

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 26. April 2018 des Beschwerdeführers ***Bf1***, Adr BF, Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch den RA MMag. Christian Mertens, Templstraße 6, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 5. September 2017 betreffend **Einkommensteuer 2008 und 2009** den Beschluss:

I)

Die Beschwerde wird gem. § 260 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

II)

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

Begründung

I. Verfahrensgang

Dem Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz BF) wurden von der belangten Behörde mit Schreiben vom 17.05.2017 die Ankündigung über eine Betriebsprüfung sowie der Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 06.03.2017 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2009 mittels „Auslands-RSa“ (internationaler Empfangsbestätigung advice of receipt) zugesandt, welche mit Datum 22.06.2017 ungeöffnet und mit dem postalischen Vermerk „non réclamé“ = „nicht behoben“ an die belangte Behörde retourniert worden sind.

Nach Beendigung der in weiterer Folge durchgeführten Außenprüfung wurden von der belangten Behörde am 05.09.2017 die Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 erlassen. Laut den getroffenen Feststellungen habe der BF in den Jahren 2008 und 2009 Honorare von der österreichischen Fa. S GmbH erhalten. Der BF habe am 31.03.2008 bei der X-Bank ein Bankkonto eröffnet und dabei die Adresse Adr 3 angegeben. In weiterer Folge habe der BF gegenüber verschiedenen Banken die Anschriften Adr 4 und Adr 5 bekannt gegeben. Die

angeführten Honorare von der österreichischen Fa. S GmbH wurden von der belangten Behörde unter Annahme einer beschränkten Steuerpflicht des BF der Einkommensteuer unterworfen.

Die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie der Bericht über die Außenprüfung seien an den BF mit der Anschrift „***Bf1-Adr*** M“ adressiert worden. Auf der im Steuerakt aufliegenden Zweitschrift sei zur Zustellung vermerkt worden: „am 18.09.2017 16.20 mit Auslands-RS zur Post“. Die versendeten Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie der Bericht über die Außenprüfung seien wieder an die belangte Behörde retourniert worden. Auf dem Kuvert befinde sich unter anderem ein Klebeetikett mit der Aufschrift „Retour“. Auf diesem sei das Feld „non réclamé“ angekreuzt und als Datum der 26.10.2017 angeführt worden. Auf der Rückseite befinde sich ein Datumsstempel vom 26.10.2017 der „PM“. Weiters sei von der belangten Behörde die Bekanntmachung einer Zustellung gem. § 25 ZustG an der Amtstafel des „Finanzamtes Baden Mödling“ ausgehängt worden.

Mit Schreiben vom 26.04.2018 wurde vom BF eine Beschwerde bei der belangten Behörde eingebracht. Laut dem Vorbringen des BF sei Voraussetzung für ein Vorgehen nach § 25 ZustG, dass die Abgabestelle des BF unbekannt sei. Die Zustellung durch eine solche Kundmachung sei aber grundsätzlich nur dann rechtmäßig, wenn die Feststellung des Adressaten auch tatsächlich und ergebnislos versucht worden sei. Kein unbekannter Aufenthalt liege vor, wenn sich der Empfänger, wie diesfalls der BF, lediglich auf Geschäfts- oder Urlaubsreise befinde. Weitere Voraussetzungen des § 25 ZustG seien nicht gegeben. Der BF sei als Empfänger an der vorhandenen Adresse nicht ohne ständigen Wohnsitz gewesen, mit einer Rückkehr des BF in seine Heimat sei immer zu rechnen gewesen. Nach einem seiner zahlreichen Auslandsaufenthalte halte er sich nach wie vor an der von der belangten Behörde angegebenen Adresse auf, auch wenn er sehr oft im Ausland verweile. Für eine Zustellung nach § 25 ZustG fehle jedwede Grundlage und sei dieser auch subsidiär gegenüber § 8 ZustG.

Der BF habe zwar Kenntnis vom Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft Y zu xy gehabt, jedoch keine Kenntnis von der Einleitung bzw. der Aufnahme eines Verfahrens über eine Betriebsprüfung oder eines sonstigen hier gegenständlichen Verfahrens, weshalb eine Mitteilung im Sinne des § 8 ZustG überhaupt nicht erfolgen habe müssen, aber auch nicht erfolgen hätte können. Der BF habe von keinem Verfahren Kenntnis gehabt. Der BF habe auch nicht nur vorübergehend seine Abgabestelle verlassen, sondern zum Zwecke eines langen Zeitraumes eines Auslandsaufenthaltes, wenngleich eine Aufgabe der Abgabestelle in C nicht erfolgt sei.

