

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache \*\*\*\* (vormals \*\*\*\*), zuletzt, Adresse, vertreten durch RA Dr. Robert Mayer, Vorarlberger Wirtschaftspark, 6840 Götzis, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 28.Mai 2009 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 beschlossen:

Die Beschwerde vom 19.Jänner 2016 wird gemäß § 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

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Zulässigkeit der Beschwerden gegen die Einkommensteuer (ESt)- und Umsatzsteuer (USt)- Bescheide 2007 des Finanzamtes X (FA) vom 28.Mai 2009, beim FA eingegangen am 21.Jänner 2016.

Die Beschwerdeführerin (Bf) wendet eine unwirksame Zustellung der angefochtenen USt- /ESt-Bescheide 2007 ein, weil sie im Mai 2009 nicht an der Zustelladresse gewohnt habe und in der Folge vom Dez. 2009 bis April 2014 nicht in Österreich „*aufhältig*“ gewesen sei. Erst aufgrund eines Zufalls habe sie „*jetzt*“ von den Bescheiden Kenntnis erlangt und erhebe nun fristgerecht Beschwerde.

Inhaltlich verwehrt sich die Bf gegen eklatant überhöhte Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen (§ 184 BAO) in den angefochtenen Bescheiden. Zudem seien die daraus resultierenden Abgabennachforderungen verjährt.

Das FA geht - mangels Hinweisen auf Mängel bei der Bescheidzustellung bzw. infolge pflichtwidrig unterlassener Änderungsmeldung der Postabgabestelle durch die Bf - von wirksam zugestellten Bescheiden aus, die nach abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 22.März 2010 bereits vor Jahren in Rechtskraft erwachsen seien. Die verfahrensgegenständlichen Beschwerden seien daher unzulässig.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Dem gegenständlichen Beschluss liegt folgender Sachverhalt zu Grunde, den das BFG in Würdigung des Ermittlungsergebnisses (unbedenkliche abgabenbehördliche Vorlageunterlagen und Datenbankinhalte zur Bf bzw. der Bf-KG, ZMR- und Firmenbuchdaten) als erwiesen erachtet:

Die Bf, eine rumänische Staatsbürgerin, verfügte nach den meldebehördlichen Daten ab Juni 2004 – mit Unterbrechungen – über einen Wohnsitz in Österreich (jeweils *ein* Wohnsitz in zeitlicher Abfolge).

Zwischen Juni 2004 und Nov. 2010 war sie an zwei unterschiedlichen Adressen in 9999 Wohnort-1 behördlich gemeldet (2004/2005 Nebenwohnsitz/NW an der Adresse 9999 Betriebsadresse-1, ab Jänner 2007 9999 Wohnadresse-1 als NW bzw. von 20.Dez. 2007 - 8.Nov. 2010 als Hauptwohnsitz/HW).

Nach einem kurzfristigen Aufenthalt im Polizeianhaltezentrum (PAZ) Graz, Paulustorgasse (8.-13.Nov. 2010) meldete sie im Gefolge einer polizeilichen Kontrolle ab 13.Jänner 2011 einen neuen Wohnsitz (NW) in 8888 Wohnort-2, Wohnadresse-2 an, der allerdings bereits 2 Monate später wieder – ersatzlos - abgemeldet wurde. Im Anschluss verfügte die Bf bis April 2014 über keinen behördlichen Wohnsitz in Österreich mehr.

Als Unterkunftgeber der Bf im Zeitraum 2004 – 2011 weist das ZMR in allen Fällen ihren Schwager XY aus.

Beruflich war die Bf in diesen Jahren, soweit Daten vorliegen, in Nachtclubs/Barbetrieben tätig. Nach der abgabenbehördlichen Datenlage war sie an ihrem ersten Wohnsitz in 9999 Betriebsadresse-1 zunächst von Jänner bis August 2007 als Dienstnehmerin in einem Bordellbetrieb ihrer Schwester beschäftigt.

Im Gefolge eines Insolvenzantrages der GKK gegen die Schwester, meldete die Bf im Juli 2007 beim FA eine Betriebseröffnung an (Übernahme der beiden Bordellbetriebe ihrer Schwester per 10.Aug.2007). Die Erfüllung ihrer daraus erwachsenden abgabenrechtlichen Pflichten blieb die Bf allerdings schuldig. Insbesondere reichte sie weder Abgabenerklärungen ein, noch entrichtete oder meldete sie Selbstbemessungsabgaben.

