

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache AgmbH, abc, vertreten durch MagB, qse, über den Vorlageantrag vom 12.05.2017 bezüglich der Beschwerde vom 05.01.2017 gegen den Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid für den Zeitraum 2012 vom 28.11.2016 und die wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 vom 07.12.2016 des Finanzamtes in Bezug auf die als Beschwerdevorentscheidung intendierten Erledigung des Finanzamtes vom 12.04.2017 beschlossen:

Der Vorlageantrag wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 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

Aufgrund einer bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf) durchgeführten Außenprüfung erließ das Finanzamt am 28.11.2016 einen zu Handen des steuerlichen Vertreters adressierten Haftungsbescheid hinsichtlich des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 für den Zeitraum 2012. Am 07.12.2016 kam es weiters zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 und es wurden neue, ebenfalls an den steuerlichen Vertreter adressierte Sachbescheide erlassen.

Den Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid für den Zeitraum 2012 sowie die wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 bekämpfte der steuerlich vertretene Bf mit Beschwerde.

Die Beschwerde vom 05.01.2017 wurde dabei vom steuerlichen Vertreter unter Berufung auf seine umfassende Vollmacht in einem gemeinsamen Schriftsatz mit einer Beschwerde des AB gegen dessen Einkommensteuerbescheid 2011 erstattet.

Begründete wurden die Beschwerden im Wesentlichen damit, dass der Verkehrswert einer im Zuge einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG von AB (Alleingesellschaftergeschäftsführer) in die Bf eingelegten Liegenschaft insgesamt 1.1

Mio Euro betrage und sich auf Grund und Boden mit 633.000,-- Euro und Gebäude mit 467.000,-- Euro verteile. Die Aufwertung des Gebäudes stelle einen ertragsteuerlich unbeachtlichen Umgründungsmehrwert dar, die Aufwertung von Grund und Boden aber eine ertragsteuerlich relevante Werterhöhung mit Auswirkung auf die steuerliche Behandlung der GmbH (Ausschüttungsfiktion des § 18 Abs. 2 Z. 1 UmgrStG).

Auf Grundlage der Begründung wurden die ersatzlose Aufhebung des Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheides für 2012 und hinsichtlich der wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 die Feststellung der Einbringungsbilanz zum 31.12.2011 und der Entwicklung des Evidenzkontos gemäß den Werten der Bf unter Berücksichtigung eines Grundstückswertes von 633.000,-- Euro beantragt; die beantragte Feststellung habe keine Auswirkungen auf die Höhe der Körperschaftsteuer 2012 bis 2014.

Das Finanzamt erließ daraufhin ein mit 12.04.2017 datiertes Schriftstück, das wie folgt abgefasst war:

„Firma AgmbH

und

Herrn AB

z.Hd. Herr

StB MagB

def

....

Beschwerdevorentscheidung

Es ergeht die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerden vom 05.01.2017 von Firma AgmbH, abc, vertreten durch Herrn MagB, def,

gegen den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2012 vom 28.11.2016

gegen den Bescheid über die Körperschaftsteuer 2012

gegen den Bescheid über die Körperschaftsteuer 2013

gegen den Bescheid über die Körperschaftsteuer 2014

jeweils vom 07.12.2016

und die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 05.01.2017 von Herrn AB, fgh, vertreten durch Herrn MagB, def,

gegen den Bescheid über die Einkommensteuer 2011 vom 14.12.2016

Über die Beschwerden wird auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Den Beschwerden vom 05.01.2017 wird teilweise stattgegeben, der Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2012 wird auf EUR 0,-- abgeändert.

Der Wert des Grund und Bodens an der Liegenschaft xyz wird zum Einbringungszeitpunkt in die AgmbH am 31.12.2011 mit EUR 379.800,-- festgestellt.“

Dieses Schriftstück enthielt am Ende eine Rechtsmittelbelehrung.

Über Nachfrage des Bundesfinanzgerichts bestätigte das Finanzamt, dass dieses Dokument "Beschwerdevorentscheidung" nur als Einzelexemplar ausgefertigt und auch nur in einem Exemplar an den steuerlichen Vertreter zugestellt worden war. Diese Ausfertigung befand sich in einem einzigen Kuvert, das MagB als Zustellbevollmächtigten beider Adressaten unter Hinweis auf die Steuernummer der Bf und des AB tatsächlich zukam (Übernahmebestätigung vom 14.04.2017).

