



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des ersten_Berufungswerbers, und der zweiten_Berufungswerberin, vom 22. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 20. September 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 und die Berufung vom 24. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 23. August 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002

beschlossen:

Die Berufungen werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber vermieten seit dem 1. Mai 1995 die Grundstücke A, B, L und C (landwirtschaftlich genutzt) und die Bauflächen D und E somit insgesamt 6.662 m² aus der EZ F Grundbuch G samt dem darauf befindlichen Vierkanthof und dem Nebengebäude um damals S 4.000,00 monatlich wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1986. Mit dem Nachtrag vom 20. Dezember 1995 wurde aufgrund des dem Vertrag beigeschlossenen Planes die vermietete Fläche auf circa 21.000 m² vergrößert und der Mietzins auf S 4.400,00 bei gleich bleibender Wertsicherung ausgeweitet.

Der Aufforderung des Finanzamtes folgend gaben die Berufungswerber am 15. März 2000 bekannt, dass sie die erwähnten Grundflächen und Gebäude vermieten und reichten am

31. Mai 2000 die Abgabenerklärungen für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 nach. Die Abgabenerklärung 2000 langte am 7. September 2001 beim Finanzamt ein.

Bei allen diesen Abgabenerklärungen wurden bei den Werbungskosten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der genannten Liegenschaftsteile von fiktive Anschaffungskosten in Höhe von S 2,500.000,00 angesetzt und davon 2% Absetzung für Abnutzung (Afa) also S 50.000,00 abgesetzt.

Auf die gleiche Weise berechneten die Berufungswerber die Afa für die genannten Liegenschaftsteile auch bei der am 16. September 2002 eingebrachten von beiden unterzeichneten Abgabenerklärung für das Jahr 2001.

Im an H und I zu Handen H_ gerichteten Schreiben datiert vom 20. September 2002, welches sich selbst als gemäß § 188 BAO erstellten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Berufungswerber für das Jahr 2001 bezeichnet, wurden die erklärten Einkünfte insofern abgeändert als S 1,300.000,00 als Berechnungsgrundlage für die oben beschriebene Afa von 2% jährlich herangezogen und damit die Einkünfte aus der Vermietung der beschriebenen Liegenschaftsteile um S 24.000,00 erhöht wurden. Dies wurde damit begründet, dass die Bemessungsgrundlage für die Afa-Berechnung nach den beim Finanzamt vorliegenden Unterlagen berechnet worden sei.

Dagegen richtet sich die von der steuerlichen Vertreterin der Berufungswerber verfasste Berufung vom 22. Oktober 2002, in welcher das Nachreichen eines "*Schätzgutachtens zur Feststellung des Gebäudewertes*" angekündigt wird.

Am 10. April 2003 legten die Berufungswerber ein "*Schätzgutachter*" des Architekten und allgemein gerichtlich beeidigten Sachverständigen K vor, welche die oben beschriebenen Grundstücksteile zum Stichtag "*Juni 1996*" zu bewerten versuchte. Dabei ermittelte der Gutachter einen Zeitwert der betreffenden etwa 1824 errichteten Gebäude von S 2,720.000,00, in dem er Neubauwerte bezogen auf den Versicherungswert für die bebaute Fläche zugrunde legte. Die so ermittelten Neubauwerte wurden unter der Annahme, dass die Gebäude mit 172 Jahren 69% ihrer Lebensdauer erreicht hätten, um 80,24% abgewertet.

