

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend die Beschwerde vom 5. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck (nunmehr: Finanzamt Österreich) datiert mit 22. Februar 2011 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag, jeweils für die Jahre 2005 bis 2007, Steuernummer ***BF1StNr1***,

beschlossen:

I.

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

II.

Die im Verfahren ergangene Berufungsvorentscheidung wird aufgehoben.

III.

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

Begründung

1. Verfahrensgang:

Als Ergebnis einer im Jahr 2008 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfung wurden mit direkt an die Arbeitgeberin adressierten Bescheiden vom 22. Feber 2011 Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung für die Jahre 2005 bis 2007 vorgeschrieben und sowohl der Dienstgeberbeitrag zum

Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch der Zuschlag zu diesem Beitrag neu festgesetzt. Die Bescheide wurden ohne Zustellnachweis versendet.

Begründet wurden diese Bescheide nach dem Bericht über die Außenprüfung damit, dass die Arbeitgeberin einerseits eine Pizzeria betrieben habe. Hier wäre mit dem gemeldeten Personalstand ein Betrieb nicht möglich gewesen. Der Prüfer setze daher für die Köche eine Nettoentlohnung von € 1.000,00 monatlich an, was einem Bruttolohn von € 1.280,00 entspreche. Diesem Ansatz wären die Bemessungsgrundlagen laut Lohnkonto gegenübergestellt und die Differenz mit den gegenständlichen Bescheiden vorgeschrieben worden. Hinsichtlich des Servicepersonals wäre eine Gegenüberstellung auf Basis der Öffnungszeiten und der Notwendigkeit der Anwesenheit zumindest einer Person mit der gemeldeten Arbeitsleistung der Dienstnehmer und der Mitarbeit der Arbeitgeberin im Ausmaß von 208 Stunden monatlich erfolgt. Die sich daraus ergebende Stundendifferenz wäre mit dem Kollektivvertragslohn für Kellner im Gastgewerbe bemessen und pauschal auf die Dienstnehmer aufgeteilt worden.

Andererseits wäre ein Taxi- und Mietwagengewerbe betrieben worden. Auch hier wären in der Lohnverrechnung zu geringe Arbeitslöhne erfasst worden, was eine Schätzung rechtfertige.

Am 7. Juli 2011 wurde einem Rechtsanwalt, der sich auf die ihm erteilte Vollmacht berufen hat, Akteneinsicht in die Unterlagen betreffend die gegenständliche abgabenbehördliche Prüfung gewährt und wurden die *„ausgedruckten Bescheide und der Bericht“* dem rechtsfreundlichen Vertreter *„kopiert und ausgehändigt“*.

Am 5. August 2011 langte beim Finanzamt die mit 3. August 2011 datierte (damals) Berufung ein, in welcher sich der Rechtsanwalt (neuerlich) auf die erteilte Vollmacht berief und ausführte, dass ihm die Bescheide vom 22. Februar 2011 am 7. Juli 2011 ausgehändigt worden wären. Gegen die Bescheide über die *„Festsetzung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2005, 2006 und 2007“* werde binnen offener Frist das Rechtsmittel der (damals) Berufung erhoben und beantragt, diese wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und wegen unrichtiger Sachverhaltsdarstellung ihrem ganzen Umfang nach aufzuheben und das Verfahren einzustellen. Weiters wurde darauf verwiesen, dass zwei namentlich genannte Dienstnehmer die vom Finanzamt relevierten Dienstzeiten als Taxilenker keinesfalls absolviert hätten. Mit Ergänzung vom 8. August 2011 wiederholte der Rechtsanwalt, dass gegen die *„Bescheide über die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2005, 2006 und 2007“* (damals) Berufung erhoben worden sei. Einer der bereits im Schriftsatz vom 3. August 2011 angeführten Dienstnehmer wäre der Ehegatte der Arbeitgeberin und habe dieser die von ihm teilweise über die geringfügige Beschäftigung hinausgehend geleisteten Stunden ohne Bezahlung als *„ehelicher Beistand und zur Unterstützung des Familienbetriebes“* erbracht. Weiters sei auf die schriftlichen Bestätigungen eines dritten als Fahrer beschäftigten Arbeitnehmers hinzuweisen, mit welchen er seine Umsätze bestätigt habe. Es sei schlichtweg unrichtig, wenn dieser angegeben habe, er hätte € 1.000,00 verdient. Hervorzuheben sei zudem, dass mindestens zwei Fahrzeuge nicht für den regulären

Taxiverkehr, sondern für den Werksverkehr zu bestimmten täglichen Fahrzeiten eingesetzt worden wären, *„weshalb nicht so viele wie vom Prüfer angenommen Arbeitsstunden“* angefallen wären. Ein Fahrzeug wäre überhaupt nicht betrieblich benützt worden.

