

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 10. Februar 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1997, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1998, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer (Bf.) war bis zu seiner Pensionierung 1994 als Gemeindefacharzt in B. tätig und erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Der Bf. bezog in den Folgejahren zwei Pensionen. Eine Pension wurde von der Pension 1 und eine weitere Pension vom Pension 2 bezogen.

Der Bf. hat nach Aufgabe seiner Tätigkeit als Arzt seinen Wohnsitz in der Gemeinde B. aufgegeben.

Für das Jahr 1997 wurde seitens des Finanzamtes eine Pflichtveranlagung gem. § 41 EStG aufgrund der zwei vorhandenen Lohnzettel durchgeführt.

Dieses Abgabenverfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1997 wurde - ebenso wie die Verfahren für die folgenden Jahre - ohne Wissen des Bf. durchgeführt, sodass eine Zustellung gemäß § 8 Abs. 1 ZustellG nicht möglich war.

Eine Zustellung an eine nach telefonischer Auskunft der Gemeinde B. angegebene Adresse in Breclav betreffend Einkommensteuerbescheide konnte mangels konkreter Daten der Adresse nicht durchgeführt werden.

Am 12.7.2000 langte der Beschluss des Gericht vom 16.6.2000 beim Finanzamt ein, mit welchem RA Dr. E als Abwesenheitskurator im vom Finanzamt vertreten durch die Finanzprokurator angestregten Konkursverfahren bestellt worden war.

Am 18.9.2000 langte beim Finanzamt ein Schreiben der Finanzprokurator ein, in welchem die genaue Adresse des Bf. in S enthalten ist.

Mit Schreiben vom 15.1.2001 teilte RA Dr. E mit dass er mit Oktober 2000 seine Tätigkeit als Abwesenheitskurator im Konkursverfahren beendet hat.

Mit Schreiben vom 15.3.2001 teilte RA Dr. F (der nunmehr im Jahr 2014 die Beschwerde erhoben hat) dem Finanzamt mit, dass er den Bf. nur im Konkursverfahren vertrete, jedoch keine Zustellungsbevollmächtigung hinsichtlich des Abgabenverfahrens habe.

Das Finanzamt hat nach Anfragen im Zentralen Melderegister und Nachfrage im Gemeindeamt B. (laut Aktenvermerk 9.9.1998), welche beide keine Hauptwohnsitzadresse des Bf. in Österreich ergaben, wegen unbekannter Abgabestelle die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2011 gemäß § 25 Abs. 1 ZustellG durch Aushang an der Amtstafel des Finanzamtes, dass der Bescheid zur Abholung im Finanzamt bereitgehalten werde, gem. § 25 ZustellG zugestellt.

Tabelle der Bescheide:

Bescheid	Datum	Festgesetzte Steuer
ESt 1997	23.12.1998	64.111,00
ESt 1998	5.5.1999	65.055,00
ESt 1999	2.5.2000	64.934,00
ESt 2000	21.8.2001	68.127,00
ESt 2001	13.5.2002	4.960,28
ESt 2002	2.7.2003	4.969,96

ESt 2003	13.12.2004	4.955,11
ESt 2004	25.5.2005	5.013,06
ESt 2005	8.11.2006	8.689,66
ESt 2006	16.1.2008	8.697,95
ESt 2007	23.3.2009	8.736,67
ESt 2008	18.1.2010	8.773,04
ESt 2009	11.3.2011	9.553,20
ESt 2010	23.11.2011	9.552,39
ESt 2011	13.11.2012	9.547,00

Das Finanzamt (IC 02) hat als Beilage zum Schreiben vom 29.1.2014 Kopien der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2012 dem Bf. zu Handen seines Vertreters übermittelt, die Zustellung des Schreibens erfolgte am 31.1.2014. Im Schreiben wurde auf die bereits erfolgte Zustellung gemäß § 25 ZustellG und die vorliegende Rechtskraft der Bescheide hingewiesen

Am 10.2.2014 brachte der Bf. vertreten durch seinen Rechtsanwalt (welcher bereits im Konkursverfahren den Bf. vertreten hatte) Beschwerde gegen die am 31.1.2014 zugestellten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 ein und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Zur Begründung der Beschwerde legte der Bf. dar, dass die Zustellung der Bescheide nicht rechtswirksam gewesen sei, da er sich zu den Zeitpunkten bzw. Zeiträumen der Aushänge an der Amtstafel des Finanzamtes im Ausland aufgehalten habe und von den Zustellungen keine Kenntnis habe erlangen können.

