

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Ri in der Beschwerdesache der X GmbH, ADR, vertreten durch STB, ADR-STB, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26.01.2016, ErfNr\*\*\* betreffend Gebühren beschlossen:

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensablauf

#### Gebührenanzeige vom 23.9.2011

Am 23. September 2011 zeigte die VERMIETERIN dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, kurz FA) einen zwischen der VERMIETERIN als Verpächter und Herrn N X und der X GmbH (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Pächter am 15.9.2011 abgeschlossenen Pachtvertrag über das Bestandobjekt in STANDORT an. Der Vertrag wurde beim FA unter ErfNr\*\*\* erfasst.

#### vorläufiger Gebührenbescheid vom 29.3.2012

Mit Bescheid vom 29. März 2012 setzte das Finanzamt für diesen Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 1 BAO vorläufig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 1.172.160,00, somit iHv € 11.721,60 gegenüber der Bf. fest. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

#### Vorhalt Finanzamt vom 25.5.2015

Mit Vorhalt vom 25. Februar 2015 ersuchte das FA die Bf. um Bekanntgabe der Höhe des Mietentgelts inklusive Umsatzentgelt, sämtlicher Betriebs- und Nebenkosten sowie der Versicherungen lt. Art. 7 des Vertrages, seit Vertragsbeginn 28.9.2011 bis dato, mittels Aufstellung. Weiters wurde um Vorlage einer Kopie des Franchisevertrages gebeten.

#### Schriftsatz der steuerlichen Vertretung für die Bf. vom 5.5.2015

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die STB als steuerliche Vertretung der Bf. mit Schreiben vom 5. Mai 2015 diverse Aufstellungen sowie eine Kopie des Franchise-Vertrages betreffend den Standort STANDORT2.

Am Ende des Schreibens heißt es "*Die Vollmacht für unsere steuerliche Vertretung (einschließlich Zustellvollmacht) liegt beim Finanzamt \*\*\* zur Steuernummer \*\*\*\*\* auf*".

### **weitere Ermittlungen FA**

Mit Vorhalt vom 8. Oktober 2015 ersuchte das Finanzamt die Bf. zu Handen ihres Geschäftsführers nochmals um Vorlage des Franchisevertrages, da der übermittelte nicht STANDORT, sondern STANDORT2 betreffe.

Die Beantwortung erfolgte am 13. November 2015 abermals durch die STB für die Bf.

### **Endgültiger Bescheid vom 26.1.2016**

Mit endgültigem Bescheid vom 26. Jänner 2016 setzte das FA die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 2 BAO endgültig von einer Bemessungsgrundlage iHv € 2.178.412,06 fest. Der Bescheid wurde an die Bf. zu Handen des Geschäftsführers N X adressiert.

### **Beschwerde vom 26.2.2016**

Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 26.2.2016 richtet sich gegen die Einbeziehung des Wertes jener Leistungen, den die Bf. unter dem Franchisevertrag zu leisten habe, in die Bemessungsgrundlage. Die Rechtsgeschäftsgebühr sei auf Grund einer Bemessungsgrundlage von € 1.419.201,22 mit einem Betrag von € 14.192,01 festzusetzen.

Im Rubrum der Beschwerde wurde nach dem Namen und der Adresse der Bf. wiederum angegeben:

"vertreten durch STB , ..., Vollmacht liegt bei Finanzamt \*\*\*, ORT zu St.Nr. \*\*\*\*\* auf."

Der Beschwerde angeschlossen wurde eine Kopie der von Herrn X für die Bf. als Vollmachtgeber unterschriebenen Vollmacht an die STB vom 26.9.2014, die ausdrücklich eine Zustellvollmacht umfasst.

### **Beschwerdevorentscheidung vom 11.3.2016**

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. März 2016, der Bf. zu Handen der STB zugestellt, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### **Vorlageantrag vom 31.3.2016**

Am 31. März 2016 beantragte die Bf., vertreten durch STB die Vorlage der Beschwerde ans BFG. Darin wurde darauf hingewiesen, dass zur Gz. RV/7104313/2015 bereits eine weitere Bescheidbeschwerde zur gegenständlichen Rechtsfrage anhängig sei.

### **Vorlage der Beschwerde an das BFG am 25.4.2016**

Mit Vorlagebericht vom 25.4.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

### **Beweisaufnahme durch das BFG durch Akteneinsicht**

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr\*\*\*. Dadurch ergibt sich der oben dargestellte Verfahrensablauf.

