

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, betreffend Beschwerde vom 16. März 2023 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Rechnungs- und Abgabenwesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 15. März 2023 betreffend Kommunalsteuer 2020, GZ. MA 6/ARL – ***Zahl***, beschlossen:

I. Die Beschwerde vom 16. März 2023 wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

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

Begründung

I. Verfahrensgang

Beim Beschwerdeführer, der eine Rechtsanwaltskanzlei in Form eines Einzelunternehmens ***in W*** betreibt, wurde im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung der Lohnabgaben und Beiträge eine Kommunalsteuerprüfung gemäß § 14 Abs. 1 KommStG für den Zeitraum 1. Jänner 2020 bis 31. Dezember 2021 durchgeführt.

In Folge der Prüfung wurde die Kommunalsteuer für das Jahr 2020 iHv EUR 3.526,75 sowie ein Verspätungszuschlag iHv EUR 352,68 festgesetzt und dem Beschwerdeführer mittels – an die ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** zugestellter - als Bescheid bezeichneter Erledigung vom 15. März 2023 vorgeschrieben, wobei im Wesentlichen begründend ausgeführt wurde, dass die Kommunalsteuer für die an die Dienstnehmer der in Wien gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährten Arbeitslöhne nicht erklärt worden sei, weshalb die Voraussetzungen für die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gegeben seien. Die Bemessungsgrundlagen seien im Zuge einer Prüfung Lohnabgaben und Beiträge festgesetzt worden. Das von der Selbstbemessung des Abgabepflichtigen abweichende Prüfungsergebnis resultiere aus der Nachverrechnung der Kommunalsteuer laut Lohnkonten.

Am 16. März 2023 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde gegen diese als Bescheid bezeichnete Erledigung und brachte vor, dass die Erklärung von seinem Steuerberater eingebracht und die Beträge auch bezahlt worden seien. Möglich sei ein technischer Übermittlungsfehler. Den Steuerpflichtigen treffe kein Verschulden am technischen Gebrechen oder jedweder Nichteinreichung durch die Steuerberatung, die dies bis dahin jedenfalls verlässlich erledigt habe, worauf der Steuerpflichtige habe vertrauen können. Der Beschwerde beigelegt wurde die Kommunalsteuererklärung für das Jahr 2020 sowie ein Kontoauszug, aus dem die getätigten Zahlungen ersichtlich waren.

Am 28. Februar 2024 erließ die belangte Behörde eine - an den Beschwerdeführer direkt adressierte - Beschwerdeentscheidung. In dieser wurde die angefochtene Erledigung dahingehend abgeändert, dass der Verspätungszuschlag wegfällt, die Beschwerde aber im Übrigen als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde habe glaubhaft machen können, dass die Kommunalsteuererklärung 2020 (via Finanzonline) abgegeben worden sei. Warum diese bei der Buchhaltungsabteilung nicht eingelangt sei, könne nicht mehr nachvollzogen werden. Daher sei der Verspätungszuschlag spruchgemäß zu stornieren gewesen.

Im Zuge der Kommunalsteuerprüfung seien die Feststellungen des Prüfers anerkannt worden und zum Zeitpunkt der Prüfung sei keine Kommunalsteuererklärung bei der Buchhaltungsabteilung eingelangt gewesen. Daher sei der Bemessungsbescheid für 2020 zu erlassen gewesen, die Zahlungen seien für die Festsetzung nicht relevant. Es bestünden aber keine weiteren Zahlungsverpflichtungen.

Am 13. März 2024 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte vor, dass die belangte Behörde es unterlassen habe, sich mit dem Akteninhalt und den vorgehenden Entscheidungen, mit denen Zahlungserleichterungen gewährt worden seien, auseinander zu setzen. Der Bescheid sei nicht nachvollziehbar, weil Zahlungen geleistet worden seien und die amtswegige Nachforschungspflicht offenbar verletzt worden sei. Es werde der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Beschwerdeentscheidung nach mündlicher Verhandlung gestellt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 3. Juni 2024 vorgelegt und beantragt, das Bundesfinanzgericht möge den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung folgen und die von der Behörde getroffene Entscheidung bestätigen.