Zum hier relevanten Zeitpunkt der Zustellung der verfahrenseinleitenden Schriftstücke bzw. der Bescheide sei der BF aufgrund eines auslandsbedingten Aufenthaltes an der Abgabestelle nicht anwesend gewesen.

Ein zwischenstaatliches Abkommen über die Zustellung behördlicher Schriftstücke zwischen Österreich und der Republik M sei nicht bekannt. Behördliche Prüfungen darüber, dass die Republik M über keine die Zustellung ausländischer Schriftstücke regelnde Bestimmungen verfüge, seien offensichtlich nicht erfolgt, weshalb eine Zustellung von behördlichen Schriftstücken auch aufgrund internationaler Übung in Form eines eingeschriebenen Briefes nicht zulässig gewesen sei.

Überdies sei eine Steuerpflicht des BF in Österreich mangels eines Tatbestandes des österreichischen EStG nicht gegeben.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.08.2021 gem. § 260 BAO zurück. Die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung seien durch Hinterlegung gem. § 17 ZustG zugestellt worden. Hinweise auf eine Ortsabwesenheit im Zeitpunkt der Zustellung der Einkommensteuerbescheide samt Bericht würden sich nach Aktenlage nicht finden. Zustellungen im Ausland könnten nach den bestehenden Vereinbarungen (Art 137 des Weltpostvertrages, BGBl. Nr. 352/1965) mittels eingeschriebenen Briefes gegen internationalen (roten) Rückschein vorgenommen werden und würden der internationalen Übung entsprechen. Im Allgemeinen sei es somit zulässig, Abgabepflichtigen abgabenbehördliche Schriftstücke auf dem Postweg auch im Ausland zuzustellen. Ein internationaler Rückschein sei eine Bestätigung über die erfolgte Zustellung. Aufgrund der am rückgelangten Kuvert (mit den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 sowie dem Bericht über die Betriebsprüfung) angebrachten Datumsvermerke sei davon auszugehen, dass die Sendung bis zum 26.10.2017 beim zuständigen m Postamt zur Abholung bereitgehalten worden sei. Mit fruchtlosem Ablauf dieser Frist sei die Sendung mit dem Vermerk „non réclamé“ – „nicht behoben“ am 02.11.2017 an die belangte Behörde zurückgeschickt worden.

Nach Versendung sei die Bekanntmachung einer Zustellung gem. § 25 ZustG an der Amtstafel des Finanzamtes Baden Mödling ausgehängt worden. Sei ein Dokument zugestellt, so löse gem. § 6 ZustG die neuerliche Zustellung des gleichen Dokumentes keine Rechtswirkung aus. Da die Beschwerde erst am 26.04.2018 bei der belangten Behörde eingebracht worden sei, sei diese verspätet.

Mit Schreiben vom 14.09.2021 brachte der BF einen Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein und verwies hinsichtlich der Begründung auf das in der Beschwerde erstattete Vorbringen.

Am 21.12.2021 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12.09.2023 wurde der BF aufgefordert, entsprechende Beweismittel vorzulegen, die die behauptete Abwesenheit von der Abgabestelle zum von der belangten Behörde behaupteten Zeitpunkt der Hinterlegung belegen könnten.

Mit Schreiben vom 25.10.2023 wurde vom BF eine entsprechende Stellungnahme unter Anschluss eines Urkundenkonvolutes beim Bundesfinanzgericht eingereicht. Im relevanten Zeitraum der Zustellung eines verfahrenseinleitenden Schriftstückes bzw der Einkommensteuerbescheide sei der BF aufgrund eines Auslandsaufenthaltes in den U an der Abgabestelle nicht anwesend gewesen. Die Abwesenheit habe einen Zeitraum ab 23.08.2017 bis inklusive den gesamten Oktober 2017 betroffen. Der BF habe daher von der von der belangten Behörde behaupteten Zustellung wegen Abwesenheit von der Abgabestelle keine Kenntnis gehabt und würde die Bescheide daher im Sinne des § 17 Abs 3 ZustG als nicht zugestellt gelten. Der BF sei in das Hoheitsgebiet der U am 23.08.2017 eingereist, wie dem entry stamp des NYC auf dem Reisepass des BF zu entnehmen sei. Der BF habe sich im angegebenen Zeitraum am Wohnsitz seines Freundes EB aufgehalten, was von diesem auch laut beiliegender Eidesstattlicher Erklärung bestätigt worden sei.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 06.11.2023 wurde der belangten Behörde die Gelegenheit gegeben, diesbezüglich eine entsprechende Stellungnahme abzugeben.