Der Betrieb der Pizzeria wäre auch nicht wie vom Prüfer angenommen geöffnet gewesen. Trotz festgelegter Öffnungszeiten habe die Arbeitgeberin *„den Betrieb sehr oft später als vorgesehen geöffnet und gesperrt“*. In Anbetracht des Umstandes, dass der Betrieb, welcher an Nachpächter übergeben worden sei, immer noch lediglich von zwei Gesellschaftern und zwei Aushilfspersonen geführt werde, sei es nicht denkunmöglich, dass die Arbeitgeberin diesen Betrieb mit den Arbeitskräften und mit den gegenüber der TGKK angegebenen Stunden geführt habe.

Mit Schriftsatz vom 24. August 2011 wurde eine Niederschrift über die zeugenschaftliche Einvernahme des dritten oben angesprochenen Arbeitnehmers vom 23. März 2006 vor dem Amt der Tiroler Landesregierung vorgelegt.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung, datiert mit 16. September 2011, wurde wiederum direkt an die (damals) Berufungswerberin versendet und nachweislich am 22. September 2011 (Beginn der Abholfrist) durch Hinterlegung zugestellt. Das Finanzamt argumentierte, dass im vorliegenden Fall eine Schätzungsbefugnis bestehe und erläuterte, dass die vorgenommene Schätzung *„in sich schlüssig und nachvollziehbar“* sei. Weiters wurde begründet, wieso die Einvernahme der beantragten Zeugen nicht durchgeführt werde und die Ausführungen zum Betrieb Pizzeria nicht nachvollzogen werden könnten.

Am 29. September 2011 wurde über die Arbeitgeberin ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und ein Masseverwalter bestellt.

Mit Eingabe vom 5. November 2011, eingelangt am 8. November 2011, erhob der rechtsfreundliche Vertreter der Arbeitgeberin ohne Bezugnahme auf das Schuldenregulierungsverfahren neuerlich „Berufung“. Gegen die *„Haftungsbescheide für die Jahre 2005 vom 22.02.2011, Haftungsbescheid 2006 vom 22.02.2011 und Haftungsbescheid 2007 vom 22.02.2011“* habe *„die Berufungswerber binnen offener Frist das Rechtsmittel der Berufung erhoben“*. Über diese habe das Finanzamt *„mit Berufungsvorentscheidung vom 16.9.2011“* entschieden. Die Berufungsvorentscheidung wäre *„dem Berufungswerber am 07.10.2011“* zugestellt worden. Es werde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

In der Folge wurde hinsichtlich des oben drittgenannten Arbeitnehmers argumentiert und auf dessen Aussage beim Amt der Tiroler Landesregierung aus dem Jahr 2006 verwiesen. Es sei davon auszugehen, dass diese zweitmäheren Angaben richtig wären.

Mit an den Masseverwalter gerichtetem Bescheid, nachweislich zugestellt am 1. Dezember 2011, wurde der Vorlageantrag als verspätet zurückgewiesen. Das Finanzamt führte aus, dass mit dem Beginn der Abholfrist auch die Frist zur Stellung eines Vorlageantrages zu laufen

beginne und somit am 24. Oktober 2011 (der 22. Oktober 2011 wäre ein Samstag) geendet hätte.

Am 23. Dezember 2011 langte beim Finanzamt die mit 21. Dezember 2011 datierte Berufung gegen den dem Masseverwalter zugestellten Zurückweisungsbescheid ein. Wiederum schritt der rechtsfreundliche Vertreter im Namen der Berufungswerberin ein. Begründet wurde diese damit, dass der rechtsfreundliche Vertreter gegenüber dem Finanzamt mehrfach seine Bevollmächtigung bekannt gegeben habe. Dennoch habe das Finanzamt die Zustellungen an die Berufungswerberin vorgenommen. Erst am 2. November 2011 wäre dem rechtsfreundlichen Vertreter mitgeteilt worden, dass die Berufungswerberin Schriftstücke vom Finanzamt erhalten habe und wären ihm diese an diesem Tag auch übergeben worden. Die Zustellung an die Berufungswerberin wäre unwirksam.

