

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache AB, Vertreter nach § 81 BAO: A, A-Adresse, steuerlicher Vertreter: Michael Haberl, WP und StB , Winkler Straße 516, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 22.12.2015 gegen die Bescheide der belannten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 01.10.2015 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009, 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I.

Anlässlich einer **Außenprüfung** wurde ua. Folgendes festgestellt:

Die (Halb-)Brüder A (in der Folge: A) und B (in der Folge: B) haben im Jahr 1997 die Liegenschaft LIEGENSCHAFT (in der Folge: LIEGENSCHAFT) je zur Hälfte gekauft. Das darauf befindliche Gebäude werde seit 1997 gemeinsam vermietet. Bis einschließlich 1998 sei die Verteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend den Eigentumsverhältnissen zu je 50% an A und B (Miteigentümergemeinschaft) erfolgt.

Ab 01.01.1999 habe A hinsichtlich seines Hälftenanteils seiner Gattin C (in der Folge: C) mündlich ein Fruchtgenussrecht eingeräumt.

Mit Vertrag vom 28.04.2000 sei die Fruchtgenussvereinbarung schriftlich fixiert worden. Die Vereinbarung sei auf 5 Jahre befristet abgeschlossen worden (beginnend mit

1.1.1999) und habe folgende Verteilung der Einnahmen/Einkünfte vorgesehen: A erhalte für die Einräumung des Zuwendungsfruchtgenussrechtes 10% der Einnahmen, gerechnet vom Hälftenanteil (= 5% der Gesamteinnahmen), C erhalte 50% der Einkünfte abzüglich der Zahlungen an den Fruchtgenussbesteller A. Außerdem habe die Fruchtgenussberechtigte C das Recht, die Miteigentumsanteile selbst zu verwalten, insbesondere alle entsprechend dem Gesetz zustehenden Rechte und Pflichten, sowie sämtliche gegenüber den Miteigentümern zustehenden Rechte und Pflichten, seien diese im Bereich der ordentlichen oder auch außerordentlichen Verwaltung anzusiedeln, auszuüben. Insbesondere treffe die Fruchtgenussberechtigte C die Verpflichtung, aus den gezogenen und zu ziehenden Erträgnissen die (anteiligen) Verbindlichkeiten und Verwaltungsauslagen sowie sonstige Auslagen zu bestreiten. A habe sich im Gegenzug dazu verpflichtet, die mit dem Miteigentum verbundenen Rechte, insbesondere die Ausübung des Stimmrechtes in sämtlichen wie immer Namen habenden Beschlussgegenständen nur nach Weisung der Übernehmerin auszuüben.

Diese Fruchtgenussvereinbarung sei - unverändert - in den Jahren 2003, 2008 und 2013 jeweils um weitere 5 Jahre verlängert worden.

Im Jahr 2012 haben A und B das Nachbargrundstück zur LIEGENSCHAFT erworben und darauf ein Gebäude (X-Haus) (in der Folge: X-Haus) um ca. 500.000 Euro errichtet und in weiterer Folge ebenfalls vermietet. Nach dem Kauf seien beide Grundstücke unter einer Grundstücksnummer und Einlagenzahl vereinigt worden. Die Einkünfte (gemeint ist wieder der Hälftenanteil von A) aus der Vermietung des neuen Objektes seien ebenfalls auf C übertragen worden. Eine neue Vereinbarung über die Erweiterung des Fruchtgenussrechtes sei weder mündlich noch schriftlich getroffen worden.

Die Fruchtgenussvereinbarung entfalte eine reine Innenwirkung bzw. reduziere sich auf ein reines Innenverhältnis. Als Bewirtschafter der Liegenschaft trete tatsächlich weiterhin A auf, A schließe die Mietverträge in seinem Namen ab (gemeinsam mit B), habe die komplette Bauherrenaktivität bei der Errichtung des X-Hauses übernommen, alle Abrechnungen im Zusammenhang mit den Vermietungen erledigt, die Verhandlungen mit Behörden und Banken etc. geführt. Die Fruchtnießerin C trete nach außen überhaupt nicht in Erscheinung und beteilige sich - abgesehen von gelegentlichen Reinigungsarbeiten an den vermieteten Objekten - in keiner Weise an der Bewirtschaftung der Objekte. Im Übrigen habe A anlässlich der Befragung am 02.03.2015 selbst angegeben, dass es niemanden etwas angehe, welchen Fruchtgenussvertrag er mit seiner Frau C habe und er deshalb gegenüber Mietern, Banken, etc. als Vertragspartner auftrete.

