



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung vom 17. Juli 2006 der Hausgemeinschaft „Mag. A. und Mitbes.“, 9999 Ort, Y-Straße, vertreten durch X-Wirtschaftstreuhand GmbH, nunmehr Mag. D. Steuerberatungs-GmbH, Stadt, X-Straße, gegen die Erledigung des Finanzamtes X vom 21. Juni 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das gegenständliche, das Jahr 2002 betreffende Verfahren hat in der Sache ein Folge-Rechtsmittel des am heutigen Tag vom UFS zu RV/0287-G/06 erledigten Berufungsverfahrens betreffend das Jahr 1999 zum Gegenstand, doch wurden die Rechtsmittel von unterschiedlichen Verfahrensparteien eingebracht.

Während als Berufungswerber (Bw) im Verfahren gegen die Erledigungen zum Jahr 1999 vom 16. Juli 2004 die „*Hausgemeinschaft A. – B*“ aufgetreten war, wurde gegen die Erledigung vom 21. Juni 2006 betreffend Einkünffefeststellung gemäß § 188 BAO für 2002 von „*Mag.A. und Mitbes.*“ berufen.

Im Übrigen sind die beiden Verfahren weitgehend deckungsgleich bzw. überlagern sich in Verfahrensgang, Sachverhalt und anzuwendender Rechtslage, sodass aus Gründen der Verfahrensökonomie im Folgenden Ausführungen aus der zum Jahr 1999 ergangenen Berufungserledigung zitiert und insoweit zum integrierenden Bestandteil der Entscheidungsgründe im gegenständlichen Berufungsverfahren erklärt werden.

Zitat ex Berufungserledigung zu RV/0287-G/06:

„Strittig ist im anhängigen Verfahren der (Sonder-) Werbungskostencharakter von Aufwendungen anlässlich der Inanspruchnahme als Bürge bzw. aufgrund einer Schuldübernahme im Rahmen der Vermietungseinkünfte eines Miteigentümers der Hausgemeinschaft des Mietobjekts Ort Y-Straße „Objekt-Z“.

Die Kosten waren angefallen, nachdem die Hausbank im Zusammenhang mit dem Ankauf und der Sanierung des Mietobjekts stehende Kreditverbindlichkeiten der Hausgemeinschaft (HG) wegen Verletzung der Rückzahlungsverpflichtungen durch einen der Miteigentümer fällig gestellt bzw. gerichtliche Maßnahmen zur zwangsweisen Hereinbringung ihrer Forderungen gesetzt hatte.

Im Jahr 2004 hatte das Finanzamt X (FA) aufgrund der Feststellungen einer bei der Hausgemeinschaft „Mag. A. Peter und Mitbes.“ für 1999 – 2002 durchgeführten, abgabenbehördlichen Außenprüfung (AP) das Verfahren über die bis dahin erklärungsgemäß erfolgte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 gemäß § 303 Abs.4 BAO wiederaufgenommen. Im gleichzeitig erlassenen, neuen Feststellungsbescheid waren die geltend gemachten Werbungskosten um rd. 4 Millionen Schilling vermindert worden, die der Mitbeteiligte Mag. Peter A. für Kapitalrückzahlungen im Rahmen seiner Inanspruchnahme durch die Bank als Bürge für fällig gestellte Darlehen der Hausgemeinschaft aufgewendet hatte. Darüber hinaus war in dieser Erledigung ein Teilbetrag der bis dahin Mag. Peter A. zugeordneten Zinsenzahlungen für Bankkredite dem Mitbeteiligten Klaus B zugerechnet worden.

Die (rechtskräftigen) Feststellungsbescheide für die übrigen Jahre des Prüfungszeitraumes waren nach der Außenprüfung nicht korrigiert worden.

Mit der Berufung gegen die aufgrund der Außenprüfung ergangenen „Bescheide“ zur Einkünftefeststellung 1999 bekämpfte die „Hausgemeinschaft A. - B“ (...) sowohl die Wiederaufnahmebefugnis des FA als auch die Nichtanerkennung der Bürgschaftskosten als Sonderwerbungskosten des Mitbeteiligten Mag. Peter A..

....

In der Sache argumentierte die Bw in der Berufung, Mag. A. sei im Jahr 1999 gezwungen gewesen, einen von der Hausbank aufgrund der Zahlungsunfähigkeit und -unwilligkeit des Mitbeteiligten Ing. Christian C. fällig gestellten Kredit der Hausgemeinschaft alleine abzudecken, zumal die Fälligstellung auch die Zahlungsfähigkeit des dritten Mitbeteiligten, Klaus B überstiegen habe. Diese zur Sicherung der Erwerbesquelle getätigte Zahlung habe Mag. A. die Möglichkeit eröffnet, den „*Anteil C. in einem gerichtlichen Verwertungsverfahren zwecks Forderungsbefriedigung zur Versteigerung zu treiben.*“ Bei der Versteigerung im

Jahr 2002 habe Mag. A. mangels anderer Interessenten den Drittanteil des Ing. C. um knapp über dem halben Schätzwert erwerben können.