Die Voraussetzungen des § 25 ZustellG seien nicht vorgelegen, da das Finanzamt vor einer derartigen Zustellung geeignete Nachforschungen anstellen hätte müssen. Bei einer solchen Vorgangsweise hätte, bei einer Nachfrage bei nahen Angehörigen, welche sich während des maßgeblichen Zeitraumes in Österreich aufhalten hätten, die damalige Zustelladresse des Bf. ausfindig gemacht werden können.

Aus diesem Grund seien die Zustellungen rechtswidrig und die Bescheidbeschwerde vom 10.2.2014 rechtzeitig.

Inhaltlich erklärte der Bf. er habe in den Streitjahren zwei Pensionen bezogen, habe jedoch von Februar 1995 bis Juni 2012 in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt. Er sei in diesem Zeitraum in S (HB) aufhältig gewesen.

Nach Ansicht des Bf. habe Österreich betreffend die Pension der Pension1 im Streitzeitraum kein Besteuerungsrecht. Dies gelte auch für die Pension des Pension 2, wobei dieser Ruhegenuss durch Einbehalt der Lohnsteuer bereits versteuert worden sei.

Das Finanzamt erließ am 10.2.2015 Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2011 und wies die Beschwerde vom 10.2.2014 gemäß § 260 BAO als verspätet zurück. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Bf. zumindest ab dem Jahr 1996 für die Behörde unbekannten Aufenthaltes gewesen sei. Es seien um den Aufenthalt zu ermitteln Abfragen im ZMR gemacht worden, sowie Rücksprache mit der Gemeinde B. gehalten worden. Auch eine Anfrage im Zentralen Meldeamt sei erfolglos gemacht worden.

Im Jahr 1998 sei durch Erhebungen bei den Gemeindeorganen in Erfahrung gebracht worden, dass sich der Bf. vermutlich in Tschechien (Breclav) aufhalte, jedoch habe mangels konkreter Adresse keine Zustellung erfolgen können.

Im Jahr 2000 sei im Konkursverfahren gegen den Bf. RA Dr. E als Abwesenheitskurator bestimmt worden. Dieser sei jedoch bereits am 5.10.2000 wegen Aussichtslosigkeit des Konkursverfahrens wieder abbestellt worden. In diesem Zeitraum seien keine Zustellungen an den Bf. erfolgt.

Betreffend die Zulässigkeit der Zustellung gemäß § 25 Zustellgesetz führt das Finanzamt aus, dass der Bf. bis 1994 Gemeindevorstand in B. gewesen sei und bis 1995 steuerlich vertreten gewesen sei. Im Jahr 1996 habe er sich von seiner Adresse abgemeldet. Dem Finanzamt seien weder Partner noch andere nahe Familienangehörige bekannt.

Aus den erläuternden Bemerkungen zum Zustellgesetz ergäbe sich, dass "einfache Hilfsmittel" zur Feststellung der Abgabestelle heranzuziehen seien. Das Finanzamt sei dieser Pflicht durch Einholen von Meldeauskünften und Ermittlungen bei der Gemeinde nachgekommen.

Gemäß § 41 EStG hätten aufgrund des Bezuges von zwei Pensionen Pflichtveranlagungen durchgeführt werden müssen.

Der Bf. habe keine Kenntnis vom Verfahren gehabt, sodass eine Zustellung gemäß § 8 ZustellG nicht zulässig gewesen wäre.

Ab dem Jahr 2000 seien weitere Zustellungen vorgenommen worden, wobei laufend Meldeanfragen, sowie Erhebungen bei der Gemeinde auch beim Pension 2, sowie bei der Pension1 getätigt worden seien.

Nach Ansicht des Finanzamtes seien die Zustellungen gemäß § 25 Zustellgesetz rechtmäßig und wirksam, weshalb die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2011 als verspätet zurückzuweisen war.

In der Beschwerdeverentscheidung wird betreffend das Besteuerungsrecht der Pensionen in Österreich ergänzend ausgeführt, dass erst durch die gegenständliche Beschwerde bekannt geworden sei, dass sich der Bf. zwischen 1995 und 2012 in S (HB) aufgehalten haben soll, wobei dies nicht durch Beweise belegt worden sei.

Mit HB sei jedoch erst am 16.12.2010 mit Wirksamkeit ab 1.1.2012 (BGBl III 168/2011) ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen worden. Vor 2012 habe kein solches existiert.