Am 29. Dezember 2011 langte eine Berufung des Masseverwalters, datiert mit 23. Dezember 2011, Postaufgabe 28. Dezember 2011, gegen den Zurückweisungsbescheid ein. In der Begründung wurde wiederum auf die Bevollmächtigung des rechtsfreundlichen Vertreters hingewiesen. Da zwischenzeitlich über das Vermögen der Berufungswerberin ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden und die Bestellung eines Masseverwalters erfolgt sei, wären alle Zustellungen an den Masseverwalter vorzunehmen. Die mangelhafte Zustellung habe auch durch die Übergabe der Schriftstücke an den rechtsfreundlichen Vertreter nicht mehr geheilt werden können. Zudem werde darauf hingewiesen, dass die Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2011 dem Masseverwalter bisher nicht zugestellt worden sei und ihm auch nicht vorliege.

Die am 23. Dezember 2011 beim Finanzamt eingelangte Berufung des rechtsfreundlichen Vertreters wurde mangels Aktivlegitimation mit Bescheid vom 11. Jänner 2012 zurückgewiesen.

Der am 29. Dezember 2011 beim Finanzamt eingelangten Berufung des Masseverwalters wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Feber 2012 Folge gegeben. Gleichzeitig wurde die am 21. September 2011 direkt der Arbeitgeberin zugestellte Berufungsvorentscheidung mit neuem Datum (27. Feber 2012) versehen nachweislich am 1. März 2012 dem Masseverwalter zugestellt. Von diesem wurde mit Schriftsatz vom 26. März 2012 ein Vorlageantrag gestellt.

Am 22. Juni 2012 teilte der Masseverwalter mit, dass der Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgreich angefochten worden sei und der Insolvenzantrag im zweiten Rechtsgang rechtskräftig abgewiesen worden sei. Damit wäre sein Amt als Masseverwalter erloschen und wäre das Abgabungsverfahren durch die Schuldnerin selbst fortzuführen.

Der seit der Akteneinsicht regelmäßig auftretende rechtsfreundliche Vertreter erklärte gegenüber dem Bundesfinanzgericht anlässlich einer persönlichen Vorsprache, dass auch seine Vollmacht zwischenzeitlich nicht mehr aufrecht sei.

Mit Vorhalt vom 29. Juli 2021 teilte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt mit, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgehe, dass im vorliegenden Fall mangels Zustellnachweis einerseits keine Zustellung der Bescheide direkt an die Beschwerdeführerin nachweisbar ist und andererseits eine solche durch Aushändigung von Kopien aus dem Akteninhalt an den rechtsfreundlichen Vertreter im Rahmen der Akteneinsicht ebenso nicht bewirkt worden ist. In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 6. August 2021 schloss sich das Finanzamt dieser Rechtsansicht an und stellte dadurch außer Streit, dass eine rechtswirksame Zustellung der angefochtenen Bescheide nicht erfolgt bzw nachweisbar ist.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Im vorliegenden Fall ist auf Grund des Inhalts des Verwaltungsaktes und der auf Grund des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes erfolgten Stellungnahme des Finanzamtes unbestritten, dass eine Zustellung der als Ergebnis einer GPLA erstellten (Erst-)Bescheide nicht nachweisbar ist, wodurch diese nicht wirksam erlassen bzw rechtlich nicht existent wurden.

3. Erwägungen:

Gemäß § 26 Abs 1 Zustellgesetz wird das Dokument, wurde die Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet, zugestellt, indem es in den für die Abgabenstelle bestimmten Briefkasten (Briefeinwurf, Hausbrieffach) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wird.

Nach Absatz 2 dieser Bestimmung gilt die Zustellung am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Bei Zustellungen ohne Zustellnachweis trifft gemäß § 26 Abs 2 zweiter Satz Zustellgesetz die Abgabenbehörde im Zweifel die Beweislast hinsichtlich der Tatsache und des Zeitpunktes der Zustellung.