Wenn die Abgabenbehörde nunmehr zwar den „*Zinsenausfall*“ C. beim Werbungskostenabzug anerkenne, nicht aber den „*Kapitalausfall*“ verkenne sie die Rechtslage, nach welcher der im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung weite, an § 4 EStG angenäherte Werbungskostenbegriff des § 16 EStG auch den Abzug von notwendigen Aufwendungen zulasse, „*die nicht unmittelbar der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen dienen, sondern durch die Tatsache bedingt sind, dass ein Mietobjekt vorhanden ist*“...

Die weite Auslegung des Werbungskostenbegriffs impliziere „*zwangsläufig die deckungsgleiche Anwendung des Ausgabenbegriffs nach § 4 EStG, der bei gänzlichem Ausfall einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung (Geldforderung) zur Wahrung der Totalgewinngleichheit bereits in dem Jahr, in dem er feststeht, zum Ansatz einer fiktiven Betriebsausgabe*“ führe.

Auch das bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG geltende Nachholverbot mache eine solche Vorgangsweise erforderlich.

Abzugsverbote nach § 20 EStG (Darlehensgewährung aus überwiegend persönlichen Gründen, wie enge Freundschaft oder nahe Verwandtschaft) kämen nicht zum Tragen, da die drei Mitbeteiligten die Bürgschaftsverpflichtungen ausschließlich aus wirtschaftlichem Interesse an der Umsetzung des gemeinsamen Geschäftsprojekts „Objekt-Z“ eingegangen seien.

Von der „*Risikovorschrift*“ des § 28 EStG und der BauherrnVO seien auch landesgesetzliche Wohnhaussanierungsvorschriften und die Bestimmungen des Denkmalschutzgesetzes umfasst.

Neben dem gegen Ing. C. geführten Konkursverfahren xxxx/99 beweise einerseits die von der Bank im Rahmen der Gemeinschuldnerhaftung unter Androhung gerichtlicher Verwertungsschritte erzwungene Forderungsübernahme und anderseits das Ergebnis des erst 2002 abgeschlossenen Verwertungsverfahrens über den Miteigentumsanteil des Ing. C. die tatsächliche Wertlosigkeit der von Mag. A. am Papier übernommenen Forderung gegen Ing. C. . Die Differenz zwischen dem in diesem Verfahren von Mag A. bezahlten Erwerbspreis für den Drittanteil des Ing. C. am Mietobjekt und den 1999 für Ing. C. bezahlten „*Bürgschaftsteilen*“ in Höhe von rd. 2,5 Millionen Schilling stellten sowohl in einem unmittelbaren wie mittelbaren wirtschaftlichen Risikozusammenhang mit dem Mietobjekt stehende Werbungskosten zur Sicherung und Erhaltung der Erwerbsquelle „*des Berufungswerbers*“ dar. Gleches gelte für die von der Bank vom Mitbeteiligten B erzwungene Haftungsübernahme.

In einer, dem Spruch nach stattgebenden, inhaltlich die angefochtene Erledigung jedoch unverändert belassenden und das Berufungsbegehren ablehnenden Berufungsvorentscheidung (BVE) verwies das FA auf die in Randzahl (Rz) 439 der

Einkommensteuerrichtlinien 2000 (ESTR) zitierte VwGH-Judikatur, nach welcher die Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen nicht zu Betriebsausgaben führe, sondern als Einlage zu qualifizieren sei. Ein Verstoß gegen Treu und Glauben sei mit der Wiederaufnahme des Verfahrens schon deshalb nicht bewirkt worden, weil die strittigen Dispositionen bereits vor der rechtlichen Beurteilung durch das FA erfolgt seien. Die über dem Grundsatz von Treu und Glauben stehende Gesetzesbindung des Behördenhandelns verpflichte im Übrigen dazu, von einer als unrichtig erkannten Beurteilung abzugehen.

Im Vorlageantrag an den UFS beschränkte sich die Hausgemeinschaft „*Mag. A. und Mitbes.*“ - großteils wiederholend - auf die verfahrensrechtlichen Aspekte des erstinstanzlichen Rechtsgangs.“ (Zitatende ex Berufungserledigung zu RV/0287-G/06).

Gleichzeitig mit dem Vorlageantrag betreffend das Einkünftefeststellungsverfahren 1999 langte am 15. Juni 2006 beim FA ein Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO der Verfahren zur Einkünftefeststellung 2000 – 2002 und des Umsatzsteuerbescheides 2002 ein. Die Antrag stellende Hausgemeinschaft „*Mag. A. und Mitbes.*“ begehrte die Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen aus bezahlten Hausmeisterentgelten, welche im parallel geführten Rechtsmittelverfahren gegen die nach der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1999 – 2001 nicht anerkannt worden waren, als zusätzliche Werbungskosten bei der Einkünftefeststellung. Zum Jahr 2002 beantragte die Hausgemeinschaft wegen gleich gelagerter Verhältnisse die analoge Vorgangsweise wie in den Vorjahren sowohl bei der Umsatzsteuer als auch bei der Einkünftefeststellung.

Das FA interpretierte den Wiederaufnahmeantrag als Anregung zur Durchführung einer amtswegigen Wiederaufnahme und erließ - auf Basis des § 303 Abs.4 BAO - antragsgemäß neue Feststellungs“bescheide“ gemäß § 188 BAO für 2000 – 2002 sowie einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 2002.

