

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Franzensbrückenstraße 5 Tür DG, 1020 Wien, Dr. Obermayer Rechtsanwalt GmbH, Disslergasse 1, 1030 Wien und Royal Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Gudrunstraße 141, 1040 Wien, über die Beschwerde(n) vom 13.05.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 19.04.2016, betreffend Abweisung der am 18.1.2016 eingebrachten Anträge auf Aushändigung des zu Unrecht sichergestellten Vermögens sowie auf Feststellung der Unwirksamkeit (Nichtigkeit) des Sicherstellungsauftrages vom 28.4.2014 (Eventualantrag) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde(n) wird (werden) als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2016 brachte Steuerberater Herr Dr. Michael Kotschnigg als steuerlicher Vertreter des Beschwerdeführers (in der Folge kurz Bf. genannt) nachstehende Eingabe ein:

„Herr A.B., Adresse1, hat mir steuerliche Spezialvollmacht ohne Zustellvollmacht erteilt, auf die ich mich gemäß § 3 Abs 1 Z 3 1Vm § 88 Abs 9 WTBG berufe (BGBl I 1999/58). Bestehende Vertretungsverhältnisse bleiben davon unberührt insb. jene zur ROYAL Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH und zur Dr. Obermayer Rechtsanwalt GmbH, beide Wien. Ich ersuche höflich um Kenntnisnahme.“

Die als „Bescheid — Sicherstellungsauftrag“ bezeichnete Erledigung vom 28.4.2014 (Eh 19) ist auf Grund eines Zustellmangels nicht wirksam ergangen. Sie führt solcherart als absolut nichtiger Verwaltungsakt (sog Nicht-Bescheid) ins Leere. Darum geht es im Folgenden. Das bedeutet im Einzelnen:

### A. Zum Zustellmangel

1. „Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind“ (§ 97 Abs. 1 BAO). Die Bekanntgabe erfolgt in aller Regel - so auch hier - durch Zustellung (§ 97 Abs 1 lit a BAO) auf Basis und

nach den Regeln des ZustG (BGBl 1982/200). Der Adressat der als Sicherstellungsauftrag beabsichtigten Erledigung zeigt folgendes Bild:

A.B.

**z. Hd. Firma**

H WP u Stb GmbH,

**z.Hd, Hrn. F.H.**

X-Straße

Ort1 “

2. Dieser Adressat entspricht nicht dem ZustG. Die maßgebliche Sach- und Rechtslage zeigt folgendes Bild:

2.1. Parteien „können andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen“ (§ 9 Abs 1 ZustG). Ist ein Zustellvertreter bestellt, „so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.“ (§ 9 Abs. 3 ZuStG). Eine allgemeine Vollmacht schließt die Zustellvollmacht mit ein (für viele: VwGH 28.4.1987, 81/05/0067; 18.6.1990, 90/10/0035, VwSlg 13.221/A; 22.9.1998, 98/05/0123; 22.11.1999, 99/17/0423; 28.10.2014, 2012/ 13/0102; Beschlüsse 29.3.1993, 92/15/0153; 23.10.2008, 2007/ 16/ 0032, VwSlg 8373/ F; Ritz BAO<sup>5</sup> § 9 ZustG Tz 20), außer eine solche ist explizit ausgeschlossen (zB VwGH Beschluss 19.1.1995, 93/09/0410). Das ist hier aber nicht der Fall.

2.2. Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (zB VwGH 31.8.2000, 98/16/0310; 19.12.2001, 2001/13/0135; 16.12.2003}, 2001/15/0026; Ritz BAO<sup>5</sup> § 9 ZustG Tz 19; Walter/Mayer Zustellrecht 49). Diese Tücke wird der Behörde hier zum Verhängnis. Das bedeutet im Einzelnen:

2.2.1. Dass die F.H WP und StB GmbH damals steuerlicher Vertreter des Herrn A.B. gewesen ist und sich die damit einhergehende Zustellvollmacht auf alle laufenden und künftigen Verfahren erstreckt hat, steht außer Frage. Doch kommt es darauf nicht (zumindest nicht entscheidend) an: Der VwGH lehnt eine Gesamtbetrachtung ab. Er stellt vielmehr auf das jeweilige Verfahren ab und redet solcherart einer Individualbetrachtung das Wort. Bezogen auf diesen Fall: Die allgemeine (Zustell-)Vollmacht der F.H WP und StB. GmbH ist wirkungslos, wenn bzw. weil sie im Verfahren zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 28.4.2014 (Eh 19) vor Bescheiderlassung nicht geltend gemacht worden ist.

2.2.2. Der VwGH bringt diesen Gedanken im Erkenntnis vom 16.12.2003, 2001/15/0026, mit seinen Worten wie folgt zum Ausdruck (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch

Fettdruck durch mich, den Verfasser dieses Schreibens. Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate):

„Eine Bevollmächtigung muss grds im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden. **Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden umfasst, ist sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten** (Hinweis Ritz, BAO-Kommentar2, § 8a ZustellG, Tz 14 mit Hinweis auf die hg Rechtsprechung).“

Das war hier eindeutig nicht der Fall. Es soll nun gar nicht verschwiegen werden, dass diese Judikatur immer dann nicht unproblematisch ist, wenn die Geltendmachung einer Zustellvollmacht in einem laufenden Verfahren vor Bescheiderlassung gar nicht möglich ist, weil der Betroffene davon erst (erstmals) durch den Bescheid (hier: durch den Sicherstellungsauftrag) erfährt. Doch hat der VwGH daran rein gar nichts auszusetzen.

