

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1*** Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, ***4*** betreffend Beschwerde vom 19. Oktober 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6. August 2020 betreffend Abweisung eines Antrages auf Nachsicht von Gebühren zu 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. Verfahrensablauf

Antrag auf Nachsicht in eventu vom 4.10.2018

Mit Schriftsatz vom 04.10.2018 brachte die ***1*** Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH (kurz steuerliche Vertreterin) für die ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf-) beim (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, kurz FA) für den Fall, dass ihrer Rechtsansicht in der gleichzeitig eingebrachten Beschwerde gegen den Gebührenbescheid vom 05.09.2018 nicht gefolgt werde, einen Antrag auf Nachsicht der Differenz zwischen der Gebührenfestsetzung nach dem achtzehnfachen und dem dreifachen Jahreswert ein. Der Schriftsatz enthält im Rubrum den Vermerk „Vollmacht ausgewiesen“.

Mit Erkenntnis vom 13.7.2020, RV/7102528/2019 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den Gebührenbescheid vom 05.09.2018 als unbegründet ab. Mit Beschluss vom 15.7.2020 wurde das Erkenntnis hinsichtlich der Geschäftszahl der FA auf ErfNr. ***2*** berichtigt. Das Erkenntnis sowie der Berichtigungsbeschluss wurden der Bf. zu Händen ihrer steuerlichen Vertreterin zugestellt.

Abweisung des Nachsichtsansuchens

Am 6.8.2020 erließ das FA einen direkt an die Bf. adressierten Bescheid, mit dem das Nachsichtsansuchen abgewiesen wurde. Die Erledigung wurde der Bf. mit der Post an deren Geschäftsanschrift in ***3*** zugestellt und dort laut Rückschein am 11.9.2020 von einer Arbeitnehmerin der Bf. übernommen.

Beschwerde

Von der steuerlichen Vertreterin wurde am 3.9.2020 für die Bf. unter Hinweis auf die ausgewiesene Vollmacht ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis 30.10.2020 eingebracht, dem das FA mit direkt an die Bf. adressiertem Bescheid vom 07.10.2020 stattgab.

In der Folge brachte die steuerliche Vertreterin am 20.10.2020 für die Bf. eine Beschwerde gegen den Bescheid vom 6.8.2020 ein. Die Beschwerde enthält im Rubrum wiederum den Vermerk „Vollmacht ausgewiesen“.

BVE

Mit direkt an die Bf. an deren Geschäftsanschrift in ***3*** adressierter Beschwerdeverentscheidung vom 29.01.2021 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. Laut Rückschein wurde die als BVE intendierte Erledigung am 3.2.2021 von einer Arbeitnehmerin der Bf. übernommen.

Vorlageantrag

Am 02.03.2021 brachte die steuerliche Vertreterin für die Bf. wiederum unter Hinweis auf die ausgewiesene Vollmacht einen Vorlageantrag beim FA ein und stellte gemäß § 264 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 1.6.2021 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht gab das FA an: „Zustellvollmacht: ja“. Der Vorlagebericht enthält keine Ausführungen dazu, weshalb trotz – nach den eigenen Angaben des FA vorliegender – Zustellvollmacht, sämtliche Erledigungen im gegenständlichen Verfahren direkt an die Bf. zugestellt wurden.

Beweisaufnahme durch das BFG

Von der Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch vorgelegten Teile des Aktes zur StNr ***BF1StNr1*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Vorhalteverfahren des BFG

Mit Vorhalt vom 13.12.2021 teilte die zuständige Richterin den Parteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle. Nach der Aktenlage seien sowohl die Zustellung der als Bescheid intendierten Erledigung vom 6.8.2020 als auch die Zustellung der als BVE intendierten Erledigung vom 29.1.2021 mit der Post direkt an die Bf. an deren Geschäftsanschrift erfolgt und liege kein Hinweis dafür vor, dass diese Erledigungen im Original an die ***1*** Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH weitergeleitet worden wären. Es werde daher beabsichtigt, die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen.