Das an H und I zu Handen H_ gerichtete Schreiben des Finanzamtes datiert vom 23. August 2004, zugestellt am 26. August 2004 bezeichnete sich selbst als Berufungsvorentscheidung, mit welcher die Berufung vom 22. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen wird. Dies wurde damit begründet, dass der strittige Afa-Betrag vom gemeinen Wert der oben beschriebenen Liegenschaftsteile am 1. Mai 1995 zu berechnen sei. Dieser sei nach der Judikatur aus einem gewichteten Durchschnitt von Ertrags- und Substanzwert zu ermitteln. Als Substanzwert werde aus Vereinfachungsgründen der K ermittelte angesetzt, obwohl einige

Bedenken gegen die Art der Berechnung bestehen würden. Für die Berechnung des Ertragswertes des Gebäudes würden die nachhaltig erzielbaren Jahreserträge herangezogen. Dieser Jahresrohertrag würden um bestimmte Beträge für Verwaltungskosten, Betriebskosten, das Mietausfallrisiko und laufende Instandhaltung (meist 20 bis 30% des Jahresrohertrages oder mehr bei zu erwartendem Reparaturaufwand) oder aber 2 bis 4% für das Mietausfallrisiko und etwa 0,5 bis 5 Prozent des Neubauwertes für die Instandhaltung abgezogen. Der sich daraus ergebende Reinertrag sei um den Verzinsungsbetrag des Bodenwertes zu vermindern und mit einem Vervielfältiger, welcher sich aus dem Kapitalisierungszinsfuß und der Restnutzungsdauer ergebe, zu multiplizieren. Der Kapitalisierungszinsfuß richte sich nach dem Prozentsatz, den ein Immobilienanleger als Rendite für das eingesetzte Kapital erwarte und hänge auch vom allgemeinen Zinsniveau ab. Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen werde ein Kapitalisierungzinssatz von 2,5 bis 3,5% angenommen.

Ausgehend davon wurde der Bodenwert laut dem Mietvertrag vom 2. Mai 1995 mit S 369.389,00 ($6.662 \text{ m}^2 \times \text{S } 70,00$), der Kapitalisierungzinssatz mit 3% und der Jahresrohertrag mit S 48.000,00 angenommen. Davon wurde die Verzinsung des Bodenwertes (S 11.892,00) abgezogen und unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 50 Jahren und einem Kapitalisierungsfaktor von 25,73 ein Ertragswert des Gebäudes von S 929.059,00 errechnet. Aufgrund der starken Abweichung zum Substanzwert wurde der Literatur entsprechend der Ertragswert mit 1:5 höher gewichtet, was einen gemeinen Wert von S 1.227.549,00 ergibt.

Aufgrund der geringen Abweichung zu den vom Finanzamt im Erstbescheid angenommenen S 1.300.000,00 sei die Berufung abgewiesen worden.

Ebenfalls am 23. August 2004 verfasste das Finanzamt das an H und I zu Handen H_-, gerichtete Schreiben, welches sich selbst als Feststellungsbescheid für die Einkünfte der Berufungswerber aus Vermietung und Verpachtung 2002 bezeichnet und ging auch dort von S 1.300.000,00 als Bemessungsgrundlage für die Afa der oben beschriebenen Liegenschaftsteile aus. Zur Begründung wurde auf den Vorjahresbescheid beziehungsweise die ergangene Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Sowohl gegen das als Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2004 hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte der Berufungswerber aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2001 bezeichnete Schreiben als auch gegen das Schreiben des Finanzamtes, welches sich als Feststellungsbescheid 2002 auch vom 23. August 2004 benennt, richtet sich das als "*Berufung gegen die Feststellungsbescheide 2001 und 2002*" bezeichnete Schreiben vom 24. September

2004, in welchem begehrt wird die "Gebäudeabschreibeung" solle mit einem Betrag von S 51.260,00 beziehungsweise € 3.725,21 anerkannt werden.

Dies wird damit begründet, dass die Annahme, dass die Miete über einen Zeitraum von 50 Jahren gleich bleiben werde, falsch sei, da dem Vermieter nach 30 Jahren das Recht zustehe den Mietvertrag zu kündigen. Die im Jahr 1995 vereinbarte Miete sei deshalb so gering, weil der Mieter auf eigene Kosten die Sanierung der Gebäude durchgeführt habe. Diese Investitionen würden entsprechend des Mietvertrages entschädigungslos am Ende des Mietverhältnisses in das Eigentum der Berufungswerber übergehen. Nach Ablauf dieser Frist würden die Berufungswerber den Mietvertrag sicherlich kündigen und die Höhe des Mietzinses neu verhandeln. Es sei daher eine Aufteilung durchzuführen. Auf Basis des Jahres 1995 sei eine monatliche Miete von S 15.000,00 oder ein Mietertrag von S 13,05 m². Dies erscheine leicht erzielbar. Daraus ergebe sich folgende Ertragswertberechnung:

