

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, als ehemaliger Geschäftsführer der ***1***, zuletzt ***3***, vertreten durch Hengstschläger - Lindner Rechtsanwälte GmbH, Am Winterhafen 11, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 4. März 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. Mai 2012 betreffend Haftung gemäß §§ 9 iVm 80 BAO, 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

I. Verfahrensgang

Mit Haftungsbescheid vom 7. Mai 2012 wurde ein nach Erhebungen des Finanzamtes in Deutschland wohnhafter Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.) gemäß § 9 iVm § 80ff BAO zur Haftung für in einem angeschlossenen Rückstandsausweis nach Abgabenart, Zeitraum, Fälligkeitstag und aushaftendem Betrag im Einzelnen aufgeschlüsselte Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von insgesamt 531.945,96 € herangezogen. Zur Begründung wurde ausgeführt, als Geschäftsführer der Firma sei der Bf. verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet würden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass der Bf. diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Die Haftung sei auszusprechen gewesen, da Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Primärschuldnerin, auf welche Exekution geführt werden habe können, bisher erfolglos verlaufen seien.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid wurde laut Aufgabeschein der Post am 8. Mai 2012 eingeschrieben aufgegeben.

Am 11. Mai 2012 erfolgte eine Rücksendung des Haftungsbescheides seitens der Deutschen Post an das Finanzamt mit dem Vermerk, der Empfänger habe die Annahme verweigert.

In der am 4. März 2014 per Fax beim Finanzamt eingebrachten Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 7. Mai 2012 führte der Bf. aus, der betreffende Bescheid sei ihm am 20. Februar 2014 zugegangen, weshalb die Beschwerde fristgerecht sei. Die Begründung sei bereits per E-Mail vom 25. Februar 2014 dem Finanzamt übermittelt worden. Beantragt werde, in Stattgabe der Beschwerde den gegenständlichen Bescheid aufzuheben.

In der dem Finanzamt mittels E-Mail vom 25. Februar 2014 übermittelten Begründung, der unter anderem Nachweise über die Anmeldung des Bf. in Liechtenstein und der Beschluss des fürstlichen Landgerichtes über die Abweisung des Konkurses und der Löschung der Primärschuldnerin beigelegt waren, führte der Bf. aus, er sei im dargestellten Zeitraum kein vertretungsbefugtes Organ der Primärschuldnerin gewesen. Die Verantwortung für die Arbeitskräfteüberlassung sei seit der Gründung des Unternehmens im Dezember 2002 bis Juli 2010 in den Händen des Geschäftsführers und Verwaltungsrates ***4*** gelegen. Als Beweis werde auf die Bewilligung des Fürstentums Liechtenstein Nr. ***5*** für Herrn ***6*** vom 8. März 2004 sowie auf die Bewilligung des Fürstentums Liechtenstein Nr. ***7*** für ihn selbst vom 18. Juni 2010 verwiesen.

Zum 27. Mai 2007 habe er einen Anteil von 70% der Primärschuldnerin für 378.000,00 € gekauft, wovon 180.200,00 € von ihm kreditfinanziert gezahlt worden seien. Der Restkaufpreis hätte Herrn ***6*** aus den Gewinnen der Jahre 2003 bis 2006 ausgezahlt werden sollen. In Summe habe Herr ***6*** 342.000,00 € erhalten, bis ihm - nach einer letzten Ausschüttung über 10.000,00 € im April 2010 – durch die Prüfung der ***8*** bestätigt worden sei, dass diese Gewinne nicht Herrn ***6*** zugestanden seien. Weitere Ausschüttungen seien gestoppt worden und er habe die Genehmigung zur Arbeitnehmerüberlassung in Liechtenstein beantragt. Als diese bewilligt worden sei, habe Herr ***6*** zwangsweise zum 31. Juli 2010 demissioniert. Als Beweis werde auf die beigelegte Demissionserklärung von Herrn ***6*** vom 24. August 2010 verwiesen.

Der Kaufvertrag enthalte eine Garantieklausel, in der Herr ***6*** versichere, dass er allen Verpflichtungen, insbesondere der Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen, öffentlichen Abgaben und Steuern nachgekommen sei. Herr ***6*** habe sich außerdem dazu verpflichtet – sollte die Garantieerklärung nicht zutreffen – alle entstehenden Summen inklusive der entstehenden Rechtsanwaltskosten zu tragen. Als Beweis sei ein Auszug aus dem Kaufvertrag vom 27. Mai 2007 beigelegt worden. Auf diese Versicherung habe er sich verlassen, nachdem alle Bilanzen der Primärschuldnerin von der Revisionsstelle testiert worden seien und der liechtensteinische Steuerberater die ordnungsgemäße Buchhaltung bestätigt habe.

Herr ***6*** habe durch die unzutreffenden Garantien im Kaufvertrag ein Betrugsdelikt begangen, das – wenn er den Schaden nicht wiedergutmache – Gegenstand einer Strafanzeige bei der Liechtensteinischen Staatsanwaltschaft sein werde.

Für den Zeitraum Juni 2008 bis August 2010 sei er für den Vertrieb in Deutschland und den Aufbau des Einstellungsbüros in ***9***, Deutschland, verantwortlich gewesen. Als Beweis werde auf den beigelegten Arbeitsvertrag verwiesen.

Die Personalabrechnung sei im Zeitraum von 2004 bis zur Kündigung am 20. November 2007 von dem Angestellten ***10*** in Eigenverantwortung unter Aufsicht von Herrn ***6*** durchgeführt worden. Während seiner Tätigkeit habe Herr ***11*** diverse strafbare Handlungen begangen, die zu seiner Verurteilung geführt hätten. Als Beweis werde auf das beigelegte Gerichtsurteil des Fürstlichen Landgerichtes vom ***12*** verwiesen. Da sich während der Prüfung Beweise zum Datendiebstahl von Herrn ***11*** ergeben hätten, werde derzeit geprüft, ob dieser Punkt erneut zur Anzeige gebracht werden könne.