Mit Schreiben vom 04.12.2023 wurde von der belangten Behörde vorgebracht, dass der BF unbestritten vor August 2017 seinen Wohnsitz in ***Bf1-Adr*** M gehabt habe. Mit Schreiben vom 17.5.2017 sei von der belangten Behörde an den BF eine Ankündigung über eine Betriebsprüfung sowie ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 6.3.2017 für die Abgabenarten Umsatzsteuer und Einkommensteuer, Prüfungszeitraum 2008 und 2009, mittels „Auslands-RSa“ (internationaler Empfangsbetätigung advice of receipt) verschickt worden, welcher mit Datum 22.6.2017 ungeöffnet und mit dem postalischen Vermerk „non reclame“ = „nicht behoben“ an die belangte Behörde retourniert worden wäre. Dem BF sei aufgrund der Hinterlegung gem. § 17 ZustG die Kenntnis über die Außenprüfung zuzurechnen. Der BF hätte eine Änderung der Abgabestelle gem. § 8 ZustG der belangten Behörde mitteilen müssen. In der Beschwerde sei der Aufenthalt in der U nicht erwähnt worden. Es entspricht nicht dem Telos des Zustellgesetzes, dass eine längere Geschäftsreise jegliche rechtmäßige Zustellung verhindere. Der Aufenthalt in der U sei erstmals mit dem gegenständlichen Schreiben an das Bundesfinanzgericht angeführt und mit den vorgelegten Unterlagen (Passkopie) nicht nachgewiesen worden. Ob die Abgabestelle in der angeführten Zeit der Geschäftsreise aufgegeben oder beibehalten worden sei, sei bisher nicht nachgewiesen worden. Auch zwischenzeitliche Aufenthalte an der Abgabestelle in M während der Geschäftsreise könnten anhand der vorgelegten Passkopien nicht ausgeschlossen werden. Die übermittelten Passkopien seien unscharf und ein Zusammenhang der einzelnen Seiten nicht gegeben.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 06.12.2023 wurde die Eingabe der belangten Behörde vom 04.12.2023 dem BF zur Kenntnis übermittelt und an den BF noch zu klärende Fragen (Ob sich der rechtliche Vertreter des BF, MMag. Christian Mertens, gegenüber der belangten Behörde auf eine vom BF erteilte Vollmacht (inklusive Zustellvollmacht) berufen habe und ob dem rechtlichen Vertreter infolge der bei der belangten Behörde beantragten Akteneinsicht die den BF betreffenden Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 im Original oder in Kopie übermittelt worden seien) gestellt.