Mit Beschluss vom 13. Juni 2024 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde auf, bekannt zu geben, für welchen Zeitraum eine Zustellvollmacht der ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** vorgelegen sei, sowie - für den Fall, dass im Zeitraum der Bescheiderlassung keine vorgelegen sei - zu ermitteln, wann und wie der Bescheid dem Beschwerdeführer im Original zugekommen sei.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2024 gab die belangte Behörde bekannt, dass zum Zeitpunkt der Bescheidzustellung keine Zustellvollmacht der ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** vorgelegen sei und der Beschwerdeführer von der Kanzlei per E-Mail an sein Sekretariat am 16. März 2023 informiert worden sei. Dem Schreiben beigelegt waren ein Schreiben der ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** und die dieser vom Beschwerdeführer erteilte Vollmacht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Mit als Bescheid intendierter Erledigung vom 15. März 2023 wurde die Kommunalsteuer für das Jahr 2020 gegenüber dem Beschwerdeführer iHv EUR 3.526,75 sowie ein Verspätungszuschlag iHv 10%, das entspricht EUR 352,68 festgesetzt. Die als Bescheid intendierte Erledigung wurde an die ***Bilanzbuchhaltungskanzlei***, ***Adresse*** zugestellt.

Die Zustellung erfolgte elektronisch mit Zustellnachweis. Der Beschwerdeführer wurde von der ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** am 16. März 2023 per E-Mail an sein Sekretariat informiert. Die als Kommunalsteuerbescheid bezeichnete Erledigung wurde in diesem E-Mail als Anhang übermittelt. Sie ist dem Beschwerdeführer niemals im Original zugegangen.

Am selben Tag, dem 16. März 2023, brachte der Beschwerdeführer selbst Beschwerde gegen die als Bescheid bezeichnete Erledigung per E-Mail bei der belangten Behörde ein.

Die ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** verfügte zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung betreffend den Beschwerdeführer lediglich über eine Zustellvollmacht für Schriftstücke der Sozialversicherung der Selbständigen. Einen anderen Zustellbevollmächtigten hat der Beschwerdeführer ebenfalls nicht beauftragt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt, den Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes und der von der belangten Behörde anlässlich der nach Durchführung ihrer Ermittlungen übermittelten Stellungnahme sowie den dieser angeschlossenen Beilagen.

Dass die ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** über keine Zustellvollmacht gegenüber den Abgabenbehörden und somit auch der belangten Behörde verfügte, ergibt sich aus dem übermittelten Vollmachtformular. Insbesondere wurde der Punkt 10 des Formulars: „Ermächtigung im Sinne des § 9 Abs. 1 ZustG zum Erhalt von Schriftstücken (Zustellvollmacht)“ durchgestrichen und lediglich im Punkt 14 d. des Formulars angegeben: „Ich erkläre mich

hiermit im Sinne des § 9 Abs. 1 ZustG damit einverstanden, dass dem/der Bevollmächtigten Schriftstücke der Sozialversicherung der Selbständigen zugestellt werden (Zustellvollmacht).“

Die Tatsache, dass die als Bescheid intendierte Erledigung dem Beschwerdeführer niemals im Original zugegangen ist, ergibt sich aus dem Schreiben der ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** und wurde auch von der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 16. Juli 2024 so wiedergegeben und nicht in Zweifel gezogen.

Dass der Beschwerdeführer über keinen Zustellbevollmächtigten verfügt, ist aus dem vom Bundesfinanzgericht eingesehenen elektronischen Steuerakt ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung)

Gemäß § 243 BAO sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte gegen von den Abgabenbehörden erlassene Bescheide zulässig, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

§ 260 Abs. 1 lit. a BAO sieht vor, dass die Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen ist, wenn sie nicht zulässig ist.

§ 92 Abs. 1 BAO legt fest, dass Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen sind, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

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

Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind gemäß § 98 Abs. 1 BAO, Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982 (ZustG) vorzunehmen, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung).

Für Landes- und Gemeindeabgaben sieht § 98a BAO vor, dass abweichend von § 98 Abs 1 BAO für Zustellungen auch der 3. Abschnitt des Zustellgesetzes (elektronische Zustellung) anzuwenden ist.

Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestimmt, so hat nach § 9 Abs. 3 ZustG die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, den Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger zu bezeichnen. Unterbleibt entgegen § 9 Abs 3 ZustG die Bezeichnung des Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger und erfolgt die Zustellung an den Vertretenen, so ist sie unwirksam. Eine Sanierung ist nach § 9 Abs 3 zweiter Satz ZustG möglich. In diesem Fall gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

Dies gilt auch im umgekehrten Fall der Zustellung an einen nicht zustellbevollmächtigten Vertreter. In diesem Fall wird der Zustellmangel durch das tatsächliche Zukommen an den Abgabepflichtigen geheilt.

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien u.a. durch voll handlungsfähige Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Nach § 83 Abs. 2 BAO richten sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten nach der Vollmacht, hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 BAO von Amts wegen zu veranlassen.

Beruft sich ein Berufsberechtigter (im Sinne des Bilanzbuchhaltungsgesetzes 2014) im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung, so ersetzt diese Berufung den urkundlichen Nachweis (§ 36 Abs 5 BiBuG 2014). Berufsrechtliche Vorschriften, wonach die Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt, gelten auch im Anwendungsbereich der BAO (vgl. VwGH 7.12.2021, Ra 2021/13/0094 mit Verweis auf VwGH 28.10.2014, 2012/13/0102).

Eine allgemeine Vollmacht umfasst grundsätzlich auch die Zustellungsbevollmächtigung (vgl. VwGH vom 15.12.2020, Ra 2019/02/0137 mwN). Dies gilt auch, wenn sich ein Vertreter auf die ihm erteilte Vollmacht beruft (vgl. VwGH 26.02.2014, 2012/13/0051, mwN). Von diesem Grundsatz besteht jedoch eine Ausnahme, wenn ein Empfang von Schriftstücken ausgeschlossen ist (VwGH 15.12.2020, Ra 2019/02/0137).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ersetzt die Berufung auf eine erteilte Vollmacht nur den urkundlichen Nachweis. Bestehen konkrete Zweifel, ob und in welchem Umfang der betreffende Parteienvertreter tatsächlich bevollmächtigt ist, so ist dies durch die

Abgabenbehörde bzw im Beschwerdeverfahren das Bundesfinanzgericht zu prüfen (vgl VwGH 7.12.2021, Ra 2021/13/0094 mwN).

In diesem Zusammenhang verweist der Verwaltungsgerichtshof auch darauf, dass gemäß § 269 Abs. 1 BAO die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse haben, die den Abgabenbehörden eingeräumt sind. Zu solchen Obliegenheiten und Befugnissen zählen insbesondere Beweisaufnahmen sowie die Pflicht zur Wahrung des Parteiengehörs (vgl VwGH 7.12.2021, Ra 2021/13/0094 mwN).

Nach Maßgabe der Grundsätze der freien Beweiswürdigung nach § 167 BAO ist sodann in Auseinandersetzung mit den bisherigen Verfahrensergebnissen und den Parteivorbringen der entscheidungswesentliche Sachverhalt festzustellen (vgl. VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

Da vonseiten des Bundesfinanzgerichtes Zweifel an der Zustellvollmacht der ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** bestanden, hat es die belangte Behörde aufgefordert, bekanntzugeben, ob eine Zustellvollmacht vorlag und falls dies nicht der Fall sei, wie die Erledigung dem Beschwerdeführer tatsächlich zugekommen sei.

In Beantwortung dieses Schreibens gab die belangte Behörde bekannt, dass keine Zustellvollmacht der ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** bestanden habe, was auch durch ein Schreiben der Kanzlei sowie das übermittelte Vollmachtformular belegt wurde.

Im Erkenntnis vom 9. April 2020, Ro 2020/16/0004, hält der Verwaltungsgerichtshof unter Verweis auf weitere Erkenntnisse fest, dass wenn im Verfahren der Zustellung Mängel unterlaufen, die Zustellung gemäß den §§ 7 und 9 ZustG als in dem Zeitpunkt bewirkt gilt, 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).

Die als Bescheid intendierte Erledigung ist von der belangten Behörde an den Beschwerdeführer zuhanden der ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** adressiert worden, die jedoch - wie oben ausgeführt - über keine Zustellungsvollmacht verfügte. Diese Erledigung war auch für den Beschwerdeführer und nicht nur für seinen Vertreter bestimmt. Wäre sie dem

Beschwerdeführer tatsächlich zugekommen und hätte dieser nicht bloß Kenntnis von ihrem Inhalt erlangt, dann wäre eine Sanierung des Zustellmangels gemäß § 7 ZustG im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung erfolgt.