Der Bf. sei mangels Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich in den Jahren ab 1996 beschränkt steuerpflichtig im Sinn des § 1 Abs. 3 EStG 1988, diese beschränkte Steuerpflicht erstrecke sich nur auf die in § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte.

Der Bf. bezog bis zu seiner Pensionierung in Österreich Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Arzt. Die Pensionen resultieren aus dieser Tätigkeit, weshalb mangels Doppelbesteuerungsabkommen diese Einkünfte gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG aufgrund des Territorialprinzips (auszahlende Stellen) in Österreich zu besteuern seien.

Die Pensionen seien daher gemäß § 41 EStG in Österreich zu veranlagten gewesen, wobei ab 2005 gemäß § 102 Abs. 3 EStG ein Hinzurechnungsbetrag vorzuschreiben sei.

Der Bf. beantragte die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2011.

Ergänzend führte der Bf. aus, dass die Zurückweisung der Beschwerde zu Unrecht erfolgt sei, weil die Adresse des Bf. in S dem Finanzamt bekannt gewesen sei. Dieses habe vertreten durch die Finanzprokuratur gegen den Bf. einen Antrag auf Konkurseröffnung beim Gericht gestellt. In diesem Verfahren sei die Adresse des Bf. in S bekannt gewesen. Zum Beweis dessen legte der Bf. folgende Unterlagen in Ablichtung vor.

Beschluss des Bezirksgerichtes Innere Stadt zum Konkursverfahren gegen den Bf. vom 21.10.2002 betreffend Ladung, in welcher die Adresse des Bf. als Antragsgegner in S angeführt ist.

Seite 1 des Beschlusses des OLG Wien eingegangen in der den Bf. vertretenden Anwaltskanzlei am 27.2.2003 betreffend Nichtfolgegeben des Rekurses gegen den Beschluss des Gericht vom 22.9.2000, in welchem die Adresse des Bf. in S ebenfalls angeführt ist.

Lebensbestätigung gerichtet an den Pension 2 vom 6.9.1995, mit welcher der Österreichischer Botschafter in HB bestätigt, dass der Bf. seit Juni 1995 als Chefkoordinator für medizinische Evaluierungen UNHCR in S tätig sei.

Schreiben der RA Kanzlei an das Finanzamt aus dem Jahr 2000, mit welchen mitgeteilt wurde, dass die Kanzlei nicht zur Entgegennahme von Bescheiden des Finanzamtes bevollmächtigt sei.

Eidesstättige von diesem unterschriebene Erklärung des Bf., dass er im Zeitraum Februar 1995 bis 2012 den Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in S (HB) gehabt und sich nicht in Österreich aufgehalten habe vom 10.2.2014.

Der Bf. beantragte die meritorische Entscheidung über seine rechtzeitig eingebrachte Beschwerde.

In den vorgelegten Akten des Finanzamtes ist ein Aktenvermerk über eine Anfrage beim Gemeindeamt B am 9.9.1998 ersichtlich.

Im Finanzamtsakt sind - entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung keine Unterlagen über Kontaktaufnahme mit den pensionsauszahlenden Stellen betreffend Anfragen über die Adresse des Bf. enthalten.

Im Akt des Finanzamtes ist auch enthalten die Kopie eines am 18.9.2000 dem Finanzamt zugegangenen Schreibens der Finanzprokuratur, in welchem die genaue Adresse des Bf. in S enthalten ist.

Ebenfalls enthalten im Akt des Finanzamtes ist eine Ablichtung eines Beschlusses des Gericht, eingegangen im Finanzamt am 13.10.2000, in welchem die genaue Adresse des Bf. in S enthalten ist.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass dem Finanzamt im September 2000 von Dritter Seite bekannt gegeben wurde, an welcher genauen Adresse der Bf. sich aufhält.

Im Akt enthalten ist ein Schreiben des Finanzamtes an den Bf. vom 29.1.2014 mit welchem mitgeteilt wird, dass in der Beilage Kopien der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2012 übermittelt werden, die Zustellung dieses Schreibens an seinen Vertreter erfolgte laut Angaben des Bf. am 31.1.2014.

In der mündlichen Verhandlung wurden folgende Tatsachen von beiden Parteien außer Streit gestellt:

- 1.) Eine Zustellung gemäß § 8 ZustellG war im vorliegenden Einkommensteuerverfahren nicht zulässig, da der Bf. von diesem Verfahren keine Kenntnis hatte.
- 2.) Aufgrund des im Akt erliegenden beim Finanzamt am 18.9.2000 eingegangenen Schreibens der Finanzprokuratur, in welchem die genaue Adresse des Bf. in S angeführt ist, war dem Finanzamt die Adresse des Bf. bekannt.