### **Vorhalt des BFG vom 12.6.2016**

Mit Vorhalt vom 12. Juni 2019 teilte das BFG den Parteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage derzeit darstelle. Für eine allfällige Stellungnahme wurde beiden Parteien eine Frist von einem Monat ab Zustellung eingeräumt.

Weiters wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, innerhalb der genannten Frist bekanntzugeben, ob der zu Handen ihres Geschäftsführers N X zugestellte endgültige Bescheid vom 26.1.2016 im Original an die steuerliche Vertretung, die STB, weitergeleitet wurde.

### **Stellungnahme FA vom 26.6.2019**

Mit Schreiben vom 26. Juni 2019 (das in Kopie vom BFG der Bf. weitergeleitet wurde) gab das FA zum Vorhalt eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

"1.) „Wirksamkeit des endgültigen Bescheides“:

*Das Bundesfinanzgericht sieht in der Zustellung des Bescheides an die Bf zu Händen des Geschäftsführers einen Zustellmangel, da die Bevollmächtigung der STB durch die Bezugnahme im Schriftsatz vom 5.5.2015 auf das Ergänzungsersuchen sowie durch den Hinweis auf die beim Betriebsfinanzamt aufliegende Vollmacht die Bevollmächtigung auch im gegenständlichen Fall geltend gemacht worden sei.*

*Unabhängig davon, ob der Bescheid an die bevollmächtigte STB weitergeleitet wurde, wurde ein allenfalls vorliegender Zustellmangel „durch Einlassung“ geheilt.*

*Der Oberste Gerichtshof vertritt die, aus allgemeinen Verfahrensgrundsätzen abgeleitete Auffassung, dass ein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel dann nicht möglich sei, wenn dem „Zustellinhalt gemäß reagiert“ wurde, insbesondere eine Verfügung über das Schriftstück getroffen wurde und es zu einer „Heilung durch Einlassung“ gekommen sei (7 Ob 75/04m; 10 Ob 47/03i; 10 ObS 376/02w; Gitschthaler aaO Rz 7; RIS-Justiz RS0083731).*

*Diese Auffassung hat der Oberste Gerichtshof insbesondere im Fall der Erhebung eines Rechtsmittels gegen die nicht oder nicht gesetzmäßig zugestellte Entscheidung vertreten (7 Ob 75/04m; 10 Ob 47/03i; 10 ObS 376/02w).“*

*Im Beschluss vom 21.4.2004, 7 Ob 75/04m, führt der OGH aus:*

*„Zwar ist eine Heilung "falscher Zustellverfügungen" nach § 7 ZustG nicht möglich (Stumvoll in Fasching2 II/2 § 87 ZPO [§ 7 ZustG] Rz 17 mwN; vgl RIS-Justiz RS0106119).*

*Der Unterhaltsberechtigte hat aber insofern dem Zustellinhalt gemäß reagiert (vgl Stumvoll aaO Rz 23), als er den Beschluss des Rekursgerichtes mit dem gegenständlichen - wie bereits gesagt als Revisionsrekurs zu qualifizierenden - Schriftsatz bekämpft. Damit ist die unterbliebene Zustellung "durch Einlassung" (Stumvoll aaO Rz 23) geheilt (RIS-Justiz RS0083731 [T 1 und T 2]; vgl Gitschthaler in Rechberger, ZP02 § 87 [§ 7 ZustG] Rz 9), wobei das Rechtsmittel des Unterhaltsberechtigten im Hinblick auf die mangelhafte Zustellverfügung jedenfalls als rechtzeitig anzusehen ist."*

*Auch der Verwaltungsgerichtshof hat sich dieser Rechtsansicht angeschlossen und führt dazu im Rechtssatz zum Erkenntnis vom 20.1.2015, Ro2014/09/0059, aus:*

*„Ein Schriftstück gilt nur dann iSd § 7 ZustG als 'tatsächlich zugekommen' und ein bei der Zustellung unterlaufener Mangel nur dann geheilt, wenn das Schriftstück in die Hände des Empfängers gelangt. Ein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel ist dann nicht möglich, wenn dem 'Zustellinhalt gemäß reagiert' wurde, insbesondere eine Verfügung über das Schriftstück getroffen wurde und es zu einer 'Heilung durch Einlassung' gekommen ist (vgl. OGH B 30. Juli 2007, 8 Ob 69/07s).“*

