, um diese tatsächlich konkretisierbar zuordnen zu können) etwa mit dem Zusatz "als ehemalige Gesellschafter der HG-ABCD", zu richten gewesen.

Vor dem aufgezeigten Hintergrund konnten die angefochtenen Erledigungen mangels ordnungsgemäßer Bezeichnung der Adressaten keine rechtlichen Wirkungen entfalten.

Gemäß § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Nach § 243 BAO kann „gegen Bescheide“ die Beschwerde erhoben werden, unabdingbare Voraussetzung einer Beschwerde ist daher, dass die Abgabenbehörde einen Bescheid wirksam erlassen hat.

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

Mangels Bescheidqualität darf die eingebrachte Beschwerde nicht materiell erledigt werden, sondern muss gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen werden, selbst wenn die Erledigung dem richtigen Empfänger körperlich zugekommen wäre. Dazu ist auf § 279 Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach das Verwaltungsgericht nicht in der Sache selbst entscheiden darf, wenn die Beschwerde gemäß § 278 zurückzuweisen ist. Ein Zurückweisungsgrund ist somit von Gesetzes wegen vorrangig wahrzunehmen.

Da die als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes mangels richtiger Bescheidadressaten keine Rechtswirkungen entfalten, war die dagegen gerichtete Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen.

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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil mit dem vorliegenden Beschluss das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht und sich die Rechtsfolge der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen nicht existente Bescheide bereits aus dem Gesetz ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Mai 2017