

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rochus in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Steuerberater gegen die Bescheide des Finanzamtes K vom 24. April 2012 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 sowie betreffend Abweisung des Antrages vom 15. Juli 2011 auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2010 zur Umsatzsteuer 2003 nach durchgeführter mündlichen Verhandlung

I) den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung zur Umsatzsteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des

31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) und seine damalige Ehegattin Agnes L erwarben mit Kaufvertrag vom 1. Dezember 1999 von der Gemeinde B je zur Hälfte das unbebaute Grundstück 1111 EZ 2222 des GB 3333, auf dem sie ein Bürogebäude und ein Wohnhaus und zwischen diesen beiden Baukörpern eine Doppelgarage errichten wollten. Die Büroräumlichkeiten hätten vermietet werden und das Wohnhaus eigenen Wohnzwecken dienen sollen. Nach dem Baubescheid vom 8. Juni 2001 weist das Bürogebäude Keller, Erd- und Obergeschoß und das Wohngebäude Erd- und Obergeschoß aus. Das gesamte Objekt weist nach dem abgeänderten Baubescheid vom 21. September 2011 eine Nutzfläche (inkl. Keller und Garagen) von rd. 420 m² auf, wovon die Hälfte Vermietungszwecken dienen sollte. Am 18. Mai 2001 gab der steuerliche Vertreter die gemeinsame Vermietung des Bf und seiner Ehegattin Agnes L in Form einer Miteigentumsgemeinschaft „L Agnes und Ferdinand“ dem Finanzamt bekannt. Als Bevollmächtigter nach § 81 BAO und Zustellungsbevollmächtigter wurde der steuerliche Vertreter Mag. Franz N bekannt gegeben. In den Jahren 2001 bis 2002 wurden das Wohnhaus und das Kellergeschoß des Bürohauses errichtet. Für den für die Vermietung vorgesehenen Teil wurden für die hier strittigen Jahre Werbungskosten (insbesondere Finanzierungskosten) und Vorsteuern geltend gemacht. Die erklärungsgemäß erlassenen Feststellungsbescheide und Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003 erließ das Finanzamt vorläufig.

Im Jahr 2003 kam es zur Ehescheidung zwischen dem Bf und Agnes L. In einem anlässlich der Ehescheidung am 2. Oktober 2003 abgeschlossenen gerichtlichen Vergleich übertrug Agnes L, nunmehr AgnesR (in der Folge: Agnes L) an den Bf im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, der Ersparnisse und Schulden, ihren Hälftenanteil an der im Jahr 1999 erworbenen Liegenschaft (EZ 2222 des GB 3333) samt dem darauf errichteten Wohnhaus und dem nur hinsichtlich des Kellergeschoßes gebauten Bürogebäude, gegen Übernahme der zur ungeteilten Hand aushaltenden Darlehen sowie offenen Rechnungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gewerken.

Als nunmehriger Alleineigentümer der Liegenschaft ließ der Bf diese Liegenschaft nach den Wohnungseigentumsgesetz mit insgesamt 7 selbständigen Einheiten parifizieren (Top 1: Wohnung, rd. 150 m²; Top 2 und 3: Büroräumlichkeiten von jeweils rd. 70 m²; Top 4 und 5: Kellerräumlichkeiten von jeweils rd. 35 m²; Top 6 und 7: Garagenplätze).

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 12. Dezember 2003 veräußerte der Bf an seinen Sohn Top 2 und an seinen Bruder Top 3 und 5. An den Wohneinheiten Top 1 (Wohnung), Top 4 (Kellerräumlichkeiten), Top 6 und Top 7 (Garagenplätze) behielt sich der Bf jeweils einen Hälftenanteil zurück. Die anderen Hälftenanteile übertrug er an seine Lebensgefährtin Antonia C. Fertiggestellt war damals nur das Wohngebäude Top 1. Die anderen Einheiten (Top 2-7) – somit das Bürogebäude, das ursprünglich zur Vermietung vorgesehen war, die darin befindlichen Kellerräumlichkeiten und die Garagen - mussten von den nunmehrigen Wohnungseigentümern in einer Bauherrengemeinschaft auf eigene Kosten erst errichtet bzw. fertig gestellt werden.

