

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richter in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 12. August 2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der gemäß § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2012 vom 12. August 2013 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Bisheriges Verwaltungsverfahren:

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2012 erklärte Herr VornameBW NachnameBW, der Beschwerdeführer, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.725,25 €. Mit Bescheid vom 12. März 2013 erfolgte eine antragsgemäße Veranlagung.

Am 9. August 2013 wurde vom Finanzamt ein Feststellungsbescheid erlassen, mit dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Beschwerdeführers mit 533,03 € festgestellt wurden.

Mit Bescheid vom 12. August 2013 wurde der Bescheid vom 12. März 2013 gemäß § 295 BAO geändert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 1.491,40 € festgesetzt.

Gegen den Bescheid vom 12. August 2013 wurde mit Schriftsatz vom 5. September 2013 das Rechtmittel der Berufung/Beschwerde eingebracht. Herr VornameBW NachnameBW beantragte, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft Adresse laut beiliegender Einnahmen-/Ausgabenrechnung zu berücksichtigen. Bei der Ermittlung des Jahresergebnisses sei ein Fehler unterlaufen, der im neuen Ergebnis korrigiert worden sei. Aus der Beilage sei ersichtlich, dass der Überschuss der Werbungskosten über den Einnahmen 529,83 € betrage.

Mit Vorlagebericht vom 16. September 2013 legte das Finanzamt das Rechtmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, beantragte dessen Abweisung als

unbegründet, weil laut Scheidungsvereinbarung die geleistete Ausgleichszahlung nicht die vermietete Liegenschaft betreffen würde.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens legte die Abgabenbehörde mit Schreiben vom 10. Juni 2015 dar, dass der Feststellungsbescheid vom 9. August 2013 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum von 1.1. bis 30.4.2012 betreffen würde. Für den Zeitraum von 1.5. bis 31.12.2012 würden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zur Gänze dem Beschwerdeführer zugerechnet. Diese würden 958,40 € betragen, sodass sich in Summe der Betrag von 1.491,40 € ergäbe.

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Das Ehepaar VornameBW und VornameGattin NachnameBW erzielte gemeinschaftliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Rahmen des Scheidungsverfahrens im Jahr 2012 wurde die Einkunftsquelle dem Beschwerdeführer zugesprochen, die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht wurde aufgelöst. Der Feststellungsbescheid für das Jahr 2012 vom 9. August 2013 wurde an NachnameBW VornameBW und VornameGattin gerichtet. Aufgrund dieses Bescheides wurde der beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2012 vom 12. August 2013 erlassen.

Zuständigkeit:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 191 Abs. 2 BAO lautet:

"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, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am

Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.“

§ 295 Abs. 1 BAO lautet:

„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. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.“

Rechtliche Erwägungen:

Die Personenumschreibung ist nach herrschender Auffassung 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. 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 vom 17. Oktober 2001, 96/13/0058).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt aus § 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 191 Abs. 2 leg. cit., dass dann, wenn der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft (Vereinigung) zu richten ist, solange diese besteht; unzulässig ist es im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO jedoch, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (VwGH vom 31. Jänner 2001, 95/13/0064, VwGH vom 29. November 2000, 94/13/0267, und VwGH vom 3. August 2000, 99/15/0170). Der Gerichtshof hat im Erkenntnis vom 13. März 1997, 96/15/0118, ausgesprochen, dass ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, keine Rechtswirkungen entfaltet.

Den Adressat des Feststellungsbescheides vom 9. August 2013 hat die Abgabenbehörde erster Instanz mit NachnameBW VornameBW und VornameGattin bezeichnet. Die NachnameBW VornameBW und VornameGattin (GesbR) hatte aktenkundig ihre Tätigkeit im Jahr 2013 bereits beendet. Eine Bescheidzustellung an die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit war daher am 9. August 2013 nicht mehr zulässig, denn nach § 191 Abs. BAO haben Feststellungsbescheide nach Beendigung der Personenvereinigung an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Daher sind die Einkünftebezieher namentlich zu nennen. In diesem Sinne hat der Unabhängige Finanzsenat am 2. Jänner 2012, RV/0620-W/06, entschieden.

Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.9.2008, 2008/15/0204, vertreten, wo er aussprach, dass der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen hat, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, wenn eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet ist. Der Verwaltungsgerichtshof stellte fest, dass die über die Einkünfte der damaligen Personengemeinschaft absprechende Erledigung an die damaligen Mitglieder dieser Personengemeinschaft zu richten gewesen wäre. Da die angefochtene Erledigung dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen hat, habe sie Bescheidqualität nicht erlangt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.12.2007, 2007/13/0142, Folgendes ausgesprochen. "Da die zwischen den beiden Beschwerdeführern gebildete GesbR im Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Erledigungen des Finanzamtes nach den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde bereits beendet gewesen ist, hätte das Finanzamt die Erledigungen nicht an die GesbR, sondern an die beiden Beschwerdeführer richten müssen. Die an die Personengemeinschaft gerichteten Erledigungen sind daher bereits aus diesem Grunde ins Leere gegangen. Da den Erledigungen des Finanzamtes sohin keine Bescheidqualität zugekommen ist, war die dagegen gerichtete Berufung unzulässig und - wie die belangte Behörde richtig erkannt hat - gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen."

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass der Feststellungsbescheid vom 9. August 2013 an die ehemaligen Mitglieder der NachnameBW VornameBW und VornameGattin (GesbR), nämlich VornameBW NachnameBW und VornameGattin NachnameBW ergehen hätten müssen. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil des Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird. Bei einer physischen Person ist idR der Vor- und Zuname anzuführen. Im Beschluss vom 28.2.2007, 2004/13/0151, hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass bei einer natürlichen Person zur Bezeichnung des Bescheidadressaten das Anführen des Vor- und Zunamens erforderlich ist. Im Feststellungsbescheid des Finanzamtes wurde ein ehemaliges Mitglied nur mit den Vornamen bezeichnet. Dies ist nicht ausreichend, um eine natürliche Person zu identifizieren.

Zusammenfassend ergibt sich, dass es sich beim Feststellungsbescheid 2012 vom 9. August 2013 um eine an sich Bescheidcharakter aufzuweisende Erledigung richtet, die kein Bescheid ist. Sie hat keine Bescheidqualität erreicht.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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. Mit der Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides kann gewartet werden, bis

die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 19. Dezember 2007, 2006/13/0115, mwN). Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs. 1 BAO setzt aber voraus, dass nachträglich ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird. § 295 Abs. 1 BAO setzt die Wirksamkeit des Grundlagenbescheides gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides voraus (VwGH 6.4.1995, 93/15/0088).

Ein derartiger Fall liegt hier aber nicht vor:

Der "Feststellungsbescheid", auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 2012 stützte, wurde nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben; es wurde auch kein Feststellungsbescheid (erstmals) erlassen. Wie bereits dargelegt wurde, hat dieser "Feststellungsbescheid" keine Bescheidwirkungen entfaltet. Dieser Umstand führt dazu, dass sich der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 12. August 2013 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO, nämlich die Abänderung eines Grundlagenbescheides nicht gegeben war. Erfolgt eine auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderung oder Aufhebung, obwohl kein wirksamer Grundlagenbescheid existiert, so ist dieser Bescheid gesetzwidrig.

Aus diesem Grund war der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 12. August 2013 mangels Rechtsgrundlage aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 15. Juli 2015