Mit Schriftsatz vom 12.05.2017 beantragte der steuerliche Vertreter – wiederum unter Berufung auf seine umfassende Vollmacht und in einem gemeinsamen Schriftsatz – die Vorlage der Beschwerde vom 05.01.2017 an das Bundesfinanzgericht. Auch diesmal führte er als die von der Beschwerde betroffenen Bescheide den an die Bf gerichteten Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid für den Zeitraum 2012, die an die Bf gerichteten, wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 sowie den an AB gerichteten Einkommensteuerbescheid 2011 an.

Diesem Antrag kam das Finanzamt nach und legte die Beschwerde am 24.05.2017 dem Bundesfinanzgericht vor.

Diese Vorlage erfolgte sowohl im Hinblick auf die Beschwerde der Bf (RV/6100338/2017) wie auch unter Bezugnahme auf die Beschwerde des AB (RV/6100337/2017).

DAZU WIRD ERWOGEN:

Einleitend wird festgehalten, dass in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO davon auszugehen ist, dass mit der "Beschwerdevorentscheidung" vom 12.04.2017 über mehrere Bescheide zweier verschiedener Beschwerdeführer abgesprochen werden sollte (Kapitalertragsteuer-Haftung für 2012 und wiederaufgenommene Körperschaftsteuer 2012 bis 2014 der Bf und Einkommensteuer 2011 des AB). Dieses Dokument wurde als Einzelexemplar in einem Einzelkuvert an den gemeinsamen Zustellbevollmächtigten dieser beiden zugestellt.

1 Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung:

Jeder Bescheid ist gemäß § 93 Abs. 2 BAO ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Erledigungen werden gemäß § 97 Abs. 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

...

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. VwGH vom 17.10.2001, 96/13/0058, mit weiteren Nachweisen).

Dazu kommt, dass Bescheide erst dadurch wirksam werden, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (Adressat). Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen wie hier durch **Zustellung** (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO). Da eine Erledigung damit erst mit ihrer wirksamen Bekanntgabe an den Adressaten dem Rechtsbestand angehört (VwGH vom 22.1.2004, 2003/14/0095), entfaltet sie davor keinerlei Rechtswirkungen, auch wenn sie als Bescheid intendiert war (vgl. VwGH vom 20.3.1989, 88/15/0131; 27.2.1995, 94/16/0010, 0011, 0012).

Die Bündelung mehrerer selbständiger Bescheide in einem Schriftstück (**Sammelbescheid**) ist zwar grundsätzlich zulässig, sie bedarf aber einer so klaren Gestaltung, dass jedes Missverständnis ausgeschlossen werden kann (vgl. VwGH vom 15.3.1988, 87/14/0073). Die einzelnen Bescheide müssen sprachmäßig eindeutig getrennt und abgrenzbar sein und alle essentiellen Spruchbestandteile sind für sich gesondert anzuführen (vgl. VwGH vom 19.12.2013, 2012/15/0039; Stoll, BAO, 2085 unter Hinweis auf VwGH vom 16.03.1979, 2979/76 etc.). Falls es abgabenrechtlich zulässig sein sollte, bedarf diese Abgrenzung naturgemäß besonderer Aufmerksamkeit, wenn die im Schriftstück enthaltenen Einzelbescheide - ohne verfahrensrechtlichen Zusammenhang - verschiedene Adressaten betreffen.

Bei einem an mehrere Personen gerichteten Bescheid muss (abgesehen von hier nicht interessierenden Zustellfiktionen) zu seiner wirksamen Erlassung für jeden dieser materiellen Adressaten die **Zustellung je einer eigenen Ausfertigung** verfügt und durchgeführt werden.