Mit mittels Fax vom 02.01.2024 beim Bundesfinanzgericht eingebrachtem Schreiben vom 19.12.2023 wurde vom BF ausgeführt, dass sein rechtlicher Vertreter der belangten Behörde mit Email vom 28.02.2018 mitgeteilt habe, dass der BF ihn beauftragt habe, gegenüber der belangten Behörde seine steuerlichen Angelegenheiten wahrzunehmen. Der rechtliche Vertreter habe in diesem Email vom 28.02.2018 ausdrücklich festgehalten, dass die erteilte Vollmacht eine Zustellbevollmächtigung nicht umfasst habe und daher an den rechtlichen Vertreter eine Zustellung für den BF nicht wirksam erfolgen habe können. Im Wege der mit diesem Email beantragten Akteneinsicht seien dem rechtlichen Vertreter die den BF betreffenden Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 nur in Kopie übermittelt worden. Originale der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 seien dem BF nie zugestellt worden. Eine Zustellung der Bescheide heile einen Zustellmangel, insbesondere über die behauptete, jedoch nicht evidente rechtswirksame Zustellung der Bescheide in M nicht. Wenn die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 04.12.2023 argumentiere, dass das Dokument gem. § 17 ZustG zu hinterlegen gewesen sei, so gehe sie damit selbst davon aus, dass es sich bei der Zustelladresse um eine Abgabestelle handle. Eine Anwesenheit des BF an der Abgabestelle im Zeitraum der Abholfrist sei nicht gegeben gewesen, weshalb die Zustellfiktion des § 17 Abs 3 ZustG nicht greife und die von der belangten Behörde behauptete Zustellung an den BF nicht rechtswirksam sei. Insoweit die belangte Behörde § 8 ZustG ins Treffen führe, so bestehe eine Mitteilungspflicht nur bei Änderung der Abgabestelle. Da die Zustellbehörde eine Hinterlegung im Sinne des § 8 Abs 2 ZustG anordnen müsse, sei es erforderlich, dass sie die in § 8 ZustG geforderten Voraussetzungen festgestellt habe. Im Übrigen setze die Anwendung der Vorschrift des § 8 ZustG gegenüber einer ausländischen Partei voraus, dass sie ihr mit Rechtsbelehrung bekannt gemacht werde. Aufgrund der Abwesenheit des BF in der letzten Augustwoche und in den Monaten September und Oktober 2017 sei eine von der belangten Behörde ins Treffen geführte zwischenzeitliche Anwesenheit an der Abgabestelle in M ausgeschlossen. Eine Kopie der Email des rechtlichen Vertreters an die belangte Behörde vom 28.02.2018 wurde angeschlossen.

Mit Schreiben vom 03.01.2024 teilte der BF dem Bundesfinanzgericht mit, dass die dem rechtlichen Vertreter erteilte Vollmacht auch im Rechtsmittelverfahren vor der belangten Behörde (Berufung auf die Vollmacht gem. § 8 RAO in der Beschwerde vom 26.04.2018) keine Zustellbevollmächtigung umfasst habe.

Es ergehe nunmehr ergänzend die Mitteilung, dass dem rechtlichen Vertreter des BF eingeschränkt auf das Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesfinanzgericht die Zustellvollmacht erteilt worden sei. Weiters werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Mit mittels Fax vom 12.01.2024 beim Bundesfinanzgericht eingebrachtem Schreiben vom 11.01.2024 wurde vom rechtlichen Vertreter des BF mitgeteilt, dass die Beschwerde vorentscheidung rechtswirksam zugegangen sei.

II. Erwägungen

1. Sachverhalt

Nach einer beim BF durchgeführten Außenprüfung wurden von der belangten Behörde am 05.09.2017 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 unter Annahme einer beschränkten Steuerpflicht des BF erlassen. Die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie der Bericht über die Außenprüfung wurden an den BF mit der Anschrift „***Bf1-Adr*** M“ adressiert. Auf der im Steuerakt aufliegenden Zweitschrift wurde zur Zustellung vermerkt: „am 18.09.2017 16.20 mit Auslands-RS zur Post“.

Die versendeten Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie der Bericht über die Außenprüfung wurden wieder an die belangte Behörde retourniert. Auf dem Kuvert befindet sich ein Klebeetikett mit der Aufschrift „Retour“. Auf diesem wurde das Feld „non réclamé“ angekreuzt und als Datum der 26.10.2017 angeführt. Auf der Rückseite befindet sich ein Datumsstempel vom 26.10.2017 der „PM“.

Der BF hatte im Jahr 2017 seinen Wohnsitz an der Adresse Adr BF. Der BF war von 23.08.2017 bis Ende Oktober 2017 an der Abgabestelle Adr BF ortsabwesend.

Der rechtliche Vertreter des BF, MMag. Christian Mertens, beantragte mit Email vom 28.02.2018 bei der belangten Behörde Akteneinsicht und berief sich dabei auf die vom BF erteilte Vollmacht.

Die vom BF an MMag. Christian Mertens erteilte Vollmacht hat keine Zustellbevollmächtigung umfasst.

Am 28.03.2018 übermittelte die belangte Behörde den Steuerakt des BF mit den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 vom 05.09.2017 in Kopie an MMag. Christian

Mertens. Originale der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 05.09.2017 sind weder dem rechtlichen Vertreter des BF noch dem BF selbst zugekommen.

