



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/1585-W/06,
miterledigt RV/1586-W/06
RV/1587-W/06 RV/1588-W/06

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Mag. Karoline Windsteig, Hans Diglas und Dr. Robert Zsifkovits über die Berufungen der H. R. und Mitbesitzer, W., Z.Gasse 2, vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH, 1010 Wien, Bösendorferstraße 2, vom 9. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 23. Jänner 2006 betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002, 2003 und 2004 sowie vom 20. Juli 2006 gegen den Bescheid vom 20. Juni 2006 betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2002, 2003 und 2004 vom 23. Jänner 2006 werden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid vom 20. Juni 2006 über die Abweisung des Antrages auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung des Jahres 2001 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Haus- und Wohnungseigentumsgemeinschaft in W., Z.Gasse 2. Nach den aktenkundigen Eigentums- und Beteiligungsverhältnissen waren im Zeitraum 2002 bis 2004 Herr Mag. M. H. und Frau E. A. jeweils zu 50% Wohnungseigentümer der genannten Liegenschaft.

Gegenstand einer Außenprüfung war unter anderem die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2002 bis 2004. Dem Prüfungsbericht vom 16. Jänner 2006 ist dazu aus Tz 1 zu entnehmen, dass Mag. M. H. Ende des Jahres 2000 im Wege einer Schenkung (Vertrag vom 23. November 2000) von der Hälfteigentümerin R. H. das Eigentumsrecht an 50% der gegenständlichen Liegenschaft in W. Z.Gasse 2 erhalten habe. Das Fruchtgenussrecht bzw. die anteiligen Einkünfte wären vorerst gemäß dem Übergabevertrag bei R. H. verblieben. Über die zweite Eigentumshälfte habe unverändert E. A. verfügt.

Mit 1. September 2001 habe der zivilrechtliche Hälfteigentümer Mag. M. H. vertraglich auch das Fruchtgenussrecht an den Einkünften dieser Liegenschaft erhalten und sei als Gegenleistung dafür eine lebenslange Unterhaltsrente für R. H. vereinbart worden.

Aus den zur gegenständlichen Liegenschaft für das Jahr 2001 abgegebenen Steuererklärungen geht hervor, dass für die Monate Jänner bis August 2001 von den 50% der aus der Vermietung dieses Objektes erzielten Einkünfte zwei Drittel Frau R. H. und für die Monate September bis Dezember 2001 ein Drittel Herrn Mag. M. H. zugerechnet worden seien.

Bei diesen Einkünften seien bereits Werbungskosten im Ausmaß von 50%, die im direkten Zusammenhang mit der Liegenschaft gestanden wären und auch die AfA vom Einheitswert berücksichtigt worden. Die Veranlagung für das Jahr 2001 erfolgte erklärungsgemäß.

Mag. M. H. hat in den Steuererklärungen der streitgegenständlichen Jahre als Hälfteigentümer die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten geltend gemacht. Diese Vorgangsweise hatte die Betriebsprüfung aus steuerrechtlicher Sicht für unzulässig beurteilt, zumal er bereits im Jahre 2001 im Rahmen seines Wahlrechtes, die AfA vom Einheitswert oder von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen, eine Berechnung vom Einheitswert vornahm.

Daraus folgte für den Prüfer die rechtliche Unzulässigkeit der für die Streitjahre von Mag. M. H. gewählten Berechnung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten sowie eine Minderung der Werbungskosten für den Zeitraum 2002 bis 2004 wie folgt:

Werbungskosten /AfA lt. Erkl.	€ 13.500,00
WK/AfA lt. Bp.	€ -1.287,76
	€
Ergebnisänderung	12.212,24

Das Finanzamt erließ unter Zugrundelegung dieser abgabenbehördlichen Prüfungsergebnisse im amtswegig wiederaufgenommenen Verfahren die Bescheide betreffend die einheitliche und

gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2004 und adressierte diese Feststellungsbescheide an „R. H. und Mitbesitzer“.

In der dagegen gerichteten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass Mag. M. H. entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung im Jahre 2001 keineswegs sein Wahlrecht für die Festsetzung der AfA konsumiert habe. In der Überschussrechnung wäre im Gegenteil, auf die Änderung in der Zurechnung überhaupt nicht Bezug genommen und die Übermittlung des Überschusses so vorgenommen worden, als ob eine Änderung in der Zurechnung der Einkünfte nicht stattgefunden hätte. Lediglich in den Beiblättern zur Steuererklärung wäre eine aliquote Zurechnung der Einkünfte ausgewiesen gewesen.

Erst anlässlich der Überschussermittlung für das Jahr 2002 sei eine dem Mag. M. H. zuordenbare Abschreibung auf Grund der fiktiven Anschaffungskosten ermittelt worden. Diese Vorgangsweise gründe sich auf die Annahme, dass aus der Zurechnung der Einkünfte über einen Zeitraum von 8 Monaten an R. H. ihr eine gesamte Jahresabschreibung zustehen würde. Es wäre im Jahre 2001 die Abschreibung für die bisherigen Eigentümer fortgesetzt worden. Mag. M. H. habe demnach erst ab dem Folgejahr eine Abschreibung nach der von ihm gewählten Methode vornehmen können.