Gegen den solcherart geänderten Feststellungs“bescheid“ nach § 188 BAO für 2002 brachte die Hausgemeinschaft „*Mag. A. und Mitbes.*“ innerhalb nunmehr wieder offener Rechtsmittelfrist Berufung ein und begehrte eine weitere Bescheidberichtigung zur Berücksichtigung der von Mag. A. im Jahr 2002 bei der grundbücherlichen Umsetzung des Zuschlags über den Anteilserwerb von Ing. C. mit zu übernehmenden Hypotheken als Sonderwerbungskosten des Mag. A. in Höhe des den Kaufpreis übersteigenden Betrages, verteilt über die zehnjährige Darlehensrestlaufzeit.

Das FA legte das Rechtsmittel wegen des inhaltlichen Zusammenhangs mit dem Rechtsmittel gegen die nach der Außenprüfung erlassenen „Bescheide“ für 1999 ohne weitere Maßnahmen dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fortsetzung Zitat ex Berufungserledigung zu RV/0287-G/06:

„1. Sachverhaltsfeststellung:

1.1. Mit Kaufvertrag vom 30. September 1993 hatten Mag. Peter A. (Steuerberater), Klaus B (leitender Bankangestellter) und Ing. Christian C. (Selbständiger) zu gleichen Teilen die Liegenschaft in Ort, Y-Straße mit dem unter Denkmalschutz stehenden „Objekt-Z“ unter Übernahme bestehender Mietverhältnisse um den Pauschalkaufpreis von 2,7 Millionen Schilling erworben. Gemäß Punkt 5. des Kaufvertrages hatten die Erwerber vereinbart, „*hinsichtlich des Kaufobjekts eine Hausgemeinschaft (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) zu begründen.*“

1.2. Im Dezember 1993 war die steuerliche Anmeldung der „*Hausgemeinschaft (Gesellschaft nach bürgerlichem Recht)*“ beim FA erfolgt, mit dem Ersuchen um Vergabe einer Steuernummer lautend auf „*Hausgemeinschaft A. – B - C.*“. Zum gemeinsamen Bevollmächtigten war lt. Fragebogen anlässlich der Neugründung vom 4. Jänner 1994 Ing. Christian C. bestellt worden.

Anfang März 1994 hatte Mag. Peter A. dem FA eine Vollmacht für die steuerliche Vertretung der Hausgemeinschaft vorgelegt, in welcher eine Zustellungsvollmacht ausdrücklich „*nicht inkludiert*“ war (F-Akt, Dauerbelege).

1.3. Beginnend mit 1.Jänner 1997 hatten die drei Liegenschaftseigentümer die Verwaltung des Mietobjekts auf Basis der Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) 1975 sowie des ABGB und unter explizitem Verweis auf § 17 WEG 1975 und § 1009 ABGB, befristet auf drei Jahre an die Hausverwaltung (Hvw) XY & Sohn „EIGENTUM“ GmbH (im Folgenden kurz XY GmbH) übertragen. Für die Beendigung des Vertragsverhältnisses war gemäß § 18 Abs.1 Z.1 WEG 1975 das beidseitige Recht zur Kündigung jeweils zum Jahresende unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist vereinbart worden.

Der Verwaltungsvertrag umfasste die Maßnahmen der ordentlichen Verwaltung einschließlich des Rechts zur Empfangnahme der Post „*der Liegenschaft*“. Die Verpflichtung, Weisungen der Eigentümer einzuholen, war (nur) für Fragen vorgesehen, die über die ordentliche Verwaltung hinausgehen.

In § 2 Z.1 lit.h des Verwaltungsvertrages heißt es zur Zustellungsvollmacht der Hausverwaltung konkret: „*Der Verwalter ist berechtigt und verpflichtet im Namen aller WE und mit Wirkung für und gegen sie Zustellungen im Rahmen der ordentlichen Verwaltung zu übernehmen, soweit sie an alle WE gerichtet sind*“.

1.4. In der Datenbank der Abgabenbehörde war die Zustellungsvollmacht der Hausverwaltung XY GmbH beim Abgabenkonto der Hausgemeinschaft vom 24.April 1998 bis 14.Juli 2004 angemerkt.

Per 14.Juli 2004 hatte die X- Wirtschaftstreuhand GmbH, Stadt die steuerliche Vertretung einschließlich Geld- und Zustellungsvollmacht im Finanz-Online-Verfahren der Hausgemeinschaft auf ihr Unternehmen geändert (Mag. Peter A. war lt. Firmenbuchdaten bis Dezember 2000 an dieser GmbH beteiligt gewesen und hatte bis Juli 2000 die Funktion eines Geschäftsführers innegehabt).

Ab 14.Juli 2004 waren sämtliche abgabenbehördlichen Erledigungen, einschließlich der (...) „Bescheide“ vom 16.Juli 2004 (Wiederaufnahme- und Feststellungs“bescheide“ 1999 inklusive AP-Bericht) der X- Wirtschaftstreuhand GmbH in Stadt zugestellt worden [Anmerkung: ebenso die Erledigung vom 21.Juni 2006 im Feststellungsverfahren 2002].