Mit Schreiben vom 26.04.2018 wurde vom BF eine Beschwerde bei der belangten Behörde eingebracht.

Die Beschwerde wurde von der belangten Behörde mit Beschwerdevereentscheidung vom 17.08.2021 als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Schreiben vom 14.09.2021 wurde vom BF ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde eingebracht.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der Versendung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 an die Anschrift „***Bf1-Adr*** M“ bzw die Rücksendung an die belangte Behörde mit dem Vermerk „non réclamé“ und dem Datumsstempel vom 26.10.2017 der „PM“ ergeben sich zweifelsfrei aus dem dargelegten Verwaltungsgeschehen und den diesbezüglich vorgelegten Unterlagen.

Dass sich der rechtliche Vertreter des BF, MMag. Christian Mertens, gegenüber der belangten Behörde auf die vom BF erteilte Vollmacht berufen hat und diese Vollmacht keine Zustellvollmacht beinhaltet hat, erschließt sich aus dem vom BF vorgelegten Email seines rechtlichen Vertreters an die belangte Behörde vom 28.02.2018.

Dass die belangte Behörde dem rechtlichen Vertreter im Rahmen der Gewährung der Akteneinsicht am 28.03.2018 die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 05.09.2017 nur in Kopie übermittelt hat bzw weder dem BF noch seinem rechtlichen Vertreter die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 im Original zugekommen sind, erschließt sich aus dem diesbezüglichen Vorbringen des BF bzw auch aus dem Umstand, dass die belangte Behörde von einer erfolgten Zustellung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 05.09.2017 durch Hinterlegung an der Abgabestelle in Adr BF ausgeht und es daher auszuschließen ist, dass die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 nochmals im Original an den rechtlichen Vertreter übermittelt hat. Eine nochmalige Übermittlung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 im Original im Wege der Gewährung der Akteneinsicht wurde im Übrigen von der belangten Behörde auch nicht behauptet.

Dass der BF im Jahr 2017 seinen Wohnsitz an der Adresse Adr BF hatte, ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen des BF und der belangten Behörde. Diesbezüglich ist wiederum darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung anführt, dass die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 samt Außenprüfungsbericht durch Hinterlegung an der Adresse Adr BF zugestellt worden seien, woraus klar hervorgeht, dass auch die belangte Behörde von einem Wohnsitz des BF im maßgeblichen Zeitraum an dieser Adresse ausgeht.

Die Feststellung, dass der BF von 23.08.2017 bis Ende Oktober 2017 an der Abgabestelle Adr BF ortsabwesend gewesen ist, ergibt sich aus den vom BF im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 25.10.2023 vorgelegten Beweismitteln. Für das Bundesfinanzgericht steht fest, dass der BF am 23.08.2017 in den U eingereist (Einreisestempel („entry stamp“) des NYC im Reisepass des BF) ist. Es ergeben sich keine Anhaltspunkte an den Angaben des BF zu zweifeln, dass er sich von der Einreise am 23.08.2017 bis Ende Oktober 2017 durchgehend in den U aufgehalten hat und in dieser Zeit ortsabwesend von der angeführten Abgabestelle in M war. Zudem werden diese Angaben des BF durch die eidesstattliche Erklärung des Freundes des BF, EB, bestätigt und wurden auch von der belangten Behörde im Schreiben vom 04.12.2023 keine Argumente vorgebracht, die Grund dazu geben würden, an den für das Bundesfinanzgericht durchaus glaubwürdigen Behauptungen des BF zu zweifeln.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gem. § 260 Abs 1 lit a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung der Abgabenbehörde (§ 262 BAO) oder mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

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

Die Wirksamkeit von Erledigungen (somit deren rechtliche Existenz) setzt grundsätzlich voraus, dass sie dem Adressaten bekannt gegeben wird. Vor Bekanntgabe entfaltet zB ein Bescheid

keinerlei Rechtswirkungen. Ein Bescheid gehört erst mit seiner Erlassung dem Rechtsbestand an (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095).

Nach § 11 Abs 1 ZustG sind Zustellungen im Ausland nach den bestehenden internationalen Vereinbarungen oder allenfalls auf dem Weg, den die Gesetze oder sonstigen Rechtsvorschriften des Staates, in dem zugestellt werden soll, oder die internationale Übung zulassen, erforderlichenfalls unter Mitwirkung der österreichischen Vertretungsbehörden, vorzunehmen.