Aus diesen Gründen beantragte die Bw.

1. eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001:

Anlässlich der Betriebsprüfung wären dem Prüfer mehrere Unrichtigkeiten in der Abgabenerklärung 2001 zur Kenntnis gelangt, die sich sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten der Bw. ausgewirkt hätten. Im ersten Fall wären umsatzsteuerliche Feststellungen, Zehntel- und Fünftehtelkorrekturen betroffen gewesen, im zweiten Fall die erhöhte Abschreibung auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten. Nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte wäre die Abgabenbehörde verpflichtet gewesen, eine Wiederaufnahme des Verfahrens 2001 auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen durchzuführen. Die Bw. beantragte in diesem Fall, die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen.

In seiner Stellungnahme zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gab der Prüfer an, dass er eine solche aus Gründen der Verhältnismäßigkeit unterlassen habe. Mit der Erstveranlagung sei zwar die AfA Berechnung des Mag. M. H. unrichtig geblieben, es seien aber dadurch auch andere Punkte zu seinem Nachteil nicht korrigiert worden. Aus Sicht der Betriebsprüfung wäre eine erneute Wahlmöglichkeit im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens des Jahres 2001 nicht anzuerkennen gewesen, da das Wahlrecht bereits bei der Erstveranlagung konsumiert worden sei.

Mit Bescheid vom 20. Juni 2006 wies das Finanzamt den Antrag der Bw. auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001 als unbegründet ab. Auch dieser Bescheid nennt als Bescheidadressaten „R. H. und Mitbesitzer.“

2. im Streitzeitraum die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten festzusetzen:

Mag. M. H. hätte auf Grund des wiederaufzunehmenden Verfahrens sein Wahlrecht für das Jahr 2001 ausüben können. Würde die Behörde der Rechtsansicht des Erstellers der Abgabenerklärungen folgen, so stünde Mag. H. erst eine Abschreibung ab dem Jahre 2002 zu, dessen Wahlrecht er in den Abgabenerklärungen auch ausüben könnte.

Eine Verwirkung des AfA - Wahlrechts liege nicht vor, da erkennbar im Jahre 2001 lediglich die Abschreibung der Vorbesitzerin in Ansatz gebracht worden wäre.

Der Prüfer nahm dazu schriftlich am 3. April 2006 Stellung und führte aus, dass das auszuübende Wahlrecht nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 erst mit dem Erlöschen eines allfälligen Fruchtgenussrechtes beim Vorbesitzer geltend gemacht werden könne. Dies bedeute, dass im Antragsjahr jedenfalls anteilige Einkünfte zurechenbar sein müssten. Im konkreten Fall sei vertraglich der 1. September 2001 als Stichtag für die Aufgabe des Vorbehaltsfruchtgenussrechtes bei der Geschenkgeberin und für den Übergang der anteiligen Einkünfte festgelegt worden. Dem neu eingetretenen Hälfteigentümer wäre ab diesem Zeitpunkt im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2001 jedenfalls das Recht auf Geltendmachung einer Halbjahres-AfA wahlweise vom Einheitswert oder von den fiktiven Anschaffungskosten zugestanden. Es habe sich dabei nicht die Frage gestellt, ob das Wahlrecht wegen eines Verlustes bei den Einkünften aus Vermietung durch Ansatz einer AfA von den fiktiven Anschaffungskosten als nicht beansprucht gelten würde.

Tatsache sei gewesen, dass die AfA vom Einheitswert anteilsmäßig mitberücksichtigt worden sei und rechnerisch deshalb als unrichtig zu beurteilen gewesen sei, da ab dem 1. September 2001 Mag. M. H. nur die halbe AfA vom anteiligen Einheitswert zugestanden wäre.

Unmissverständlich dabei sei der Antrag auf Berücksichtigung der AfA vom Einheitswert der Liegenschaft und somit auch die Ausübung des Wahlrechtes gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 im Jahr des unentgeltlichen und wirtschaftlichen Überganges der Liegenschaft auf den neu eingetretenen Miteigentümer. Auch wenn Mag. M. H. in Hinblick auf die gewünschte AfA Berechnung von den fiktiven Anschaffungskosten ein im Jahre 2001 erstelltes Gutachten in Auftrag gegeben habe, so ändere dies nichts daran, dass ein solcher Antrag nicht schon für das Jahr 2001 gestellt worden sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ am 20. Juni 2006 über die Berufung gegen die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide der Jahre 2002 bis 2004 eine abweisende

Berufungsvorentscheidung und führte darin begründend aus, dass im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG 1988 der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen sei, wenn ein Gebäude unentgeltlich erworben wird. Der Einheitswert bzw. die fiktiven Anschaffungskosten seien nur dann anzusetzen, wenn das Gebäude bereits im Zeitpunkt des Erwerbs, also bereits vom Rechtsvorgänger vermietet worden wäre (durchgehende Vermietung). Der Antrag, die Absetzung von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, sei anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen, in dem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes erzielt.