Er selbst habe während seiner gesamten Tätigkeit – außer dem vereinbarten Gehalt – nicht eine einzige Ausschüttung als Gesellschafter der Primärschuldnerin erhalten. Er habe im Gegenteil mit der Hauptgläubigerin, der ***13***, zusammengearbeitet und über die Insolvenzanmeldung der Primärschuldnerin versucht, seinen Beitrag zum Ausgleich des entstandenen Schadens zu leisten.

Sein Engagement habe seine Ersparnisse vernichtet und zu einem Schuldenberg von 150.000,00 € an laufenden Krediten geführt. Er sei bereit, mit dem Finanzamt zusammenzuarbeiten, um die Forderung gegenüber Herrn ***6*** durchzusetzen, der unter anderem über Immobilienbesitz in Österreich verfüge.

Am 11. August 2014 ersuchte das Finanzamt das Gemeindeamt in ***14*** per Email um Auskunft, ob der Bf. am 11. Mai 2012, dem Zustellzeitpunkt des Haftungsbescheides, einen Wohnsitz in ***15***, gehabt habe. Seitens des Gemeindeamtes wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass sich der Bf. am 23. Dezember 2008 nach Liechtenstein abgemeldet habe. Es bestünde kein Wohnsitz mehr in der betreffenden Gemeinde, allerdings wohne die Gattin des Bf. weiterhin hier.

In der Folge wurde der Bf. mit dem an seinen liechtensteinischen Wohnsitz adressierten und mit 11. August 2014 datierten Bescheid vom Finanzamt unter Verweis auf § 10 iVm § 9 Zustellgesetz aufgefordert, mangels Bestands einer inländischen Abgabestelle bis spätestens 25. August 2014 einen Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen. Sollte dieser Aufforderung nicht fristgerecht nachgekommen werden, könne die Zustellung ohne Zustellnachweis durch Übersendung der Dokumente an eine der Behörde bekannte Zustelladresse erfolgen. Ein übersandtes Dokument gelte 2 Wochen nach Übergabe an den Zustelldienst als zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 7. Oktober 2014 wurde - nach einer gewährten Fristverlängerung - die ***16***, ***17***, dem Finanzamt als Zustellungsbevollmächtigte des Bf. namhaft gemacht.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 3. November 2014 wurde die Beschwerde gemäß § 260 BAO als verspätet zurückgewiesen. Begründend wurde unter Wiedergabe der im Beschwerdefall maßgeblichen Normen ausgeführt, der Bf. sei am 25. Mai 2007 als Geschäftsführer der Primärschuldnerin mit Einzelzeichnungsbefugnis in das Liechtensteinische Handelsregister (***18***) eingetragen worden. Die Geschäftsführungsbefugnis sei bis zur Löschung der Primärschuldnerin am 22. Mai 2012 aufrecht gewesen.

Der Bf. sei bis 23. Dezember 2008 an der deutschen Adresse aufrecht mit Wohnsitz gemeldet gewesen, seither nur noch seine Ehegattin. Er selbst werde nach wie vor unter der deutschen Adresse im amtlichen deutschen Telefonbuch geführt. Infolge aufrechter Ehe liege dort unabhängig von der formalen melderechtlichen Gestaltung ein Familienwohnsitz (gemeinsamer Haushalt in aufrechter Ehe) vor. Die Beschwerde enthalte seine liechtensteinische Anschrift (***3***). In Österreich sei der Bf. nicht gemeldet.

Die Zustellung des behördlichen Schriftstückes sei unter Beachtung der bilateralen Zustellregelung zwischen Österreich und Deutschland als eingeschriebene Postsendung unter Begleitung des internationalen Auslandsrückscheines laut Weltpostvertrag (Drucksorte A.R.) ohne Assistenz deutscher Behörden erfolgt.

Das Zustellorgan habe „Annahme verweigert“ vermerkt und die Sendung an die Abgabenbehörde zurückgeleitet. Die Zustellung an die deutsche Adresse sei infolge aufrechten Familienwohnsitzes des Bf. tatsächlich möglich und in Ermangelung einer inländischen Abgabestelle auch zulässig gewesen. Die Annahmeverweigerung gelte – wie in den meisten EU-Ländern – gemäß § 179 des deutschen Verwaltungszustellungsgesetzes als Zustellung, welche entsprechend den in Deutschland geltenden gesetzlichen Bestimmungen durchgeführt worden sei.

Die Zustellung sei jedoch bereits am 11. Mai 2012 erfolgt, sodass die für die Erhebung einer Beschwerde offen stehende Frist mit 11. Juni 2012 verstrichen gewesen sei. Der Bescheid sei daher bereits seinerzeit in Rechtskraft erwachsen. Da die für den Haftungsbescheid bestehende Rechtsmittelfrist bereits abgelaufen gewesen sei, bestehe auch keine Möglichkeit mehr, den Abgabenanspruch zu bekämpfen. Auf die in der E-Mail an das Finanzamt am 25. Februar 2014 gegen die Haftungsinanspruchnahme angeführten Gründe sei daher nicht mehr einzugehen gewesen. Die nach informeller Zusendung des Bescheides am 20. Februar 2014 (ohne nochmals Rechtswirkungen auszulösen) erhobene Beschwerde vom 4. März 2014 sei daher als verspätet zurückzuweisen gewesen.

Im seitens der rechtlichen Vertretung des Bf. eingebrachten Vorlageantrag wurde hinsichtlich der Rechtzeitigkeit der Beschwerde Folgendes vorgebracht: Die Bestimmungen für die

Zustellung von amtlichen Schriftstücken richteten sich nach dem Zustellgesetz. Für Zustellungen von Schriftstücken im Ausland seien gesonderte, überwiegend in völkerrechtlichen Verträgen geregelte Bestimmungen einzuhalten. Im Falle der Zustellung an Adressaten, welche ihren Wohnsitz oder Firmensitz in der Bundesrepublik Deutschland hätten, sei dies im Vertrag zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen geregelt. Die Frage der Rechtmäßigkeit der Zustellung sei nach diesem Vertrag zu beurteilen. Danach sei grundsätzlich nach Art. 10 leg. cit. die Zustellung entweder durch ein mit Datum versehenes und beglaubigtes Empfangsbekenntnis des Empfängers oder durch ein Zeugnis des ersuchten Finanzamtes nachzuweisen, aus welchem sich die Tatsache, die Form und die Zeit der Zustellung ergeben würden.