- 3.) Der Bf. war aufgrund des nicht vorhandenen Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich im Streitzeitraum 1997 bis 2011 beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 EstG 1988.
- 4.) Als Beilage zum Schreiben des Finanzamtes wurden dem Bf. zu Hden seines Vertreters Kopien der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2012 übermittelt und in diesem Schreiben wird darauf hingewiesen, dass die bereits vorher übermittelten Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2011 aufgrund der gemäß § 25 ZustellG erfolgten Zustellung bereits rechtskräftig seien.

Der Bf. bestätigte, dass er im Zeitraum 1995 bis 2012 in S wohnhaft und aufhältig war und in Österreich in diesem Zeitraum weder Wohnsitz nach gewöhnlichen Aufenthalt gehabt habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab an, dass es richtig sei, dass das Finanzamt (Vollstreckungsstelle) über den Wohnsitz in S informiert gewesen sei, doch sei man der Ansicht gewesen, dass dieser Aufenthalt des Bf. nur vorübergehend während des Krieges gewesen sei.

Der Bf. gab an, dass er auch noch zum Zeitpunkt der Verhandlung seinen Wohnsitz in S habe, da er im diplomatischen Dienst des UNHCR tätig gewesen sei.

Der Bf. legt Kopien seines österreichischen Reisepasses vor, aus welchen zu ersehen ist, dass am 12.9.1995 durch die Bundespolizeidirektion Wien, Passamt sein Wohnort auf S geändert worden sei.

Außerdem legte der Bf. die Kopie seines Diplomatenpasses des UNHCR datiert vom September 1995 vor.

Aus den Unterlagen des Vertreters des Bf. ist zu ersehen, dass die vom Finanzamt am 29.1.2014 als Beilage zum Schreiben versendeten Kopien der Einkommensteuerbescheide keine Unterschrift bzw. keine Beglaubigung enthalten.

Die Vertreterin des Finanzamtes legt dar, dass ihrer Ansicht das Finanzamt betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 jegliche Erhebungen getätigt habe, die eine Zustellung gemäß § 25 Zustellgesetz gerechtfertigt haben.

Der steuerliche Vertreter entgegnet, dass die Zustellung auch in diesen Jahren betreffend Einkommensteuer 1997 bis 1999 nicht zulässig gewesen sei, weil der Bf. sich in Österreich ordnungsgemäß abgemeldet habe, sogar im Pass sei der Wohnort auf S geändert worden, sodass Finanzamt den Wohnort des Bf. ermitteln hätte können.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die vom Bf. am 14.2.2014 eingebrachte Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 fristgerecht eingebracht wurde

bzw. ob ein sonstiger Zurückweisungsgrund vorliegt, sowie inhaltlich ob und inwieweit die Besteuerung der beiden vom Bf. bezogenen Pensionen in Österreich zu erfolgen hat.

Das Bundesfinanzgericht geht im gegenständlichen Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Bf. war bis 1994 als Arzt in der Gemeinde B. tätig und wohnhaft und erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Ab dem Jahr 1995 war der Bf. Pensionist und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Pensionen. Eine Pension wurde von der Pension 1 und die andere Pension vom Pension 2 ausbezahlt.

Der Bf. hat seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich im Jahr 1995 aufgegeben und hatte keinen steuerlichen Vertreter in Österreich. In den Streitjahren 1997 bis 2011 hatte der Bf. weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich.

Laut eigenen Angaben des Bf. war er von Februar 1995 bis einschließlich 2012 in S (HB) aufhältig und hatte dort seinen Wohnsitz. Belegt wurden diese Angabe durch eine Aufenthaltsbestätigung der österreichischen Botschaft in S, eine eidesstattliche Erklärung des Bf., seine Aussage in der mündlichen Verhandlung, sowie die Angaben der Wohnsitzänderung auf S im Reisepass des Bf.

Der Bf. war in den Streitjahren 1997 bis 2011 beschränkt steuerpflichtig; von dieser Tatsache wird auch in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes ausgegangen und wurde dies auch in der mündlichen Verhandlung von beiden Parteien außer Streit gestellt.