Bei der Festlegung in § 26 Abs 2 erster Satz Zustellgesetz handelt es sich somit um eine gesetzliche Vermutung, die durch die bloße Behauptung der Unrichtigkeit bedeutungslos wird. Nach einer solchen Behauptung obliegt es der Behörde, die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung nachzuweisen. Hierbei kann sich die Behörde nicht damit begnügen, den Nachweis zu führen, das Schriftstück sei zu einem bestimmten Zeitpunkt zur Zustellung übergeben worden. Der Nachweis über die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung kann nur durch den Beweis der Behörde erbracht werden, dass das Schriftstück dem Empfänger zu einem bestimmten Zeitpunkt auch tatsächlich zugekommen ist. Gelingt dies nicht, so muss die Behauptung der Partei als richtig angenommen werden (Stoll, BAO-Kommentar, S 1166 f).

Im vorliegenden Fall wurden die Bescheide vom 22. Feber 2011 ohne Zustellnachweis versendet. Ein Nachweis der Tatsache und des Zeitpunktes der Zustellung dieser Bescheide konnte vom Finanzamt nicht geführt werden. Somit hatte das Finanzamt auch die mit 3. August 2011 datierte (damals) Berufung als rechtzeitig anzuerkennen (idS VwGH 12.9.2018,

Ra 2017/17/0620). Die Berufung richtete sich gegen die Bescheide „*dem Rechtsvertreter des Berufungswerbers ausgehändigt am 07.07.2011*“.

Dabei handelt es sich aber ganz offensichtlich um jene Kopien von Ausdrucken, die anlässlich der Akteneinsicht des Rechtsvertreters durch eine Mitarbeiterin des Finanzamtes angefertigt und übergeben wurden.

Trotz des Umstandes, dass sich der Rechtsvertreter im Rahmen der Akteneinsicht auf seine Vollmacht berufen hat, ging die Mitarbeiterin des Finanzamtes nicht davon aus, dass dieser mit der Vollmachtsbekanntgabe auch eine Zustellvollmacht geltend gemacht hat (s diesbezügliche Stellungnahme vom 9. Jänner 2012). Damit ist aber weiter unbestreitbar, dass mit der Übergabe der Bescheidkopien gar keine Zustellung bewirkt hätte werden sollen.

Aber auch wenn die Mitarbeiterin vom Bestehen einer Zustellvollmacht ausgegangen wäre, bewirkt die Übergabe (oder Übermittlung) von Ablichtungen von Bescheiden, welche unmittelbar an die Beschwerdeführerin adressiert sind, kein tatsächliches Zukommen der Bescheide an den Zustellbevollmächtigten iSd § 7 Zustellgesetz. Dies auch dann nicht, wenn gegen diese „Bescheide“ ein Rechtsmittel erhoben wird (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 7 ZustG Tz 7).

Nach § 97 Abs 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt regelmäßig durch Zustellung.

Im vorliegenden Fall steht somit fest, dass die den Gegenstand der Beschwerde bildenden Bescheide mangels Zustellung (bisher) niemals wirksam geworden sind.

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

Eine Bescheidbeschwerde gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid ist mangels Zulässigkeit zurückzuweisen (VwGH 27.4.1995, 93/17/0075, oder VwGH 29.5.1995, 93/17/0318).

Die (damals) Berufungsvorentscheidung, datiert mit 16. September 2011 wurde nicht an den steuerlichen Vertreter, sondern wiederum direkt an die Berufungswerberin zugestellt. Ob diese rechtlich existent wurde, ist aus dem Akteninhalt nicht abschließend ableitbar. Die Tatsache, dass das Finanzamt die (wortgleiche) Berufungsvorentscheidung, versehen mit dem Datum 27. Feber 2012, neuerlich an den Masseverwalter zugestellt hat, lässt jedoch den Schluss zu, dass das Finanzamt nicht von einer vorherigen rechtswirksamen Zustellung ausgegangen ist. Letztlich ist aber mangels rechtlich existenter Erstbescheide die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung rechtswidrig und war diese ersatzlos aufzuheben.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

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 hat das Bundesfinanzgericht auf Grund des unstrittig feststehenden Sachverhaltes entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 9. August 2021