In Art. 15 dieses Vertrages sei festgehalten, dass die Bundesfinanzministerien beider Vertragsstaaten bei der Behandlung von Fragen, die sich aus diesem Vertrage ergeben würden, unmittelbar miteinander verkehren könnten und dass sie sich vor Erlass von Durchführungsbestimmungen gegenseitig ins Einvernehmen setzen würden. Da im gegenständlichen Fall ein solches Verständigungsverfahren durchgeführt worden sei, könne an Personen, welche in der Bundesrepublik Deutschland ihren Wohnsitz oder Geschäftssitz hätten, durch Zustellung im unmittelbaren Postweg zugestellt werden. Dies bedeute, dass ohne Einschaltung der deutschen Behörden Schriftstücke von österreichischen Behörden im Postwege, also unter Zuhilfenahme der österreichischen wie der deutschen Post zugestellt würden.

Dies bedeute aber, da die deutschen Behörden die Rechtmäßigkeit der Zustellung nicht prüfen und bescheinigen würden, dass jedenfalls die Grundprinzipien des österreichischen Zustellgesetzes eingehalten werden müssten. Eine solche Grundvoraussetzung für eine rechtsgültige Zustellung sei jedenfalls das Vorliegen einer Abgabestelle. Eine solche Abgabestelle sei jedenfalls die Wohnung oder sonstige Unterkunft des Empfängers. Liege aber eine Abgabestelle nicht vor, so könne die Zustellung nicht rechtmäßig erfolgen.

Der von der Behörde herangezogene Begriff des „Familienwohnsitzes“ sei im Zustellwesen weder bekannt noch mit dessen Grundprinzipien vereinbar. Da das Zustellrecht bewusst die Möglichkeit vorsehe, dass die Zustellung durch bestimmte, im Postverkehr vorgesehene Schritte (zum Beispiel Hinterlegung) fingiert werden könne, müsse sichergestellt sein, dass der Empfänger auch tatsächlich die Möglichkeit gehabt habe, durch das die Zustellung ersetzende Ereignis in Kenntnis der Inhalte des zugestellten Schriftstückes zu kommen. Dies sei eben im Falle einer Hinterlegung dann möglich, wenn diese an einer zulässigen Abgabenstelle erfolge.

Eine Wohnung, aus der der Empfänger bereits rund dreieinhalb Jahre vor dem Zustellversuch ausgezogen sei und an der er seitdem auch nicht mehr aufhältig gewesen sei, stelle sicherlich

keine rechtsgültige Annahmestelle dar. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass er sich damals auch unter Einhaltung der melderechtlichen Vorschriften abgemeldet habe.

Der Bf. sei seit 27. November 2008 im Fürstentum Liechtenstein aufrecht gemeldet und – wie die Behörde bereits selbst festgestellt habe – in Deutschland abgemeldet. Er lebe von seiner Ehefrau getrennt und habe keinen gemeinsamen Wohnsitz mehr mit ihr in Deutschland. In der Zwischenzeit verfüge der Bf. auch über einen Daueraufenthaltstitel für das Fürstentum Liechtenstein.

Das deutsche Telefonbuch, auf welches sich die Behörde in ihrer Begründung stütze, werde – wie auch das österreichische – aufgrund der Angaben der Telekomanbieter erstellt und habe keinerlei „amtliche“ Funktion. Die Angaben der Telefonanbieter wiederum würden sich auf die Vertragspartner stützen. Dass die vom Bf. getrennt lebende Ehefrau dessen Namen bisher noch nicht aus dem Telefonbuch habe streichen lassen, bedeute nicht, dass er dort noch einen Wohnsitz habe.

Um eine rechtsgültige Zustellung zu erwirken, hätte die Behörde entweder das Verfahren über die Zustellung gemäß Art. 10 des Vertrages zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen einhalten oder – um sich des vereinfachten Weges bedienen zu können – selbst Erhebungen dazu anstellen müssen, ob die ihr bekannte Anschrift eine gültige Abgabestelle sei. Ein Mindestmaß an Recherche wäre gewesen, die Telefonnummer anzurufen, welche im deutschen Telefonbuch auch dreieinhalb Jahre nach der behördlichen Abmeldung aufgeschienen sei. Hätte die Behörde dieses Mindestmaß an Nachforschungen bereits 2012 betrieben, wäre mitgeteilt worden, dass der Bf. zwischenzeitig im Fürstentum Liechtenstein wohnhaft und aufrecht gemeldet sei. Möglicherweise wäre ihr sogar die Zustelladresse genannt worden. So hätte von Anfang an eine gültige Zustellung erfolgen können.

Unabhängig von diesen Überlegungen zu den der Behörde obliegenden Nachforschungspflichten wäre die Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits der Wohnsitz des Bf. im Fürstentum Liechtenstein bekannt gewesen. Der Bf., vertreten durch die gegenständliche Einschreiterin, hätte nämlich im Zusammenhang mit dem durchgeführten Finanzstrafverfahren bereits im November 2011 Unterlagen übermittelt, aus welchen sein Wohnsitz und seine Zustelladresse ersichtlich seien.