Stattdessen gründete die Bf im Nov.2008 die Bf-KG, FN 99999x und führte als (einzige) Komplementärin den „*Barbetrieb (Bordell)*“ mit den beiden Standorten in Wohnort-1 und Betriebsstandort-2 nunmehr in dieser Rechtsform (Gesellschaftsvertrag 19.November 2008/ Kommanditist XY mit 100,- € Kommanditeinlage).

Unterlagen über abgabenbehördliche Erhebungen an den Betriebsstandorten vom Dez.2008 und Mai 2009 weisen die Bf sowohl nach der Eigenbezeichnung als auch als vor Ort wahrgenommene „*Chefin*“ mit unterschiedlichen Aufgaben aus, der etwa am Standort in 9999 Betriebsadresse-1 als einziger „*Kellnerin*“ das Inkasso im Gastrobereich zu kam und die auch für die Führung der Erlösaufzeichnungen vor Ort zuständig war (Übertragung der Grundaufzeichnungen auf „Bierzetteln“ in „Stricherlisten“).

Den Erhebungsorganen wurde als Wohnsitz der Bf und des XY die in unmittelbarer Nähe zum Betriebsstandort befindliche Adresse 9999 Wohnadresse-1 genannt (Quelle: FA-Erhebungsunterlagen vom 10.Dez.2008 bzw. Niederschrift über Betriebsbesichtigung vom 13.Mai 2009).

Kurz nach der zweiten Erhebung erfolgte am 25.Mai 2009 die steuerliche Erfassung der Bf-KG, nachdem einige Tage davor auch die Firmenbucheintragung durchgeführt worden war.

Umgehend danach holte das FA mittels Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 184 BAO) bescheidmäßige Abgabenvorschreibungen/-festsetzungen für bereits verfristete Zeiträume nach, für welche die Bf bis dahin Abgabenerklärungen bzw. UVZ schuldig geblieben war.

Konkret ergingen am 28.Mai 2009 neben den verfahrensgegenständlichen ESt- und USt-Bescheiden für 2007 auch Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen (UVZ) für 02-12/2008 und 01-03/2009 an die Bf, adressiert an deren bei den FA-Erhebungen angegebenen und zudem von Jänner 2007 bis November 2010 im Zentralen Melderegister (ZMR) aufscheinenden – einzigen - Wohnsitz in 9999 Wohnort-1, Wohnadresse-1. Die Bescheidzustellungen erfolgten unbescheinigt und ohne Hinweis auf ein Zustellhindernis.

Rechtzeitig vor Ablauf der Rechtsmittelfrist stellte die bis dahin unvertretene Bf am 25.Juni 2009 im Wege eines befugten steuerlichen Vertreters einen Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist um zwei Monate, um die Aufbereitung der Buchhaltung und Erstellung des Jahresabschlusses bewerkstelligen zu können, für welche die Bf noch mit der Belegsammlung beschäftigt sei.

Am 28.August 2009 langte beim FA fristgerecht eine von der steuerlichen Vertretung *„Namens und Auftrags unserer oben angeführten Klientin“* verfasste Berufung gegen die Bescheide vom 28.Mai 2009 ein. Darin wurde neuerlich auf die noch laufenden Buchhaltungsarbeiten verwiesen. Die Bf sei noch mit der Klärung offener Fragen hinsichtlich der Buchhaltung beschäftigt, habe aber bereits *„Teile der geforderten Buchhaltungsunterlagen insbesondere des Jahres 2007 zur Verfügung gestellt.“* *„Nach Buchung der Belege für 2007 und 2008“* würden die betreffenden Jahresabschlüsse und Erklärungen sowie UVA für 1-3/2009 umgehend nachgereicht werden.

Ohne Einbringung der angekündigten Abgabenerklärungen legte der steuerliche Vertreter am 2.März 2010 das Vertretungsmandat der Bf zurück (Quelle: abgabenbehördliche DB2-Datenbank).