Ab der zweiten Jahreshälfte 2004 wurden die Wohnungseigentumseinheiten Top 4 (Kellerraum), Top 6 und 7 (Garagen) vom Bf und seiner Lebensgefährtin unter der Bezeichnung „L Ferdinand und C Antonia“ gemeinsam vermietet.

Am 28. Mai 2010 erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 2 BAO einen endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003, in dem es die in den Jahren 2000 und 2003 geltend gemachte Vorsteuer von 14.619,24 € (2000: 370,15 €, 2001: 13.692,63 €, 2002: 530,70 €, 2003: 25,76 €) berichtigte. Gerichtet war der Bescheid an die „*Ehem. Eigentümer HBG L Ferdinand & Agnes, z.H. L Ferdinand*“. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, auf dem im Jahr 1999 von der Gemeinde B erworbenen Grundstück sei von den Eheleuten Ferdinand & Agnes L jeweils im ideellen Hälftenbesitz das Wohn- und Bürohaus in X-Straße 1 bzw. 1a errichtet worden, wovon für den Büroanteil der Vorsteuerabzug aus den Baukosten geltend gemacht worden sei. Laut Beschluss des Bezirksgerichtes Kufstein sei auf dem Hälftenanteil der Agnes L die Einverleibung des Eigentumsrechts für den Bf bewilligt worden. Durch den dadurch begründeten Alleinbesitz des Bf an der gesamten Liegenschaft, habe das gegenständliche Unternehmen der Hausbesitzergemeinschaft zu bestehen aufgehört, das zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges führe.

Gegen diesen Bescheid erhob der oben angeführte steuerliche Vertreter im Namen seiner Klienten „*Ehem. Eigentümer HBG L Ferdinand & Agnes*“ am 25. Juni 2010 Beschwerde und führte zusammengefasst aus, nach der Scheidung sei dem Bf zwar das Eigentumsrecht an der Liegenschaft einverleibt worden, in demselben Jahr sei jedoch das Hälftenbesitz an der Liegenschaft für die neue Lebenspartnerin eingetragen worden. Es liege also kein Alleineigentum des Bf vor, sondern es habe lediglich eine Veränderung in der Zusammensetzung der Beteiligten gegeben. Die Hausbesitzergemeinschaft habe nie zu bestehen aufgehört, daher seien auch die Steuererklärungen stets unter der gleichen Steuernummer abgegeben und vom Finanzamt auch entsprechend veranlagt worden.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 16. Juli 2010, die in Rechtskraft erwachsen ist, führte das Finanzamt aus, mit Vergleichsausfertigung vom 2. Oktober 2003 anlässlich der Ehescheidung habe Agnes L dem Bf ihren ideellen Hälftenanteil an der Liegenschaft (wovon hinsichtlich des geplanten unternehmerisch zu nutzenden Bürogebäudes nur das Kellergeschoss errichtet gewesen sei) übertragen, wodurch der Bf Alleineigentum an der Liegenschaft erworben habe. Diese Änderung der

Besitzverhältnisse habe schon die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Vorsteuerberichtigung ausgelöst. Die nachfolgende Parifizierung und der Verkauf des ursprünglich unternehmerisch zu nutzen geplanten Gebäudeteiles, hätten keine weiteren umsatzsteuerlichen Vorgänge ausgelöst.

Am 15. Juli 2011 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf der Antrag eingebracht die Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2003 gemäß § 299 aufzuheben. Als Begründend wurde vorgebracht, wie bereits in der Beschwerde vom 25. Juni 2010 ausgeführt, habe die bestehende Hausbesitzergemeinschaft niemals zu existieren aufgehört. Es habe - bei gleichen Beteiligungsverhältnissen – lediglich eine Änderung in der Zusammensetzung der Beteiligten gegeben. Insofern sei diese Konstellation mit dem Begriff der „Gesamtrechtsnachfolge“ vergleichbar. Eine Gesamtrechtsnachfolge trete dann ein, wenn alle vermögensmäßigen Rechte und Pflichten von einer Person auf eine andere übergehen (im vorliegenden Fall von der ersten Lebenspartnerin auf die zweite Lebenspartnerin).