Mit ihrem Hinweis auf die Annahmeverweigerung beziehe sich die Behörde auf § 3 des deutschen Verwaltungszustellgesetzes in Zusammenhang mit § 179 der deutschen ZPO. Dieser laute:

„Wird die Annahme des zuzustellenden Schriftstückes unberechtigt verweigert, so ist das Schriftstück in der Wohnung oder dem Geschäftsraum zurückzulassen. Hat der Zustelladressat

keine Wohnung oder ist kein Geschäftsraum vorhanden, ist das zuzustellende Schriftstück zurückzusenden. Mit der Annahmeverweigerung gilt das Schriftstück als zugestellt.“

Auch nach dieser Bestimmung sei keine wirksame Zustellung erfolgt, da diese eine unberechtigte Annahmeverweigerung an der Wohnung voraussetze. Eine solche habe im gegenständlichen Fall aber nicht stattgefunden, da die Adresse, an der zugestellt werden habe sollen, keine Wohnung des Empfängers gewesen sei und (demgemäß) die Annahme weder unberechtigt noch vom Zustelladressaten verweigert worden sei.

Der von der Behörde herangezogene Begriff des „*Familienwohnsitzes*“ sei dem Zustellwesen – sowohl in Deutschland als auch in Österreich – nicht bekannt und mit diesem auch nach der Logik des Gesetzes nicht in Einklang zu bringen. Im Zustellwesen komme es gerade darauf an, dass Zustellungen dort erfolgten, wo der Empfänger auch Kenntnis von der Zustellung erlangen könne. Nur so sei aus rechtsstaatlichen Gesichtspunkten die für das Funktionieren der Rechtsordnung unbedingt notwendige Zustellung durch Hinterlegung (in Deutschland: Annahmeverweigerung) möglich und zulässig. Der Begriff des „*Familienwohnsitzes*“, dessen sich die Behörde bediene, stamme aber aus dem Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen und setze daher begrifflich geradezu voraus, dass es sich um einen Ort handle, welcher zwar als Wohnsitz zu sehen sei, da sich der Empfänger dort immer wieder aufhalte und dort „lebe“, von dem er andererseits aber auch immer wieder längere Zeit abwesend sei. Während der Zeit der Abwesenheit wäre nach den Bestimmungen des Zustellgesetzes auch an einem „*Familienwohnsitz*“ – welcher im gegenständlichen Fall jedoch nicht vorliege – eine Zustellung nicht wirksam.

Eine Zustellung des Haftungsbescheides vom 7. Mai 2012 sei daher nie erfolgt. Dieser Zustellmangel sei erst dadurch geheilt worden, dass dem Bf. durch die nachträgliche Übersendung am 20. Februar 2014 das Dokument tatsächlich zugekommen sei. Zu diesem Zeitpunkt habe der Bf. vom Bescheid erstmals Kenntnis erlangt.

Die Zurückweisung der Beschwerde mit Beschwerdeverechtsentscheidung wegen Verspätung sei daher jedenfalls zu Unrecht erfolgt. Aus diesem Grunde werde der Antrag wiederholt, die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung in der Sache vorzulegen.

Inhaltlich werde das Vorbringen in der Beschwerde vom 4. März 2014 sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht vollinhaltlich aufrechterhalten.

In Ergänzung würden dazu weiters die nachstehenden Urkunden vorgelegt:

- Aufstellung über an das Finanzamt ***19*** abgeführte Beträge
- Aufstellung in Deutschland abgeführter Lohnsteuer
- Stellungnahme vom 23. November 2011

Im Vorlagebericht vom 21. August 2019 verwies das Finanzamt in seiner Stellungnahme auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung, wonach die Zustellung des angefochtenen Haftungsbescheides in Deutschland nach Annahmeverweigerung rechtmäßig erfolgt sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Primärschuldnerin handelte es sich um eine in Liechtenstein ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, welche am 30. November 2002 gegründet und am 4. Dezember 2002 in das Liechtensteinische Öffentlichkeitsregister eingetragen wurde. Unternehmenszweck war die private Arbeitsvermittlung und der Personenverleih für die Branchen Industriebau/Metallberufe im Inland sowie Ausland, die Verwaltung von Immobilien, der Handel mit Waren aller Art sowie der Abschluss und die Vermittlung von Werkverträgen im Bereich Industriebau. Tatsächlich vermittelte die Primärschuldnerin hauptsächlich Arbeitskräfte nach Österreich und Deutschland, wobei alle Mitarbeiter, unabhängig von ihrem Wohn- und Tätigkeitsort, in Österreich zur Sozialversicherung angemeldet wurden.

Am 25. Mai 2012 erfolgte die Löschung der Primärschuldnerin im Liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister.

Bis zum 25. Mai 2007 war ***4*** alleiniger Gesellschafter der Primärschuldnerin, nach diesem Zeitpunkt hielt er bis zur Löschung der Primärschuldnerin im Liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister 30% der Gesellschaftsanteile und der Bf. 70% der Gesellschaftsanteile.

20 war vom 4. Dezember 2002 bis zum 8. April 2010 Geschäftsführer der Primärschuldnerin, hatte jedoch keine Einzelzeichnungsberechtigung.

4 war vom 4. Dezember 2002 bis zum 30. August 2010 Geschäftsführer der Primärschuldnerin mit Einzelzeichnungsberechtigung.

Der Bf. war vom 25. Mai 2007 bis zur Löschung der Primärschuldnerin im Liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister Geschäftsführer der Primärschuldnerin mit Einzelzeichnungsberechtigung.

Haftungsgegenständlich sind folgende Abgaben:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Dienstgeberbeitrag	2006	15.01.2007	10.221,51 €
Lohnsteuer	2006	15.01.2007	102.718,83 €
Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	17.112,60 €

Lohnsteuer	2007	15.01.2008	174.368,34 €
Dienstgeberbeitrag	2008	15.01.2009	15.129,23 €
Lohnsteuer	2008	15.01.2009	153.985,98 €
Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	7.853,72 €
Lohnsteuer	2009	15.01.2010	40.256,52 €
Säumniszuschlag 1	2006	20.07.2011	70,73 €
Säumniszuschlag 1	2007	20.07.2011	342,25 €
Säumniszuschlag 1	2008	20.07.2011	302,58 €
Säumniszuschlag 1	2009	20.07.2011	157,07 €
Säumniszuschlag 1	2009	20.07.2011	805,13 €
Säumniszuschlag 1	2007	20.07.2011	3.487,37 €
Säumniszuschlag 1	2008	20.07.2011	3.079,72 €
Säumniszuschlag 1	2006	20.07.2011	2.054,38 €
			531.945,96 €

Die Lohnsteuer 2007 wurde zwischenzeitlich im Ausmaß von 1.840,33 € durch Umbuchung eines Guthabens getilgt, sodass diese lediglich in Höhe von 172.528,01 € aushaftet. Die übrigen, mit dem angefochtenen Bescheid in Haftung gezogenen Abgaben wurden zur Gänze nicht entrichtet.