Als ein letztmaliger Kontakt des FA mit dem bisherigen Vertreter ergab, dass die Einreichung der ausstehenden Unterlagen nicht mehr zu erwarten war, stellte das FA die (abweisende) Erledigung der anhängigen Rechtsmittel der Bf in Aussicht (Quelle: FA-Aktenvermerk 16.März 2010, Vorlageunterlagen OZ 18).

Entsprechend ergingen am 22.März 2010 abweisenden Berufungsvorentscheidungen an die Bf, die wiederum an deren meldebehördliche Wohnanschrift adressiert waren und unbescheinigt und ohne Hinweis auf ein Zustellhindernis zugestellt wurden.

Mangels Einbringung von Vorlageanträgen war das Rechtsmittelverfahren betreffend USt- und ESt-Bescheide 2007 damit beendet.

In der Folge brach der abgabenbehördliche Kontakt zur Bf ab. Im Herbst 2010 war sie bei mehrmals durchgeführten Begehungen im Zuge abgabenbehördlicher Einbringungsmaßnahmen nicht anzutreffen. Auch ihr Unterkunftgeber war nicht erreichbar. Der Aufenthalt der Bf sowohl im PAZ Graz als auch nach der dortigen Entlassung blieb (vorerst) unbekannt. Bei der Unterbringung im PAZ hatte die Bf als Hauptwohnsitz ihre Adresse in 9999 Wohnadresse-1 angegeben (AV 17.Nov. und 9. Dez. 2010, Vorlageunterlagen OZ 17 u. OZ 23).

Zu Jahresbeginn 2011 verfügte das Landesgericht Gerichtsort die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens der Bf-KG (Gz 99Se99/10x, Firmenbucheintragung 9.Februar 2011).

Im Zuge dieser Firmenbuchmaßnahmen erfolgte am 15.Februar 2011 auch eine amtswegige Adressenanpassung für die Bf und XY an deren zwischenzeitige ZMR-Adresse in 8888 Wohnort-2, Wohnadresse-2.

Am 8.März 2011 wurde die Bestellung der Bf und des XY zu gemeinsamen Liquidatoren der Bf-KG im Firmenbuch veröffentlicht.

Mit selbem Tag erfolgte die Abmeldung des Wohnsitzes der Bf in Wohnort-2. Da bei der Abmeldung kein neuer Wohnsitz angegeben wurde, verfügte die Bf fortan bis April 2014 über keinen behördlichen Wohnsitz in Österreich mehr.

Die in der Folge wiederholt durgeführten abgabenbehördlichen Erhebungen ergaben, dass sowohl die Abmeldung des Wohnsitzes der Bf in Wohnort-1 als auch die nachfolgende Wohnsitzanmeldung in Wohnort-2 behördlich veranlasst gewesen waren (8.Nov. 2010 amtliche Abmeldung durch die örtliche Meldebehörde; Anmeldung in Wohnort-2 am 13.Jänner 2011 nach polizeilicher Kontrolle). Zugleich ließen Ermittlungen bei der Meldebehörde am neuen Wohnort und in der Nachbarschaft auf keine tatsächliche Nutzung der nunmehrigen Meldeadresse durch die Bf schließen. Auch deren Unterkunftgeber XY war nicht auffindbar.

Erst mit der Anmeldung eines neuen Nebenwohnsitzes in Vorarlberg im April 2014 war die Bf für die Abgabenbehörde wieder erreichbar, bevor sie auch ihren dortigen Wohnsitz im Dez.2018 - ersatzlos - abmeldete.

Das BFG schließt aus der dargestellten zeitlichen Abfolge der Meldevorgänge der Bf und insbesondere aus dem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zwischen den Firmenbuchveröffentlichungen zur Insolvenz der Bf-KG und der ersatzlosen Abmeldung ihres letzten Meldewohnsitzes am 8.März 2011, dass sich die Bf zu dieser Zeit der

Erreichbarkeit – insbesondere für Gläubiger, Behörden und Gerichte – bewusst entziehen wollte.

Die Wohnsitzangabe bei der Aufnahme im PAZ Graz belegt, dass auch die Bf bis zumindest Nov. 2010 die Unterkunft an der verfahrensgegenständlichen Zustelladresse als ihren Wohnsitz betrachtete. Von einem dauerhaften Aufenthalt im Ausland ab Dez. 2009 kann unter den festgestellten Umständen keine Rede sein.

