

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über den durch [Bf.], [Anschrift], vertreten durch den mit Zustellvollmacht ausgewiesenen Mag. Rupert Karl, 5321 Koppl, Kopplerstraße 59, eingebrachten **Vorlageantrag** vom 12. Mai 2017 bezüglich der Beschwerde vom 5. Jänner 2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14. Dezember 2016 des Finanzamtes Salzburg-Land, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, vertreten durch Mag. Josef Nußbaumer in Bezug auf die als Beschwerdevorentscheidung intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 12. April 2017 beschlossen:

I)

Der Vorlageantrag wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

II)

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

1. Verfahrensgang, Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das Finanzamt Salzburg-Land (kurz FA) nahm das Einkommensteuerverfahren 2011 (Einkommensteuerbescheid vom 20. November 2012) wieder auf und erließ einen mit 14. Dezember 2016 datierten und z.H. des steuerlichen Vertreters adressierten (neuen) Einkommensteuerbescheid 2011.

Diesen Einkommensteuersachbescheid bekämpfte der Beschwerdeführer (kurz Bf.). Die Beschwerde vom 5. Jänner 2017 wurde dabei vom steuerlichen Vertreter unter Berufung auf seine umfassende Vollmacht in einem gemeinsamen Schreiben mit einer Beschwerde

für die GmbH gegen ihre Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 und ihren KEST-Haftungsbescheid für 2012 erstattet.

Dies wurde im Kern damit begründet, der Verkehrswert einer im Zuge einer Einbringung gem. Art. III UmgrStG vom Bf. (Alleingesellschaftergeschäftsführer) in die GmbH eingelegten Liegenschaft sei EUR insgesamt EUR 1.100.000,00 und verteile sich auf Grund und Boden mit EUR 633.000,00 und Gebäude mit EUR 467.000,00. 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).

Zum Einkommensteuerbescheid 2011 führte der Bf. unter Punkt „Anträge“ wörtlich aus:

„Auf der Grundlage der oben gemachten Ausführungen stelle ich folgende Anträge:

1. ...

*2. Zu folgendem Bescheid: [Bf.], ... **Einkommensteuerbescheid 2011:***

Antrag auf Feststellung des Grundstückswertes mit EUR 633.000,00. Diese Feststellung hat keine Auswirkung auf die Höhe der Einkommensteuer 2011.

3. ...“

Das FA erließ daraufhin ein mit 12. April 2017 datiertes Schriftstück, das wie folgt abgefasst war:

*„Firma GmbH
und
Herrn [Bf.]
z.H. Mag. Rupert Karl
...
Beschwerdevorentscheidung*

Es ergeht die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerden vom 5.1.2017 von Firma GmbH ... vertreten durch Herrn Mag. Rupert Karl ... gegen den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer, gegen den Bescheid über die Körperschaftsteuer 2012, 2013 und 2014 ...

und die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 5.1.2017 von Herrn [Bf.] ... vertreten durch Herrn Mag. Rupert Karl ... gegen den Bescheid über die Einkommensteuer 2011.

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

Den Beschwerden vom 5.1.2017 wird teilweise stattgegeben, der Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer ... wird auf EUR 0,00 geändert.

Der Wert des Grund und Bodens an der Liegenschaft ... wird zum Einbringungszeitpunkt in die GmbH am 31.12.2011 mit EUR 379.800,00 festgestellt. ...

Dieses Schriftstück enthielt am Ende eine Rechtsmittelbelehrung.

Über Nachfrage des Bundesfinanzgerichts bestätigte das FA, 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 dem gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten unter Hinweis auf die Steuernummern des Bf. und der GmbH tatsächlich zukam (Übernahmebestätigung vom 14. April 2017).

Mit Schreiben vom 12. Mai 2017 beantragte der steuerliche Vertreter – wiederum unter Berufung auf seine umfassende Vollmacht und in einem gemeinsamen Schreiben - die Vorlage der Beschwerde vom 5. Jänner 2017 an das Bundesfinanzgericht. Auch diesmal führte er als von der Beschwerde betroffene Bescheide neben dem Einkommensteuerbescheid 2011 des Bf. auch die drei Körperschaftsteuer- und den einen KEST-Haftungsbescheid der GmbH an.

Diesem Antrag kam das FA nach und legte den Vorlageantrag mit der Beschwerde am 24. Mai 2017 dem Bundesfinanzgericht vor.

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

In freier Beweiswürdigung steht damit fest, dass mit dieser „Beschwerdevorentscheidung“ über die Beschwerden gegen mehrere Bescheide zweier verschiedener Beschwerdeführer abgesprochen werden sollte (Einkommensteuer des Bf. und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer seiner GmbH). Dieses Dokument wurde als Einzelexemplar in einen Einzelkuvert an den gemeinsamen Zustellbevollmächtigten dieser beiden zugestellt.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Die Zurückweisung des Vorlageantrages basiert auf folgenden rechtlichen Erwägungen:

2.1. Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist dabei die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil des Spruchs eines Bescheides mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des **Adressaten im Bescheidspruch** (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. VwGH 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 22.1.2004, 2003/14/0095), entfaltet sie davor keinerlei Rechtswirkungen, auch wenn sie als Bescheid intendiert war (vgl. VwGH 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 15.3.1988, 87/14/0073). Die einzelnen Bescheide müssen spruchmäßig eindeutig getrennt und abgrenzbar sein und alle essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert angeführt werden (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0039; *Stoll*, BAO, 2085 unter Hinweis auf VwGH 16.3.1979, 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 11.11.2010, 2007/17/0173 unter Hinweis auf VwGH 21.2.2005, 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 14.5.1996, 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 4.7.2008, 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 GmbH und der Bf.), 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 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 Beschwerdeentscheidung** vor.

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

2.2. Zulässigkeit des Vorlageantrages

§ 264 Abs. 4 lit. e BAO normiert, dass § 260 Abs. 1 BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden ist. Damit sind sie mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig sind.

Unabdingbare Voraussetzung eines Vorlageantrages ist, dass eine Beschwerdeentscheidung erlassen wurde (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 264 Tz 6 unter Hinweis auf VwGH 28.10.1997, 93/14/0146; 8.2.2007, 2006/15/0373; BFG 3.11.2015, RV/7102328/2015; 3.8.2016, RV/7103611/2016). Ist dies nicht der Fall und der Vorlageantrag wird dennoch gestellt, ist er vom Verwaltungsgericht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. BFG 13.3.2015, RV/6100849/2009; 3.11.2015, RV/7102328/2015; 27.10.2016, RV/7103761/2016).

Das trifft hier zu, weil keine rechtswirksame Beschwerdeentscheidung existiert.

Mangels wirksamer Beschwerdeentscheidung gilt die Beschwerde vom 5. Jänner 2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 damit nach wie vor als unerledigt.

3. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

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

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 26. März 2018