*Im Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung liegt nach Ansicht des Finanzamtes kein Zustellmangel vor, da der Empfänger auf den Zustellinhalt durch Einbringung einer entsprechenden Beschwerde reagiert hat.*

*Die Klärung der Frage, ob im Zeitpunkt der Zustellung des an den Bf. z.H. des Geschäftsführers adressierten Bescheides eine Zustellvollmacht vorlag, ist entbehrlich, da ein allfälliger Mangel durch die Einbringung der Beschwerde vom 26.2.2016, somit durch Einlassung jedenfalls saniert wurde.*

*Auf die Erkenntnisse des BFG vom 1.9.2016, RV/7103501/2016 und vom 21.6.2018, RV/7102140/2017 darf verwiesen werden.*

**2.) Höhe der Bemessungsgrundlage:**

*Zur Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage darf auf die Erkenntnisse des BFG vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 und vom 10.5.2019, RV/2101213/2017 verwiesen werden.*

*Das Finanzamt hält seinen Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, aufrecht."*

### **Stellungnahme Bf. vom 11.7.2019 zur Bemessungsgrundlage**

Die Bf. gab zunächst mit Schreiben vom 11. Juli 2019 eine Stellungnahme zur Höhe der Bemessungsgrundlage ab.

### **Mitteilung der Bf. vom 24.7.2019 zur Zustellung des Bescheides**

In Ergänzung dazu teilte die Bf. mit Schreiben vom 24. Juli 2019 mit, dass der angefochtene Bescheid vom 26.1.2016 an die Bf. zu Handen Herrn N X adressiert und auch Herrn N X, dem Geschäftsführers der Bf., zugestellt worden sei. Herr X habe den Bescheid per Mail am 18. Februar 2016 an die steuerliche Vertretung der X GmbH,

welcher auch die Zustellvollmacht habe, übermittelt habe, woraufhin Bescheidbeschwerde erhoben worden sei. Damit sei faktisch innerhalb der Rechtsmittelfrist der Bescheid dem Zustellungsbevollmächtigten bekannt geworden und zwar so rechtzeitig, dass ordnungsgemäß das Rechtsmittel eingebracht werden konnte. Damit sei aus Sicht der Bf. der Rechtsschutz zwar grundsätzlich gefährdet, letztendlich aber faktisch dann doch nicht beeinträchtigt.

Zum inhaltlichen Begehr wurde mitgeteilt, dass einer Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO keine überwiegenden Interessen entgegenstehen würden, die Bf. würde die Aussetzung begrüßen.

## **II. Rechtslage und Erwägungen**

Gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit a BAO bei schriftlichen Erledigungen abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen durch Zustellung.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen, soweit in der BAO - für den Beschwerdefall unerheblich - nicht anderes bestimmt 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 bestellt, so hat die Behörde gemäß § 9 Abs. 3 ZustG, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

### **Bekanntgabe der Bevollmächtigung**

Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 9 ZustG Tz 19).

Dies trifft auf den Schriftsatz vom 5.5.2015 zweifellos zu, da darin auf das an die Bf. gerichteten Ergänzungersuchen zum Pachtvertrag vom 15.9.2011, ErfNr\*\*\* Bezug genommen wurde. Der am Ende des Schreibens enthaltene Hinweis, dass die Vollmacht für die steuerliche Vertretung (einschließlich Zustellvollmacht) zu einer bestimmten Steuernummer beim Betriebsfinanzamt aufliege, kann nur so verstanden werden, dass die Bf. auch im gegenständlichen Gebührenverfahren durch die STB vertreten wird und dass auch für das gegenständliche Gebührenverfahren eine Zustellvollmacht besteht.

Bemerkt wird, dass die identische Formulierung von der steuerlichen Vertretung der Bf. auch bei einer Vorhaltsbeantwortung vom 22.2.2015 im Verfahren zur ErfNr.\*\*\*\*\* (beim BFG anhängig zu RV/7105118/2016) verwendet wurde und in diesem Verfahren dies vom

Finanzamt als Bekanntgabe einer Zustellvollmacht interpretiert wurde, hat es doch den Gebührenbescheid dort zu Handen der steuerliche Vertretung zugestellt.