Das FA teilte dazu dem BFG am 17.1.2022 mit, dass die ***1*** Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH über entsprechende Nachfrage dem FA mittels Email bekannt gegeben habe, dass dieser weder der Bescheid noch die BVE im Original zugegangen seien und könne das FA daher den Erwägungen des BFG nicht entgegentreten.

Mit Schreiben vom 20.1.2021 teilte die ***1*** Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH dem BFG unter Hinweis auf den Vorhalt mit, dass von ihr ein Zugang des an die Bf. ausgestellten Bescheides über die Abweisung einer Nachsicht vom 6.8.2020 bzw der BVE vom 29.1.2021 nur per E-Mail nicht jedoch im Original nachgewiesen werden könne.

II. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 83 Abs 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich gemäß Abs 2 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 § 83 Abs 2 von Amts wegen zu veranlassen.

Ausnahmen vom Grundsatz, wonach sich der Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen hat, bestehen für bestimmte Berufsgruppen wie zB Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder.

§ 77 Abs. 11 WTBG lautet:

„Beruft sich ein Berufsberechtigter im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung, so ersetzt diese Berufung den urkundlichen Nachweis.“

Ausreichend ist auf einer Eingabe etwa der Vermerk "Vollmacht erteilt" oder "Vollmacht ausgewiesen". Die Worte "Namens und auftrags meiner Mandantschaft" genügen (Ritz, BAO⁶, § 83 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 28.6.2011, 2001/16/0060).

Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 9 ZustG Tz 19).

Eine allgemeine Vollmacht umfasst nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Zustellungsbevollmächtigung (Ritz, a.a.O., § 9 ZustellG, Tz 20 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Dies gilt auch dann, wenn sich ein Vertreter auf die ihm erteilte Vollmacht beruft (Ritz, a.a.O., § 9 ZustellG, Tz 21 mit Hinweis auf VwGH 3.7.2009, 2008/17/0154).

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.

§ 103 BAO bestimmt Folgendes:

„(1) Ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung sind Vorladungen (§ 91) dem Vorgeladenen zuzustellen. Im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen können aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.“

(2) Eine Zustellungsbevollmächtigung ist Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten gegenüber unwirksam, wenn sie

a) ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder

b) ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebahrung gemäß § 213 zusammengefasst verbucht wird.

(3) Ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung sind Vorabinformationen betreffend die Entrichtung von Abgaben im Wege der Einziehung (§ 211 Abs. 1 Z 2) dem Vollmachtgeber zuzustellen.“

Wie sich aus § 103 Abs. 1 BAO ergibt, dient die direkte Zustellung an den Vollmachtgeber der Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, wobei nach Kommentarmeinung zur BAO „Ritz“ die Entrichtung von Abgaben im Vordergrund steht, welche idR eben nicht durch einen Zustellungsbevollmächtigten Vertreter erfolgt. Demgemäß können allenfalls aber nur Erstbescheide welche ihren Ursprung im Abschnitt 6 BAO haben im Sinne des § 103 BAO unmittelbar an die Partei zugestellt werden. Auf im Rechtsmittelverfahren ergehende Erledigungen – auch wenn diese Materien betreffen welche dem 6. Abschnittes zuzuordnen sind – ist § 103 Abs. 1 BAO nicht anwendbar. Zudem finden sich die Bestimmungen für die Erhebung einer Beschwerde bzw. für die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung nicht im 6. Abschnitt der BAO. (vgl. BFG 23.8.2017, RV/6100455/2017)

Der von der ***1*** Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH für die Bf. eingebrachte Schriftsatz vom 4.10.2018 mit dem Hinweis auf die ausgewiesene Vollmacht betrifft zweifellos das gegenständliche Nachsichtsverfahren, wurde doch darin in eventu das Nachsichtsansuchen gestellt und begann damit das Nachsichtsverfahren. Dem Schriftsatz ist keine Einschränkung auf nur bestimmte Erledigungen zu entnehmen und lag daher eine wirksame Zustellungsbevollmächtigung der einschreitenden steuerlichen Vertreterin vor.