Dem Vorlageantrag ist unter anderem ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat zu entnehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem vorliegenden Sachverhalt steht außer Streit, dass sich die Eigentumsverhältnisse bei der Bw. als Miteigentumsgemeinschaft bereits im Jahre 2001 verändert haben. Frau R. H. hat schon im Jahre 2000 ihren Hälfteanteil mit Schenkungsvertrag vom 23. November 2000 an Mag. M. H. übertragen und ihm letztlich mit Wirkung ab dem 1. September 2001 als Gegenleistung zur lebenslangen Unterhaltsrente auch das Fruchtgenussrecht an den Einkünften dieser Liegenschaft zukommen lassen.

Der Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001, in dem unter anderem die AfA vom Einheitswert berücksichtigt wurde, erging erklärungsgemäß und ist rechtskräftig geworden.

Weiters ist unstrittig, dass die Abgabenbehörde erster Instanz unter Zugrundelegung der bereits dargelegten Prüfungsergebnisse des Zeitraumes 2002 bis 2004 die nunmehr angefochtenen Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte dieser Jahre im amtswegig wiederaufgenommenen Verfahren erließ und an die Hausgemeinschaft „R. H. und Mitbesitzer“, eine in dieser personellen Zusammensetzung im Bescheiderlassungszeitpunkt nicht mehr bestehende GesbR adressiert hatte.

Desgleichen hat das Finanzamt, auch den Bescheid vom 20. Juni 2006, mit dem der Antrag auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001 abgewiesen wurde, an „R. H. und Mitbesitzer“ gerichtet.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen, dass nach der Bestimmung des § 273 Abs. 1 lit. a BAO die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen hat, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Ein der Erledigung in der Sache entgegenstehendes formalgesetzliches Hindernis liegt insbesondere dann vor, wenn der angefochtenen Erledigung Bescheidcharakter nicht zukommt. Die Abgabenbehörde ist diesfalls verpflichtet, durch Zurückweisung zu entscheiden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S 2683 f.).

Gemäß § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Ein Bescheid ergeht an die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft), die gemäß § 93 Abs. 2 im Spruch des Bescheids genannt ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs (VwGH 25.9.2002, 2000/13/0203).

Die Rechtsmittellegitimation setzt überdies voraus, dass der Bescheid dem Betreffenden gegenüber wirksam bekannt gegeben ist (§ 97 BAO). Die Bestimmung des § 97 Abs. 1 BAO besagt, dass Erledigungen dadurch wirksam werden, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (vgl. Ritz, BAO³ Kommentar § 246 Tz 2).

Berufungswerber kann daher nur der sein, dem der Bescheid wirksam bekannt gegeben wurde und für den er auch inhaltlich bestimmt war (VwGH v. 7.3. 1991, 90/16/0043).

Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO hat grundsätzlich gemäß § 191 Abs. 1 lit c BAO an die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu ergehen, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Erkenntnis betreffend eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Baurechtsgemeinschaft zum Ausdruck gebracht, dass die Personen der Gemeinschaft im Spruch namentlich zu nennen sind; „A und Mitberechtigte“ lässt dabei nicht erkennen, gegenüber welchen anderen Adressaten (als A) die Behörde den Bescheid erlassen wollte (VwGH 23.6.2003, 2002/17/0241, 0242, 0243).

Vor diesem Hintergrund ergibt sich für den Berufungsfall zum einen bezüglich des Feststellungszeitraumes 2002 bis 2004 und zum anderen hinsichtlich des Antrages auf amtswegige Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2001 Folgendes:

Die streitgegenständlichen Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte von Mag. M. H. und E. A. und der Bescheid, mit dem der Antrag auf amtswegige Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für das Jahr 2001 abgewiesen wurde, sind schon, infolge der bei ihrer Erlassung erfolgten Fehlbezeichnung einer Beteiligten

im Bescheidadressat, nämlich Frau R. H., als ins Leere gegangen zu qualifizieren. Frau R. H. besaß zweifelsohne im Bescheiderlassungszeitpunkt am 23. Jänner 2006 keinen Miteigentumsanteil an besagter Liegenschaft, sie hatte ihn bereits im Jahre 2000 durch Schenkungsvertrag an Mag. M. H. übertragen und ihm das Fruchtgenussrecht mit Stichtag 1. September 2001 eingeräumt.

Aus diesem Grund sowie den oben dargelegten Erwägungen hätte das Finanzamt im Bescheidadressat jedenfalls neben der 2. Hälfteeigentümerin E. A. nicht R. H., sondern ihren Nachfolger Mag. M. H. nennen müssen, weshalb die angefochtenen Entscheidungen keine Rechtswirkungen entfalten konnten, ihnen somit kein Bescheidcharakter zugekommen ist, und die dagegen erhobenen Berufungen deshalb gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen waren.

Im Sinne des § 284 Abs. 3 BAO kann der Berufungssenat ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Berufung zurückzuweisen (§273) ist.

Angesichts der im konkreten Fall über die Berufungen nach § 273 BAO erfolgten Formalentscheidungen, konnte die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat gemäß § 284 Abs. 3 BAO unterbleiben.

Wien, am 25. Juni 2008