Zustellbevollmächtigungen sind so lange zu beachten, als der Behörde nicht der Widerruf, die Kündigung bzw. die einvernehmliche Aufhebung bekannt wird (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 9 ZustG Tz 21 und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Durch die Vorlage einer Kopie der schriftlichen Vollmacht vom 26.9.2014 und der Tatsache, dass sowohl die Beschwerde als auch der Vorlageantrag von der STB für die Bf. unter Berufung auf die erteilte Vollmacht eingebracht wurde, ist offensichtlich, dass auch im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides (endgültiger Bescheid vom 26.1.2016) ein Vollmachtsverhältnis bestanden hat.

Eine Adressierung und Zustellung einer Erledigung an den Vollmachtgeber (bzw. wie hier zu Handen des Geschäftsführers N X), obwohl eine aufrechte Zustellvollmacht besteht, hat die Wirkung, dass die Zustellung rechtsunwirksam ist (vgl. VwGH 23.10.2008, 2007/16/0032).

### **Sanierung des Zustellmangels - tatsächliches Zukommen**

Eine Sanierung ist jedoch nach § 9 Abs. 3 zweiter Satz Zustellgesetz möglich, wenn das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zukommt.

Ein tatsächliches Zukommen setzt nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass der Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes gelangt. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes z.B. durch Übermittlung einer Ablichtung etwa per Fax oder E-Mail (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, ZustG § 7 Tz 7, und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Auch der Verfassungsgerichtshof hat im Beschluss VfGH 26.06.1996, 793/95 unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für eine rechtswirksame Zustellung es nicht hinreichend ist, dass der Empfänger vom Schriftstück - etwa durch Akteneinsicht - lediglich Kenntnis erlangt (vgl. VwGH 20.3.1981, ZI. 04/0903/80 zum inhaltlich entsprechenden § 31 AVG). Eine Sendung ist nur dann tatsächlich zugekommen, wenn sie (dh. die für den Empfänger bestimmte Ausfertigung) den Adressaten selbst wirklich erreicht, wenn ihm also das Schriftstück ausgehändigt wurde. Weder die vorherige Akteneinsicht des Rechtsvertreters des Einschreiters noch die Herstellung von Ablichtungen aus dem Akt ersetzt sohin die Zustellung des Bescheides (vgl. VwGH 13.12.1989, 89/01/0069). Das Vorliegen eines Bescheides eine Prozessvoraussetzung ist, die im Zeitpunkt der Einleitung des Verfahrens (vgl. VfSlg. 7925/1976) und darüber hinaus während der ganzen Dauer des Verfahrens gegeben sein muss (vgl. VfSlg. 8824/1980). Zwar kann eine Beschwerde gegen einen Bescheid bereits erhoben werden, bevor er dem Beschwerdeführer zugestellt oder verkündet wurde (vgl. VfSlg. 9068/1981, 10637/1985), doch muss er überhaupt erlassen, dh. einer (anderen) Partei zugestellt oder verkündet worden sein (s. Oberndorfer, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit (1983) 96).

Für die Wirksamkeit eines (der schriftlichen Ausfertigung vorbehaltenen) Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes genügt es, wenn dieses einer Verfahrenspartei eines Mehrparteienverfahrens, etwa der vor dem Bundesfinanzgericht belangten Behörde, zugestellt worden ist (vgl. VwGH 1.6.2016, 2012/13/0043, mwN). Gegenteiliges gilt jedoch für die Bescheide der Abgabenbehörde, die wegen Missachtung der Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 97 Abs. 1 lit. a BAO unwirksam bleiben (vgl. Knechtl, BFG-Journal 2019, 221 unter Hinweis auf VwGH 16.2016 2012/13/0043; VwGH 17.12.2013, 2013/09/0011).

### **"Heilung durch Einlassung"**

Zu der vom Finanzamt angesprochen Judikatur des Obersten Gerichtshofes zur "Heilung durch Einlassung" ist zu bemerken, dass im Bereich der Zivilgerichtsbarkeit grundsätzlich ein Mehrparteienverfahren vorliegt und das Verfahren dort von der Parteienmaxime – und nicht von der Amtsweigigkeit wie im Bereich des Abgabenrechtes – beherrscht wird.

Darüber hinaus ist ein Rechtsmittel (Rechtsbehelf) auch gegen eine (für das Gericht bindende; vgl. §§ 415, 416 Abs 2 ZPO) Entscheidung, die dem Rechtsmittelwerber zur Kenntnis gelangt ist, auch vor einer wirksamen Zustellung möglich (vgl. Stummvoll in Fasching/Konecny<sup>3</sup>, II/2 Rz 19 zu § 22 ZuStG).