Die Zustellung einer einzigen an zwei als abgabepflichtig herangezogene Personen adressierten Bescheidausfertigung in einem an beide Personen adressierten, aber nur von einer dieser Personen übernommenen Kuvert, wird nur gegenüber dieser, nicht aber gegenüber der anderen Person wirksam. Eine Heilung des Zustellmangels durch Weitergabe dieser Ausfertigung an die andere Person kommt nicht in Betracht (vgl. VwGH vom 11.11.2010, 2007/17/0173 unter Hinweis auf VwGH vom 21.02.2005, 2004/17/0057 mit weiteren Nachweisen).

Auch die Hinterlegung (§ 17 Abs. 3 ZustG) eines an zwei Adressaten gemeinsam gerichteten RSb-Briefes nach einem Zustellversuch an ihrer identischen Adresse würde gegenüber keinem der beiden Adressaten eine Zustellung bewirken (vgl. VwGH vom 14.05.1996, 94/17/0320). Eine Heilung dieses Zustellmangels (§ 7 ZustG) könnte nur gegenüber jenem der beiden Kuvertadressaten eintreten, dem das Schriftstück als erstem tatsächlich zukam (vgl. VwGH vom 04.07.2008, 2005/17/0170).

Diese strikten Regeln sind schon dann zu beachten, wenn ein einheitlicher Bescheid erlassen werden soll, der gleichzeitig in die Rechtsposition mehrerer Personen mit identischer Adresse eingreift (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 97 Tz 3). Umso mehr gilt dies, wenn – wie hier – in einem Schriftstück mehrere Bescheide zusammengefasst werden sollen, die sich an verschiedene Personen (Bescheidadressaten) richten (hier die Bf und AB), ohne miteinander formal in Verbindung zu stehen. Ein solches Dokument muss jedenfalls jedem einzelnen seiner Adressaten in einer eigenen Ausfertigung zugestellt werden.

Haben die Bescheidadressaten denselben Zustellbevollmächtigten und wird diesem – wie hier – nur ein einziges Exemplar in einem an beide Adressaten gerichteten Kuvert übermittelt, scheidet jede Heilung eines Zustellmangels aus (§ 7 ZustG), weil dies auch die Möglichkeit ausschließt, festzustellen für wen seiner Vollmachtgeber er die Erledigung zuerst übernommen hat (VwGH vom 4.7.2008, 2005/17/0170). Ein solches Dokument entfaltet überhaupt keine (Bescheid)Wirkung, weil nicht feststellbar ist, wem der Adressaten die Erledigung(en) tatsächlich bekannt gemacht wurde(n) und gegenüber wem von ihnen eine Bindungswirkung entfaltet wird. Genau das ist hier der Fall.

Damit liegt **keine wirksame Beschwerdevorentscheidung** vor.

Auf die Beantwortung der Frage, ob es überhaupt zulässig ist, über die Beschwerden zweier Beschwerdeführer gegen den Einkommensteuerbescheid des einen und die Körperschaftsteuerbescheide sowie den Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid des anderen in einem einzigen Dokument abzusprechen (Sammelbescheid) kann damit hier verzichtet werden.

2 Zulässigkeit des Vorlageantrages:

Nach § 264 Abs. 4 lit. e BAO ist § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung) für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

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

Unabdingbare Voraussetzung eines Vorlageantrages ist, dass eine Beschwerdevorentscheidung erlassen wurde (vgl. *Ritz*, BAO⁶, Rz 6 zu § 264, unter Hinweis auf VwGH 28.10.1997, 93/14/0146; 08.02.2007, 2006/15/0373; BFG 03.11.2015, RV/7102328/2015; 03.08.2016, RV/7103611/2016).

Vorher gestellte Vorlageanträge sind vom Verwaltungsgericht zurückzuweisen (vgl. BFG 13.03.2015, RV/6100849/2009; 03.11.2015, RV/7102328/2015; 27.10.2016, RV/7103761/2016).

Das trifft im gegenständlichen Fall zu, weil keine rechtswirksame Beschwerdevorentscheidung existiert.

Mangels wirksamer Beschwerdevorentscheidung gilt die Beschwerde vom 05.01.2017 gegen den Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid für den Zeitraum 2012 und gegen die

wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 nach wie vor als unerledigt.

3 Revision:

Gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw. 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.

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 06.04.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt kein Grund für die Zulassung einer Revision vor.

Salzburg-Aigen, am 26. März 2018