a)	Ertragswert 1995 - 2025 (Dauer des Mietvertrages)	ATS
	Monatliche Miete, Basis 1995 S 4.000,00, p.a.	48.000,00
	Abzüglich Bodenwert x Kap.Zinssatz 396.389 x 0,03	-11.892,00
		36.108,00
b)	Dauer des Mietvertrages	30 Jahre
	Kapitalisierungsfaktor laut Tabelle	19,6
	Ertragswert 36.108,- x 19,6	707.720,00
	Ertragswert 2026 - 2045 (Rest auf wirtschaftliche RD 50 J.)	
	Monatliche Miete, Basis 1995 ATS 15.000,00, p.a.	180.000,00
	Abzüglich Bewirtschaftungskosten 30%	-54.000,00
	Abzüglich Bodenwertverzinsung	-11.892,00
		114.108,00
	Kapitalisierungsfaktor laut Tabelle (restl. 20 Jahre)	14,88
	Ertragswert 114.108,- x 14,88	1.697.927,00
	Summe a) + b)	2.405.647,00

Die vom Finanzamt durchgeführte Gewichtung zwischen Ertrags- und , Substanzwert sei daher nicht mehr gültig. Es ergebe sich der Gebäudewert nun aus dem arithmetischen Mittel von Ertrags- und Substanzwert. Daher betrage der Gebäudewert S 2.406.000,00 addiert mit S 2.720.000,00 geteilt durch zwei und somit S 2.563.000,00 und die 2% Abschreibung davon S 51.260,00.

Im Feststellungsakt der Berufungswerber findet sich keine Erklärung im Sinne des § 81 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) der Berufungswerber oder eine entsprechende Bestellung eines Bevollmächtigten durch die Abgabenbehörde.

Dies wurde auch hinsichtlich des beim Finanzamt befindlichen Hilfsaktes vom zuständigen Sachbearbeiter am 2. Mai 2007 telefonisch bestätigt (siehe Aktenvermerk vom 2. Mai 2007).

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie oben beschrieben wurden die angefochtenen als Bescheid bezeichneten Erledigungen des Finanzamtes jeweils an H und I zu Handen H_ gerichtet.

Die hier anzuwendende Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. Juli 2002, welches auf seiner bisherigen Judikatur basiert, wie folgt zusammengefasst: "*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. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (siehe etwa die hg. Beschlüsse vom 17. Oktober 2001, 96/13/0058, und vom 16. Mai 2002, 96/13/0170). Nach der Bestimmung des § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 leg. cit. an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 leg. cit. gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Gemäß § 290 Abs. 1 BAO können im Berufungsverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Die Berufungsentscheidung wirkt für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene (erstinstanzliche) Bescheid. Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO zukommende Wirksamkeit äußern kann, muss er nach § 97 Abs. 1 leg. cit. auch seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten. Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. In einer Zusammenschau der dargestellten Regelungen tritt die im § 191 Abs. 3 lit. b BAO festgestellte Wirkung eines Feststellungsbescheides somit nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:*

1. *Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO).*

2. *Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs. 3 BAO).*

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (vgl. den hg. Beschluss vom 2. August 2000, 99/13/0014)."

Dieser Ansicht folgend ergibt sich für den hier zu beurteilenden Fall, da es sich um eine Personengemeinschaft beziehungsweise Personengesellschaft handelt, an welche die Bescheide hätten zugestellt werden sollen, dass ein allfälliger Feststellungsbescheid gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO ("*Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte [der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten] aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind*") gemäß § 101 Abs. 3 BAO ("*Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), sind einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.*") nur dann rechtsgültig an den ersten Berufungswerber hätte zugestellt werden können, wenn er eine gemäß § 81 BAO vertretungsbefugte Person gewesen wäre.