Die BAO enthält keine den §§ 415, 416 Abs 2 ZPO vergleichbaren Bestimmungen, sondern sieht § 97 Abs. 1 lit. a BAO für die Wirksamkeit schriftlicher Erledigungen vor, dass sie dem Adressaten durch Zustellung bekanntgegeben werden. Vor Bekanntgabe einer als Bescheid intendierte Erledigung entfaltet diese keinerlei Rechtswirkungen und kann daher jederzeit von der Behörde zurückgenommen abgeändert oder durch eine andere Erledigung ersetzt werden (vgl. Ritz, aaO, Rz 1 zu § 97 BAO unter Hinweis auf VwGH 20.3.1989, 88/15/0131; 27.2.1995, 94/16/0010; 0012).

Nimmt eine Abgabenbehörde im Anwendungsberich der BAO eine gesetzlich (bzw durch Verordnung) nicht vorgesehene Form der Übermittlung des Inhaltes von Erledigungen (zB Versendung eines Telekopierers) vor, so bewirkt dies nach hA keine behördliche Erledigung; diesfalls liegt somit ein absolut nichtiger Verwaltungsakt vor (vgl. Ritz, aaO, Rz 7 zu § 97 BAO mwN).

Wenn die Kenntnisnahme (ohne tatsächliches Zukommen) nicht genügt, dann saniert ebenso wenig der Umstand, dass der Empfänger ein Rechtsmittel gegen das Schriftstück einbringt, die fehlende Zustellung (Ritz, aaO, Rz 7 zu § 7 ZuStG mit Hinweis auf die gegenteilige Meinung von Gitschthaler in Rechberger, ZPO 2, § 7 ZustG, Tz 9; OGH 17.10.1996, 8 Ob 2090/96b, ZfRV 1997/9; 5.8.1999, 1 Ob 190/99v, RdW 2000, 58; 27.4.2004, 10 ObS 376/02w, RdW 2004, 562; 30.7.2017, 8 Ob 69/07s; VwGH 20.1.2015, Ro 2014/09/0059 und Stummvoll in Fasching/Konecny 2, ErgBd, § 7 ZustG, Tz 23, wonach als allgemeiner Verfahrensgrundsatz gelte, dass kein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel möglich ist, wenn dem Zustellinhalt gemäß reagiert wurde).

Die erkennende Richterin schließt sich der eben dargestellten Auffassung von Ritz an. Dies auch unter der Überlegung, dass im Bereich des Abgabenrechtes das Prinzip der Amtswegigkeit gilt und es - auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht - nicht darauf ankommt, ob sich eine Partei erst "nachträglich" (oder wie hier die Bf. gar nicht) auf einen Zustellmangel beruft. Die Wirksamkeit des Bescheides ist als Prozessvoraussetzung vom Verwaltungsgericht auch dann zu prüfen, wenn die Parteien kein entsprechendes Vorbringen erstatten, besteht doch im Verfahren vor der Abgabenbehörde und im Verfahren vor dem Bundefinanzgericht keine Bindung an Beschwerdepunkte.

Zu den Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes, auf die das Finanzamt in seiner Stellungnahme hingewiesen hat (BFG 1.9.2016/RV/7103501/2016 und BFG 21.6.2018, RV/7102140/2017) ist Folgendes zu bemerken:

Im Erkenntnis BFG 1.9.2016/RV/7103501/2016 ist das Bundesfinanzgericht - neben der "Heilung durch Einlassung" - auch davon ausgegangen, dass eine Vollmachtsbekanntgabe wirksam den Willen der Partei zum Ausdruck bringen könne, dass sie auch für künftige Verfahren gelten solle, und dies im vorliegenden Fall auf die Vollmachtsbekanntgabe anlässlich des Ersuchens um Erteilung einer Steuernummer in einer den späteren Sicherstellungsauftrag mit einschließenden Weise zugetroffen habe. Da gegen diese Beurteilung die (außerordentliche) Revision im Vorbringen zu ihrer Zulässigkeit nichts ins Treffen führte, wies der VwGH die dagegen eingebrachte Revision zurück (vgl. VwGH 25.7.2018, Ra 2016/13/0045).

Auch das Verfahren zu BFG 21.6.2018, RV/7102140/2017 betraf einen Sichererstellungsauftrag und wies das BFG als Alternativbegründung – neben der "Heilung durch Einlassung" - darauf hin, dass im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Zweckmäßigkeitssgründen trotz Vorliegen einer Zustellbevollmächtigung wirksam dem Vollachtgeber (Abgabenschuldner) unmittelbar zugestellt werden können.

Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes 20.1.2015, Ro 2014/09/0059 betraf nicht die Heilung eines Zustellmangels nach § 9 Abs. 3 ZuStG iVm § 7 ZuStG, sondern ging es um Fragen im Zusammenhang mit Zustellungen im Ausland (§ 11 ZuStG) wie dem Vorliegen einer "internationalen Übung" und die Übermittlung von Ausfertigungen in deutscher Sprache ohne Übersetzung und einer Heilung des Zustellmangels nach § 7 ZustG (zur Heilung bei Zustellung von Bescheiden (nur) in deutscher Sprache durch österreichische Abgabenbehörden im Anwendungsbereich des Unionsrechtes ins Ausland siehe auch BFG 4.4.2017, RV/7104793/2015).

Wie von der Bf. mit Schreiben vom 24. Juli 2019 bekanntgegeben wurde, ist der steuerlichen Vertreterin der Bf. der Bescheid vom Geschäftsführer der Bf. am 18. Februar 2016 per Mail übersandt worden. Für das Bundesfinanzgericht bestehen keinerlei Anlass diese Angaben anzuzweifeln, ist es doch lebensnah, dass der Geschäftsführer einer GmbH das Original des (an die Bf. als Adressat gerichteten) Bescheides bei sich behält bzw bei den Geschäftsunterlagen der GmbH ablegt und seinem steuerlichen Vertreter zum Zweck der Überprüfung des Bescheides bloß eine Kopie übermittelt oder – wie hier

- das Dokument einscannt und dem steuerlichen Vertreter mittels Email einen Scann des Dokumentes übersendet. Die Angabe ist hier überdies auch deshalb glaubwürdig, geht die Bf. selber im Schreiben vom 24. Juli 2019 von einer Wirksamkeit des Bescheides aus und hat sie daher keinerlei Interesse daran, den Geschehensablauf nicht so darzustellen, wie er sich tatsächlich zugetragen hat.

Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass der Zustellbevollmächtigten nie das Original des angefochtenen Bescheides, sondern nur ein Scann des Dokuments zugekommen ist.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH und auch der überwiegenden Judikatur des BFG liegt eine Heilung des Zustellmangels iSd §§ 9 Abs. 3 iVm § 7 ZustG nicht vor, wenn die Erledigung dem Vertreter nicht im Original zugekommen ist (vgl. ua BFG 23.04.2019, RV/7102389/2012, BFG 01.02.2019, RV/7104737/2018, BFG 23.11.2018, RV/7102493/2016, BFG 31.08.2018, RV/3100764/2017, BFG 24.09.2015, RV/2100161/2013).

Eine "faktische Bekanntgabe" an den Zustellbevollmächtigten durch Übermittlung eines Bescheidscanns per Email (wie sie von der Bf. in der Stellungnahme vom 24. Juli 2019 geschildert wird) reicht für die Heilung des Zustellmangels nicht aus und ist unmaßgeblich, ob durch den Zustellmangel der Rechtsschutz der Bf. beeinträchtigt wurde oder nicht.

Nach § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist, oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Eine Bescheidbeschwerde ist vor allem unzulässig bei mangelnder Bescheidqualität. Zurückzuweisen ist eine Bescheidbeschwerde gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid (siehe dazu Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 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).

Aus den zitierten Bestimmungen ergibt sich klar, dass das Verwaltungsgericht die Bescheidbeschwerde bzw den Vorlageantrag zuerst auf ihre Zulässigkeit zu prüfen hat, widrigenfalls das Rechtsmittel mit Beschluss zurückzuweisen ist (vgl. dazu BFG 2.4.2014, RV/1100050/2012).

Da keine Heilung des Zustellmangels iSd §§ 9 Abs. 3 iVm § 7 ZustG durch "tatsächliches Zukommen" der als Bescheid intendierten Erledigung erfolgt ist, ist die Beschwerde wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es liegt keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vor, ob durch die Einbringung eines Rechtsmittels durch den steuerlichen Vertreter ein Zustellmangel (Nichtbeachtung der Zustellvollmacht) iSd §§ 9 Abs. 3 iVm § 7 ZustG saniert wird ("Heilung durch Einlassung"). Die Revision ist daher zulässig.

Wien, am 31. Juli 2019