

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache der Bf, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Sterneckstraße 33, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 24.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 25.02.2015, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die minderjährige Beschwerdeführerin (Bf) ist deutsche Staatsbürgerin und lebte mit ihrer Familie bis August 2014 in Berlin und war damit in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Mit September 2014 übersiedelte die Bf mit ihrer Familie in die Schweiz, wobei eine Rückkehr nach 5 Jahren geplant war.

Die Bf war mit 0,07 % als Kommanditistin an der X KG in Österreich beteiligt. Diese wurde rückwirkend zum 31.12.2013 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt, wodurch es zur Übernahme des Vermögens der X KG durch die X AG im Wege der Anwachsung gem. § 142 Unternehmensgesetzbuch (UGB) kam.

Bis zum Zeitpunkt ihrer Löschung wurde die Bf in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den Behörden und Personen rechtsgültig von der X KG vertreten. Die Vollmacht umfasste auch die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde, "die ausschließlich der Bevollmächtigten zuzustellen sind" (Vollmacht vom 27.3.2012).

Seit 5.4.2015 ist die nunmehrige steuerliche Vertretung zustellungsbevollmächtigt.

Die Bf reichte beim Finanzamt Salzburg – Land für das Jahr 2013 eine Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht ein und erklärte darin Substanzgewinne betreffend betriebliche Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern wären (Einkommensteuererklärung vom 3.6.2014, E 7).

Am 30.10.2014 beantragte die Bf, gemäß § 27 Abs 6 Z 1 lit b Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) die Steuerschuld für diese Einkünfte nicht festzusetzen, da es mit der Einbringung von der X KG in die X AG zum 31.12.2013 zu einer Wegzugsbesteuerung iSd ob genannten Bestimmung gekommen wäre.

Begründend führte die Bf aus, die Nichtfestsetzung der Steuerschuld wäre gerechtfertigt, weil sowohl bei einem Wegzug aus Deutschland als auch bei einem Wegzug aus Österreich das Nichtfestsetzungskonzept anwendbar wäre. Mit der Schweiz bestünde eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe.

Gleichzeitig legte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung die Abmeldebestätigung aus Berlin mit 1.9.2014 vor und gab die Adresse ihres neuen Wohnsitzes in der Schweiz bekannt (Schriftsatz der Bf vom 30.10.2014) .

Mit Einkommensteuerbescheid vom 1. Dezember 2014 setzte das Finanzamt die Steuerschuld in Höhe von € 3.024,40 nicht fest.

Am 25. Februar 2015 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO auf und erließ am gleichen Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2013, mit dem es die Steuerschuld festsetzte. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass die Verlegung des Wohnsitzes der Bf in die Schweiz ein „sonstiges Ausscheiden“ iSd § 16 Abs 1 iVm § 1 Abs 2 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) wäre, welches zur Festsetzung der ursprünglich nicht festgesetzten Steuer geführt hätte.

Dieser Bescheid wurde zugestellt an die Bf, "zH Y GmbH".

Die Bf erhob durch ihre steuerliche Vertretung am 28.4.2015 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 mit inhaltlichen Einwendungen betreffend die Entstrickungsbesteuerung.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.12.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und stellte diesen Bescheid an die nunmehr zustellungsbevollmächtigte steuerliche Vertretung der Bf zu.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 12.1.2016 wurden wiederum inhaltliche Einwendungen erhoben.

Mit Vorlagebericht vom 14.1.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über Anfrage des Bundesfinanzgerichts betreffend die Zustellung des angefochtenen Bescheides teilte die steuerliche Vertretung der Bf mit Schreiben vom 5.4.2018 mit, dass der angefochtene Bescheid an die zu keinem Zeitpunkt zustellungsbevollmächtigte Y GmbH zugestellt worden wäre. Der Originalbescheid wäre von der Y GmbH auch nicht an die Minderjährige weitergeleitet worden und wäre dieser nicht im Original zugekommen. Entsprechend der Vollmacht vom 17.2.2012 wäre ursprünglich die X KG zustellbevollmächtigt gewesen, wobei diese zum Zeitpunkt der Ausfertigung des Bescheides bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen wäre (Firmenbuch, Löschung 26.6.2014). Die Zustellung wäre daher mangelhaft.