3. Solcherart steht außer Frage (zumindest sollte es so sein), dass hier ein Zustellmangel iS einer Rechtswidrigkeit bei der Zustellverfügung oder beim Zustellvorgang vorliegt (Ritz BAO<sup>5</sup> § 7 ZustG Tz 3). Zwar schafft § 7 ZustG unter gewissen Voraussetzungen Abhilfe, indem er die Möglichkeit einer nachträglichen Sanierung vorsieht. Doch ist eine solche hier aus zwei Gründen ausgeschlossen: Erstens, Mängel der Zustellverfügung – also im Grundlagenbereich – sind unsanierbar. Zweitens, Heilung tritt nur ein, wenn das Originaldokument dem Empfänger tatsächlich zukommt. Bezogen auf diesen Fall:

3.1. Mängel der Zustellverfügung — ein solcher liegt hier vor- sind unsanierbar. Lautet die Zustellverfügung an X zu Handen Y, ist dieser aber nicht zustellbevollmächtigt, so ist eine Heilung selbst dann ausgeschlossen, wenn Y den Originalbescheid dem X weiterleitet (Ritz BAO5, § 7ZustG Tz 4). Ursächlich dafür ist die fehlerhafte Zustellverfügung, die logischerweise zu einem „falschen“ Empfänger führt. Der VwGH hat diesen Befund erst jüngst wieder bestätigt (VwGH 24.3.2015, Ro 2014/ 05/0013):

„Für wen nach dem - allein maßgebenden - Willen der Behörde das Schriftstück bestimmt ist, wer also "Empfänger" desselben in Sinn des Zustellgesetzes ist, hängt von der Zustellverfügung ab. Die Zustellung an eine Person, die zu Unrecht als Zustellungsbevollmächtigter der Partei angesehen wird, entsprechend der Zustellverfügung vermag gegenüber der Partei keine Rechtswirkungen zu entfalten, dies selbst im Fall des tatsächlichen Zukommens an die Partei. Auch bewirkt weder die bloße Kenntnisnahme von einem Bescheid noch die private Anfertigung einer Fotokopie davon noch etwa die Übermittlung einer Telekopie durch eine von der Behörde verständigte andere Person, dass das Schriftstück tatsächlich zugekommen und eine Heilung des Zustellmangels im Sinn des § 7 ZustG eingetreten ist.“

Fazit: Die als „Bescheid — Sicherstellungsauftrag“ bezeichnete Erledigung vom 28.4.2014 (Eh 19) weist die F.H WP und StB GmbH als Zustellvertreterin aus, obwohl diese nur über eine allgemeine (Zustell-)Vollmacht verfügt, die in diesem konkreten Verfahren weder geltend gemacht worden ist noch es werden konnte. Damit erweist sich diese Erledigung ein erstes Mal als nichtig.

3.2. Dazu kommt noch ein weiterer — davon unabhängiger — Ausschlussgrund: Das Original des Sicherstellungsauftrages hat sich zu keinem Zeitpunkt im Besitz des Herrn A.B. befunden.

Wie der VwGH in zahllosen Entscheidungen klargestellt hat, ist die Kenntnis „vom Bescheidinhalt durch Übermittlung einer Telekopie oder Fotokopie [...] kein „tatsächliches Zukommen des Bescheides“.

Das ist erst bzw. nur dann der Fall, wenn der Bescheid im Original dem Empfänger tatsächlich (körperlich) zukommt (vgl. nur VwGH 16.9.2009, 2006/05/0080; Beschlüsse 18.3.2013, 2011/05/0084, 0085; 11.11.2013, 2012/22/0120; 16.7.2014, 2013/01/0173). Im Klartext:

„Die Zustellung eines „Bescheides“ an eine in Wirklichkeit gar nicht zustellbevollmächtigte Person, die dann eine Kopie an die Partei des Verwaltungsverfahrens weiterleitet, ist nicht als Erlassung dieses „Bescheides“ zu werten, weil § 7 ZustG das Zukommen des Schriftstückes an den Empfänger voraussetzt, für den es bestimmt war.“ (VwGH Beschluss 25.3.1998, 98/12/0031).

Das ist hier völlig ausgeschlossen. Zum Nachweis der Richtigkeit dieses Vorbringens sei auf die beiliegende E-Mail des F.H vom 14.12.2015 verwiesen. Deren Einleitungsteil lautet:

„Ihre Vermutung ist zutreffend. Der Sicherstellungsbescheid wurde lediglich als PDF weitergeleitet (Original noch bei uns).“

Solcherart ist die als „Bescheid - Sicherstellungsauflage“ bezeichnete und als solche beabsichtigte Erledigung vom 28.4.2014 (Eh 19) ein weiteres Mal unwirksam iS von nichtig.

3.3. Das strahlt auf die BVE vom 23.7.2014 aus, die sich darum ebenfalls als nichtig erweist:

Eine Beschwerde setzt ein taugliches Anfechtungsobjekt in Form eines wirksamen Bescheides voraus (§ 243 BAO), der hier aber gerade nicht vorliegt.

## B. Rechtsfolgen

Die Rechtsfolgen ergeben sich solcherart mehr oder minder von selbst.

1. Sowohl der Sicherstellungsauftrag vom 28.4.2014 als auch die BVE sind Nichtbescheide (VwGH 23.5.1985, 83/06/0108): Ersterer deshalb, weil er — siehe eben - nicht wirksam ergangen ist. Solcherart fehlt es an einem tauglichen Anfechtungsobjekt (§ 243 BAO), weshalb sowohl die dagegen erhobene Beschwerde als auch die BVE vom 23.7.2014 völlig in der Luft hängen.

2. Eine Behebung dieses Mangels durch einen neuerlichen (genau genommen: erstmaligen) Sicherstellungsauftrag ist wegen des bereits geschlossenen Zeitfensters nicht mehr möglich: Ein solcher Bescheid darf nur „bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226)“ erlassen werden (§ 232 Abs.1 BAO). Sicherstellungsaufträge, die davor oder danach ergehen, sind schon deshalb inhaltlich rechtswidrig (VwGH 19.4.1966, 1759/ 65, VwSlg

3446/F: „Wird ein Sicherstellungsauftrag der entgegen dem Gesetz erst nach der Fälligkeit der Abgabe erlassen worden war, [...]“; 15.12.1994, 93/15/0243, VwSlg 6954/F: „Ein Fall, in dem das nach Eintritt der Vollstreckbarkeit [...] übergegangen wäre, lag [...] nicht vor.“). Bezogen auf diesen Fall:

2.1. Die im Anschluss an die aktuelle Außenprüfung neu erlassenen ESt-Bescheide 2009 bis 2012 vom 12.11.2015 sind, - der Grundregel des § 210 Abs 1 BAO folgend - einen Monat nach Zustellung fällig geworden (sohin am 19.12.2015). Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung samt dessen Bewilligung lässt die bereits eingetretene Fälligkeit unberührt (VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136; Ritz BAO<sup>5</sup>, § 210 Tz 3).