Mit Bescheid vom 24. April 2012 wies das Finanzamt diesen Antrag ab. In der Begründung wurde ausgeführt, die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO unterbleibe, weil sich aus der Sicht der Abgabenbehörde der Spruch des Bescheides als nicht unrichtig erweise. Um Wiederholungen zu vermeiden werde uneingeschränkt auf die Begründung des endgültigen Umsatzsteuerbescheides vom 28. Mai 2010 sowie der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 18. Juli 2010 (Anmerkung: richtig 16. Juli 2010) verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 8. Juni 2012 (nach Verlängerung der Frist) erhobenen Beschwerde wurde eingewendet, der Spruch des Bescheides erweise sich als nicht richtig, weil die Abgabenbehörde zu den Argumenten, die Hausbesitzergemeinschaft habe niemals zu existieren aufgehört bzw. eine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne der UStR liege vor, noch niemals Stellung bezogen habe. Bei Vorlage der Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde von den Bf eine mündliche Verhandlung gewünscht.

Hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 Abs. 1 lit. d BAO erließ das Finanzamt ua für die hier strittigen Jahre 2002 und 2003 am 24. April 2012 endgültige Bescheide, in denen es auf Grund näher getroffener Feststellungen die negativen Einkünfte aus der hier strittigen Vermietung kürzte. Gerichtet waren die Bescheide wiederum an die die „*Ehem. Eigentümer der Hausbesitzergemeinschaft L Ferdinand & Agnes, z.H. L Ferdinand*“.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Beschwerde vom 25. Mai 2012 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht wie in den angefochtenen Bescheiden je zur Hälfte auf beide Bf aufzuteilen, sondern die gesamten negativen Einkünfte dem Bf zuzurechnen, da seine damalige Ehegattin

Agnes L aufgrund der zerrütteten Ehe bereits im Jahr 2002 ausgezogen sei. Die Ehe sei dann im Jahr 2003 geschieden worden.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 13. Juni 2012 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Zusammengefasst wurde begründend ausgeführt, Agnes L sei bis zur Ehescheidung am 2. Oktober 2003 Inhaberin des ideellen Hälftenanteils der im Jahr 1999 erworbenen Liegenschaft gewesen, daher könnten die auf ihren ideellen Hälftenanteil entfallenden anteiligen Werbungskosten nur von ihr geltend gemacht werden. Die freiwillige Übernahme dieser Werbungskosten durch den Bf führe bei ihm nicht zu steuerlich anzuerkennenden Werbungskosten.

Im Vorlageantrag vom 5. Juli 2012 wurde im Wesentlichen auf die Begründung in der Beschwerde verwiesen.

Im Schreiben vom 12. April 2016 wurde vom steuerlichen Vertreter auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes (Pkt. 2 des Vorhalts vom 26. Februar 2016) klargestellt, dass die hier strittigen Beschwerden nur im Namen von Ferdinand L eingebracht werden sollten. Zur geschiedenen Ehegattin Agnes L (verh. Agnes R) bestehe seit der Scheidung kein Kontakt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 und 2003:

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

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 101 Abs. 4 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen 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, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

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*, BAO⁵, § 93 Tz 6, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH).

2) Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (§ 1175 ff ABGB) verliert nach ständiger Rechtsprechung mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung auch für den Bereich des Abgabenrechtes ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat (vgl. VwGH 10.11.2014 2014/15/0023, 25.11.2002, 2002/14/0133 jeweils mwN).

3) Gemäß § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiervon keine Änderung ein.

4) § 81 BAO lautet (auszugsweise):

"§ 81. (1) 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.

(2) 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. 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 hiervon zu verständigen.

(4)

(5)

(6) In den Fällen des § 19 Abs. 2 sind die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

(7) Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt der nach Abs. 1 bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftliche Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.“

5) 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.

6) Der steuerliche Vertreter des Bf vertritt die Ansicht, die bestehende Hausbesitzgemeinschaft habe niemals zu existieren aufgehört, sondern es sei - bei gleichen Beteiligungsverhältnissen – lediglich zu einem Wechsel der Beteiligten gekommen. Diese Rechtsansicht vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen.

Die Gemeinschaft von Vermietern als Miteigentumsgemeinschaft endet mit der Aufgabe des Miteigentums. Im gegenständlichen Fall ist eine Vermietung von den beiden Miteigentümern noch gar nicht durchgeführt worden, sondern es war lediglich geplant, in dem auf der in Miteigentum stehenden Liegenschaft zu errichtenden Gebäude, eine gemeinsame Vermietung vorzunehmen.