Aufgrund der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Lohnzetteln wurde seitens des Finanzamtes gemäß § 41 EStG 1988 für die Jahre 1997 bis 2011 von Amts wegen eine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 erlassen und Einkommensteuer für diese Jahre festgesetzt.

Die Einkommensteuerbescheide ergingen an folgenden Tagen:

Bescheid	Datum	Festgesetzte Steuer
ESt 1997	23.12.1998	64.111,00
ESt 1998	5.5.1999	65.055,00
ESt 1999	2.5.2000	64.934,00
ESt 2000	21.8.2001	68.127,00

ESt 2001	13.5.2002	4.960,28
ESt 2002	2.7.2003	4.969,96
ESt 2003	13.12.2004	4.955,11
ESt 2004	25.5.2005	5.013,06
ESt 2005	8.11.2006	8.689,66
ESt 2006	16.1.2008	8.697,95
ESt 2007	23.3.2009	8.736,67
ESt 2008	18.1.2010	8.773,04
ESt 2009	11.3.2011	9.553,20
ESt 2010	23.11.2011	9.552,39
ESt 2011	13.11.2012	9.547,00

Dem Bf. war nicht bekannt, dass ein Abgabenverfahren betreffend die Jahre 1997 bis 2011 seitens des Finanzamtes hinsichtlich seiner Person anhängig war, sodass eine Zustellung der Bescheide gem. § 8 ZustellG nicht erfolgen konnte. Diese Tatsache wurde von den Parteien außer Streit gestellt.

Um die Einkommensteuerbescheide rechtswirksam dem Bf. zustellen zu können versuchte das Finanzamt eine Zustelladresse ausfindig zu machen.

Aus dem vorliegenden Akt (Einkommensteuerakt und Abgabensicherungsakt) ergibt sich, dass das Finanzamt nachweislich folgende Maßnahmen gesetzt hat, um eine Zustelladresse des Bf. herauszufinden:

Anruf bei der Gemeinde B. laut Aktenvermerk vom 9.9.1998: Ergebnis. Bf. nach Breclav (Tschechien) verzogen ohne genaue Adressangabe.

Zentrale Meldeanfragen 2004 und 2006 ohne Ergebnis eines Wohnsitzes in Österreich.

In der Beschwerdevorentscheidung wird angegeben, dass Meldeauskünfte erhoben wurden und Anfragen bei den beiden pensionsauszahlenden Stellen (Pension1 und Pension 2).

Im Akt finden sich derartige schriftliche Anfragen betreffend Adresse des Bf. bei den pensionsauszahlenden Stellen nicht.

Das Finanzamt hat mangels Zustelladresse die Zustellungen der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 dann in den Jahren 1998 bis 2012 gem. § 25 ZustellG mittels Aushang an der Amtstafel vorgenommen.

Im Mai 2000 wurde beim Gericht vom Finanzamt vertreten durch die Finanzprokurator ein Antrag auf Konkurseröffnung gegenüber dem Bf. gestellt.

In diesem Verfahren wurde mangels bekannter Zustelladresse RA Dr. E am 26. Juni 2000 mit Beschluss als Abwesenheitskurator bestellt, dieser Beschluss wurde dem Finanzamt im Juli 2000 in Ablichtung übermittelt und liegt im Einkommensteuerakt.

Im Konkursverfahren hat RA Dr. E am 7.8.2000 dem Konkursgericht (Gericht) mitgeteilt, dass es ihm gelungen sei die beiden Söhne des Bf. auszuforschen und über diese erfahren habe, dass der Bf. in S aufhältig ist. RA Dr. E, welchem ebenfalls ein Schriftstück vom Finanzamt übermittelt wurde, hat dem Finanzamt am 15.1.2001 mitgeteilt, dass er nicht mehr Abwesenheitskurator ist. Zu diesem Zeitpunkt war RA Dr. E die Adresse des Bf. aus seinen Erhebungen bei den Söhnen des Bf. bekannt.

Der Bf. hat RA Dr. F für das Konkursverfahren als seinen bevollmächtigten Vertreter ernannt, sodass RA Dr. E im Oktober 2000 vom Gericht als Abwesenheitskurator enthoben wurde.

RA Dr. F hat im Konkursverfahren bei Gericht mit Schreiben am 14.8.2000 seine Vollmacht bekannt gegeben, sowie die genaue Adresse des Bf. in S. Ab diesem Zeitpunkt war die Adresse des Bf. im vom Finanzamt angestrebten Konkursverfahren bekannt.