Da die ***Bilanzbuchhaltungskanzlei*** aber die an den Beschwerdeführer gerichtete – als Bescheid bezeichnete Erledigung – trotz Fehlen einer Zustellvollmacht - nicht im Original an den Beschwerdeführer übermittelte, konnte der Zustellmangel auch nicht gemäß § 7 ZustG geheilt werden (vgl. z.B. VwGH 15.03.2001, 2000/16/0115).

Die als Bescheid intendierte Erledigung betreffend Kommunalsteuer 2020 und Festsetzung eines Verspätungszuschlages iHv 10% wurde daher dem Beschwerdeführer nicht rechtswirksam zugestellt, und konnte daher mangels rechtswirksamer Zustellung auch keine Rechtswirksamkeit gegenüber dem Beschwerdeführer entfalten. Sie ist mangels einer für die abgabepflichtige Partei rechtswirksamen Zustellung als Bescheid rechtlich nicht existent geworden.

Mit Beschwerde anfechtbar sind aber nur rechtswirksam ergangene Bescheide. Eine gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid gerichtete Bescheidbeschwerde ist daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als nicht zulässig zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 260 Tz 8).

Nach § 274 Abs. 3 Z 1 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen ist. Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde – wie im beschwerdegegenständlichen Fall – dem Einzelrichter, so ist die zitierte Bestimmung sinngemäß anzuwenden (§ 274 Abs. 5 BAO).

Daher kann im Fall einer Formalentscheidung - wie etwa einer Zurückweisung - trotz Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von dieser Abstand genommen werden. Diese Entscheidung liegt im Ermessen des Gerichtes (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 274 Rz 12).

§ 20 BAO sieht vor, dass Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben". Die Ermessensübung hat sich daher vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 20 Rz 7f mit der dort zitierten Judikatur).

Der Zweck der mündlichen Verhandlung liegt vor allem darin, den maßgeblichen Sachverhalt aufzuklären (VwGH 29.6. 2016, 2013/15/0245). Im beschwerdegegenständlichen Fall ist der Sachverhalt im Hinblick auf die nicht erteilte Zustellvollmacht an die

Bilanzbuchhaltungskanzlei und die Tatsache, dass die Weiterleitung der als Bescheid intendierten Erledigung an den Beschwerdeführer lediglich per E-Mail erfolgt ist – weswegen sie ihm nicht im Original zugekommen ist – aus dem Akteninhalt, und zwar aus dem Antwortschreiben der belangten Behörde samt Beilagen selbst, unzweifelhaft ersichtlich. Insofern hätte weder von Seiten der belangten Behörde – welche eine schriftliche Stellungnahme abgegeben hat – noch von Seiten des Beschwerdeführers – welcher in seiner Beschwerde ohnehin vorbringt, die Festsetzung der betreffenden Kommunalsteuer für das Jahr 2020 hätte aufgrund der entrichteten Zahlungen sowie der eingebrachten Steuererklärung nicht ergehen dürfen – zur weiteren Klärung des Sachverhaltes beigetragen werden können und erscheint dieser dem Bundesfinanzgericht vollumfassend geklärt.

Da - wie oben dargestellt – die Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückzuweisen ist und die Aktenlage keinen Anhaltspunkt dafür bietet, dass bei Durchführung einer mündlichen Verhandlung eine andere Entscheidung getroffen werden könnte, erscheint es zweckmäßig, von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung Abstand zu nehmen. Dies ist auch nicht unbillig dem Beschwerdeführer gegenüber, weil ihm im Falle einer Erlassung eines rechtswirksamen Bescheides betreffend Kommunalsteuer 2020 weiterhin im Rahmen einer neuerlichen Beschwerde die Möglichkeit der Erörterung der Sache im Rahmen einer mündlichen Verhandlung offensteht.

Da nach der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung somit auch keine (berechtigten) Parteiinteressen verletzt werden können, war von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzusehen und spruchgemäß zu entscheiden.

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 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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor, da sich die Rechtsfolge der Zurückweisung einer unzulässigen Beschwerde unmittelbar aus dem Gesetz ergibt und die Beurteilung der Zulässigkeit der Beschwerde der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Es war daher die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Wien, am 22. Juli 2024