1.5. Das FA hatte das Abgabenkonto der Hausgemeinschaft zunächst unter der Bezeichnung „C. *Ing Christian u Mitbes*“ angelegt. Spätestens ab April 2002 lautete das Abgabenkonto - und entsprechend auch die Adressierung abgabenbehördlicher Erledigungen - auf „A. *Mag. Peter und Mitbes*“ (Erstbescheide zur Veranlagung 2000 - 2002) bzw. seit 16.Juli 2004 auf „A. *Peter und Mitbes*“ (mit dieser Adressatenbezeichnung ergingen u.a. die (...) „Bescheide“ vom 16. Juli 2004 und die BVE für 1999) [Anmerkung: ebenso die Erledigung vom 21.Juni 2006 im Feststellungsverfahren 2002].

1.6. Die auf dem Briefpapier der X- Wirtschaftstreuhand GmbH eingebrachte Berufung vom 12. August 2004 (Postaufgabestempel Stadt) gegen die nach der Außenprüfung an „A. *Peter und Mitbes.*“ ergangenen Wiederaufnahme- und Feststellungs“bescheide“ 1999 vom 16. Juli 2004 wurde für die „HG A. – B“ eingebracht und vom Mag. Peter D. (ohne Hinweis auf dessen Funktion als Geschäftsführer derX- Wirtschaftstreuhand GmbH) unterfertigt.

Dagegen wies die kurz davor, ebenfalls auf dem Briefpapier der X- Wirtschaftstreuhand GmbH eingebrachte Berufung gegen die am selben Tag wie die Erledigung zur Einkünftefeststellung 1999 an „A. *Peter und Mitbes.*“ ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1999 - 2001 zusätzlich zur Unterschrift des Mag. D. die firmenmäßige Fertigung der Hausverwaltung auf (eingereicht mittels Geschäftskuvert der Hausverwaltung XY GmbH, welches einen Grazer Postaufgabestempel vom 9. August 2004 aufweist).

1.7. Mit Eingabe vom 9. Dezember 2004 ersuchte die Hausverwaltung XY GmbH das FA, infolge Beendigung der Verwaltung für die Liegenschaft Y-Straße „*ab 1.Januar 2005 sämtlichen Schriftverkehr, alle Vorschreibungen, Rechnungen und Zahlscheine*“ zur

Steuernummer der Hausgemeinschaft „*an die neue Verwaltung der Kanzlei Mag. Peter A.*“¹¹ in Stadt zu übermitteln.

Am 15. Dezember 2004 langte beim FA ein Schreiben der „*Eigentumsgemeinschaft Mag. Peter A. – Klaus B*“ ein, mit welchem der Abgabenbehörde mitgeteilt wurde, dass die Verwaltung der Liegenschaft Y-Straße *ab 1.1.2005* nicht mehr von der Hausverwaltung XY GmbH sondern von der X- Wirtschaftstreuhand GmbH in Stadt wahrgenommen werde.

1.8. Der Geschäftsführer der XY GmbH hat im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren als Zeuge befragt angegeben, dass der Umfang der Vertretungsbefugnis für die Hausgemeinschaft der Liegenschaft Y-Straße und insbesondere auch die Befugnis zum Empfang von Schriftstücken der Hausgemeinschaft bis zur Beendigung des Hausverwaltungsvertragsverhältnisses (Jahresende 2004) nicht verändert worden war.

Die seit 14.Juli 2004 als steuerliche Vertretung der Hausgemeinschaft auftretende X- Wirtschaftstreuhand GmbH, nunmehr Mag. D. Steuerberatungs-GmbH, hat die Angaben des Zeugen XY trotz Aufforderung nicht entkräftet.

1.9. Nach den mit der (...) Berufung gegen den Feststellungs“bescheid“ 2002 vom 21. Juni 2006 vorgelegten Unterlagen hat das Grundbuchgericht am 6. November 2001 in dem von der Hausbank der Hausgemeinschaft gegen Ing. Christian C. betriebenen Zwangsvollstreckungsverfahren (Gz xxx/98) die Erteilung des Zuschlags vom 23. Oktober 2001 am Drittanteil des Ing. C. an der Liegenschaft Y-Straße für Mag. Peter A. als Meistbietenden angemerkt. Die grundbücherliche Einverleibung des Eigentumsrechts erfolgte lt. Grundbuchdaten aufgrund eines Gerichtsbeschlusses vom 19.Februar 2002.

1.10. Aus der dargestellten Sachlage resultiert einerseits, dass die aus den drei Miteigentümern Mag. Peter A. , Klaus B und Ing. Christian C. gebildete „Hausgemeinschaft A. – B – C.“ bis zum Übergang des Drittanteils von Ing. C. an Mag. A. bestanden hat. Nach dem Ausscheiden des Ing C. als Miteigentümer der Liegenschaft Y-Straße bildeten die verbliebenen Miteigentümer, Mag. A. und Klaus B die „Hausgemeinschaft A. - B“.

Die (...) erstbehördlichen Erledigungen für 1999 vom 16.Juli 2004, die BVE für 1999 vom 23.Mai 2006 und der Einkünftefeststellungs“bescheid“ betreffend das Jahr 2002 vom 21. Juni 2006 (...) ergingen an „A. Peter und Mitbes“.