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung vom 21.07.2015 bestimmt unter Artikel 17:

"Artikel 17 - Zustellung von Schriftstücken

(1) Auf Ersuchen des ersuchenden Staates stellt der ersuchte Staat dem Empfänger die Schriftstücke, einschließlich derjenigen zu Gerichtsentscheidungen, zu, die aus dem ersuchenden Staat stammen und eine unter das Übereinkommen fallende Steuer betreffen.

(2) Der ersuchte Staat nimmt die Zustellung von Schriftstücken wie folgt vor:

a in einer Form, die sein innerstaatliches Recht für die Zustellung im Wesentlichen ähnlicher Schriftstücke vorschreibt;

b soweit möglich in einer besonderen vom ersuchenden Staat gewünschten Form oder in einer dieser am nächsten kommenden Form, die das innerstaatliche Recht des ersuchten Staates vorsieht.

(3) Eine Vertragspartei kann die Zustellung von Schriftstücken an eine Person im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei unmittelbar durch die Post vornehmen.

(4) Dieses Übereinkommen ist nicht so auszulegen, als bewirke es die Nichtigkeit einer durch eine Vertragspartei in Übereinstimmung mit ihrem Recht vorgenommenen Zustellung von Schriftstücken.

(5) Wird ein Schriftstück nach diesem Artikel zugestellt, so braucht keine Übersetzung beigelegt zu werden. Ist jedoch der ersuchte Staat überzeugt, dass der Empfänger die Sprache, in dem das Schriftstück abgefasst ist, nicht versteht, so veranlasst der ersuchte Staat die Übersetzung in seine Amtssprache oder eine seiner Amtssprachen oder die Anfertigung einer Kurzfassung in seiner Amtssprache oder seiner Amtssprachen. Andernfalls kann er den ersuchenden Staat bitten, das Schriftstück entweder in eine der Amtssprachen des ersuchten Staates, des Europarats oder der OECD übersetzen oder eine Kurzfassung in einer dieser Sprachen beifügen zu lassen."

Aus § 11 Abs. 1 ZustG ergibt sich eine abgestufte Reihenfolge, die bei der Prüfung, ob eine Zustellung in einem anderen Staat möglich und zulässig ist, anzuwenden ist (vgl. VwGH 1.3.2016, Ra 2015/11/0097). Zustellungen im Ausland sind primär nach den bestehenden internationalen Vereinbarungen vorzunehmen. Entscheidend ist daher, ob - bezogen auf den Streitfall - derartige Vereinbarungen im maßgeblichen Zeitpunkt bestanden haben. Das Europäische Übereinkommen über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen im Ausland, BGBl. Nr. 67/1983 idF BGBl. III Nr. 53/2005, dessen Art. 11 die unmittelbare Zustellung eines Schriftstückes durch die Post im Hoheitsgebiet anderer Vertragsstaaten zulässt, ist auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, weil dieses Übereinkommen keine Anwendung in Finanzsachen findet (Art 1 Abs 2).

Zu beachten sind allerdings die Bestimmungen des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, in dem auch die Republik M Vertragspartei ist.

Gem. Art. 17 Abs 3 dieses Übereinkommens steht es jedem Vertragsstaat frei, einer Person im Gebiet eines anderen Vertragsstaats Schriftstücke durch die Post unmittelbar zuzustellen.

Gem. Art. 17 Abs 5 des Abkommens braucht keine Übersetzung beigelegt werden, wenn ein Schriftstück nach diesem Artikel zugestellt wird.

Die internationale Übung lässt die Zustellung abgabenbehördlicher Schriftstücke auf dem Postweg im Ausland grundsätzlich zu (VwGH 23.10.2002, 2001/16/0341, 0342).

Somit wäre eine Zustellung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 05.09.2017 an den BF im Postweg grundsätzlich zulässig gewesen.

Gem. § 2 Z 3 ZustG ist die „Zustelladresse“ eine Abgabestelle (Z 4) oder elektronische Zustelladresse (Z 5). Eine „Abgabestelle“ ist gem. § 2 Z 4 ZustG ua die Wohnung oder sonstige Unterkunft des Empfängers.