7) Wie bereits eingangs dargestellt, hat Agnes L mit der Vergleichsaufstellung anlässlich der Ehescheidung ihren Hälftenanteil an der Liegenschaft in EZ 2222 des GB 3333 an den Bf übertragen, der dadurch Alleineigentümer an dieser Liegenschaft samt den darauf in Bau befindlichen Gebäuden erworben hat. Mit der Begründung des Alleineigentums des Bf ist die Miteigentumsgemeinschaft zweifelsfrei aufgehoben und die gemeinsamen Bauarbeiten an den zu vermietenden Objekt beendet worden.

8) Bei der, nach der vom Bf vorgenommen Parifizierung und teilweisen Verkauf der einzelnen Büroeinheiten (Top. 2, 3 und 5), vom Bf und seiner (neuen) Lebensgefährten an den Tops 4, 6 und 7 in Form einer neuerlichen Miteigentumsgemeinschaft vorgenommen Vermietung, handelt es sich nicht nur personell sondern auch sachlich um eine neue Vermietergemeinschaft.

Bei der hier strittigen mit Agnes L an der gesamten Liegenschaft je zur Hälfte bis Ende des Jahres 2003 bestehenden Miteigentumsgemeinschaft war die Vermietung des **gesamten** Bürogebäude vorgesehen. Dieses Bürogebäude samt Garagen (bestehend aus den Tops 2 bis 7) ist vom Bf nach dem Erwerb des Alleineigentums und nach der Parifizierung weitgehend verkauft worden (Erd- und Obergeschoß, sowie Teile des Kellergeschoßes; Top 2, Top 3, Top 5 und der jeweilige Hälftenanteil der Tops 4, 6 und 7).

9) Vom Bf und seiner Lebensgefährtin Antonia C werden seit 2004 in Form einer Miteigentumsgemeinschaft (je zur Hälfte) nur mehr die Garagen (Top 6 und 7) und ein Kellerraum (Top 5), die insgesamt nur mehr 74/936 Anteile, somit 7,91% der Gesamtliegenschaft umfassen, gemeinsam vermietet. Von einem Fortbestand der ursprünglichen Hausbesitzgemeinschaft, die von einer Vermietung von 50% der Gesamtliegenschaft ausgegangen ist, kann daher keine Rede sein.

10) Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die zwischen dem Bf und seiner damaligen Ehegattin Agnes L bestehende Vermietergemeinschaft (Miteigentumsgemeinschaft) als Gesellschaft nach bürgerlichen Recht mit dem Erwerb des Alleineigentums des Bf am Mietobjekt im Jahr 2003 nicht nur zivilrechtlich sondern auch abgabenrechtlich aufgelöst und beendet worden ist und damit ihre Eignung als Bescheidadressat verloren gegangen ist.

Bescheide über die Feststellung von Einkünften dieser Personenvereinigung (Miteigentumsgemeinschaft) für die Jahre 2002 und 2003 hatten daher nicht mehr an diese, nicht mehr bestehende Personenvereinigung, sondern an die beiden ehemaligen Miteigentümer, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO), zu ergehen.

11) Entsprechend der Bestimmung im § 191 Abs. 2 BAO hat das Finanzamt in den hier strittigen Feststellungsbescheiden für 2003 und 2004 zu Recht die beiden ehemaligen Miteigentümer als Bescheidadressaten „L Ferdinand & Agnes“ angeführt. Agnes L hat zwar bereits im Jahr 2004 aufgrund einer neuerlichen Heirat den Familiennamen R angenommen, die Identifizierbarkeit der Bescheidadressatin ist dadurch aber trotzdem gegeben (vgl. VwGH 30.6.1994, 93/15/0178), zumal kein Zweifel besteht, wer damit gemeint ist. Zudem hatte das Finanzamt von der Namensänderung von Agnes L, die nach Kärnten gezogen ist, keine Kenntnis erlangt, da sie die Namensänderung gegenüber dem Finanzamt nicht bekannt gegeben hat.