Der Festsetzung der in Haftung gezogenen Selbstbemessungsabgaben (Lohnsteuern 2006 bis 2009 sowie Dienstgeberbeiträge 2006 bis 2009) lag eine GPLA-Prüfung (Gemeinsame Prüfung aller Lohnabhängigen Abgaben) zugrunde. Anlass dieser Prüfung war eine CD, die von einem ehemaligen Mitarbeiter der Primärschuldnerin dem Finanzamt ***21*** übergeben wurde und die Daten über nicht abgerechnete Zahlungen der Primärschuldnerin an ihre Dienstnehmer enthielt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Mai 2011 wurde festgestellt, dass eine Überprüfung der lohnabhängigen Abgaben im herkömmlichen Sinne nicht durchgeführt werden konnte, weil ein Großteil der benötigten Unterlagen entweder nicht auffindbar oder nicht mehr vorhanden war. Ursache dafür war, dass ein ehemaliger Mitarbeiter die Unterlagen mitnahm oder vernichtete.

Laut den Feststellungen des Prüfers ist weiters aus der übergebenen CD ersichtlich, dass die meisten Mitarbeiter neben den normalen Lohnzahlungen noch Zusatzzahlungen erhalten haben. Die bei der Schlussbesprechung anwesenden Gesellschafter der Primärschuldnerin

(***4*** sowie der Bf.) gaben an, dass es sich bei diesen Zusatzzahlungen sowohl um Reisekostenersätze als auch um Lohn für Mehrarbeit handelte und dass diese zusätzlichen Zahlungen im gesamten Prüfungszeitraum (2006 bis 2009) geleistet wurden. Im Ergebnis wurden 50% dieser Zusatzzahlungen sozial- und lohnsteuerrechtlich nachverrechnet und gegenüber der Primärschuldnerin die folgenden Bescheide erlassen:

- Haftungsbescheid vom 10. Juni 2011 betreffend Lohnsteuer 2006 in Höhe von 102.719,00 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2006 in Höhe von 40.783,91 €, aus dem sich eine Nachforderung im Ausmaß von 10.221,51 € ergab
- Haftungsbescheid vom 10. Juni 2011 betreffend Lohnsteuer 2007 in Höhe von 174.368,34 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2007 in Höhe von 72.260,96 €, aus dem sich eine Nachforderung im Ausmaß von 17.112,50 € ergab
- Haftungsbescheid vom 10. Juni 2011 betreffend Lohnsteuer 2008 in Höhe von 153.986,98 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2008 in Höhe von 61.152,76 €, aus dem sich eine Nachforderung im Ausmaß von 15.129,23 € ergab
- Haftungsbescheid vom 10. Juni 2011 betreffend Lohnsteuer 2009 in Höhe von 40.256,52 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2009 in Höhe von 29.350,46 €, aus dem sich eine Nachforderung im Ausmaß von 7.853,72 € ergab

Da die obig angeführten Selbstbemessungsabgaben nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag vollständig abgeführt wurden, wurden im Ausmaß der jeweiligen Nachforderungen überdies gegenüber der Primärschuldnerin mit folgenden Bescheiden Säumniszuschläge festgesetzt:

- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 2.054,38 € wegen nicht zeitgerechter Abfuhr der Lohnsteuer 2006 in Höhe von 102.719,00 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 204,43 € wegen nicht zeitgerechter Abfuhr des Dienstgeberbeitrages 2006 in Höhe von 10.221,51 € (in Haftung gezogen wurde lediglich der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides aushaftende Betrag in Höhe von 70,73 €)
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 3.487,37 € wegen nicht zeitgerechter Abfuhr der Lohnsteuer 2007 in Höhe von 174.368,50 €

- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 342,25 € wegen nicht zeitgerechter Abfuhr des Dienstgeberbeitrages 2007 in Höhe von 17.112,50 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 3.079,72 € wegen nicht zeitgerechter Abfuhr der Lohnsteuer 2008 in Höhe von 153.986,00 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 302,58 € wegen nicht zeitgerechter Abfuhr des Dienstgeberbeitrages 2008 in Höhe von 15.129,23 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 805,13 € wegen nicht zeitgerechter Abfuhr der Lohnsteuer 2009 in Höhe von 40.256,52 €
- Bescheid vom 10. Juni 2011 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 157,07 € wegen nicht zeitgerechter Abfuhr des Dienstgeberbeitrages 2009 in Höhe von 7.853,50 €

Die Primärschuldnerin hat am 24. Dezember 2009 bei der Liechtensteinischen Staatsanwaltschaft eine Strafanzeige gegen einen ehemaligen, am 20. November 2007 gekündigten Mitarbeiter (***10***) sowie dessen ehemalige Gattin (***22***) eingebracht. Dieser Mitarbeiter, der von Jänner 2004 bis April 2006 als Praktikant und ab 1. Mai 2006 bis zu seiner Entlassung als Sachbearbeiter im Unternehmen der Primärschuldnerin beschäftigt war, war verantwortlich für die monatliche Vorbereitung der Lohnabrechnung und hatte Zugang zu sämtlichen Unternehmensdaten. Die ehemalige Gattin dieses Mitarbeiters war von 2003 bis Oktober 2005 mit der Führung der Buchhaltung der Primärschuldnerin betraut und hatte ebenfalls Zugang zu wichtigen Unternehmensdaten. Den angezeigten Mitarbeitern wurde eine über Jahre fortgesetzte Erpressung mit dem Ziel der Vernichtung der wirtschaftlichen Existenz der Primärschuldnerin bzw. zur persönlichen Bereicherung, Datendiebstahl, Verletzung gegen die Treuepflicht aus dem Angestelltenverhältnis, Mitarbeiterabwerbung und Anstiftung der Mitarbeiter zur Missachtung der vertraglichen Pflichten, Löschung von Firmendaten sowie Erschleichung von Familienbeihilfe vorgeworfen.

