

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache DI A. S. und B. S. als Miteigentümer der Liegenschaft 1070, D. 6, vertreten durch Mag. Ute Maria Henriette Bittmann, Burgenlandstraße 21, 2460 Bruck an der Leitha, gegen die als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 02.05.2016, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2014 beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 23.12.2005 übergab C. S. nebst anderen Liegenschaften die Liegenschaft 1070, D. 6, je zur Hälfte an ihre beiden Söhne DI A. S. und B. S. und behielt sich im Umfang eines Drittels der Erträge dieser Liegenschaft das Fruchtgenussrecht vor.

Beschwerdeführende Partei (Bf.) ist die Miteigentümergemeinschaft A. S. und B. S..

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2014 wurde in Tz. 1 des Berichtes festgestellt, dass die an C. S. geleisteten Ablösezahlungen des Fruchtgenussrechts nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können, wenn die Ablöse des Fruchtgenussrechts und das allfällige Entgelt für das übertragene Wirtschaftsgut nicht mehr als 50% des gemeinen Wertes betragen.

Nach den Feststellungen der AP sei mit Vereinbarung vom Dezember 2007 der Wert des Fruchtgenussrechts zum 01.01.2008 dieser und anderer mit Stichtag 01.01.2006 übertragener Liegenschaft einvernehmlich mit € 545.000,00 angesetzt und das Fruchtgenussrecht für diese und andere Liegenschaften in 109 monatlichen Raten von jeweils € 2.500,00 von DI A. S. und B. S. abgelöst worden. Da nach Rechtsauffassung des Finanzamtes die Ablöse des Fruchtgenusses einen unentgeltlichen Vorgang darstelle, seien die Ablösezahlungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Im Anschluss an die Außenprüfung erließ das Finanzamt mit 02.05.2016 als Bescheide intendierte Erledigungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2014 sowie

Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2014, die an „S. A. u. Mitbes“ zu Handen des steuerlichen Vertreters gerichtet sind. Die Bezeichnung der Liegenschaft, auf die sich die Feststellung bzw. Verteilung der Einkünfte bezieht, fehlt in diesen Erledigungen.

In der gegen die vorstehenden Erledigungen eingebrachten Beschwerde vom 03.06.2016 führt die Bf. u.a. aus, dass die Ablösezahlung(en) keinen Kaufpreis für die geschenkte Liegenschaft darstelle(n) und sich daher auch nicht am Wert der Liegenschaft bemessen könne(n). Die Zahlung(en) sei(en) unter dem Gesichtspunkt einer Einnahme für C. S. erfolgt, die nach Abzug einer etwaigen Steuerbelastung über den gleichen Betrag wie vor Ablöse ihres Fruchtgenussrechtes verfügen sollte.

Am 19.08.2016 erließ das Finanzamt Beschwerdevorentscheidungen zunächst lediglich hinsichtlich der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2014.

Mit Eingabe vom 25.08.2016 stellte die Bf. den "Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht nach Zustellung der Beschwerdevorentscheidung für die Jahre 2012, 2013 und 2014". Als Eventualantrag wurde darüber hinaus beantragt, die Ablösezahlungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen, sollten diese als Werbungskosten nicht anerkannt werden. Dies mit der Begründung, dass diese Ablösezahlungen zwangsläufig (Vertrag), rechtlich durchsetzbar, als auch außergewöhnlich und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigend seien.

Am 30. August 2016 erließ das Finanzamt abweisende Beschwerdevorentscheidungen hinsichtlich der Beschwerde gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 bis 2014. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Ablösesumme insgesamt unter 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Ablöse des Fruchtgenussrechts liege. Daher sei von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen. Die Ablösezahlungen würden somit keine Werbungskosten darstellen.

In der Folge erging folgendes Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 27.09.2016:
„Aus Ihrem Vorlageantrag vom 25.8.2016 geht nicht klar hervor auf welche Beschwerdevorentscheidungen er sich bezieht. Im Zeitpunkt der Erstellung des Vorlageantrages war die Beschwerdevorentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften 2012-2014 bereits erlassen. Die Beschwerdevorentscheidungen betreffend Feststellungsbescheide 2012-2014 waren in dem Zeitpunkt noch nicht erlassen. Ein Vorlageantrag setzt jedoch die BVE voraus. Die Zweifel der Abgabenbehörde gründen einerseits in der unpräzisen Formulierung der Beschwerdevorentscheidungen als auch darin, dass die BVE zu den Feststellungsbescheiden zum Zeitpunkt des Vorlageantrages noch gar nicht zugestellt war und Vorlageantrag jedoch die Formulierung "nach Zustellung der abweisenden BVE" enthält. Sie werden daher aufgefordert, die vom gegenständlichen Vorlageantrag

umfassten Beschwerdevorentscheidungen eindeutig (am besten unter Angabe der vollen Bescheidbezeichnung samt Bescheiddatum) zu bezeichnen.“