Am 19. Jänner 2016 brachte ein neuer Rechtsvertreter der mittlerweile mit Nebenwohnsitz in Vorarlberg gemeldeten Bf. die verfahrensgegenständliche Beschwerde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2007 vom 28. Mai 2009 ein.

Dazu erging am 4. Juli 2016 die zurückweisende Beschwerde vorentscheidung (BVE) des FA, welche aufgrund wirksamer Zustellvorgänge sowohl betreffend die angefochtenen Bescheide vom 28. Mai 2009 als auch die Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2010 davon ausgeht, dass das Prozesshindernis der entschiedenen Sache (res iudicata) einer nochmaligen Entscheidung entgegensteht.

**II. Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerde vorentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie**

lit. a nicht zulässig ist oder

lit. b nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Nicht zulässig ist eine Bescheidbeschwerde wegen entschiedener Sache (res iudicata), wenn über eine Beschwerde desselben Abgabepflichtigen gegen einen bestimmten Bescheid schon einmal mit Bindungswirkung für die Verfahrensparteien abgesprochen wurde und dieser Abspruch dem Rechtsbestand angehört (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 260 Rz 4; *Stoll*, BAO I 943).

§ 245 Abs. 1 BAO normiert als Frist für die Einbringung einer Beschwerde einen Monat. Für den Beginn der Beschwerdefrist ist der Tag maßgeblich, an dem der Bescheid bekanntgegeben wurde.

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

Nach § 98 Abs. 1 BAO sind, soweit nichts anderes bestimmt ist, Zustellungen nach dem ZustG vorzunehmen.

§ 8 Abs. 1 ZustG verpflichtet eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen.

*„Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist, soweit die Verfahrensvorschriften nicht anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann“ (§ 8 Abs. 2 ZustG).*

Zufolge § 104 BAO besteht darüberhinaus und unabhängig von einem anhängigen abgabenbehördlichen Verfahren gegenüber den Abgabenbehörden *„die Verpflichtung zur Mitteilung im Sinne des § 8 Abs. 1 des Zustellgesetzes für Abgabepflichtige auch so lange, als von ihnen Abgaben, ausgenommen durch Einbehaltung im Abzugswege zu entrichtende, wiederkehrend zu erheben sind. § 8 Abs. 2 des Zustellgesetzes ist sinngemäß anzuwenden.“*

Eine Mitteilungspflicht besteht nach § 8 Abs.1 ZustG, wenn eine Person von einem Verfahren, in der ihr Parteienstellung zukommt, Kenntnis hat. Davon ist auszugehen, wenn sie selbst durch Antragstellung ein Verfahren einleitet. Als bisherige Abgabestelle gilt die der Behörde bekannte Abgabestelle, nachdem die Partei vom Verfahren Kenntnis erlangte. Dies kann die letzte von der Partei der Behörde selbst bekanntgegebene Adresse oder auch die letzte im Zuge einer Zustellung bekanntgewordene Adresse sein. (vgl. VwGH 12.5.2010, 2006/20/0766; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> ZustG, § 8, Rz 2f).

Eine Änderung der Abgabestelle setzt deren dauernde Verlegung voraus. Auch bei Aufgabe der bisherigen Abgabestelle ohne Begründung einer neuen Abgabestelle liegt eine Änderung der Abgabestelle vor. Die Mitteilung über die Änderung der Abgabestelle hat unverzüglich, ohne schuldhaftes Zögern und ohne unnötigen Aufschub zu erfolgen (vgl. VwGH 27.6.2017, Ra 2016/03/0079; 23.11.2009, 2008/05/0272; 24.5.2005, 2004/20/0462; 12.9.2002, 2002/20/0229; 21.9.1994, 93/01/0823-0825; 23.11.1993, 93/11/0085; 29.4.1988, 85/17/0049 und *Ritz*, BAO<sup>6</sup> ZustG, § 8, Rz 5 u. 8).

Verletzt eine Partei ihre Mitwirkungspflichten betreffend Mitteilung der Änderung ihrer Abgabestelle, kann sie sich vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht erfolgreich auf die Verletzung amtlicher Ermittlungspflichten berufen (VwGH 28.3.1962, ZI 1337/59).