Mit rechtskräftigen Urteil des Fürstlichen Landesgerichts des Fürstentums Liechtenstein vom ***23*** wurde ***10*** wegen des Vergehens der versuchten Nötigung nach §§ 15, 105 Abs. 1 StGB schuldig gesprochen, und zu einer Geldstrafe von 3.200,00 CHF (160 Tagessätze), im Uneinbringlichkeitsfalle zu 80 Tagen Ersatzfreiheitsstrafe sowie zu Ersatz der Kosten des Strafverfahrens verurteilt.

Mit rechtskräftigen Erkenntnis des Finanzamtes ***21*** als Finanzstrafbehörde vom 2. Dezember 2011 wurde der Bf. in seiner Funktion als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der beschwerdegegenständlichen Primärschuldnerin, der deren abgabenrechtliche Interessen im Zeitraum von Juli 2007 bis Jänner 2010 zu vertreten hatte

bzw. dafür verantwortlich war, wegen vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Entrichtung selbst zu berechnender Lohnabgaben für die Lohnzahlungszeiträume 06-12/2007, 01-12/2008 und 01-12/2009 in Gesamthöhe von 328.922,67 € (Lohnsteuer in Höhe von 295.957,37 € und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 32.965,30 €) bis spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit sowie der nicht erfolgten Bekanntgabe der Höhe der geschuldeten Beträge bis zum obig angeführten Zeitpunkt wegen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig gesprochen und eine Geldstrafe von 29.000,00 € verhängt.

Ebenfalls mit rechtskräftigen Erkenntnis des Finanzamtes ***21*** als Finanzstrafbehörde vom 2. Dezember 2011 wurde ***4*** in seiner Funktion als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der beschwerdegegenständlichen Primärschuldnerin, der deren abgabenrechtliche Interessen im Zeitraum von Februar 2006 bis Jänner 2010 zu vertreten hatte bzw. dafür verantwortlich war, wegen vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Entrichtung selbst zu berechnender Lohnabgaben für die Lohnzahlungszeiträume 01-06/2006, 01-12/2007, 01-12/2008 und 01-12/2009 in Gesamthöhe von 521.464,73 € (Lohnsteuer in Höhe von 471.329,67 € und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 50.317,06 €) bis spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit sowie der nicht erfolgten Bekanntgabe der Höhe der geschuldeten Beträge bis zum obig angeführten Zeitpunkt wegen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig gesprochen und eine Geldstrafe von 46.000,00 € verhängt.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid wurde als eingeschriebene Postsendung unter Beifügung des internationalen Rückscheines an die Adresse "****24****", versandt. Das Zustellorgan brachte auf dem behördlichen Schriftstück am 11. Mai 2012 den Vermerk "Annahme verweigert" an und die Postsendung wurde an das Finanzamt retourniert. Laut Auskunft einer Gemeindebediensteten des Einwohnermeldeamtes in ***14*** vom 11. August 2014 hat sich der Bf. am 23. Dezember 2008 nach Liechtenstein abgemeldet und zum 11. August 2014 hatte lediglich die Gattin des Bf. weiterhin einen Wohnsitz in ***25***.

Im Telefonbuch (dastelefonbuch.de) war der Bf. am 8. August 2014 unter der Adresse "****24****" eingetragen.

Einem auf Art. 8 der Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (im Folgenden kurz Beitreibungs-RL) gestützten Zustellungsersuchen des Finanzamtes vom März 2014 ist die ersuchte deutsche Behörde mit dem Hinweis nicht nachgekommen, dass der Bf. seinen Wohnsitz nach ***26***, verlegt hat (an dieser Adresse hatte auch die Primärschuldnerin vom 23. Juli 2004 bis zu ihrer am 25. Mai 2012 erfolgten Löschung im Liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister ihren Sitz).

Mit E-Mail vom 20. Februar 2014 wurde der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid dem Bf. in PDF-Format auf dessen Anfrage nochmals informell übermittelt.

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 7. Mai 2012 führte der Bf. als Adresse "****3****", an.

In einem mit 25. Oktober 2010 datierten Darlehensvertrag, in welchem der Bf. und seine Gattin als Darlehensnehmer angeführt werden, ist als Adresse des Bf. "****2****", ausgewiesen und als Adresse der Gattin des Bf. "****27****".

Im Erkenntnis des Finanzamtes ****21**** als Finanzstrafbehörde vom 2. Dezember 2011, mit dem der Bf. wegen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig gesprochen wurde, ist als Wohnadresse des Bf. "****28****", angeführt.

In der an das Finanzamt gerichteten Eingabe der rechtlichen Vertreter des Bf. vom 28. Dezember 2011, in der auf die Erhebung von Rechtsmittel gegen das Erkenntnis des Finanzamtes ****21**** als Finanzstrafbehörde vom 2. Dezember 2011 verzichtet wurde, wird als Adresse des Bf. ****3****, angeführt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den seitens der Abgabenbehörde vorgelegten Akten, aus den vom BFG angeforderten Papierakt der Einbringungsstelle des Finanzamtes, aus den vom BFG durchgeführten Abfragen im Abgabensinformationssystem sowie aus den Spruchsenatsakt des Finanzamtes ****21**** (Finanzstrafverfahrensakt).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung)

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme des Bf. gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO.

Eine Sachentscheidung ist allerdings nur unter der Voraussetzung der Zulässigkeit der Beschwerde zu treffen. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob die Rechtsauffassung des Finanzamtes, wonach am 11. Mai 2012 eine rechtswirksame Zustellung des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides erfolgt ist und deshalb die am 4. März 2014 erhobene Beschwerde als verspätet zurückzuweisen ist, zutrifft.

Gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung;

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, sind Zustellungen gemäß § 98 Abs. 1 BAO, idF BGBl. I Nr. 99/2007, nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen.

Gemäß § 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.

Aus § 11 Abs 1 ZustG ergibt sich eine abgestufte Reihenfolge für die Prüfung, ob eine entsprechende Zustellung in einem anderen Staat möglich und zulässig ist. Entscheidend sind daher in erster Linie bestehende internationale Vereinbarungen (vgl. VwGH 1.3.2016, Ra 2015/11/0097).

Art. 8 und Art. 9 der RL 2010/24/EU des Rates vom 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (Beitreibungs-RL), ABl L 84/1 vom 31.3.2010, lauten wie folgt:

Artikel 8

Ersuchen um Zustellung bestimmter Dokumente im Zusammenhang mit Forderungen

(1) Auf Ersuchen der ersuchenden Behörde stellt die ersuchte Behörde dem Empfänger alle mit einer Forderung gemäß Artikel 2 oder mit deren Beitreibung zusammenhängenden Dokumente, einschließlich der gerichtlichen, zu, die aus dem ersuchenden Mitgliedstaat stammen.

[...]

(2) Die ersuchende Behörde stellt ein Ersuchen um Zustellung gemäß diesem Artikel nur dann, wenn es ihr nicht möglich ist, das betreffende Dokument gemäß den Vorschriften des ersuchenden Mitgliedstaats für die Zustellung von Dokumenten zuzustellen oder wenn eine solche Zustellung unverhältnismäßige Schwierigkeiten aufwerfen würde.

[...]

Artikel 9

Art und Weise der Zustellung

(1) Die ersuchte Behörde gewährleistet, dass die Zustellung im ersuchten Mitgliedstaat gemäß den innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie Verwaltungspraktiken des ersuchten Mitgliedstaats erfolgt.

(2) Absatz 1 lässt jede andere Form der Zustellung durch eine zuständige Behörde des ersuchenden Mitgliedstaats entsprechend den in diesem Mitgliedstaat geltenden Vorschriften unberührt.

Eine zuständige Behörde mit Sitz im ersuchenden Mitgliedstaat kann einer Person im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats jedes Dokument direkt per Einschreiben oder auf elektronischem Wege zustellen.

[...]"

Innerstaatlich wurde die Beitreibungs-RL durch das Bundesgesetz zur Umsetzung der RL 2010/24/EU über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz - EU-VAHG), BGBl I 112/2011, umgesetzt, dessen § 9 (in Umsetzung des Art 8 der Beitreibungs-RL, vgl ErlRV 1494 BlgNR 24. GP 10) wie folgt lautet:

Zustellungsersuchen an andere Mitgliedstaaten

§ 9. (1) Das zentrale Verbindungsbüro darf vorbehaltlich des Abs. 2 um die Zustellung aller Dokumente ersuchen, die mit einem Abgabenanspruch gemäß § 1 oder mit dessen Vollstreckung zusammenhängen, einschließlich der Dokumente, die von österreichischen Gerichten stammen. Dem Zustellungsersuchen ist ein Standardformblatt im Sinne des Art. 8 Abs. 1 der Beitreibungsrichtlinie beizufügen.

(2) Das zentrale Verbindungsbüro stellt ein Ersuchen um Zustellung nur dann, wenn es der Vollstreckungsbehörde nicht möglich ist, das betreffende Dokument gemäß den Vorschriften des Zustellgesetzes zuzustellen oder wenn eine solche Zustellung unverhältnismäßige Schwierigkeiten aufwerfen würde. Dies gilt sinngemäß auch für Ersuchen der Länder und Gemeinden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.3.2025, Ra 2021/13/0031, dargelegt hat, ergibt sich aus § 9 EU-VAHG, dass die zuständige Abgabenbehörde nur dann ein Zustellersuchen nach der Beitreibungs-RL zu stellen hat, wenn es ihr nicht möglich ist, das betreffende Dokument nach den Vorschriften des (österreichischen) Zustellgesetzes zuzustellen oder wenn eine solche Zustellung unverhältnismäßige Schwierigkeiten aufwerfen würde. Eine direkte Postzustellung per Einschreiben wird dadurch ausdrücklich zugelassen.

Bei der im Beschwerdefall erfolgten, grundsätzlich zulässigen direkten Postzustellung per Einschreiben durch das Finanzamt war zu berücksichtigen, dass nach den Bestimmungen des

anzuwendenden (österreichischen) Zustellgesetzes eine rechtswirksame Zustellung nur an einer Abgabestelle im Sinne des § 2 Z 4 ZustG erfolgen darf. Dazu zählen die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder auch der Arbeitsplatz des Empfängers, im Falle einer Zustellung anlässlich einer Amtshandlung auch deren Ort, oder ein vom Empfänger der Behörde für die Zustellung in einem laufenden Verfahren angegebener Ort.

Jeder der in § 2 Z 4 ZustG genannten Orte ist „Abgabestelle“ nur dann und nur so lange, wenn und als sich der Empfänger, von relativ kurzfristigen Ausnahmen abgesehen, dort tatsächlich aufhält (z.B. VwGH 25.3.2010, 2010/21/0007).

Das Finanzamt hat aus dem Umstand, dass die Gattin des Bf. am Ort der Zustellung zum Zustellungszeitpunkt ihren Wohnsitz hatte, den Schluss gezogen, dass sich auch der Bf. aufgrund der aufrechten Ehe dort tatsächlich regelmäßig aufgehalten hat. Als weiteres Indiz für diese Annahme wertete es die Tatsache, dass der Bf. mehr als zwei Jahre nach dem Zustellungszeitpunkt im Telefonbuch weiterhin unter der Zustelladresse eingetragen war. Überdies ist auch im Erkenntnis des Finanzamtes ***21*** als Finanzstrafbehörde vom 2. Dezember 2011, mit dem der Bf. wegen der Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig gesprochen wurde, als Wohnadresse des Bf. "****28****", angeführt (siehe dazu Pkt.II.1.).