Gem. § 17 Abs 1 ZustG ist das Dokument im Falle der Zustellung durch den Zustelldienst bei seiner zuständigen Geschäftsstelle, in allen anderen Fällen aber beim zuständigen Gemeindeamt oder bei der Behörde, wenn sie sich in derselben Gemeinde befindet, zu hinterlegen, wenn das Dokument an der Abgabestelle nicht zugestellt werden kann und der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 13 Abs 3 regelmäßig an der Abgabestelle aufhält.

Gem. § 17 Abs 3 ZustG ist das hinterlegte Dokument mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem das Dokument erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Dokumente gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 13 Abs 3 wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte.

Will eine Behörde davon ausgehen, ein Dokument sei durch Hinterlegung zugestellt, so trifft sie von Amts wegen die Pflicht festzustellen, ob auch tatsächlich durch Hinterlegung eine Zustellung bewirkt wurde und ob nicht etwa der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte (VwGH 27.8.1990, 89/15/0139). Daher ist das Parteiengehör zB vor Zurückweisung eines Rechtsmittels wegen Verspätung zu wahren (Ritz/Koran, BAO⁷, § 17 Rz 21 mit Verweis auf VwGH 19.9.1990, 89/13/0276, 89/13/0277; VwGH 21.3.1994, 94/10/0010, ZfVB 1996/3/1236).

Es ist Sache des Empfängers, Umstände vorzubringen, die geeignet sind, Gegenteiliges zu beweisen oder zumindest berechnete Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Zustellvorganges aufkommen zu lassen (Ritz/Koran, BAO⁷, § 17 Rz 22 mit Verweis auf VwGH 13.11.1992, 91/17/0047; 26.6.1998, 95/19/0764; 7.9.2020, Ra 2020/04/0099).

Unter Punkt 1 wurde festgestellt, dass der BF von 23.08.2017 bis Ende Oktober 2017 an der Abgabestelle Adr BF ortsabwesend gewesen ist.

Eine Zustellung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 05.09.2017 durch Hinterlegung gem. § 17 Abs 3 ZustG ist nicht erfolgt.

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

Eine Änderung der Abgabestelle liegt nur bei einer dauernden Verlegung etwa der Wohnung oder des Arbeitsplatzes vor (Ritz/Koran, BAO⁷, ZustG, § 8 Rz 5 mit Verweis auf VwGH 23.11.1993, 93/11/0085, ZfVB 1995/2/721; VwGH 14.12.1994, 94/01/0135, ZfVB 1996/3/1222; VwGH 12.9.2002, 2002/20/0229, ZfV B 2004/232; VwGH 24.2.2005, 2004/20/0462). Eine solche Änderung liegt zB bei kurzfristiger Abwesenheit wegen Urlaubes oder wegen einer Geschäftsreise nicht vor (OGH 29.6.1988, 3 Ob 84/88, JBl 1989, 187).

Das Vorbringen der belangten Behörde im Schreiben vom 04.12.2023, wonach eine Änderung der Abgabestelle gem. § 8 ZustG der belangten Behörde mitgeteilt hätte werden müssen und vom BF nicht nachgewiesen worden wäre, ob die Abgabestelle in der angeführten Zeit der Geschäftsreise aufgegeben worden sei, geht ins Leere, da nach der oben angeführten Rechtsprechung eine Änderung der Abgabestelle nur bei einer dauernden Verlegung der Wohnung vorliegt, nicht aber bei einer Abwesenheit wegen einer Geschäftsreise.

Zur von der belangten Behörde vorgenommenen „Bekanntmachung einer Zustellung gem. § 25 ZustG an der Amtstafel des Finanzamtes Baden Mödling“ wird ausgeführt, dass eine Zustellung durch öffentliche Bekanntmachung (§ 25 ZustG) nur zulässig ist, wenn die Abgabestelle des Abgabepflichtigen nicht bekannt ist. Im gegenständlichen Fall war der belangten Behörde die Abgabestelle des BF bekannt, sodass eine Zustellung gem. § 25 ZustG nicht zulässig war.