Wie schon oben dargestellt wurde eine solche Vertretungsbefugte Person von den Berufungswerbern bisher nicht benannt, obwohl alle bisher ab dem Veranlagungsjahr 1995 abgegebenen Abgabenerklärungen ein entsprechendes Formularfeld dafür vorsehen.

Bei Vermietungs- und Verpachtungsgemeinschaften, die je nach Ausgestaltung Gesellschaften bürgerlichen Rechts oder reine Miteigentumsgemeinschaften sein können, sind aber alle Mitglieder gemeinsam vertretungsbefugt und haben daher die abgabenrechtlichen Pflichten im Sinne des § 81 Abs. 1 BAO ("*Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.*") auch gemeinsam zu erfüllen.

Sind mehrere Personen so vertretungsbefugt wird aus § 81 Abs. 2 BAO ("*Kommen zur Erfüllung der in Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür 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. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.") die Verpflichtung abgeleitet, einen solchen Vertreter ausdrücklich zu benennen.

Dies haben die Berufungswerber aber nachweislich nicht getan und reicht Duldungs- oder Anscheinsvollmacht nicht aus (siehe VwGH 28.10.1998, 93/14/0218).

Auch das Finanzamt hat nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, einen Bevollmächtigten gemäß § 81 Abs. 2 zu bestellen, sondern hat die angefochtenen und auch alle anderen bisher beabsichtigten Erledigungen nur an den ersten Berufungswerber, wie oben beschrieben, zugestellt.

Solange ein bestimmtes als Willensakt der entscheidenden Behörde gedachtes Schreiben, welches als Bescheid bezeichnet wird und dessen übrigen Merkmale erfüllt, wie im Fall der Berufungswerber nur einem von beiden Mitgliedern oder Gesellschaftern rechtswirksam zugestellt worden ist, hat ein solcher Bescheid noch keine Wirksamkeit erlangt und zwar auch nicht gegenüber demjenigen, welchem dieses Schreiben allein zugestellt worden ist (vergleiche etwa in letzter Zeit VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114, VwGH 19.12.2002, 99/15/0051; ausdrücklich schon VwGH 20.3.1989, 88/15/0131).

Wenn wie im hier vorliegenden Fall kein Vertretungsbefugter im Sinn des § 81 Abs. 1 BAO vorhanden und die Behörde keinen Vertreter nach § 81 Abs. 2 BAO bestellt hat, so kann die Zustellung von an Personenvereinigungen oder Personengemeinschaften gerichteten Bescheiden auch durch Zustellung an alle Gesellschafter oder Mitglieder erfolgen (vergleiche VwGH 5.10.1994, 94/15/0004). Dies ist aber nicht geschehen.

Es zeigt sich daher, dass die bisher nur an den ersten Berufungswerber zugestellten Ausfertigungen der angefochtenen Feststellungsbescheide 2001 und 2002 aus diesem Grund nicht rechtswirksam geworden sind. Diese Erledigungen sind als ganzes nicht und auch nicht gegenüber dem ersten Berufungswerber, welchem zugestellt worden ist, rechtswirksam geworden.

Zwar sind Berufungen gegen zu erwartende oder wie in diesem Fall (noch) nicht rechtskräftige Bescheide gemäß § 273 Abs. 2 BAO nicht allein deshalb zurückzuweisen, weil die Berufung vor dem Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde, jedoch sind Berufungen

jedenfalls dann als unzulässig zurückzuweisen, wenn sie sich gegen Bescheide richten, die rechtlich nicht existent geworden sind (herrschende Lehrer und Judikatur, siehe Ritz, Bundesabgabenordnung², Rz. 6 zu § 273, 645 und die dort zitierte Judikatur).

Es waren somit die Berufungen der Berufungswerber gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ("*Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.*") als unzulässig zurückzuweisen, da solche Bescheide rechtlich noch nicht existieren.

Linz, am 11. Mai 2007