Die Nachsicht von fälligen Abgabenschuldigkeiten ist in § 236 Abs. 1 BAO und damit im 6. Abschnitt der BAO mit der Überschrift „Einhebung der Abgaben“ geregelt. Es handelt sich bei der hier gegenständlichen Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen somit um eine in einem Einhebungsverfahren ergehende Erledigung. Auch in einem Einhebungsverfahren ist allerdings bei Vorliegen einer Zustellbevollmächtigung die unmittelbare Zustellung eines Bescheides an den Vollmachtgeber nur dann zulässig, wenn dies zweckmäßig im Sinne des § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO ist, somit insbesondere der Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens dient. Dabei obliegt es dem Finanzamt, derartige Zweckmäßigkeitsgründe aufzuzeigen (vgl. UFS 1.2.2011, GZ. RV/1261-L/09).

Der angefochtene Bescheid enthält keine Ausführungen dahingehend, weshalb die direkte Zustellung im Ermessen als zweckmäßig angesehen wurde. Auch im weiteren Verfahren wurden vom FA keine Zweckmäßigkeitsüberlegungen aufgezeigt.

Das Bundesfinanzgericht kann auch anhand der Aktenlage nicht erkennen, dass die unmittelbare Zustellung des Bescheides vom 6.8.2020 an die Bf., mit der in eventu gestellte Antrag auf Nachsicht vom 5.10.2018 erledigt wurde, der Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens gedient hätte. Jedenfalls ging der Zweck des Vollmachtverhältnisses, der im fachlichen Beistand zu sehen ist, mit der Direktzustellung verloren.

Demzufolge wäre der Bescheid vom 6.8.2020 an die steuerliche Vertreterin zuzustellen gewesen.

Bei der Beschwerdeentscheidung vom 29.1.2021 kommt noch hinzu, dass es sich hierbei um eine Erledigung im Rechtsmittelverfahren und nicht (mehr) um eine Erledigung im Einhebungsverfahren handelt (vgl. dazu abermals BFG 23.8.2017, RV/6100455/2017) und wäre deshalb die BVE jedenfalls der steuerlichen Vertreterin zuzustellen gewesen.

Eine Adressierung und Zustellung einer Erledigung an den Vollmachtgeber, obwohl eine aufrechte Zustellvollmacht besteht, hat die Wirkung, dass die Zustellung rechtsunwirksam ist (vgl. VwGH 01.07.2008, 2007/16/0032).

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

Ein tatsächliches Zukommen setzt 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, BAO6, ZustG § 7 Tz 7, und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt gemäß 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 Inhaltes 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 Rechtsmittelgegen 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. VwGH 09.04.2020, Ro 2020/16/0004 unter Hinweis auf VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011).

Wie die steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 20.1.2022 bestätigte wurden die an die Bf. adressierten und dieser mittels Post übermittelten Erledigungen (Bescheid vom 6.8.2020 und BVE vom 29.1.2021) der Vertreterin nicht im Original (sondern nur mittels Email) weitergeleitet.

Nach § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 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, BAO⁶, § 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 nach den durchgeführten Ermittlungen der Bescheid vom 6.8.2020 nicht wirksam wurde, ist die Beschwerde daher zurückzuweisen.

Der Vollständigkeit wird bemerkt, dass auch die fehlende Beschwerdeverentscheidung hier einer inhaltlichen Entscheidung durch das BFG entgegensteht. Selbst wenn das FA Zweckmäßigkeitsüberlegungen für eine Direktzustellung des Bescheides und damit für eine Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides ins Treffen führen könnte, wären die Parteien nach der mit 15. August 2018 in Kraft getretenen Bestimmung des §281a BAO "formlos" darüber in Kenntnis zu setzen, dass noch eine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen ist und wäre diesfalls der Vorlageantrag zurückzuweisen (vgl. dazu BFG 26.02.2020, RV/7102967/2017).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu verneinen, weil sich die maßgebliche Rechtslage unmittelbar und klar aus dem Gesetz ergibt bzw. die zu lösenden Rechtsfragen bereits durch die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 09.04.2020, Ro 2020/16/0004) geklärt sind.

Wien, am 25. Jänner 2022