2.2. Fälligkeit und Vollstreckbarkeit fallen zeitlich zusammen. Bereits die Stammfassung des § 226 BAO hat diesen Gedanken auf den Punkt gebracht („Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag (§ 210) entrichtet werden, sind vollstreckbar“), er wurde durch die Novelle 1980 (BGBl 1980/151) nur verbreitert (ErlRV 128 BlgNR 15. GP, S 36, zu Art I Z 96: „Gemäß § 226 BAO in der geltenden Fassung sind Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag (§ 210) entrichtet werden, vollstreckbar. Da es nun Fälle geben kann, in denen [...]“). Darum ist das zollrechtliche Erkenntnis des VwGH vom 23.2.1984, 83/16/0169, VwSlg 5867/F, nach wie vor aktuell. Dort heißt es wortwörtlich:

„Da der § 226 BAO in der Fassung VOR der Novelle 1980, BGBl 151, Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurden, für vollstreckbar erklärte, ergibt sich somit, dass das Entstehen der Zollschuld, der Eintritt ihrer Fälligkeit und - mangels einer besonderen Regelung im ZollG – gemäß § 226 BAO aF auch jener der Vollstreckbarkeit zeitlich zusammenfielen.“

Das wird auch vom BMF so gesehen, wenn die Vollstreckbarkeit einer Abgabe in Rz 1330 RAE an zwei Voraussetzungen geknüpft wird: an deren bescheidmäßige Festsetzung und deren Nichtentrichtung bis zum Fälligkeitstag.

2.3. Dazu kommt noch ein bislang weithin unterschätzter Aspekt: das Verhältnis des Sicherstellungsauftrages zum Abgabenbescheid. Dabei ist zu berücksichtigen:

2.3.1. Der Sicherstellungsauftrag ist eine Sofortmaßnahme im Einhebungsbereich (zB VwGH 24.10.1990, 86/13/0198; 10.7.1996, 92/15/0115; 4.6.2009, 2006/13/0143, VwSlg 8451/F; 30.6.2015, 2012/ 15/ 0165), daher gerade kein abschließender Sachbescheid iS des § 183 Abs 4 BAO (für viele: VwGH 24.10.1990, 36/13/0198, 0199; 19.3.2002, 97/14/0004; 10.5.2010, 2009/16/0102; 30.6.2015, 2012/15/0165).

2.3.2. Der Sicherstellungsauftrag ist zudem nicht Selbstzweck, sondern eine Art Vorbote des Abgabenbescheides, den es darum geben muss, will heißen: Mit seinem Vorliegen ist in Bezug auf dieselbe Abgabenart und denselben Zeitraum für einen Sicherstellungsauftrag kein Platz mehr.

2.3.3. Solcherart entspricht das Verhältnis beider Erledigungen zueinander in etwa dem des USt-Festsetzungsbescheids (§ 21 Abs 3 UStG 1994) zum USt-Jahresbescheid,

das sich auf folgenden Punkt bringen lässt: Ein Bescheid über die Festsetzung der USt-Vorauszahlungen ist nach der Judikatur zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber nur eine zeitlich begrenzte Wirkung (Ruppe/Achaz, UStG 1994<sup>4</sup> § 21 Tz 22): Er wird mit Ergehen des USt-Jahresbescheides, der denselben Zeitraum einschließt, außer Kraft gesetzt (zB. VwGH 14.11.1988, 87/15/0025; 28.3.2000, 95/14/0024; Beschlüsse 30.5.2001, 2000/13/0011; 16.12.2009, 2009/15/ 0149), so dass er ab diesem Zeitpunkt keine Rechtswirkungen mehr entfalten kann (zB VwGH 28.3.2000, 95/14/0024; Beschlüsse 22.11.2001, 98/15/0096; 28.2.2007, 2003/13/0103).

3. Fazit: Das Thema Sicherstellungsauftrag ist wegen der Unwirksamkeit der Erledigung vom 28.4.2014 und des bereits geschlossenen Zeitfensters (§ 232 Abs 1 erster Satz BAO) vom Tisch. Die auf Basis dieses Nichtbescheids bisher gesetzten Maßnahmen sind zu beenden (Pfändung) und die sichergestellten Gelder meinem Mandanten — durch Überweisung auf das Konto des RA Dr. Obemayer – ohne unnötigen Aufschub (§ 85a BAO) iS von kurzfristig wieder auszuhändigen.

Unter Hinweis auf die vorerst nur angedeutete und noch näher auszuführende Begründung zur Beschwerdeschrift vom 16.12.2015 (Langfassung) sei bemerkt: Besagter Sicherstellungsauftrag ist nicht nur ein Nichtbescheid, sondern auch materiell unberechtigt.