12) Voraussetzung für eine Wirksamkeit der Erledigung ist neben der gesetzmäßigen Bezeichnung des Bescheidadressaten auch die Zustellung an den Adressaten (vgl. VwGH 10.11.2014, 2014/15/0023).

Zur wirksamen Erlassung der Feststellungsbescheide wäre es notwendig gewesen, dass an beide Adressaten (dem Bf und Agnes L) jeweils eine Ausfertigung der Bescheide zugestellt worden wäre oder die Bescheide iSd § 101 Abs. 4 BAO einer vertretungsbefugten Person nach § 81 BAO zugestellt worden wären.

13) Die Zustellung der hier strittigen Feststellungsbescheide nach § 188 BAO ist nur z.Hd. des Bf erfolgt. Der Bf war aber zur Vertretung nach § 81 BAO nicht befugt.

Wie bereits oben ausgeführt, bleibt bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) der bestehende Vertreter auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der

vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird oder für die ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) ein eigener Vertreter namhaft gemacht wird.

14) Wie der Aktenlage zu entnehmen ist (Neuaufnahmeformular vom 18. Mai 2001, Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 12. Juli 2001) war der damalige steuerliche Vertreter Mag. Franz N ursprünglich gegenüber der Abgabenbehörde als vertretungsbefugte Person und Zustellungsbevollmächtigter der Miteigentumsgemeinschaft L Ferdinand & Agnes namhaft gemacht worden. Entsprechend dieser Bevollmächtigung sind die vorläufigen Bescheide im Jahr 2004 auch rechtswirksam z. Hd. Mag. Franz N zugestellt worden.

Am 22. Oktober 2007 hat Mag. Franz N die Zustellvollmacht zurückgelegt (siehe Finanz Online Eintragung). Ab diesem Zeitpunkt wurden ua die hier strittigen endgültigen Feststellungsbescheide für 2002 und 2003 vom 24. April 2012 und die in der Folge ergangenen Beschwerdevorentscheidungen z.H. des Bf L Ferdinand zugestellt.

15) Die hier strittigen endgültigen Feststellungsbescheide für 2002 und 2003 wären mit der Zustellung „z.H. L Ferdinand“ nur wirksam geworden, wenn der Bf Ferdinand L entweder von den beiden ehemaligen Mitgliedern der Hausbesitzergemeinschaft (dem Bf selbst und seiner geschiedenen Ehegattin Agnes L) als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht worden wäre (§ 81 Abs. 2 und 7 BAO) oder das Finanzamt ihn förmlich (bescheidmäßig) zum Vertreter und Zustellungsbevollmächtigten (§ 81 Abs. 7 iVm Abs. 6 und 2 BAO) bestellt hätte, wobei Agnes L von dieser Bestellung zu verständigen gewesen wäre.

16) Wie der Aktenlage zu entnehmen ist und nach schriftlichen Anfragen (Schreiben vom 26. Februar 2016) sowohl vom steuerlichen Vertreter des Bf (Schreiben vom 12. April 2016) als auch vom zuständigen Finanzamt (Schreiben vom 11. März 2016) bestätigt worden ist, ist der Bf von den beiden ehemaligen Miteigentümern weder als gemeinsamer Vertreter namhaft gemacht worden, noch hat ihn das Finanzamt dazu förmlich (bescheidmäßig) bestellt. Eine gemeinsame Vertretungsbefugnis des Bf im Sinne des § 81 BAO lag und liegt somit nicht vor.

17) Im Hinblick darauf, dass das Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägt ist, konnten die angefochtenen Erledigungen - unbeschadet des Umstandes, dass sie dem Bf zugestellt worden sind - nicht einmal ihm gegenüber die im Spruch der angefochtenen Erledigungen ausgedrückten Rechtswirkungen entfalten.

Da im gegenständlichen Fall eine vertretungsbefugte Person nach § 81 BAO nicht vorlag, hätten die angefochtenen Feststellungsbescheide, um wirksam zu werden, **beiden** ehemaligen Miteigentümern zugestellt werden müssen. Tatsächlich sind die Feststellungsbescheide aber nur dem Bf zugestellt worden. Die strittigen Feststellungsbescheide konnten daher keine Wirkung entfalten. Es entspricht nämlich dem Wesen einer einheitlichen Feststellung, dass sie gegenüber allen wirken, die an der Feststellung beteiligt sind (vgl. VwGH 21.09.2005, 2005/13/0117).