Im Akt des Finanzamtes befindet sich eine Ablichtung eines Schreibens der Finanzprokurator, eingelangt am 18.9.2000 beim Finanzamt, in welchem die genaue Adresse des Bf. in S angeführt ist.

Als RA Dr. F vom Finanzamt eine Buchungsmitteilung Ende 2000 übermittelt worden war, hat dieser bekanntgegeben, dass er den Bf. nur im Konkursverfahren vertrete, jedoch nicht im Abgabenverfahren und hat ersucht Schriftstücke dem Bf. selbst zuzustellen. RA Dr. F war die Adresse des Bf. spätestens zu diesem Zeitpunkt bekannt, da er diese bereits im August 2000 dem Konkursgericht mitgeteilt hatte.

Das Finanzamt hat zwischen 23.12.1998 (Est 1997) und 13.11.2012 (Est 2011) die an den Bf. gerichteten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 gemäß § 25 Zustellgesetz an der Amtstafel ausgehängt.

Am 31.1.2014 wurden dem Vertreter des Bf. RA Dr. F Kopien der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2012 als Beilage zu einem Schreiben des Finanzamtes (IC) vom 29.1.2014 übermittelt; diese Kopien enthalten weder Unterschrift noch Beglaubigungsvermerk.

Die durch den Vertreter RA Dr. F eingebrachte Beschwerde gegen die am 31.1.2014 zugestellten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 vom 10.2.2014 langte am 14.2.2014 beim Finanzamt ein. Der Bf. beantragte mit gleichen Schreiben die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und erklärte, dass seine Beschwerde rechtzeitig sei, weil die bisherigen Zustellungen des Finanzamtes gemäß § 25 ZustellG zu Unrecht erfolgt seien.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass eine Zustellung gemäß § 8 ZustellG nicht erfolgen habe können, da der Bf. von den ihn betreffenden Einkommensteuerverfahren keine Kenntnis hatte und daher keine Verpflichtung zur Mitteilung der Änderung der bisherigen Abgabestelle bestand.

Unstrittig ist weiters, dass ab 18.9.2000 aufgrund des Einlangens eines Schreibens der Finanzprokurator an diesem Tag beim Finanzamt die genaue Adresse des Bf. in S bekannt gegeben wurde.

Unstrittig ist, dass der Bf. in den Streitjahren 1997 bis 2011 beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs 3 EStG 1988 war.

Unstrittig ist weiters, dass die vom Finanzamt am 29.1.2014 übersendeten Kopien der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2012 weder Unterschrift noch Beglaubigungsvermerk enthalten. Aus den weiteren Ausführungen des Finanzamtes in diesem Schreiben vom 29.1.2014 ergibt sich eindeutig, dass das Finanzamt die beigelegten Kopien der Steuerbescheide nur zur Information an den Bf. übermitteln wollte und keine Zustellung bewirken wollte, da ausgeführt wird, dass nach Ansicht des Finanzamtes die bereits gemäß § 25 Zustellgesetz erfolgten Zustellungen rechtswirksam gewesen seien und daher bezüglich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 bereits Rechtskraft vorliege.

Gesetzliche Grundlagen:

§ 25 Abs. 1 Zustellgesetz lautet:

Zustellungen an Personen, deren Abgabestelle unbekannt ist, oder an eine Mehrheit von Personen, die der Behörde nicht bekannt sind, können, wenn es sich nicht um ein Strafverfahren handelt, kein Zustellungsbevollmächtigter bestellt ist und nicht gemäß § 8 vorzugehen ist, durch Kundmachung an der Amtstafel, dass ein zuzustellendes Dokument bei der Behörde liegt, vorgenommen werden. Findet sich der Empfänger nicht zur Empfangnahme des Dokumentes (§24) ein, so gilt, wenn gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, die Zustellung als bewirkt, wenn seit der Kundmachung an der Amtstafel der Behörde zwei Wochen verstrichen sind.

§ 260 Abs. 1 BAO lautet: Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig oder verspätet ist.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG zählen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus früheren Dienstverhältnissen zu den Einkünften aus § 98 EStG.

Gemäß § 102 Abs 1 Z 3 EStG sind lohnsteuerpflichtige Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen nur auf dessen Antrag zu erheben.

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 3 EStG gilt bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger, dass die §§ 34,35,38,41 und 105 nicht anwendbar sind.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß Kommentaren und Judikatur zur Zustellung nach § 25 Zustellgesetz hat die Behörde (hier Finanzamt) bei Vorliegen einer unbekannten Abgabestelle vor Zustellung gemäß § 25 ZustellG entsprechende Ermittlungen zu tätigen. Eine Zustellung durch öffentliche Bekanntmachung ist der Ausnahmefall und nur „ultima ratio“, bei der ein strenger Maßstab anzulegen ist (VwGH 20.9.2000, 97/08/0564).