Gegen diese Annahme sprechen nicht nur die am 23. Dezember 2008 erfolgte Abmeldung des Bf. vom bisherigen Wohnsitz in Deutschland sowie die am 27. November 2008 erfolgte Anmeldung eines Wohnsitzes im Fürstentum Liechtenstein, sondern auch der Umstand, dass in den im Rahmen des Finanzstrafverfahrens getätigten Eingaben der rechtlichen Vertreter des Bf. stets als Wohnanschrift des Bf. jene im Fürstentum Liechtenstein genannt wird (siehe dazu unter Pkt. II.1., in der als Beispiel der eingebrachte Rechtsmittelverzicht gegen das Straferkenntnis erwähnt wird). Hinzu kommt, dass auch in einem mit 25. Oktober 2010 datierten, im Finanzstrafakt befindlichen Darlehensvertrag, in welchem der Bf. und seine Gattin als Darlehensnehmer angeführt werden, als Wohnanschrift des Bf. "****2****", ausgewiesen wird und als Wohnadresse der Gattin des Bf. "****27****".

Das BFG kommt deshalb im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass der Zustellungsort keine Abgabestelle des Bf. im Sinne des ZustG war, sodass am 11. Mai 2012 keine rechtswirksame Zustellung erfolgt ist.

Zu prüfen verbleibt daher, ob durch die Übermittlung des "Haftungsbescheides" per E-Mail vom 20. Februar 2014 eine Heilung des Zustellmangels eingetreten ist.

Bei Nennung einer falschen Abgabestelle ist grundsätzlich eine Heilung nach § 7 ZustG möglich (siehe dazu z.B. Ritz/Koran, BAO⁸ § 7 ZustG Rz 5, und die dortigen Verweise auf VwGH 12.6.1990, 90/05/0035, ZfVB 1991/4/1820; Hauer/Leukauf, Verwaltungsverfahren⁶, 1852).

Nach § 7 ZustG gilt, falls bei der Zustellung Mängel unterlaufen, die Zustellung als in dem Zeitpunkt vollzogen, in dem das Dokument der Person, für die es bestimmt ist (Empfänger), tatsächlich zukommt (siehe dazu z.B. ***29***).

Ein tatsächliches Zukommen setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass der Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftsatzes kommt. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes beispielsweise durch Übermittlung einer Ablichtung per Fax (z.B. VwGH 26.1.2010, 2009/08/0069; BFG 6.3.2023, RV/7103537/2022; 18.9.2023, RV/2100268/2021) oder durch Weiterleitung des eingescannten Schriftstücks mit E-Mail (siehe dazu z.B. BFG 22.11.2023, RV/5100280/2022; 5.12.2023, RV/6100405/2021).

Die Heilung des Zustellmangels tritt somit in jenem Zeitpunkt ein, in welchem dem Empfänger das Dokument im Original zukommt.

Wie das BFG im Erkenntnis vom 5.12.2023, RV/6100405/2021, dargelegt hat, kann ein via FinanzOnline elektronisch zugestelltes Dokument per E-Mail auf elektronischem Weg - ohne einen Scannvorgang bzw ohne Erstellung einer Ablichtung - weitergeleitet werden. Im zitierten Erkenntnis wurde deshalb die Auffassung vertreten, dass bei einer solchen Sachlage dem Empfänger des E-Mails das Dokument bei Öffnen und der Kenntnisnahme des Anhangs tatsächlich zugekommen und deshalb eine Heilung des Zustellmangels eingetreten ist.

Wird ein in Papierform vorliegendes Dokument per E-Mail weitergeleitet, ist ein Scannen dieses Papierendokuments erforderlich, sodass nicht das Original übermittelt wird. Eine Heilung des Zustellmangels kann bei einer derartigen Vorgangsweise nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht eintreten (VwGH 25.3.1998, 98/12/0031; 7.5.1998, 96/20/0187, 27.5.1999, 99/02/0083; 22.7.2004, 2001/10/0033; 20.11.2019, Fr 2018/15/0011; 9.4.2020, Ro 2020/16/0004).

Im Beschwerdefall wurde der "Haftungsbescheid" dem Bf. in PDF-Format mit E-Mail vom 20. Februar 2014 übermittelt.

Da im tatsächlichen Zukommen im Sinne des § 7 ZustG keine Zustellung (im rechtlichen Sinn) zu sehen ist, hat der Umstand, dass eine Behörde einen Bescheid grundsätzlich nicht mittels E-Mail übermitteln darf, für die Heilung nach § 7 ZustG keine unmittelbare Auswirkung. Entscheidend ist allein, ob der richtige Empfänger den Bescheid in einer Form erhält, die den Anforderungen des § 7 ZustG entspricht.

Die Übermittlung des ursprünglich in Papierform vorliegenden Bescheides als eingescanntes PDF-Dokument per E-Mail ist deshalb nicht als tatsächliches Zukommen im Sinne des § 7 ZustG zu werten, weil ein solches PDF nur eine einfache Ablichtung und nicht die Urschrift, eine Ausfertigung oder eine amtlich hergestellte Fotokopie darstellt.

Zudem saniert auch der Umstand, dass ein Rechtsmittel gegen den "Bescheid" eingebracht wird, die fehlende Zustellung nicht (siehe dazu z.B. VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011; 18.11.2015, Ra 2015/17/0026; 9.4.2020, Ro 2020/16/0004).

Mangels rechtswirksamer Erlassung des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides war die Beschwerde somit als unzulässig gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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.

Ob eine rechtswirksame Zustellung des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides erfolgt ist, wurde auf Grundlage der im Beschluss angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt. Derartige nur für den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Bei der Beurteilung, ob durch die Übermittlung des "Haftungsbescheides" per E-Mail eine Heilung des Zustellmangels eingetreten ist, folgt das BFG ebenfalls der im Beschluss zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist auch diesbezüglich eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Dezember 2025