18) Gemäß § 281 Abs. 1 BAO können im Beschwerdeverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Die Beschwerdeentscheidung wirkt für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene (erstinstanzliche) Bescheid. Ist aber der Erstbescheid nicht wirksam geworden, kann daher auch keine einheitliche Entscheidung im Sinne des § 188 BAO getroffen werden, die gegenüber allen an der Feststellung Beteiligten wirkt.

Da die angefochtenen Bescheide somit nicht wirksam erlassen worden sind, musste die gegen diese Bescheide eingebrachte Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO mit Beschluss als unzulässig zurückgewiesen werden.

II) Antrag gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer für 2003:

1) Anders verhält es sich hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für 2003; dieser ist gegenüber dem Bf rechtswirksam geworden.

2) Gemäß § 19 Abs. 1 UStG ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 der Unternehmer. Unternehmer können auch Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit sein, wie die hier angesprochene Vermietungsgemeinschaft. Umsatzsteuerlich stellt die Gemeinschaft von Vermietern als Gesellschaft nach bürgerlichen Recht ein von ihren Gesellschaftern unabhängiges Steuersubjekt dar (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0061), wobei die einzelnen Mitgliedern der Gemeinschaft nach § 6 Abs. 2 BAO auch als Gesamtschuldner in Betracht kommen (Ruppe, UStG³, § 19, Tz 12; Ritz, BAO⁵, § 6 Tz 5).

Ebenso wie ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, keine Rechtswirkungen entfaltet, können auch Umsatzsteuerbescheide, die nach Beendigung einer Personengemeinschaft an diese ergehen, keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0329; 31.01.2001, 95/13/0064).

3) Wie bereits oben ausgeführt, gehen nach § 19 Abs. 2 BAO mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer betreffend eine Miteigentumsgemeinschaft oder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts sind nach Beendigung der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft daher an die zuletzt beteiligt gewesenen Mitglieder zu richten (vgl. VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131).

4) Wie bereits unter Pkt. I ausgeführt, ist die Vermietungsgemeinschaft zwischen den beiden Miteigentümern durch die Begründung des Alleineigentums des Bf und die von ihm vorgenommen Parifizierung, zweifelsfrei aufgehoben worden.

Das Finanzamt hat daher zu Recht den Umsatzsteuerbescheid (ebenso wie die unter Pkt. I angeführten Feststellungsbescheide) an die beiden ehemaligen Miteigentümer

adressiert. Zwar ist auch dieser Bescheid mit der Zustellverfügung „z. H. L Ferdinand“, nur dem Bf zugestellt worden, trotzdem ist er gegenüber dem Bf wirksam geworden, denn anders als im Feststellungsverfahren, das vom Wesen der Einheitlichkeit der Feststellung geprägt, ist die Umsatzsteuerschuld nach § 19 Abs. 2 BAO auf beide ehemaligen Miteigentümer übergegangen, für die sie als Gesamtschuldner nach § 6 Abs. 2 BAO einzustehen haben. Dem Finanzamt war es daher unbenommen, die Gesamtschuld auch nur gegenüber dem Bf geltend zu machen.

Entsprechend hat das Finanzamt über den Antrag des Bf vom 15. Juli 2011 auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung 16. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer 2003 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes nach § 299 BAO, zu Recht nicht formal sondern inhaltlich entschieden, indem sie den Antrag mit Bescheid vom 24 April 2016 als unbegründet abgewiesen hat.

5) Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO kommt daher nur in Betracht, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Dabei genügt es für die Aufhebung eines Bescheides nicht, dass die Rechtswidrigkeit nur möglich ist. Voraussetzung einer Aufhebung ist die Gewissheit der Rechtswidrigkeit (dies ergibt sich insbesondere aus dem Verbindungsgebot des § 299 Abs. 2 BAO).

Ein Antrag auf Aufhebung eines Bescheides soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit des Bescheides der Antragsteller für gewiss hält. Der Aufhebungsantrag muss daher einerseits die Fehler des aufzuhebenden Bescheides genau bezeichnen. Darüber hinaus muss der Antragsteller - aus eigenem Antrieb - einwandfrei und unter Ausschluss von Zweifeln darlegen, dass sich der Spruch des Bescheides, des sen Aufhebung beantragt wird, aus den von ihm angeführten Gründen als nicht richtig erweist und dass diese Unrichtigkeit nicht bloß möglich, sondern gewiss ist.