#### C. Eventualantrag auf Feststellung

Ich stelle namens und auftrags meines Mandanten den auf § 92 Abs 1 BAO gestützen Eventualantrag, das Finanzamt möge die Unwirksamkeit (Nichtigkeit) dieser Erledigung mit Bescheid feststellen, und führe dazu ergänzend und begründend aus wie folgt:

1. Mit einem Eventualantrag geht es vornehmlich darum, der Behörde die (positive) Entscheidung zu ermöglichen bzw zu erleichtern. Dabei handelt es sich um eine prinzipiell zulässige innerprozessuale Bedingung (zB VwGH 6.2.1990, 89/14/0256; 4.9.2014, Ro 2014/12/0044), bei der die Entscheidungspflicht darüber erst nach rechtskräftiger Ablehnung des Primärantrages entsteht (VwGH 20.2.1990, 89/01/0114; Beschluss 15.10.1991, 90/05/0214; 20.11.2006, 2003/ 17/ 0002; 12.8.2014, Ro 2014/10/0087). Darum hat die Behörde in einem solchen Fall zuerst über den Primärantrag zu erkennen und nur bei dessen Verneinung über den Eventualantrag zu entscheiden (VwGH 28.11.2007, 2005/ 15/0134). Wird dem Primärantrag entsprochen, so wird der Eventualantrag gegenstandslos (zB VwGH 13.3.2002, 2001/ 12/0041; 22.12.2009, 2008/ 21/0561). Wird umgekehrt dieser vor dem Hauptantrag (genauer vor Eintritt des Eventualfalles) erledigt, so belastet dies die Erledigung mit Rechtswidrigkeit (zB VwGH 20.2.1990, 89/01/0114; 25.8.1994, 94/19/0302; 13.3.2002, 2001/12/ 0041; 19.11.2009, 2009/ 07/0136).

Bezogen auf diesen Fall: Der Antrag auf Feststellung der Unwirksamkeit (Nichtigkeit) der als „Bescheid - Sicherstellungsauftrag“ bezeichneten und als solche beabsichtigten Erledigung vom 28.4.2014 (Eh 19) ist hinfällig, wenn die Behörde auch so zu diesem Ergebnis gelangt.

2. Mit diesem Antrag hat es folgende Bewandtnis, die nun gar nicht verschwiegen werden soll: Die Behörde hat darüber „ohne unnötigen Aufschub“ (§ 85a BAO) abzusprechen. Die Judikatur zu diesem Begriff ist eindeutig, klar, konsequent:

- „Ohne unnötigen Aufschub“ bedeutet einen Aufschub, der sich der Natur der Sache und dem gewöhnlichen Lauf der Dinge nach als notwendig herausstellt. Welcher Aufschub nötig ist, bestimmt sich aber auch nach Treu und Glauben (RIS-Justiz RS0017618; seit OGH 11.9.1957, 2 Ob 322/57).

- Dieser Begriff ist streng (VwGH 12.11.1970, 1771/69; 25.9.1974, 751/74; 19.2.1982, 81/02/0267; 14.9.1984, 83/02/0553; 25.4.1990, 89/03/0306) iS von ehestmöglich auszulegen (OGH Beschluss 24.6.1992, 1 Ob 15/91, SZ 65/94 =JBI 1993, 399).

- Synonyme Termini sind „unverzüglich“ (OGH 20.3.1980, 7 Ob 11/80; 21.11.2013, 1 Ob, 197/13x, ecolex 2014, 771 [Ertl] = ecolex 2014/320, 780), „ehestens“ (RIS-Justiz RS=70172, seit OGH 18.2.1992, 4 Ob 1516/92), „ohne schuldhafte Zögern“ (VwGH 27.4.2011 2008/08/0141; 6.7.2011, 2008/08/0160) und „so bald als möglich“ (VwGH 29.4.2014, 2012/17/0554)

- Dieser Begriff ist einer exakten zeitlichen Bestimmung nicht zugänglich, kann aber dahingehend eingegrenzt werden, dass gefragt wird, ob die Maßnahme nötigerweise oder unnötigerweise aufgeschoben wurde (VwGH 14.2.1985, 85/02/0120).

- „Ohne unnötigen Aufschub“ kann auch als Grundsatz einer möglichst raschen Verfahrensabwicklung verstanden werden (VwGH 18.4.1985, 83/16/0090 VwSlg 5988/F)

- Die Behörde darf mit ihrer Entscheidung nicht grundlos zuwarten (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0142, VwSlg 8424/F), diese also nicht beliebig lange hinauszögern (VwGH 23.10.2014, 2012/07/0209; Beschluss 4.8.2015, Ra 2015/06/0034, 0035).

- Über Anträge der Partei ist grundsätzlich „ohne unnötigen Aufschub“ und nur „spätestens“ sechs Monate nach deren Einlangen zu entscheiden (VwGH 19.3., 2009 2009/ 18/0060, VwSlg 17.648/A).

- Die nötigen - die im Einzelfall zweckmäßigen - Recherchen sind durchzuführen, doch darf dabei ein angemessener Zeitraum nicht überschritten werden (VwGH 10.10.2014, Ro 2014/02/0020).

Das gilt (selbstverständlich) auch für den Primärerantrag, das zu Unrecht sichergestellte Vermögen meinem (unserem) Mandanten zeitnah wieder auszuhändigen, und zwar durch Überweisung auf das Konto des RA Dr. iur Christoph Obermayer bei der Unicredit Bank Austria AG,

BIC BKAUATWW, AT \*\*\*\*\*, lautend auf Dr. Obermayer Rechtsanwalt GmbH.

3. Dieser Antrag ist zulässig und berechtigt.

3.1. Ein solcher Feststellungsbescheid hat auch über Rechte und Rechtsverhältnisse zu ergehen, wenn dies von einer Partei beantragt wird, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat, es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender

Rechtsverteidigung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen (VwGH 14.8.1991, 89/17/0174; 22.11.1996, 92/17/0207; 25.8.2005, 2004/16/0281; Ritz BAO<sup>5</sup> § 92 Tz 9). Solche Bescheide dienen der Abwendung künftiger Rechtsgefährdung (zB VwGH 1.7.1993, 90/17/0116; 26.6.2000, 96/17/0242). Grundvoraussetzung dafür ist ein rechtliches Interesse der Partei, das bei einem notwendigen Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung zu bejahen ist (für viele: VfSlg 6050/1969; 6939/1972; VwGH 22.11.1996, 92/17/0207; 25.8.2005, 2004/ 16/0281; ähnlich VwGH 28.6.1995, 89/16/0014, VwSlg 7017/ F, unter Hinweis auf Stoll BAO 935). Hingegen ist ein solcher Feststellungsbescheid angesichts seiner Subsidiarität (VwGH Beschluss 2.7.2015, Ro 2015/16/ 0009) dann nicht zu erlassen, wenn die Rechtsfrage in einem anderen — gleichwertigen - Verfahren geklärt werden kann (zB VwGH 19.9.1960, 587/57; 28.6.1995, 89/16/0014, VwSlg 7017/F; 22.11.1996, 92/17/0207; 20.12.1999, 94/17/0053; Ritz BAO<sup>5</sup> § 92 Tz 10). .