Die steuerliche Vertretung der „Hausgemeinschaft A. – B – C.“ war aufgrund der Vollmacht vom März 1994 beim Miteigentümer Mag. Peter A. als berufsmäßigen Parteienvertreter gelegen. Da diese Vollmacht eine Zustellungsvollmacht ausdrücklich nicht inkludiert hatte, war

die Befugnis zum Empfang von Schriftstücken im Abgabenverfahren der Hausgemeinschaft mit der Bestellung der Hausverwaltung ab 1.Jänner 1997 an die XY GmbH übergegangen. Nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens hat die XY GmbH während ihrer Tätigkeit als Hausverwalterin der Liegenschaft Y-Straße, somit bis 31.Dezember 2004, weder eine andere steuerliche Vertretung beauftragt, noch die Zustellungsvollmacht für abgabenbehördliche Poststücke der Hausgemeinschaft an Dritte übertragen.

2. Rechtslage:

2.1. 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 des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) 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 (VwGH 8.2.2007, 2006/15/0379, 28.2.2007, 2004/13/0151 uva.).

Aus der Bezeichnung des Bescheidaddressaten muss eindeutig erkennbar sein, für wen eine behördliche Entscheidung bestimmt ist. Bei Verwechslungsgefahr ist die zweifelsfreie Erkennbarkeit des Bescheidempfängers durch einen geeigneten Zusatz sicherzustellen (VwGH 24.9.1987, 87/02/0038).

Im Abgabeverfahren parteifähige Miteigentumsgemeinschaften werden in der Praxis regelmäßig mit dem Namen eines Beteiligten und dem Zusatz „und Mitbesitzer“ (bzw. kurz „und Mitbes.“) hinreichend identifiziert.

Die zweifelsfreie Erkennbarkeit des Bescheidempfängers ist die Voraussetzung für die Zulässigkeit, einen bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidaddressaten zu deuten. Wird der Bescheidaddressat aber nicht nur fehlerhaft sondern so unzureichend bezeichnet, dass eine mehrfache Deutung, welche Miteigentumsgemeinschaft angesprochen werden soll, möglich ist, erlangt die behördliche Erledigung mangels zweifelsfreier Identifizierung des Bescheidaddressaten keine Bescheidqualität (vgl. VwGH 15.2.2006, 2005/13/0179; 17.3.1999 94/13/0231).

Nicht zuletzt wegen des erweiterten Wirkungskreises gebietet es das Mehrparteienverfahren, einen strengerem Maßstab an die Identifizierbarkeit des Bescheidaddressaten anzulegen.

2.2. Behördliche Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (§ 97 BAO).

Zur Vereinfachung der Zustellung im abgabenrechtlichen Mehrparteienverfahren enthält die Spezialnorm des § 101 BAO eine gesetzliche Fiktion, nach welcher die Zustellung an einen einzelnen Vertreter unter bestimmten Umständen als Zustellung für alle am Mehrparteienverfahren Beteiligten gilt.

2.3. Nach § 188 Abs. 1 BAO werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid hat in diesem Fall gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg. cit. an die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu ergehen, deren Mitgliedern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

2.4. Ist eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, 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.

Zur Bescheidadressierung im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO hat der VwGH zum Erkenntnis vom 29.3.2007, 2006/15/0329 folgenden Rechtssatz formuliert:

Nach der Rechtsprechung des VwGH folgt aus § 191 Abs 1 lit c BAO iVm § 191 Abs 2 legit, dass dort, wo 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 (Hinweis B 14.9.1993, 93/15/0080). Der VwGH hat im E vom 13.3.1997, 96/15/0118, ausgesprochen, dass ein Feststellungsbescheid gem § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, keine Rechtswirkungen entfaltet.

Bei aufrechter Personengemeinschaft setzt ein wirksamer Feststellungsbescheid (nach der im anhängigen Verfahren geltenden Rechtslage vor In-Kraft-Treten des BGBI. I Nr. 99/2006 am 27.Juni 2006) demnach die (ausschließliche) Anführung der Gemeinschaft als Bescheidadressat voraus. Nach Beendigung der Gemeinschaft ist nach derselben Rechtslage für die Wirksamkeit eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO die (ausschließliche) Nennung derjenigen (ehemals) Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, als Bescheidadressaten unerlässlich.

Dies gilt für Feststellungserstbescheide nach § 188 BAO ebenso wie für die diese abändernden bzw. aufhebenden Bescheide und damit auch für Bescheide, mit welchen gemäß § 303 BAO die Wiederaufnahme von Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO verfügt wird.

2.5. Von der Anführung als Bescheidadressat zu unterscheiden ist die Nennung bei der Aufteilung der Einkünfte im Spruch eines Feststellungsbescheides. Der VwGH vertritt den

Standpunkt, dass eine Nennung der einzelnen Beteiligten beim Abspruch über die Aufteilung der Einkünfte im Spruch des Feststellungsbescheides einer beendeten Personengemeinschaft noch nicht bewirkt, dass die Erledigung an diese Personen als Bescheidadressaten gerichtet ist (vgl. VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131; 25.1.2006, 2005/13/0174 und 0175 u.a.).