Dies gilt auch, wenn die Abgabestelle während eines Verfahrens ohne Mitteilung an die Behörde geändert wird und die behördliche Anordnung einer Zustellung nach § 8 Abs. 2 ZustG unterbleibt, weil die Behörde deshalb irrtümlich vom Fortbestand der bisherigen Abgabestelle ausgeht (vgl. VwGH 22.5.1986, Slg. Nr. 12.152/A).

**III .** Die verfahrensgegenständlichen Bescheide vom 28.Mai 2009 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 ergingen, so wie die Berufungsvorentscheidung vom 22.März 2010, an die zu dieser Zeit nicht vertretene Bf. und waren an deren bei den Erhebungen zur steuerlichen Betriebsanmeldung der Bf-KG angegebenen und lt. ZMR bis Nov. 2010 aufrechten (einzigen) behördlichen Wohnsitz in 9999 Wohnort-1, Wohnadresse-1 adressiert.

Das fristgerechte Einschreiten eines nach Ergehen der Bescheide beauftragten steuerlichen Vertreters, der weder im Fristerstreckungsantrag vom 25.Juni 2009 noch in der Beschwerde vom 27.August 2009 auf einen Zustellmangel hinwies, bietet keine Veranlassung für Zweifel an der ordnungsmäßigen Zustellung der angefochtenen Bescheide.

Der Hinweis auf eine Einbindung der Bf in das Rechtsmittelverfahren sowohl im Antrag auf Erstreckung der Rechtsmittelfrist als auch in der Berufung (Verweis auf die mit der Belegsammlung und Klärung offener Buchhaltungsfragen beschäftigte Bf) unterstreicht deren persönliche Kenntnis über das eingebrachte Rechtsmittel.

Die - ohne tragfähiges Beweisangebot vorgebrachten - Beschwerdeausführungen betreffend den abweichenden Wohnort der Bf in Wohnort-2 erscheinen vor diesem Hintergrund wenig überzeugend, zumal aufgrund der zeitlichen Nähe der Bescheiderlassung zu den abgabenbehördlichen Erhebungen in Zuge der steuerlichen Erfassung der Bf-KG im Mai 2009, welche der Bf unmittelbar Anlass und Gelegenheit gegeben hatten, eine allfällige Änderung der im Dez. 2008 angegebenen Verhältnisse bekanntzugeben.

Da die steuerliche Vertretung bei Zustellung der Berufungsvorentscheidungen am 22.März 2010 nicht mehr beauftragt war, erfolgte deren Adressierung an dieselbe Anschrift wie bei der Bescheiderlassung zu Recht. Auch in diesem Fall hatte weder die ehemalige steuerliche Vertretung die Ankündigung der Rechtsmittelerledigung beim letzten Kontakt mit dem FA veranlasst, auf einen Wohnsitzwechsel der Bf verwiesen, noch die Bf dem FA eine Änderung ihrer Zustelladresse gemeldet.

Umso mehr verpflichtete ein allenfalls späterer dauerhafter Wegzug in das Ausland die Bf unter den festgestellten Umständen zu einer Mitteilung iSd § 8 Abs. 1 ZustG.

Aufgrund der Verletzung dieser Meldepflicht konnte das FA vom Fortbestand der dem FA im Dez. 2008 bekanntgegebenen Abgabestelle ausgehen.

Im Gegenzug kann die Bf aufgrund der Verletzung ihrer Mitteilungspflicht nach § 8 Abs. 1 ZustG die Rechtsfolgen der erfolgten Zustellungen an die bisherige Anschrift nicht durch den Verweis auf eine geänderte Abgabestelle abwenden.

Sowohl die angefochtenen ESt- und USt-Bescheide 2007 vom 28.Mai 2009 als auch die dazu ergangenen Berufungsvorentscheidungen vom 22.März 2010 sind daher als der Bf ordnungsgemäß zugegangen anzusehen und gehören dem Rechtsbestand an. Mangels fristgerechter Einbringung von Vorlageanträgen trat mit den Berufungsvorentscheidungen vom 22.März 2010 im Verfahren betreffend die ESt und USt 2007 Rechtskraft ein.

Da der verfahrensgegenständlichen Beschwerde vom 19.Jänner 2016 somit das Prozesshindernis der bereits entschiedenen Sache (res iduicata) entgegensteht, war spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 16. Dezember 2019