### 3.2. Die positiven Voraussetzungen sind erfüllt:

3.2.1. Dieser Antrag ist ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung, weil das Finanzamt die Gesetzlosigkeit des Sicherstellungsauftrages vom 28.4.2014 erst gar nicht in Betracht zieht; sonst gäbe es ihn schon längst nicht mehr. '

3.2.2. Mein Mandant erleidet durch diese gesetzlose Erledigung Rechtsnachteile schon dadurch, dass Vermögen in namhafter Höhe seinem Zugriff entzogen ist. Solcherart empfindet Herr A.B. besagten Sicherstellungsauftrag als eine Art ungerechtfertigter Bestrafung (Ritz BAO<sup>5</sup>, § 92 Tz 11). Das erklärt sein legitimes Interesse hinreichend Rechtsklarheit darüber zu erlangen, dass es sich dabei um einen Nichtbescheid handelt.

3.2.3. Auch rechtserhebliche Tatsachen können Gegenstand eines Feststellungsbescheides sein (vgl nur VwGH 16.12.1994, 91/17/0094; 28.6.1995, 89/16/0014; 25.11.1999, 97/15/0178; 21.1.2004, 2003/13/ 0093; Ritz BAO<sup>5</sup> § 92 Tz 16). Die Frage, ob die Erledigung vom 28.4.2014 Bescheidcharakter erlangt hat oder nicht, ist rechtserheblich.

### 3.3. Die Ausschlussgründe liegen nicht vor.

3.3.1. Es gibt kein Gesetz, das diesen Antrag verbieten oder verhindern könnte.

3.3.2. Es gibt auch kein anderes Verfahren, das sich mit der Frage nach der Wirksamkeit oder Nichtigkeit des Sicherstellungsauftrages vom 28.4.2014 beschäftigt, beschäftigen könnte oder müsste.

3.3.3. Zudem geht es auch (oder gerade) um die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, die hier eindeutig nicht gegeben ist. Sie wieder herzustellen, ist angesichts des Legalitätsprinzips (Art 18 Abs 1 B-VG, § 5 F-VG 1948) und des Gleichheitssatzes der Bundesverfassung (Art 7 Abs 1 B-VG; vgl auch § 114 Abs 1 BAO) oberstes Gebot der Stunde, und zwar ohne Wenn und Aber.

Herr Dr. Obermayer wird sich in den nächsten Tagen mit Ihnen zwecks Abstimmung der weiteren Vorgangsweise in Verbindung setzen.

Beigelegt wurde dieser Eingabe der Ausdruck einer Mail der Steuerberatung H WP und StB GmbH vom 29.4.2014 mit dem Inhalt

„Sehr geehrter Herr A.B.!

Bescheid wie besprochen. Weiteres morgen nach Prüferbesprechung.

Wir stehen zur Beantwortung von Rückfragen jederzeit gerne zur Verfügung und verbleiben...“

Sowie ein Ausdruck einer Mail der H WP und StB GmbH an die Kanzlei Kotschnigg vom 14.12.2015 mit dem Inhalt:

Sehr geehrter Herr Dr. Michael Kotschnigg!

Ihre Vermutung ist zutreffend. Der Sicherstellungsbescheid wurde lediglich als PDF weitergeleitet. (Original noch bei uns).

Als weitere Unterlagen haben wir noch unseren Klientenakt mit diversen Kopien. Die von der Firma A.B. übergebenen Buchungs- und Prüfungsunterlagen wurden vollständig retourniert.“

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 19.4.2016 wies das Finanzamt „die Anträge auf Aushändigung des zu Unrecht sichergestellten Vermögens durch Überweisung auf das Konto der Dr. Obermayer Rechtsanwalt GmbH (Primärantrag) sowie auf Feststellung der Unwirksamkeit (Nichtigkeit) des Sicherstellungsauftrages vom 28.4.2014 gemäß § 92 Abs. 1 BAO (Eventualantrag)“ ab und führte in der Begründung aus:

*„Am 4.5.2000 erteilte der Antragsteller an die H Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs- GmbH (im Folgenden kurz Kanzlei H), die Vollmacht, ihn in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten zu vertreten; diese Vollmacht galt auch für den Empfang von Schriftstücken und Benachrichtigungen aller Art der Abgabenbehörde, welche nunmehr ausschließlich dem Bevollmächtigten zuzustellen waren. Diese Vollmacht langte am 10.5.2000 im Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk ein.“*

*2014 und 2015 fand bei dem Antragsteller eine Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2013 sowie eine Nachschau für den Zeitraum 1/2014 bis 6/2015 statt, die u.a. die Umsatz— und Einkommensteuer umfasste. Bei Prüfungsbeginn (17.2.2014) wurde der Prüfungsauftrag für die Jahre 2009 bis 2012 vom Außenprüfer Herrn F.H von der Kanzlei H übergeben.*

*Die Kanzlei H vertrat den Antragsteller bis zum 8.7.2014, so auch bei einer mündlichen Befragung zu Subleistern am 25.3.2014 (siehe Tz 1 „Fremdleistungsaufwand“ der Beilage 1 zum Bericht vom 9.11.2015).*

*Der Sicherstellungsauftrag vom 28.4.2014 betreffend Nachforderungen an Einkommensteuer 2009 bis 2012 in voraussichtlicher Gesamthöhe von € 849.000,00 wurde an den Antragsteller zu Handen der Kanzlei H adressiert und am 29.4.2014 zugestellt.*

