

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch "Cura" Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Gumpendorfer Straße 26, 1060 Wien, betreffend Beschwerde vom 15. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. September 2016 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO, Steuernummer ***BF1StNr1***, beschlossen:

- I. Die Beschwerde 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:

Antrag gem. § 299 BAO

Mit Schriftsatz der „Cura“ Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H. (in der Folge kurz: steuerliche Vertreterin) vom 14.07.2016 stellte diese „*namens und auftrags*“ der ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, in der Folge kurz Bf.) beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, kurz: belangte Behörde) den Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung des Bescheides über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten vom 11.3.2016.

Abweisung des Antrages gem. § 299 BAO

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 12.9.2016 – adressiert direkt an die Bf. – wurde der Antrag vom 14.7.2016 gem. § 299 BAO auf Aufhebung des Bescheides über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten vom 11.3.2016 abgewiesen. Die Erledigung wurde der Bf. mittels RSb Brief an deren Geschäftsanschrift in Wien, ***Bf1-Adr***, zugestellt und dort laut Rückschein am 16.9.2016 von einer Arbeitnehmer/in der Bf. übernommen.

Beschwerde

Via FinanzOnline stellte die steuerliche Vertreterin der Bf. am 17.10.2016 (fristgerecht) „*namens und auftrags*“ der Bf. den Antrag auf Verlängerung der Frist zur Erhebung einer Beschwerde gegen den Bescheid vom 12.9.2016 bis zum 15.11.2016, welchem von der belangten Behörde mit direkt an die Bf. adressiertem Bescheid vom 3.11.2016 stattgegeben wurde.

Von der steuerlichen Vertreterin wurde am 15.11.2016 „*namens und auftrags*“ der Bf. Beschwerde gegen den Bescheid vom 12.9.2016 erhoben.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 1.12.2016 - direkt an die Geschäftsadresse der Bf. adressiert – wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Laut Rückschein wurde sie am 7.12.2016 von einer Arbeitnehmer/in der Bf. übernommen.

Vorlageantrag

Am 15.12.2016 brachte die steuerliche Vertreterin „*namens und auftrags*“ der Bf. den Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein und stellte gem. § 264 BAO den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 6.2.2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Der Vorlagebericht erging in Kopie an die Geschäftsadresse der Bf. und hatte keinen Verweis auf eine Vollmacht/Zustellvollmacht der steuerlichen Vertreterin.

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile zur StNr. ***BF1StNr1*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Inhalt der vorgelegten Akten waren auch jene Aktenteile betreffend des Nachsichtsantrages der Bf. gemäß § 236 BAO vom 7.9.2015, welcher mit Bescheid vom 11.3.2016 abgewiesen wurde und auf dessen Aufhebung der Antrag gemäß § 299 BAO abzielt.

Aus diesen Aktenteilen ergibt sich nachfolgende Chronologie (Verfahrensgegenständliches ist hervorgehoben):

Datum	Anbringen/Erledigung	eingebracht durch/zugestellt an
8.9.2015	Antrag auf Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten gem. § 236 BAO	durch „Cura“ namens und auftrags der Bf.
11.3.2016	Bescheid Abweisung Nachsicht	adressiert und zugestellt an Geschäftsadresse der Bf.
20.4.2016	Fristverlängerungsantrag	Via FON durch „Cura“ für die Bf.
29.4.2016	Bescheid Stattgabe Fristverlängerung	adressiert und zugestellt an Geschäftsadresse der Bf.
31.5.2016	Beschwerde gegen Abweisung Nachsichtsantrag	durch „Cura“ namens und auftrags der Bf.
17.6.2016	Aufhebung des Bescheides vom 20.4.2016 gem. § 299 BAO Zurückweisung des Antrages vom 20.4.2016 wegen Verspätung Zurückweisung der Beschwerde vom 31.5.2016 wegen Verspätung	alle adressiert und zugestellt an Geschäftsadresse der Bf.
14.7.2016	Antrag auf Wiedereinsetzung gem. § 308 BAO	durch „Cura“ namens und auftrags der Bf.
14.7.2016	Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung des Bescheides über die Abweisung einer Nachsicht	durch „Cura“ namens und auftrags der Bf.

	von Abgabenschuldigkeiten vom 11.3.2016	
12.9.2016	Bescheid Abweisung § 308 BAO	adressiert und zugestellt an Geschäftsadresse der Bf.
12.9.2016	Bescheid Abweisung Antrag § 299 BAO zu Nachsichtsabweisung vom 11.3.2016	adressiert und zugestellt an Geschäftsadresse der Bf.
17.10.2016	Fristverlängerungsantrag zur Beschwerdeerhebung gegen Abweisung gem. § 299 BAO und § 308 BAO (via FON)	durch „Cura“ für die Bf
3.11.2016	Bescheide Stattgabe Fristverlängerungsanträge zu § 308 BAO und § 299 BAO (bis 15.11.2016)	adressiert und zugestellt an Geschäftsadresse der Bf.
15.11.2016	Beschwerde gegen Bescheid betreffend Abweisung des Antrages gem. § 299 BAO	durch „Cura“ namens und auftrags der Bf.
1.12.2016	Beschwerdevorentscheidung, Abweisung Beschwerde betreffend Antrag § 299 BAO	adressiert und zugestellt an Geschäftsadresse der Bf.
7.12.2016	Beschwerdeerhebung gegen Bescheid betreffend Abweisung des Antrages gem. § 308 BAO (abweisende BVE, kein weiteres Rechtsmittel dagegen erhoben)	durch „Cura“ für die Bf
15.12.2016	Vorlageantrag betreffend § 299 BAO	durch „Cura“ namens und auftrags der Bf.
6.2.2017	Vorlage der Beschwerde an das BFG	Kopie: adressiert und zugestellt an Geschäftsadresse der Bf.