Mit Schriftsatz vom 03.11.2016 teilte die Bf. mit

„...hiermit reiche ich zu Ihrem Ersuchen um Ergänzung betreffend unserer Vorlageanträge für 2012-2014 vom 24.09.2016 (zugestellt am 29.09.2016) die Benennung der betreffenden Beschwerdevorentscheidungen nach und berufe mich voll inhaltlich auf meine Briefe vom 25.08.2016 sowie 27.09.2016.

Die Vorlageanträge beziehen sich auf:

4) Den Bescheid zur Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO vom 30.08.2016, zugestellt am 01.09.2016. Für die Beschwerde vom 06.06.2016 gegen den Bescheid vom 02.05.2016 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2012.

5) Den Bescheid zur Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO vom 30.08.2016, zugestellt am 01.09.2016. Für die Beschwerde vom 06.06.2016 gegen den Bescheid vom 02.05.2016 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2013.

6) Den Bescheid zur Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO vom 30.08.2016, zugestellt am 01.09.2016. Für die Beschwerde vom 06.06.2016 gegen den Bescheid vom 02.05.2016 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2014.

Anbei der Inhalt meiner Schreiben vom 25.08.2016“

Mit Bericht vom 05.05.2017 legte die belangte Behörde dem BFG die verfahrensgegenständliche Bescheidbeschwerde vom 03.06.2016 vor, die sich gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2014 richtet, vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Erledigungen des Finanzamtes vom 02.05.2016 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 bis 2014, nennen als Bescheidadressaten „S. A. und Mitbes“.

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.

Die Bescheiderfordernisse des § 93 gelten auch für den Wiederaufnahmebescheid (vgl. Ritz, BAO, § 307, Rz 7).

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

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 (§ 188) 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, Zl. 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 4 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (vgl. VwGH 30.1.2013, Zl. 2012/13/0027).

Der Bescheidadressat, also die Person, an die der Bescheid ergeht, ist im Spruch des Bescheides namentlich zu nennen, wobei eine Nennung im Adressfeld ebenfalls reicht (vgl. Ritz, BAO, § 93 Tz 6 unter Hinweis auf die Rspr des VwGH).

Bei einer Hausgemeinschaft handelt es sich sowohl zivil- als auch abgabenrechtlich um eine nicht rechtsfähige Personengesellschaft. Die Gemeinschaft selbst ist materiell-rechtlich 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 Miteigentümergemeinschaft kommen im Falle der Vermietung unbeweglichen Vermögens als Adressierung des 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 (s. sinngemäß Richtlinien zur Feststellung von Einkünften § 188 BAO, 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 einheitlichen Feststellungsbescheides setzt einen wirksam erlassenen Feststellungsbescheid voraus (vgl. beispielsweise VwGH 21. 10.1999, 99/15/0121).

Die im vorliegenden Fall mit Beschwerde angefochtenen Erledigungen vom 02.05.2016 weisen als Bescheidadressat jeweils "*S. A. und Mitbes*" aus, wohingegen die Bezeichnung der betreffenden Liegenschaft, auf die sich die Feststellung bzw. Verteilung der Einkünfte bezieht, in den Erledigungen fehlt.

Die angefochtenen Erledigungen vom 02.05.2016 haben damit keine Rechtswirksamkeit erlangt (vgl. die Beschlüsse des VwGH 02.08.2000, 99/13/0014; 17.10.2001, 96/13/0058).

Gemäß § 191 Abs. 3 BAO wirken Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO zukommende Wirksamkeit äußern kann, muss er nach § 97 Abs. 1 BAO auch seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten. Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0039 und die dort angeführte Literatur). Zu diesen Bescheiden zählen auch solche, mit denen ausgesprochen wird, dass die genannten Feststellungen zu unterbleiben haben.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (zB VwGH 15.02.2006, 2005/13/0179; 22.03.2006, 2006/13/0001; 28.11.2007, 2004/15/0131, 0132; 11.11.2010, 2010/17/0066).

Da – wie oben dargestellt – den als Bescheiden intendierten Erledigungen keine Rechtswirkung zukommt, war die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Da die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage der Bescheidqualität der angefochtenen Erledigungen und die sich daraus ergebende Rechtsfolge im Sinne der oben zitierten herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt wurden, war die Revision für unzulässig zu erklären.

Wien, am 10. Mai 2017