2.6. Nach § 191 Abs.3 lit.b BAO wirken einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188).

Der VwGH hat wiederholt ausgesprochen, dass die in dieser Bestimmung festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO nur bei kumulativem Vorliegen folgender Voraussetzungen eintritt:

- Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO).
- Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs.3 bzw. Abs.4 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen. Ist der Adressat im Spruch des Bescheides gesetzmäßig bezeichnet, wird die Erledigung aber trotzdem nicht wirksam, wenn sie nicht gesetzmäßig zugestellt wurde. Umgekehrt verhilft auch eine im Einklang mit den Gesetzesvorschriften stehende Zustellung der Erledigung nicht zur normativen Wirksamkeit, wenn im Spruch (einschließlich des Adressfeldes) der Erledigung ihr Adressat nicht gesetzmäßig bezeichnet worden ist (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0043).

2.7. Gemäß § 101 Abs.3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Auch die Bestimmung des § 101 Abs.3 BAO gilt nicht nur für die genannten Feststellungsbescheide sondern ebenso für diese abändernde oder aufhebende Bescheide und dementsprechend auch für Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Ritz, BAO³ § 101 Tz 10).

Bis zum In-Kraft-Treten des mit BGBl. I Nr. 99/2006 geschaffenen § 101 Abs.4 BAO am 27.Juni 2006 fehlte eine dem Abs.3 der Bestimmung vergleichbare Zustellfiktion für beendete Personengemeinschaften i.S.d. § 191 Abs.2 leg. cit.

2.8. Aufgrund der Einheitlichkeit von Feststellungsbescheiden entfaltet eine nach Beendigung einer Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit an die Gemeinschaft adressierte abgabenbehördliche Erledigung, welche im Spruch die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte auf die ehemals Beteiligten der Gemeinschaft verteilt, ungeachtet der Überschrift als Bescheid keine Bescheidwirkung. Gleiches bewirkt ein mangelhafter Zustellvorgang, durch welchen etwa die Zustellfiktion des § 101 BAO nicht zum Tragen kommt.

Rechtsmittel gegen derartige Erledigungen sind gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (z.B. VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131 und 19.9.2007, 2004/13/0097).

2.9. Die Wirksamkeit gegenüber allen Beteiligten einer aufrechten Personengemeinschaft iSd § 191 Abs.1 lit.c BAO erfordert neben der gesetzmäßigen Bezeichnung des Bescheidadressaten und dem Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs.3 BAO im Feststellungsbescheid nach § 188 BAO auch die gültige Zustellung einer Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person.

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind die abgabenrechtlichen Pflichten einer Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Mitgliedern zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der im 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... (§ 81 Abs. 2 BAO).

Der Zustellungsbevollmächtigte der Personengemeinschaft gilt kraft Gesetzes bis zu einem Widerruf auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Mitglieder (§ 81 Abs.7 BAO).

Die Bestimmungen gelten bei beendeten Personengemeinschaften sinngemäß für die zuletzt beteiligt gewesenen Mitglieder. Die Zustellungsbevollmächtigung des bisher Vertretungsbefugten bleibt aufrecht, sofern nicht einzelne (ehemals) Beteiligte oder der bisherige Vertreter widersprechen oder ein eigener Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird.

Gleiches gilt für die Vertretungsbefugnis gegenüber aus einer Personengemeinschaft ausgetretenen Mitgliedern bezüglich der Zeiträume oder Zeitpunkte vor dem Ausscheiden (§ 81 Abs.6 bis 8 BAO).

2.10. Ab der Kenntnis der Behörde von der Bestellung eines Zustellungsbevollmächtigten besteht aufgrund des § 9 Abs.3 ZustellG eine Verpflichtung, diese Person als Empfänger zu bezeichnen.

Die im Verfahrenszeitraum geltende, durch BGBl I Nr. 10/2004 geschaffene Fassung der § 9 Abs.3 ZustellG verhindert die Heilung eines Zustellmangels durch späteres, tatsächliches Zugehen an einen in der Zustellverfügung nicht genannten Zustellungsbevollmächtigten. Zustellungen an Vertreter im Sinne des § 81 BAO sind daher nur wirksam, wenn die betreffende Person auch in die Zustellverfügung aufgenommen wurde.

Eine fehlerhafte Zustellverfügung führt nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage zur Unwirksamkeit des Zustellvorgangs und damit - mangels Erfüllen der Voraussetzungen des § 97 iVm § 191 Abs.3 BAO - zu einer behördlichen Erledigung ohne Bescheidqualität (vgl. VwGH 28.7.2010, 2009/02/0270; 21.10.2009, 2006/10/0251; 28.11.2007, 2005/15/0043; 22.3.2000, 98/13/0168).

2.11. Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit im Abgabenverfahren grundsätzlich die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts.

Nach den Regelungen des AGBG (§§ 361, 825ff) kann die Mehrheit der Mitglieder einer (schlichten) Miteigentumsgemeinschaft einen Hausverwalter für die im gemeinsamen Eigentum stehende Liegenschaft bestellen. Dieser wird durch die Bestellung im Rahmen der gewöhnlichen Verwaltungsgeschäfte (§ 1029 ABGB) Machthaber sämtlicher Eigentümer (§ 837 ABGB) mit Wirksamkeit auch für das Außenverhältnis. Soweit die Verwaltervollmacht reicht, ist der Hausverwalter als Vermögensverwalter im Sinne des § 80 Abs.2 BAO auch gegenüber den Abgabenbehörden vertretungsbefugt (vgl. Stoll, BAO, Bd 1, 799, mwH, Ritz, BAO³, § 80, TZ 6; VwGH 16.3.1992, 90/15/0008; 2.3.1992, 91/15/0122).