Aus Gründen der offenbar so gewollten fehlenden Publizität und der Fremdunüblichkeit der Fruchtgenussvereinbarung (diese sei tatsächlich nicht „gelebt“ worden; die Bewirtschaftung sei weiterhin durch die Eigentümer A und B erfolgt; die Ausweitung der Vereinbarung auf das X-Haus sei vereinbarungslos erfolgt; auf Grund der Verpflichtung der C zur Tragung sämtlicher Aufwendungen aus der Bewirtschaftung und Instandhaltung und darüber hinaus der Kapitalrückzahlungen aus den Gebäudeanschaffungen, ohne dbzgl. Ersatzansprüche nach Vertragsendbeendigung, habe C in den meisten Jahren mehr

bezahlen müssen als sie vereinnahmt habe, was bei ihr zu einer Vermögensminderung geführt habe) werde diese steuerlich nicht anerkannt. Hinter dieser Vereinbarung stünden keine wirtschaftlichen Überlegungen, sondern es gehe hier rein um die steuerliche (familieninterne) Umverteilung der Einkünfte.

Die gegenständliche Fruchtgenussvereinbarung sei der Abgabenbehörde zwar bereits am 05.03.2010 vorgelegt worden. Thema damals sei aber das Vorliegen einer Einkunftsquelle bei A gewesen, nachdem die vertragskonforme Gewinnverteilung bei ihm bereits über mehrere Jahre Werbungskostenüberschüsse verursacht habe. Zum damaligen Zeitpunkt sei der Abgabenbehörde aber nicht bekannt gewesen, dass die Vereinbarung auf ein reines Innenverhältnis reduziert gewesen und in keiner Weise tatsächlich „gelebt“ worden sei. Dies rechtfertige auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Außenprüfungsbericht vom 01.10.2015).

II.

In diesem Sinne ergingen dann auch die **Bescheide** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 bis 2012 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 bis 2014 vom 01.10.2015 bzw. 17.03.2016.

Die Wiederaufnahmen wurden damit begründet, dass sie gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung (Niederschrift bzw. Prüfungsbericht) erfolgt seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Die Wiederaufnahmen seien unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

III.

In der **Beschwerde** vom 22.12.2015 gegen die Wiederaufnahmsbescheide wurde im Wesentlichen das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln bestritten:

Im Verlaufe des Rechtsmittelverfahrens betreffend F 1999 (Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 16.10.2001) sei die Fruchtgenussvereinbarung bereits ausführlich erörtert worden.

Auch im Jahr 2010 habe man bereits erörtert, ob es sich bei der konkreten Bewirtschaftungsform bei A um eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle handle. Am 04.03.2010 habe im Finanzamt eine Besprechung betreffend Einkommensteuer für 2003 bis 2008 des A stattgefunden, worüber ein Aktenvermerk des Steuerberaters aktenkundig sei: „Nach Darlegung des Sachverhaltes und der außersteuerlichen Beweggründe wird in Zukunft eine Erhöhung des Fruchtgenussentgeltes (bisher 10% der Mieteinnahmen) auf die Höhe der AfA angedacht. FA wird überlegen und teilt dann seine Ansicht mit.“ Darüber gebe es auch einen Aktenvermerk des Finanzamtes vom 05.03.2010, in

welchem ua. festgehalten werde: „Vorerst daher keine Veranlassungen - auch aus verwaltungsökonomischen Gründen. Überdies läge für die Vorjahre kein Grund für eine Wiederaufnahme vor“.

Das Finanzamt habe von der rechtsgültig abgeschlossenen, nach außen hin (Vorlage an das Finanzamt) in Erscheinung getretenen, inhaltlich eindeutigen und klaren Fruchtgenussvereinbarung vom 28.04.2000 somit bereits Kenntnis gehabt.