Vorhalteverfahren des BFG

Mit Vorhalt vom 30.8.2022 teilte die zuständige RichterIn den Parteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle. Nach der Aktenlage sei sowohl die Zustellung des Bescheides vom 12.9.2016 sowie der Beschwerdevorentscheidung vom 1.12.2016 per Post direkt an die Bf. an deren Geschäftsanschrift erfolgt, obwohl eine Vollmacht der steuerlichen Vertretung

gegeben war. Es sei nicht erkennbar, weshalb keine Zustellvollmacht der steuerlichen Vertreterin vorhanden gewesen sein sollte bzw. dass eine Einschränkung der Vollmacht auf nur bestimmte Erledigungen vorgelegen habe. Es werde daher beabsichtigt, die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen. Es wurde den Verfahrensparteien die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme eingeräumt.

Die belangte Behörde teilte am 22.9.2022 mit, dass keine Stellungnahme abgegeben werde.

Die Zustellung des Vorhaltes erfolgte an die steuerliche Vertretung der Bf. (nachweislich von einer Arbeitnehmer/in der „Cura“- Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H. übernommen am 7.9.2022). Bis dato wurde von der Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme kein Gebrauch gemacht.

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 BAO 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/Koran, BAO⁷, § 83 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 28.6.2011, 2001/16/0060).

Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 9 ZustellG Tz 19).

Eine allgemeine Vollmacht umfasst nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Zustellungsbevollmächtigung (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 9 ZustellG, Tz 20 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Dies gilt auch dann, wenn sich ein Vertreter auf die ihm erteilte Vollmacht beruft (*Ritz/Koran* BAO⁷, § 9 ZustellG, Tz 21 mit Hinweis auf VwGH 3.7.2009, 2008/17/0154, VwGH 26.2.2014, 2012/13/0051)

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 zugeordnete 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 Kommentarmedeutung zur BAO "Ritz/Koran" 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 „Cura“ Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H. für die Bf. eingebrachte Schriftsatz vom 14.7.2016 mit dem Hinweis „*namens und auftrags unserer o.a. Mandantin*“ betrifft den „*Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung des Bescheides über die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten vom 11.3.2016*“. Damit nimmt das Anbringen zwar Bezug auf ein Nachsichtsverfahren, es handelt sich jedoch tatsächlich um ein Aufhebungsverfahren.

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 jedoch nicht um ein Nachsichtsansuchen, sondern geht es um die Aufhebung gem. § 299 BAO, welche in der BAO unter der Überschrift „7. Abschnitt Rechtsschutz/ B. Sonstige Maßnahmen/ 1.Abänderung/ Zurücknahme/ Aufhebung“ zu finden ist. Damit geht es hier nicht um die Erledigung in einem Einhebungsverfahren, wobei darauf hinzuweisen ist, dass auch in einem Einhebungsverfahren - bei Vorliegen einer Zustellbevollmächtigung - die unmittelbare Zustellung eines Bescheides an den Vollmachtgeber nur dann zulässig ist, wenn dies zweckmäßig im Sinne des § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO ist, somit insbesondere der Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens dient. Derartige Zweckmäßigkeitsgründe aufzuzeigen, würde dabei dem Finanzamt obliegen (vgl. UFS 1.2.2011, GZ. RV/1261-L/09).

Selbst wenn man aufgrund des Konnexes zum Nachsichtsverfahren einen Bezug des gegenständlichen Bescheides zum Einhebungsverfahren und damit zur Möglichkeit im Sinne des § 103 BAO sehen würde, so ist auszuführen, dass der angefochtene Bescheid keinerlei Ausführungen dahingehend enthält, weshalb die direkte Zustellung im Ermessen als zweckmäßig angesehen wurde.

Für das BFG ist anhand der Aktenlage nicht erkennbar, dass bzw. warum in diesem Verfahren keine Zustellvollmacht vorgelegen haben sollte. Auch ist den Schriftsätzen keine Einschränkung auf nur bestimmte Erledigungen zu entnehmen.

Wenn aber eine wirksame Zustellvollmacht gegeben war, wäre demzufolge der Bescheid vom 12.9.2016 an die steuerliche Vertreterin zuzustellen gewesen.

Bei der Beschwerdeentscheidung vom 1.12.2016 kommt noch hinzu – selbst wenn man von Annahme ausgehen würde, dass es sich beim gegenständlichen Antrag auf § 299 BAO um ein Nachsichts-Konnexverfahren handeln würde – ,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 Beschwerdeentscheidung 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/Koran*, BAO⁷, 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 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. VwGH 09.04.2020, Ro 2020/16/0004 unter Hinweis auf VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011).

Gegenständlich liegt kein Hinweis dafür vor, dass die Erledigungen (der Bescheid oder die Beschwerdeentscheidung) im Original an die Cura Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H. weitergeleitet worden wären.

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

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

Eine Bescheidbeschwerde ist bei mangelnder Bescheidqualität unzulässig.

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

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 12.9.2016 nicht wirksam wurde, ist die Beschwerde daher zurückzuweisen.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde bei Vorliegen der Voraussetzungen mit Beschluss des Verwaltungsgerichts als unzulässig (§ 260 BAO) zurückzuweisen.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat konnte gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 BAO bzw. § 272 Abs. 4 BAO unterbleiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 12. Oktober 2022