Solche Ermittlungen sind beispielsweise Meldeanfragen, Anfragen an nahe Angehörige der Partei, an den Parteienvertreter, an den Hauptverband der Sozialversicherungsträger (VwGH 22.10.1991, 91/14/0156; 21.5.1996,95/04/0201). Die Behörde hat alle ihr zu Gebote stehenden Mittel zur Ermittlung der Abgabestelle auszuschöpfen (VwGH 28.10.2003, 2003/11/0056 u.a.).

Aus den vorgelegten Akten des Finanzamtes ist ersichtlich, dass seitens des Finanzamtes Zentralmeldeauskünfte und eine Anfrage beim Gemeindeamt B. getätigt wurden, welche keine Wohnadresse des Bf. in Österreich ergaben.

Das Finanzamt hat nicht - wie der vom Konkursgericht bestellte Abwesenheitskurator - Anfragen bei den Familienangehörigen gestellt und auch nicht den im Konkursverfahren vor Gericht als bevollmächtigter Vertreter des Bf. einschreitenden Rechtsanwalt schriftlich nach der Adresse des Bf. um Auskunft ersucht obwohl dieser selbst das Finanzamt nach Zustellung einer Buchungsmitteilung an ihn, kontaktiert hatte und angegeben hat, dass er nicht für den Bf. Zustellungsbevollmächtigter im Abgabenverfahren, sehr wohl aber im Gerichtsverfahren sei.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wäre dem Finanzamt die Ausforschung der Angehörigen und eine Nachfrage bei diesen nach der genauen Adresse des Bf. bereits vor Zustellung des ersten streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 im Jahr 1998 ebenso möglich und vor allem zumutbar gewesen, wie dem Abwesenheitskurator im Jahr 2000. Auch im Rahmen der von der Judikatur ausgelegten Verpflichtung des § 25 ZustellG wäre die Ausforschung der Adresse des Bf. geboten gewesen. Eine Ausforschung der Adresse über Kontaktierung von Angehörigen wäre dem Finanzamt in den Jahren 1997 bis 1999 ebenso möglich gewesen, wie dem Abwesenheitskurator im Jahr 2000.

Vor seiner Pensionierung war der Bf. über zehn Jahre in der Gemeinde B. als Arzt tätig und in diesem Ort soweit bekannt, dass es dem Finanzamt zumutbar gewesen ist, die in Österreich wohnhaften nahen Angehörigen auszuforschen, um auf diesem Weg die Adresse des Bf. zu erfahren.

Wie auch der steuerliche Vertreter des Bf. in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, hat der Bf. seinerseits seine Pflicht erfüllt und seinen Wohnortwechsel anlässlich der Passkorrektur im September 1995 der Bundespolizeidirektion Wien, Passamt bekannt gegeben.

Spätestens im September 2000 - nach Erhalt des Schreibens des Konkursgerichtes (18.9.2000), welche die genaue Adresse des Bf. beinhaltet hat - also vor Zustellung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2011 - war dem Finanzamt die genaue Adresse des Bf. sogar bekannt.

Das Finanzamt hätte den Bf. schriftlich auffordern müssen einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten zu benennen und dann weitere Schritte zur Zustellung der Einkommensteuerbescheide setzen müssen.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass alle von der Rechtsprechung verlangten Mittel durch die Zentralmeldeanfragen und Anfragen bei der Gemeinde ausgeschöpft worden sind, muss entgegengetreten werden, da nach den Umständen des vorliegenden Falles das Ausforschen der Adresse des Bf. ohne besondere Schwierigkeiten möglich gewesen wäre, was letztlich auch dadurch erwiesen ist, dass der vom Gericht bestellte Abwesenheitskurator die Adresse durch Ausforschung der nahen Angehörigen (Söhne) und deren Befragung feststellen konnte und diese Möglichkeit dem Finanzamt ebenso bereits in den Jahren 1997 bis 1999 offen gestanden ist.

Das Finanzamt, welches das Konkursverfahren gegen den Bf. angestrebt hat, hätte bereits vor Einleitung dieses Verfahrens im Jahr 2000 Maßnahmen setzen können und müssen, um die Adresse des Bf. zu erforschen.