Nach Ansicht der Beschwerdeführer (Bf.) führte die Kenntnis der im Prüfungsverfahren ermittelten Umstände aber auch zu keinen im Spruch anders lautenden Bescheiden:

Das Argument des Prüfers, dass die Fruchtnießerin C nicht nach außen hin auftrete, die „Publizitätswirkung nie nach außen gelebt“ worden und die „Vereinbarung auf ein reines Innenverhältnis reduziert“ gewesen sei, gehe deshalb ins Leere, weil das Fruchtgenussrecht eben nicht am gesamten Mietobjekt, sondern lediglich am Miteigentumsanteil des A bestellt worden sei.

Außerdem werde in der Niederschrift vom 08.05.2015 von C mehrfach auf die Familienbeziehung hingewiesen. Daraus gehe aber auch sehr wohl eine Einflussnahme der C auf die Einkünftezielung hervor: „Wenn etwas leer steht, inseriere ich in den Y oder im Z“ bzw. „Ich schaue, dass es vermietet wird, alles andere machen immer B und A“.

Abgesehen davon stelle die Vorgangsweise des Finanzamtes, dem Steuerberater bei der Befragung der C am 08.05.2015 ein Redeverbot zu erteilen, eine schwere Verletzung des Rechts auf Parteienehör dar und sei die Bescheidbegründung auch auf Grund des Nichteingehens das Finanzamts auf die Argumente der Bf. laut Stellungnahme vom 29.07.2015 schwer mangelhaft.

Daher werde die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

IV.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.09.2016 wurde die o.a. Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

V.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag** vom 19.10.2016.

VI.

Mit **Vorlagebericht** vom 21.12.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

VII.

Mit **BFG-Schreiben** vom 29.11.2017, RV/2101821/2016, wurde der belangten Behörde die Ansicht des bundesweiten Fachbereichs (BMF) vorgehalten, wonach bei einer Bescheidadressierung wie im vorliegenden Fall (betrifft die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) von Nichtbescheiden auszugehen sei.

VIII.

In ihrer **Antwort** vom 04.12.2017 stellte die belangte Behörde klar, dass sie sich der o.a. Ansicht des bundesweiten Fachbereichs (nunmehr) anschließt.

IX.

Mit **BFG-Schreiben** vom 06.12.2017, RV/2101821/2016, wurde dem steuerlichen Vertreter die o.a. Auffassung betreffend Fehlen des Bescheidcharakters hinsichtlich der Feststellungen gemäß § 188 BAO zur Kenntnis gebracht. Aus verfahrensökonomischen Überlegungen wurde weiters um Mitteilung ersucht, ob die Anträge auf mündliche Verhandlung bzw. Entscheidung über die Beschwerden durch den Senat aufrechterhalten werden.

X.

Im **Antwortschreiben** des steuerlichen Vertreters vom 20.12.2017 wurden die o.a. Anträge zurückgezogen. Gegen die o.a. Auffassung betreffend Fehlen des Bescheidcharakters hinsichtlich der Feststellungen gemäß § 188 BAO wurde nichts vorgebracht.

Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter bestimmten, dort näher ausgeführten Voraussetzungen wiederaufgenommen werden.

2. Festgestellter entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Den den streitgegenständlichen Verfahrenswiederaufnahmen vorgelagerten (Erst-) Feststellungen gemäß § 188 BAO mangelt es am Bescheidcharakter. - Um Wiederholungen zu vermeiden, wird in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung BFG 03.01.2018, RV/2101821/2016, verwiesen.

3. Rechtliche Würdigung

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO setzt ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren voraus.

Wie aus der Entscheidung BFG 03.01.2018, RV/2101821/2016, auf welche nochmals verwiesen wird, hervorgeht, sind die den für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2012 verfügten Verfahrenswiederaufnahmen vorgelagerten (Erst-)Feststellungen gemäß § 188

BAO für 2009, 2010, 2011, und 2012 (vom 01.02.2011, 02.02.2012, 04.05.2012 und 22.05.2013) als Nichtbescheide anzusehen.

Die streitgegenständlichen Wiederaufnahmsbescheide wurden somit zu Unrecht erlassen.

Es war daher mit (ersatzloser) Aufhebung gemäß § 279 Abs. 1 BAO, zweiter Satz, vorzugehen (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 279 Tz 6, mwN).

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 3. Jänner 2018