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (VwGH v. 26.11.2014, 2012/13/0123). Im Beschwerdeverfahren war daher nur zu prüfen, ob die vom Bf im Aufhebungsantrag vorgebrachten Gründe die Rechtswidrigkeit des strittigen Umsatzsteuerbescheides zu erweisen vermögen.

6) Vom Bf wird gar nicht in Abrede gestellt, dass die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit der Miteigentumsgemeinschaft noch vor Fertigstellung des (zum Teil) zur Vermietung vorgesehenen Gebäudes und die damit verbundene Änderung der Verhältnisse, auch eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG

1994 zur Folge hat. Er vertritt vielmehr die Ansicht, dass die zwischen ihm und seiner geschiedenen Ehefrau Agnes L bestehende Vermietungsgemeinschaft (Miteigentumsgemeinschaft) niemals zu existieren aufgehört habe, sondern es lediglich – bei gleichen Beteiligungsverhältnissen – zu einer Änderung in der Zusammensetzung der Beteiligten gekommen sei. Insofern sei diese Konstellation mit dem Begriff der „Gesamtrechtsnachfolge“ vergleichbar.

7) Wie bereits oben festgestellt, ist die Vermietungsgemeinschaft zwischen den beiden Miteigentümern Ferdinand und Agnes L durch die Begründung des Alleineigentums des Bf und die von ihm vorgenommen Parifizierung zweifelsfrei aufgehoben worden und damit auch die Unternehmereigenschaft dieser Personengemeinschaft beendet worden.

Das Unternehmensgesetzbuch (UGB) sieht zwar in § 142 UGB für Personengesellschaften des Handelsrechts beim Verbleib von nur noch einem Gesellschafter das Erlöschen der Gesellschaft ohne Liquidation vor, wobei das Gesellschaftsvermögen in diesem Fall (wenn der vorletzte Gesellschafter ausscheidet) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und zwar im Wege der Anwachsung auf den letzten Gesellschaften über geht (vgl. ua VwGH 26.11.2014, 2012/13/0114). Durch eine solche Gesamtrechtsnachfolge bleibt in der Regel auch die Unternehmerkontinuität gewahrt. Voraussetzung für die Unternehmerkontinuität ist aber auch, dass der verbleibende Gesellschafter das Unternehmen im Wesentlichen unverändert fortführt. Eine Personengesellschaft nach UGB liegt im gegenständlichen Fall aber nicht vor, entsprechend ist auch die Bestimmung des § 142 UGB nicht anwendbar. Eine vertragliche Regelung einer Gesamtrechtsnachfolge ist nicht vereinbart worden, abgesehen davon, ist es zu einer Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit durch den Bf gar nicht gekommen.

Die Miteigentumsanteile an der bestehenden Liegenschaft sind dem Bf von seiner damaligen Ehegattin Agnes L entgeltlich gegen Übernahme der mit dem Erwerb und der Errichtung des Gebäudes anteiligen Verbindlichkeiten übertragen worden. Dabei handelt es sich zweifelsfrei um eine Einzelrechtsnachfolge, bei der der Bf nur die mit dieser Liegenschaft verbunden Rechte und Pflichten übernommen hat. Von einer Gesamtrechtsnachfolge bei der alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger übergehen (vgl. VwGH 9.11.2000, 2000/16/0376) kann daher keine Rede sein.

8) Aber selbst wenn man eine Gesamtrechtsnachfolge unterstellen würde, wäre für den Bf nichts gewonnen, zumal der Bf die für die ursprüngliche Vermietung vorgesehenen Gebäudeteile nach der Parifizierung umsatzsteuerfrei veräußert hat. In diesem Fall wäre eben beim Bf als Gesamtrechtsnachfolger eine entsprechende Vorsteuerberichtigung durchzuführen gewesen.

9) Eine Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2003 aus den vom Bf angeführten Gründen liegt nicht vor. Eine Aufhebung der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 war daher nicht zu verfügen.

III) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Juni 2016