Der durch Vertrag bestellte Verwalter einer gemeinschaftlichen Liegenschaft bleibt dies, sofern nicht von den Vertragsparteien einvernehmlich davon abgegangen wird, grundsätzlich bis zum – allenfalls im Prozessweg festgestellten - Eintritt eines vertraglich vereinbarten Auflösungsgrundes. Im Einvernehmen ist naturgemäß auch eine Änderung des Umfangs einer eingeräumten Verwaltungsbefugnis möglich, sofern und soweit dieser nicht zwingende, gesetzliche Bestimmungen entgegenstehen.

2.12. Nach den Bestimmungen des bei Abschluss des verfahrensgegenständlichen Verwaltervertrages mit der Hausverwaltung XY GmbH geltenden § 17 WEG 1975 gehören zu den Aufgaben des Hausverwalters ua. die „*nach außen unbeschränkbare Vertretung*“ der WEG und die „*Bestellung eines berufsmäßigen Parteienvertreters in den Angelegenheiten, die die Verwaltung der Liegenschaft mit sich bringt*“. Im Innenverhältnis ist der Hausverwalter demnach an Weisungen der Eigentümermehrheit gebunden. Doch können gemäß Abs.7 der Bestimmung „*die dem Verwalter als Machthaber nach dem 22. Hauptstück des zweiten Teiles des ABGB auferlegten Verbindlichkeiten (...) weder aufgehoben noch beschränkt werden*“.

2.13. Obwohl aufgrund des § 79 BAO für die Rechts- und Handlungsfähigkeit im Abgabenverfahren grundsätzlich die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten, kommt den zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Gesellschaften bürgerlichen Rechts (§§ 1175ff ABGB) bzw. den (schlichten) Miteigentumsgemeinschaften (§§ 825ff ABGB) abgabenrechtlich aufgrund verschiedener Sondervorschriften doch in gewissem Umfang Rechtsfähigkeit zu.

So fingiert § 191 Abs.1 lit.c BAO das Bestehen einer Personengemeinschaft im Verfahren zur Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO. Entscheidendes Merkmal dieser gesetzlich fingierten Personengemeinschaft, die nach ihrem Zweck eine reine Verfahrensgemeinschaft im abgabenrechtlichen Feststellungsverfahren bildet, ist der Zufluss von Einkünften aus einer gemeinschaftlichen Einkunftsquelle. Die Gemeinschaft besteht und tritt der Abgabenbehörde als Verfahrenspartei gegenüber, sobald und solange den Beteiligten derartige Einkünfte zufließen. Entsprechend führt das Ausscheiden bzw. der Wechsel einzelner Beteiligter zur Beendigung der Gemeinschaft. Auf die zivilrechtlichen Situation kommt es nicht an (vgl. VwGH 29.9.1997, 93/17/0042 zur Parallelbestimmung des § 191 Abs.1 lit.a BAO).

Während zivilrechtlich eine Miteigentumsgemeinschaft erst nach Real- oder Zivilteilung, etwa aufgrund einer Teilungsklage gemäß § 830 ABGB, endet, hört die abgabenrechtliche Verfahrenspartei zu bestehen auf, sobald sich die Zusammensetzung der Beteiligungsgemeinschaft, auf die sich das abgabenbehördliche Wirken bezieht, ändert. Selbst wenn nach dem Ausscheiden eines Mitglieds den restlichen Beteiligten unter gleicher Bezeichnung weiterhin gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, handelt es sich nicht mehr um dieselbe Prozessgemeinschaft. Jedes Ausscheiden bzw. jeder Wechsel von Beteiligten führt daher zur Beendigung der bisherigen Personengemeinschaft und damit zur Anwendbarkeit des § 191 Abs.2 BAO für ab diesem Zeitpunkt ergehende Feststellungsbescheide nach § 188 BAO betreffend vor der Beendigung liegende Zeiträume.“ (Zitatende ex Berufungserledigung zu RV/0287-G/06)

3. Rechtliche Würdigung:

Vor dem Hintergrund der dargestellten Sach- und Rechtslage hat neben den angefochtenen, erstinstanzlichen Erledigungen zum Jahr 1999 (RV/0287-G/06) auch der im anhängigen Verfahren bekämpfte „Bescheid“ für 2002 vom 21. Juni 2006 keine Bescheidqualität erlangt.

3.1. Die verfahrensgegenständliche Erledigung erging im Jahr 2006 und damit, so wie jene zum Jahr 1999, ebenfalls lange nachdem Mag. Peter A. den Drittanteil des Ing. Christian C. ersteigert und dieser zugleich als Miteigentümer aus der Hausgemeinschaft Y-Straße ausgeschieden war.

Da die Erledigung vom 21. Juni 2006 zur selben verfahrensrechtlichen Rechtslage erging wie die Erledigungen vom 16. Juli 2004 zum Jahr 1999 wäre auch sie gemäß § 191 Abs.2 BAO nicht an die Hausgemeinschaft sondern an die ehemals Beteiligten zu adressieren gewesen.

Tatsächlich war die Erledigung vom 21.Juni 2006 zur Einkünftefeststellung 2002, wie bereits die nach der Außenprüfung für 1999 intendierten „Bescheide“ vom 16. Juli 2004, an „A. Peter und Mitbes. z HX- WTH GmbH“ adressiert worden.

