

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 18.01.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt A vom 21.11.2017, betreffend Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016 (Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) - Frau Bf - erzielte in den 2014 bis 2016 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Miteigentumsgemeinschaft der Liegenschaft L.

Aufgrund einer bei der Miteigentumsgemeinschaft L betreffend die Jahre 2014 bis 2016 durchgeführten Außenprüfung erließ das Finanzamt A am 20.11.2017 als Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 bis 2016 intendierte Erledigungen, mit welchen für die Bf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 11.466,81 € (2014), 13.564,03 € (2015) und 15.882,50 € (2016) festgestellt wurden.

Mit Bescheiden des Finanzamtes A vom 21.11.2017 wurden gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 erlassen, in denen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 11.466,81 € (2014), 13.564,03 € (2015) und 15.882,50 € (2016) in Ansatz gebracht wurden. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Änderung gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes A zu Steuernummer X vom 20.11.2017 erfolgt sei.

Mit Schriftsatz vom 18.01.2018 erhob der steuerliche Vertreter der Bf Beschwerde gegen die gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheide betreffend Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016 vom 21.11.2017, die sich gegen die Höhe der im Rahmen

der Außenprüfung festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Miteigentumsgemeinschaft L richtet. Der steuerliche Vertreter der Bf beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den Senat.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 14.06.2018 wurden die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 vom 21.11.2017 mit der Begründung als unbegründet abgewiesen: "Auf die Begründung zur St.Nr. X wird verwiesen."

Mit Schriftsatz vom 10.07.2018 stellte der steuerliche Vertreter der Bf einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, wobei in der Begründung ausschließlich auf die Beschwerdeverentscheidung vom 14.06.2018 betreffend der als Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2014 bis 2016 intendierte Erledigungen Bezug genommen wird.

Mit Vorlagebericht vom 25.10.2018 wurde die Beschwerde vom 18.01.2018 gegen die gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeänderten Bescheide betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2016 vom 21.11.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 13.11.2018 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und mit Schriftsatz vom 21.11.2018 der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Die vom Finanzamt am 20.11.2017 ausgefertigten und als Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 bis 2016 intendierten Erledigungen sind an "Bf und Mitbes" zu Handen "C" - dem Miteigentümer - gerichtet. Als Teilhaber, auf die die festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verteilt werden, werden "Bf1" und "C1" ausgewiesen.

Die Bezeichnung der Liegenschaft, auf die sich die Feststellung bzw Verteilung der Einkünfte bezieht, fehlt in den Erledigungen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den als Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 bis 2016 intendierten Erledigungen vom 20.11.2017.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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.

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

mehrere Personen beteiligt sind. Nach Abs 3 leg cit ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

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

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

Die Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO tritt nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein (vgl VwGH 20.12.2012, 2010/15/0029, mwN):

1. der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs 1 lit c bzw § 191 Abs 2 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 und 3 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (vgl VwGH 30.01.2013, 2012/13/0027).

Der Spruch hat auch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (somit den Bescheidadressaten). Der Adressat ist namentlich zu nennen (vgl VwGH 23.03.1998, 94/17/0413). Das Adressfeld gehört nach der Judikatur (zB VwGH 26.02.2013, 2010/15/0017) zum Bescheidspruch (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 6).

Bei einer Hausgemeinschaft handelt es sich sowohl zivil- als auch abgabenrechtlich um eine nicht rechtsfähige Personengesellschaft. Die Gemeinschaft selbst ist materiellrechtlich kein Träger von Rechten und Pflichten. Vielmehr sind dies die daran beteiligten Personen. Aufgrund der Bestimmungen des § 191 BAO kommt einer solchen Gemeinschaft aber verfahrensrechtlich insofern Bedeutung zu, als Feststellungsbescheide - darunter jene nach § 188 BAO - kraft der ausdrücklichen, gesetzlichen Anordnung an die Gemeinschaft, mit Wirkung für alle Beteiligten, zu ergehen haben.

Bei einer Miteigentumsgemeinschaft im Falle der Vermietung unbeweglichen Vermögens kommen als Adressierung eines Feststellungsbescheides in Betracht:

"An die Gemeinschaft der Miteigentümer der Liegenschaft . . ." (wenn die Miteigentümer im Spruch namentlich genannt sind),

"An A, B und C" (wenn die Liegenschaft im Bescheid bezeichnet ist),

"An A und Mitbes der Liegenschaft . . ." (wenn die Mitbesitzer im Bescheidspruch namentlich genannt sind).

Die Adressierung in der Form "S.A. und Mitbes" wird nur dann als ausreichend erachtet, wenn die Miteigentümer im Bescheidspruch namentlich genannt sind und wenn die

betreffende Liegenschaft im Bescheid bezeichnet ist. Die Angabe der Steuernummer würde hierfür nicht ausreichen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 188 Tz 21a und AÖF 2010/36).

Die mit der "Personenumschreibung" getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges, auch deutlich und klar zum Ausdruck zu bringendes Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal. Die in § 191 Abs 3 BAO normierte Wirkung eines Feststellungsbescheides setzt einen wirksam erlassenen Feststellungsbescheid voraus (vgl. beispielsweise VwGH 21.10.1999, 99/15/0121).

Die als Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 bis 2016 intendierten Erledigungen vom 20.11.2017 weisen als Bescheidadressat "Bf und Mitbes" aus; sowohl die Nennung der Mitbesitzer als auch die Bezeichnung der Liegenschaft, auf die sich die Feststellung bzw Verteilung der Einkünfte bezieht, fehlen in den Erledigungen. Bei der Adresse, die bei den einzelnen Miteigentümern ausgewiesen wurde, auf die sich die Feststellung bzw Verteilung der Einkünfte bezieht, handelt es sich um die Wohnadresse des jeweiligen Miteigentümers, bei der im Adressfeld der Erledigungen ausgewiesenen Adresse, um die Wohnadresse jenes Miteigentümers, an den die Erledigung zugestellt wurde.

Unter Berücksichtigung der oben wiedergegebenen Ausführungen bezüglich der Adressierung eines Feststellungsbescheides an eine Miteigentumsgemeinschaft und des Umstandes, dass die gegenständliche Liegenschaft - nämlich "L-Adresse" - auf die sich die Feststellung bzw Verteilung der Einkünfte bezieht, in den Erledigungen nicht bezeichnet ist, haben die als Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 bis 2016 intendierten Erledigungen vom 20.11.2017 damit keine Rechtswirksamkeit erlangt.

Gemäß § 295 Abs 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

Aufgrund der als Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 bis 2016 intendierten Erledigungen vom 20.11.2017 (Nichtbescheide) änderte das Finanzamt am 21.11.2017 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 gemäß § 295 Abs 1 BAO ab.

Wie oben dargestellt, haben die den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2014 bis 2016 zu Grunde liegenden, als Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 bis 2016 intendierten Erledigungen vom 20.11.2017 keine Rechtswirksamkeit erlangt. Da es sich bei letzteren um Nichtbescheide handelt, hat es an

tauglichen Grundlagenbescheiden gefehlt, um die Bescheide betreffend Einkommensteuer für 2014 bis 2016 gemäß § 295 Abs 1 BAO abzuändern.

Im Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass im Falle einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden erfolgten Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben ist.

Da sich aus den dargestellten Gründen die Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 als unzulässig erweist, waren die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2016 vom 21.11.2017 aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Im Hinblick darauf, dass die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage der Rechtsfolgen von keine Rechtswirksamkeit erlangter Grundlagenbescheide auf abgeleitete Bescheide im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt wurde, war die Revision für unzulässig zu erklären.

Wien, am 13. Dezember 2018