Wie oben bereits angeführt werden Erledigungen gem. § 97 Abs 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen im Allgemeinen durch Zustellung (§ 97 Abs 1 lit. a BAO). Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben (§ 83 Abs 1 BAO). Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs 2 BAO von Amts wegen zu veranlassen (§ 83 Abs 2 BAO). Bei Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhändern, Notaren und Bilanzbuchhaltern ersetzt nach § 8 Abs 1 letzter Satz Rechtsanwaltsordnung, nach § 77 Abs 11 WTBG 2017, nach § 5 Abs 4a Notariatsordnung bzw § 36 Abs 5 BibuG 2014 die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. Bei diesen Parteienvertretern reicht es somit, wenn sie sich schriftlich oder mündlich (nicht telefonisch) auf eine ihnen erteilte Bevollmächtigung berufen. Der Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis ergibt sich primär aus der Vollmachtsurkunde. Subsidiär sind diesbezüglich ebenso wie für die Beurteilung des Bestandes der Bevollmächtigung die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts maßgebend. Durch eine Bevollmächtigung wird dem Bevollmächtigten (Machthaber) vom Machtgeber ein „rechtliches Können“ eingeräumt (zB VwGH 24.6.1999, 97/15/0131). Die Bevollmächtigung erfolgt durch eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung. Sie kann nicht nur ausdrücklich (schriftlich oder mündlich), sondern auch schlüssig erfolgen (OGH 16.9.1976, 2 Ob 117/76, SZ 49/110; VwGH 30.9.1999, 99/02/0160, ZfV B 2000/2192). Eine allgemeine Vollmacht umfasst nach ständiger

Rechtsprechung (zB VwGH 19.9.2001, 99/16/0091; 12.9.2002, 2001/15/0158; 28.10.2014, 2012/13/0102) auch die Empfangnahme von Schriftstücken (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 83, Rz 15ff).

Diesbezüglich ist auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 9.4.2020, Ro 2020/16/0004, zu verweisen, in dessen Rn 16 der Verwaltungsgerichtshof wie folgt ausgeführt hat: „Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt gem. den §§ 7 und 9 ZustG die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger (Zustellungsbevollmächtigten) tatsächlich zukommt. Ein tatsächliches Zukommen setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass der vom Gesetz vorgesehene Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstücks kommt. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhalts des Schriftstücks beispielsweise durch Übermittlung einer Ablichtung oder durch Akteneinsicht. Wenn die Kenntnisnahme des Schriftstücks (ohne tatsächliches Zukommen) nicht genügt, dann saniert auch der Umstand, dass ein Rechtsmittel gegen das Schriftstück eingebracht wird, die fehlende Zustellung nicht (vgl. etwa VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011; sowie im Ergebnis bereits VwGH 18.11.2015, Ra 2015/17/0026). Die BAO enthält in Verbindung mit dem ZustG Regelungen über die Heilung von Zustellmängeln; eine ‚Heilung durch Einlassung‘ kennen diese Bestimmungen nicht (vgl. nochmals VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011).“

Unter Punkt 1 (Sachverhalt) wurde festgestellt, dass die belangte Behörde dem rechtlichen Vertreter des BF im Rahmen der Akteneinsicht die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 in Kopie übermittelt hat. Der rechtliche Vertreter hat sich gegenüber der belangten Behörde auf seine Vollmacht berufen und in dieser Vollmachtsbekanntgabe ausdrücklich darauf hingewiesen, dass von der Vollmacht eine Zustellungsbevollmächtigung nicht umfasst ist.

Eine Heilung des Zustellmangels ist demnach nicht erfolgt, da die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 dem BF (eine Zustellungsbevollmächtigung des rechtlichen Vertreters lag nicht vor) jedenfalls nicht im Original zugekommen sind. Die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 wurden nicht gem. § 97 Abs 1 BAO bekannt gegeben und sind nicht (als Bescheide) wirksam geworden.

Zurückzuweisen ist eine Bescheidbeschwerde gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid (siehe dazu Ritz/Koran, BAO⁷, § 260, Tz 8 unter Hinweis auf VwGH 27.4.1995, 93/17/0075; 29.5.1995, 93/17/0318, BFG 24.9.2015, RV/2100161/2013).

Die Beschwerde vom 26.04.2018 richtet sich gegen rechtlich nicht existent gewordene Bescheide.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gem. 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).

Da sich die Rechtsfolge der Zurückweisung einer unzulässigen Beschwerde unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, ist spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Jänner 2024