Im Jahr 1995 existierte außerdem bereits die vom österreichischen Botschafter in HB ausgestellte Lebendbestätigung des Bf., in welcher ausgeführt ist, dass dieser Chefkoodinator für medizinische Evaluierungen des UNHRC in S ist, gerichtet an den Pension 2, welche als

pensionsauszahlende Stelle wissen wollte, ob und wo der Bf. lebt. Im Akt erliegt kein Schreiben des Finanzamtes an diese pensionsauszahlende Stelle, mit welchem diese nach dem Aufenthaltsort, den Kontaktdaten bzw. der Adresse des Bf. gefragt wird.

Die Zustellung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 in den Jahre 1998 bis 2012 gemäß § 25 ZustellG erfolgte nicht rechtswirksam, da der Bf. nicht unbekannten Aufenthaltes im Sinne des § 25 ZustellG war, weil das Finanzamt nicht alle nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.10.2003, 2003/11/0056 u.a.) zu Gebote stehenden Mittel zur Ermittlung der Abgabestelle ausgeschöpft hat. Für die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2011 ist darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt der Zustellung gemäß § 25 ZustellG sogar die genaue Adresse dem Finanzamt schon bekannt war und trotzdem der Versuch der Zustellung an der Amtstafel erfolgte.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Kein Bescheid liegt vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung nicht rechtswirksam an den Adressaten zugestellt wurde. Erledigungen werden nur dadurch wirksam, wenn sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Diese Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung (§97 Abs. 1 lit.a BAO).

Mangels rechtswirksamer Zustellung sind die an den Bf. gerichteten Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2011, welche das Finanzamt gemäß § 25 ZustellG versucht hat zuzustellen, aufgrund der obigen Ausführungen nicht in den Jahren 1998 bis 2012 an den Bf. zugestellt worden (VwGH 27.4.1995, 93/1770075; VwGH 29.5.1995, 93/17/0318; BFG 24.9.2015, RV/2100161/2013) und entfalteten keine rechtliche Wirkung.

Im Jänner 2014 wurden dem Bf. zu Händen seines Vertreters als Beilage zu einem Schreiben des Finanzamtes von diesem Kopien der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2012 übermittelt, welche keine Unterschrift und keinen Beglaubigungsvermerk enthalten und der Bf. hat am 10.2.2014 Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 erhoben.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass diese Übermittlung der Kopien der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 als Beilage zu einem Schreiben des Finanzamtes vom 29.1.2014 keine rechtswirksame Zustellung von Bescheiden darstellt.

§ 96 dritter Satz der BAO lautet "Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift, noch eine Beglaubigung aufweisen als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt."

Im oben angeführten Sinn mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt sind jedoch nur maschinelle Ausdrücke, nicht aber Ablichtungen (Kopien) solcher Ausdrücke. Derartigen Ablichtungen fehlt somit die Bescheidqualität, wenn sie weder Unterschrift noch

Beglaubigung aufweisen (VwGH 1.12.1986, 85/15/0149; BFG 27.7.2016, RV/5100858/2016; Ritz, BAO § 96 Tz 8).

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass das Finanzamt selbst mit der Beilage der Kopien im Schreiben vom 29.1.2014 keine Zustellung von Bescheiden bewirken wollte, da es in diesem Schreiben ausführt, dass nach seiner Ansicht die Zustellung bereits in den Vorjahren gemäß § 25 ZustellG durchgeführt wurde und die Bescheide bereits rechtskräftig sind.

Die Beschwerde des Bf. vom 10.2.2014 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 ist gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO zurückzuweisen, da den vom Finanzamt am 29.1.2014 übermittelten Kopien der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2011 kein Bescheidcharakter zukommt, das heisst es liegen keine den Bf. betreffenden rechtswirksam erlassenen Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2011 vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde gegen die am 31.1.2014 zugestellten vermeintlichen Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2011 mangels tauglicher Anfechtungsgegenstände gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Im vorliegenden Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da die Rechtsfolgen einer unwirksamen Zustellung gemäß § 25 ZustellG aufgrund Nichtausschöpfung aller zur Verfügung stehenden Mittel zur Erforschung der Abgabestelle gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt wurde und die Rechtsfolge der Zurückweisung der unzulässigen Beschwerde mangels Vorliegens rechtswirksam erlassener Bescheide sich aus dem Gesetz (§ 260 Abs. 1 lit a BAO) ergibt.

Wien, am 23. Juli 2020