Der Schriftsatz der Bf vom 5.4.2018 wurde dem Finanzamt samt Beilagen zur Kenntnisnahme übermittelt.

II. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Erwägungen

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung (§ 97 Abs 1 BAO).

Die Zustellung der von Gerichten und Verwaltungsbehörden in Vollziehung der Gesetze zu übermittelnden Dokumente wird im Zustellgesetz geregelt (§ 1 ZustG).

Gemäß § 9 Abs 1 ZustG können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht). In diesem Fall hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, den Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist (§ 9 Abs 3 ZustG).

Die Wirksamkeit von Erledigungen (somit deren rechtliche Existenz) setzt grundsätzlich voraus, dass sie dem Adressaten bekannt gegeben werden. Vor Bekanntgabe entfaltet ein Bescheid keinerlei Rechtswirkungen (*Ritz*, BAO⁶, § 97 Rz 1).

Der Zustellungsbevollmächtigte ist auf der Zustellungsverfügung als Empfänger zu bezeichnen. Der Adressierung an die Partei zu Handen des Zustellungsbevollmächtigten reicht (vgl zB VwGH 20.2.2008, 2005/15/0159). Als Bescheidadressat ist jedoch stets die Partei zu nennen.

Unterbleibt entgegen § 9 Abs 3 ZustG die Bezeichnung des Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger und erfolgt die Zustellung an den Vertretenen, so ist sie unwirksam. Eine Sanierung ist nach § 9 Abs 3 zweiter Satz ZustG möglich (*Ritz*, BAO⁶, § 9 ZustG, Rz 24).

Die Heilung eines derartigen Zustellmangels ist nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aber nur in den Fällen möglich, in denen die Partei selbst in der Zustellverfügung als Empfänger angeführt wird. Nur diesen Fall der Heilung einer fehlerhaften Zustellungsverfügung wollte der Gesetzgeber mit der restriktiv zu interpretierenden Ausnahmebestimmung des § 9 Abs 1 [jetzt Abs 3] zweiter Satz ZustG regeln (VwGH 14.2.1997, 96/19/2027).

Der Zustellung einer Erledigung an eine Person, die zu Unrecht als Zustellungsbevollmächtigter der Partei angesehen wird, kommt keine Rechtswirksamkeit zu (VwGH 14.5.1990, 90/19/0153). Dies selbst im Fall des tatsächlichen Zukommens an die Partei, weil weder ein Fall des § 7 ZustG noch des § 9 Abs 3 zweiter Satz ZustG vorliegt (VwGH 22.3.1999, 98/17/0192).

Im vorliegenden Fall ist in der Zustellverfügung des angefochtenen „Bescheides“ vom 25.2.2015 die Y GmbH als Empfänger genannt. Diese GmbH war aber zu keinem Zeitpunkt Zustellungsbevollmächtigte der Bf.

Damit ist aber keine rechtswirksame Zustellung des angefochtenen „Bescheides“ zustande gekommen. Eine Heilung dieses Mangels wäre auch dann nicht eingetreten, wenn das Schriftstück von der GmbH an die zustellungsbevollmächtigte (gesetzliche) Vertretung übergeben worden sein sollte und dieser somit tatsächlich zugekommen wäre (vgl. VwGH 14.2.1997, 96/19/2027).

Gemäß § 260 Abs 1 BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Unzulässig ist eine Beschwerde etwa bei mangelnder Bescheidqualität. Eine Beschwerde gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter ist als unzulässig zurückzuweisen. Zurückzuweisen ist weiters eine Bescheidbeschwerde gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid (*Ritz*, BAO⁶, § 260 Rz 8 und die dort zit. Jud.).

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass auch der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2013 vom 1.12.2014 als auch der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 25.2.2015 an die Y GmbH zugestellt wurden. Eine rechtswirksame Zustellung ist damit nicht erfolgt.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz und stellt daher keine Rechtsfrage dar, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