*Mit Schreiben der Steuerberatungskanzlei vom 30.4.2014 wurde Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag erhoben, die mit Beschwerdeentscheidung vom 23.7.2014 rechtskräftig als unbegründet abgewiesen wurde (die Zustellung erfolgte am 25.7.2014 an die seit 16.7.2014 zustellungsbevollmächtigte Royal Wp und Steuerberatungs GmbH).*

*Am 29.4.2014 wurde an die Bank Austria ein Pfändungsbescheid gemäß § 65 AbgEO betreffend das Konto \*\*\* erlassen. Auf Ersuchen der Kanzlei H vom 6.5.2014, wurde mit Bescheid vom 8.5.2014 die Vollstreckung gemäß § 16 AbgEO eingestellt.*

*Zuvor hatte der Antragsteller ohne Verrechnungsanweisung zwei Beträge in Höhe von € 200.000,00 und € 21.000,00 überwiesen, die vorübergehend als Sicherheitsleistung in Finanzverwahrung gebucht und am 29.12.2015 auf das Abgabenkonto übertragen wurden.*

*Dadurch wurde der Abgabenzurückstand von € 1.704.665,78 auf € 1.483.665,78 verringert.*

*Zum Zeitpunkt der Antragstellung belief sich der auf dem Abgabenkonto aushaltende Rückstand unter Berücksichtigung der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für 11/2015 vom 12.1.2016 von € 327,39 auf € 1.483.338,39.*

*Im Schreiben vom 15.5.2016 wurde ausgeführt, dass die als „Bescheid - Sicherstellungsauftrag“ bezeichnete Erledigung vom 28.4.2014 auf Grund eines Zustellmangels nicht wirksam ergangen sei. Sie führe solcherart als absolut nichtiger Verwaltungsakt (sog. Nicht-Bescheid) ins Leere. Begründet wurde dies damit, dass die Bevollmächtigung im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden müsse. Die allgemeine Zustellvollmacht der Kanzlei H sei wirkungslos, wenn bzw. weil sie im Verfahren zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 28.4.2014 vor Bescheiderlassung nicht geltend gemacht worden wäre. In diesem Zusammenhang wurde insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0026, verwiesen. Weiters wurde u.a. ausgeführt, dass Mängel der Zustellung unsanierbar seien.*

*In der Folge wurde der Eventualantrag gestellt, das Finanzamt möge die Unwirksamkeit (Nichtigkeit) dieser Erledigung mit Bescheid feststellen (§ 92 Abs. 1 BAO) sowie weiters der Primärantrag, das zu Unrecht sichergestellte Vermögen dem Antragsteller zeitnah wieder auszuhändigen und zwar durch Überweisung auf das Konto des RA Dr. iur. Christoph Obermayer bei der Unicredit Bank Austria AG lautend auf Dr. Obermayer Rechtsanwalt GmbH.*

*Die Dr. Obermayer Rechtsanwalt GmbH zeigte mit Schreiben vom 8.3.2016 ihre Vertretung im gegenständlichen Verfahren an.*

*Über die Anträge wurde erwogen:*

*Zum Primärantrag:*

*Gemäß § 9 Abs. 1 Zustellgesetz - ZustG können, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, 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, 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 (§ 9 Abs. 3 Zustellgesetz — ZustG; VwGH. 28.6.2012, 2010/16/0275).*

*Nach § 103 Abs. 1 BAO können im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, „insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber zugestellt werden“.*

*Nach der Gesetzeslage sind also Zustellungsbevollmächtigungen auch bei Erledigungen nach dem 6. Abschnitt der BAO grundsätzlich zu beachten.*

*Es liegt aber im Ermessen der Behörde Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO) ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung unmittelbar dem Vollmachtgeber zuzustellen (siehe Ritz, BAO-Kommentar, 5. Auflage, § 103 Tz 3, Seite 293, sowie § 232 Tz 10, Seite 692, und VwGH vom 24.11.1993, 92/13/0288, vom 17.11.2004, 99/14/0029, und vom 4.11.2009, 2008/17/0094).*

*Im gegenständlichen Verfahren wurde vom Antragsteller nicht dargelegt, dass ein Grund i.S.d. § 103 Abs. 1 BAO vorlegen wäre, der zu einer Zustellung unmittelbar an ihn Anlass gegeben hätte. Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, trat die Kanzlei H im laufenden Außenprüfungsverfahren für den Antragsteller auf und schritt auch ohne jede Verzögerung ein.*

*Zur Begründung seiner Anträge berief sich der Antragsteller insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0026, und vermeint, dass daraus folge, dass der Sicherstellungsauftrag zu Unrecht an den Zustellungsbevollmächtigten zugestellt worden wäre.*

*In diesem Erkenntnis sah aber der Verwaltungsgerichtshof einen engen Zusammenhang zwischen einem Berufungsverfahren gegen einen Haftungsbescheid und einem Aussetzungsverfahren als gegeben an, sodass er von einem Gesamtverfahren ausging, für das die Zustellungsbevollmächtigung an eine einschreitende Rechtsanwältin zu beachten gewesen wäre.*

*Im Erkenntnis vom 8.9.2010, 2008/16/0170, führte der VwGH u.a. aus, dass eine einer Behörde in einem, bestimmten Verfahren bekannt gegebene Zustellungsbevollmächtigung nur in den betreffenden Verfahren wirkt; keineswegs hat sie Bedeutung in einem vor einer anderen Behörde anhängigen anderen Verfahren.*

*Daraus folgt nach Ansicht des Finanzamtes, dass der Begriff „Verfahren“ nicht so eng auszulegen ist, wie ihn der Antragsteller verwendet; es kann sich also durchaus um eine Mehrzahl von Verfahren und Bescheiden handeln.*