3.2. Einem Hinweis in der Beilage zur Feststellungserklärung 2002 („Ergebnisaufteilung 2002“) folgend, nach welchem Ing. C., „zufolge seines Ausscheidens am 1.2.2002“ an den Einkünften des Jahres 2002 nicht mehr teilgenommen hatte, war in der Erledigung zur Einkünftefeststellung 2002 das laufende Jahresergebnis aus der Vermietung der Liegenschaft Y-Straße auf Mag. A. und Klaus B verteilt worden. Für Ing. C. waren anlässlich seines Ausscheidens besondere Einkünfte gemäß § 28 Abs.7 EStG erklärt worden, welche das FA diesem in der Erledigung vom 21. Juni 2006 auch zugerechnet hatte.

Beim dargestellten „Bescheid“inhalt ist davon auszugehen, dass die Erstbehörde auch mit der angefochtenen Erledigung vom 21.Juni 2006 die ursprüngliche, mit dem Ausscheiden des Ing. C. beendete Verfahrensgemeinschaft „HGA. – B – C.“ ansprechen wollte. Nach der im Zeitpunkt des Ergehens dieser Erledigung geltenden Rechtslage hätte dies die namentliche Anführung aller ehemals Beteiligten erfordert (§ 191 BAO idF vor BGBl I Nr. 2006/99).

3.3. Auch gegenüber der durch die Miteigentümer Mag. A. und Klaus B gebildeten Verfahrensgemeinschaft erlangte die Erledigung zur Einkünftefeststellung 2002 vom 21. Juni 2006 keine rechtsverbindliche Wirkung. In Hinblick auf den dargestellten Inhalt der Erledigung vom 21. Juni 2006 hätte es zu deren Wirksamkeit gegenüber der „HG A. - B“ einer eindeutigen Konkretisierung des Bescheidadressaten bedurft.

Mit der in der Praxis üblichen und für Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit grundsätzlich hinreichenden Bezeichnung „A. Peter und Mitbes“ konnte aufgrund der besonderen Umstände des Falles nicht das Auslangen gefunden werden. Eine ordnungsgemäße Bescheidadressierung hätte eine die beiden Verfahrensgemeinschaften klar unterscheidbare Bezeichnung erfordert.

3.4. Im Übrigen war bei der verfahrensanhangigen Erledigung neben der Adressierung auch die Zustellung mit Mängeln behaftet.

Wie erwähnt, sah § 101 BAO im Zeitpunkt des Ergehens der bekämpften Erledigung für bereits beendete Personengemeinschaften eine Zustellfiktion nach Art des Abs.3 der Bestimmung noch gar nicht vor. Der an die beendete Hausgemeinschaft gerichtete

Feststellungs"bescheid" vom 21. Juni 2006 konnte daher auch aus diesem Grund den ehemals Beteiligten der Hausgemeinschaft gegenüber nicht wirksam werden.

3.5. Zudem konnte eine Zustellung an die X- Wirtschaftstreuhand GmbH gegenüber dem lange vor deren Bestellung zur steuerlichen Vertretung und Zustellbevollmächtigten der Hausgemeinschaft der Liegenschaft Y-Straße (gültig frühestens ab 1.1.2005) aus der Hausgemeinschaft ausgeschiedenen Ing. Christian C. auch deshalb nicht wirksam werden, da dieser nach dem Verfahrensergebnis von dieser nachträglichen Vertreterbestellung keine Kenntnis hatte.

Gemäß dem VwGH-Erkenntnis vom 21.April 2005, 2003/15/0022 ist die Kenntnis des Vertretenen sowohl von der Vertreterbestellung als solcher als auch von der Person des Vertreters Voraussetzung für die erweiterte Wirksamkeit nach § 191 Abs.3 iVm § 101 Abs.3 BAO. Diese zu einer amtswegigen Vertreterbestellung nach § 81 Abs.2 BAO bei aufrechter Miteigentumsgemeinschaft ergangene Aussage ist nach ihrer Teleologie auf die Vertreterwirkung gegenüber dem ausgeschiedenen Beteiligten einer mittlerweile beendeten Miteigentumsgemeinschaft und damit auf den anhängigen Fall übertragbar.

Damit fehlte es der X- Wirtschaftstreuhand GmbH aber auch an der Befugnis zur Einbringung der Berufung vom 17.Juli 2006 Namens der aus den drei ursprünglichen Miteigentümern gebildeten Hausgemeinschaft.

Die an die X- Wirtschaftstreuhand GmbH zugestellte Erledigung zur Einkünftefeststellung 2002 vom 21. Juni 2006 wurde gegenüber Ing. C. somit nicht wirksam und konnte nach der im Zeitpunkt ihres Ergehens geltenden Rechtslage des § 191 BAO damit insgesamt keine Rechtswirkung entfalten.

3.6 Aufgrund der dargestellten Verfahrensmängel hat auch die als Bescheid über die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für 2002 intendierte Erledigung des FA vom 21. Juni 2006 keine Bescheidqualität erlangt.

Da die Rechtssphäre der Bw durch diese Erledigung nicht berührt wurde, war die dagegen eingebrauchte Berufung gemäß § 273 Abs.1 lit.a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Graz, am 28. Dezember 2011