*Auch im gegenständlichen Fall konnte aufgrund des Zusammenhangs zwischen der Außenprüfung und der voraussichtlichen Nachforderung von einem Gesamtverfahren ausgegangen werden. Daher lag der geltend gemachte Zustellmangel nicht vor.*

*Wie aus der oben dargestellten Aktenlage hervorgeht, gab es zum Zeitpunkt der Antragstellung (Mitte Jänner 2016) kein sichergestelltes Vermögen; das Abgabekonto weist einen Rückstand auf.*

*Aus vorstehenden Gründen war der Antrag auf Aushändigung des zu Unrecht sichergestellten Vermögens als unbegründet abzuweisen.*

*Zum Eventualantrag:*

*Aufgrund der Abweisung des Primärantrags war über den Eventualantrag abzusprechen.*

*Da die Frage der Rechtmäßigkeit der Zustellung bereits bei der Behandlung des Primärantrags geklärt wurde, war aufgrund der Subsidiarität kein Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 BAO zu erlassen.*

*Auf Grund des oben angeführten Schreibens der Rechtsanwalts-GmbH erfolgte die Zustellung an diese."*

\*\*\*\*\*

Dagegen brachte der Bf. mit Eingabe vom 13.5.2016 Bescheidbeschwerde ein und führte aus:

„Im Kern vermeint die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Sammelbescheides (ab S 2 Mitte),

- der Begriff des Verfahrens dürfe nicht zu eng gesehen werden, nachdem bzw weil der VwGH im Erkenntnis vom 16.12.2003, 2001/15/0026, einem Gesamtverfahren das Wort geredet hätte und ein solches auch hier vorliege.
- Demnach bestünde gemäß § 103 Abs 1 BAO im Einhebungsbereich ein Wahlrecht der Behörde, wem - der Partei oder dem Zustellvertreter - sie die Erledigung zustellen möchte.
- Dieses Wahlrecht (genauer das ihm immanente Ermessen) hätte hier für eine Zustellung an den damaligen steuerlichen Vertreters gesprochen.

- Solcherart: sei die Erledigung vom 28.4.2014 ein wirksam ergangener Sicherstellungsauftrag.

## II Einwendungen

Damit ist die Behörde nicht im Recht. Bereits die Prämissen sind unzutreffend und damit auch (oder erst recht) die daraus gezogenen Schlussfolgerungen. Um das Ergebnis vorwegzunehmen:

Die ablehnende Ansicht der Behörde ist unvertretbar und als Eingeständnis zu werten, die Entscheidung nicht nach sachlichen Gesichtspunkten treffen zu wollen. Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 16.12.2003, 2001/15/0026, ist schon angesichts grundverschiedener Sachverhalte nichts zu gewinnen:

- Erstens, dort ist eine Anwältin als Spezialistin für eine bestimmte Sache (Haftungsbescheid) eingeschritten und hat sie ihre Vollmacht in diesem Verfahren bekannt gegeben. Hier dagegen geht es um einen Steuerberater (WT-GmbH) mit einer Universalvollmacht.
- Zweitens, aus diesem Grund ist hier anders als dort selbst mit viel Phantasie nicht erkennbar, mit welchem (oder welchen) anderen Verfahren das Sicherstellungsverfahren zu einem „Gesamtverfahren“ verbunden werden könnte.
- Drittens, selbst die Behörde schweigt sich zu dem/den anderen verbindungsähnigen Verfahren vollends aus. Wie sollte es auch anders sein, wenn es ein solches Verfahren weder gibt noch geben kann.
- Viertens, das Finanzamt nimmt sehenden Auges billigend in Kauf, dass die Judikatur des VwGH, wonach eine Zustellvollmacht nur in jenem Verfahren greift, in dem sie beizeiten geltend gemacht worden ist, ins Leere führt. Das beweist zugleich die Unvertretbarkeit der ablehnenden Ansicht, die partout nicht so entscheiden will, wie sie es müsste.

Sollte die Behörde an ihrer bisherigen Entscheidung und solcherart am Zustand der Gesetzlosigkeit festhalten, erwarten wir, dass die Sache ohne Erlassung dem BVE (Anmerkung: richtig wohl BFG) direkt vorgelegt wird, damit wir dann dort schnell(er) zu unserem Recht kommen (§ 262 Abs 2 lit a BAO). Dieses bereits vorab gezogene Fazit zeigt in seiner Langfassung folgendes Bild:

### a) VwGH 16.12.2003, 2001/15/0026

1. Zwar ist in dieser Entscheidung von einem „Gesamtverfahren“ die Rede. Doch ist für die belangte Behörde daraus rein gar nichts zu gewinnen. Die wichtigsten Gründe dafür sind:

1.1. Der erste der diesem Erkenntnis vorangestellten Rechtssätze betont den Grundsatz des Zustellrechts, jedes Verfahren individuell - mithin als Einzelfall — zu betrachten. Wortwörtlich heißt es (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck durch uns, die Einschreiterin. Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate):

„Eine Bevollmächtigung muss grundsätzlich im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden. Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren

vor Abgabenbehörden umfasst, ist sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten“.

Diese Rechtsansicht ist nicht neu: Sie wurde bereits in Ritz BAO<sup>2</sup> vertreten. Im Grundsatz gilt daher. Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (zB VwGH 26.6.2012, 2010/16/0275). Zumal die Bestellung eines Vertreters - auch zum Zustellungsbevollmächtigten - wird erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der Berufung auf die Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam wird (so schon VwGH Beschluss 24.6.1999, 97/15/0131). Bezogen auf diesen Fall: Eine solche Sachlage ist hier völlig ausgeschlossen (unstrittig). Nicht einmal die Behörde behauptet, dass F.H die Zustellvollmacht seiner GmbH dem Finanzamt in dem ihm bis dahin gänzlich unbekannten Sicherstellungsverfahren vor Ergehen des Sicherstellungsauftrages bekannt gegeben hätte.

1.2. Die vom VwGH zugelassene Verschmelzung zweier Verfahren zu einem „Gesamtverfahren“ betrifft einen besonders gelagerten Fall, dessen speziellen Verhältnisse von jenen dieses Falles meterweit entfernt sind. Die Faktenlage ist klar und eindeutig:

- Üblicherweise werden der Einspruch und der Antrag auf Zahlungsaufschub des streitverfangenen Betrages in einem gemeinsamen Schriftsatz miteinander verbunden. Das ist seit Bestehen des § 212a BAO - seit knapp 30 Jahren — österreichweit gängige Praxis, die getrennte Geltendmachung des Aussetzungsantrages ungeachtet seiner Zulässigkeit schon wegen des damit verbundenen (unnötigen) Mehraufwandes die absolute Ausnahme. Der dortige Fall war ein solcher Ausnahmefall.
- Die einschreitende Rechtsanwältin hat sich im Aussetzungsantrag explizit auf die ihr im Haftungsverfahren erteilte Vollmacht und zusätzlich auf § 8 RAO berufen.
- Zudem hat sie unter expliziter „Bezugnahme auf dieses Berufungsverfahren“ sodann den Zahlungsaufschub des berufungsverfangenen Streitbetrages beantragt.

Die Anwältin hat ungeschickt agiert: Der lapidare Hinweis „Vollmacht erteilt“ im Aussetzungsantrag hätte vollauf genügt (zB VwGH 2.9.1999, 97/18/0315; 26.4.2011, 2010/03/0186) und die umständlichen Verweise entbehrlich gemacht. Dass der Gerichtshof „bei dieser Sachlage“ einen „engen Zusammenhang zwischen einer Berufung und den iZm. ihr gestellten Antrag auf Aussetzung der Einhebung“ erkannt und daraus ein „Gesamtverfahren“ abgeleitet hat, versteht sich von selbst. Jedes andere Ergebnis wäre überspitzter Formalismus in seiner schlimmsten Form. Doch ist für die belangte Behörde daraus für diesen speziellen Fall angesichts der grundverschiedenen Verhältnisse rein gar nichts zu gewinnen.

- Der Einspruch und der Antrag auf Zahlungsaufschub derselben Abgabenart (zB USt 2010, ESt 2011) sind von vornrein auf das Engste miteinander verknüpft. Die Entstehungsgeschichte des § 212a BAO, konkret die Aufhebung des § 254 BAO durch

VfSlg 11.196/86 wegen des Fehlens flankierender Maßnahmen zur Abfederung bestätigt diesen Konnex in an Eindeutigkeit schlüssig. Wie sollte es auch anders sein, wenn — so das Fazit des VfGH - § 254 BAO im Widerspruch zum rechtsstaatlichen Prinzip steht. Von einer solchen Nahebeziehung (zu welchem Verfahren?) kann man hier redensartlich nicht einmal träumen.

- Beim Sicherstellungsverfahren ist selbst mit viel Phantasie nicht erkennbar, zu welchem anderen Verfahren überhaupt ein (Nahe-)Bezug besteht. Faktum ist: Es hat eine allgemeine Vollmacht meines damaligen steuerlichen Vertreters samt Zustellvollmacht und eine Reihe paralleler Verfahren auf Grund einer laufenden BP gegeben.
- Ein solcher Zustand ist steuerlicher Alltag, läge — wie es der belangten Behörde aus durchsichtigen Gründen vorschwebt — hier und damit bei jeder Außenprüfung ein „Gesamtverfahren“ vor, hätte die bereits zitierte Judikatur des VwGH ausgedient, wonach „eine Bevollmächtigung grundsätzlich im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden muss“ Das ist außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit, will heißen: Die belangte Behörde liegt in dieser Frage grundlegend falsch.

2. Fazit: Der Versuch der belangten Behörde, besagtes Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2003 für sich nutzbar zu machen, ist durchsichtig, verständlich, zum Scheitern verurteilt.

Nicht nur, dass in einem nicht einmal erkennbar ist, welche Einzelverfahren zu einem solchen „Gesamtverfahren“ verschmolzen werden dürften, könnten oder müssten, gäbe es dann in Abgabensachen nur mehr Gesamtverfahren, womit die Individualbetrachtung über Bord geworfen wäre. Diese Auffassung ist unvertretbar. Dazu ein einfaches Beispiel zur Illustration: Es genügt fortan, im Anschluss an eine BP nur mehr einen von (zehn oder mehr) Bescheiden anzufechten, weil eh alles ein „Eintopf“ - sprich: ein „Gesamtverfahren“ - ist. Damit sind Unübersichtlichkeit, Rätselraten, unnötiger Mehraufwand auf beiden Seiten, Stress und Ärger vorprogrammiert.

#### b) Unanwendbarkeit des § 103 Abs 1 BAO

Diese Bestimmung normiert ein Wahlrecht (genauer: ein Ermessen) der Behörde, ob sie in Einhebungssachen der Partei oder dem (Zustell-)Vertreter zustellen möchte. Folglich steht diese Rechtsvorschrift unter der Prämisse, dass es überhaupt zwei (oder mehr) Personen gibt, denen zugestellt werden kann. Das wiederum setzt voraus, dass die Zustellvollmacht im konkreten Verfahren bereits geltend gemacht worden ist, weil nach der bereits zitierten Judikatur eine allgemeine, dh für alle laufenden und künftigen Verfahren geltende Vollmacht die Geltendmachung im jeweiligen Einzelverfahren nicht ersetzen kann. Da mein damaliger steuerlicher Vertreter vom Sicherstellungsverfahren erst iS von erstmals durch die Zustellung der als Sicherstellungsauftrag beabsichtigten Erledigung vom 28.4.2014 Kenntnis erlangt hat, war er zu einer Bekanntgabe seiner Zustellvollmacht in diesem Verfahren objektiv gar nicht in der Lage. Mangels eines Zustellvertreters (genauen einer von mir unabhängigen Person, der wirksam zugestellt hätte werden können) reduziert sich das Wahlrecht des § 103 Abs 1 BAO in diesem Fall auf mich als der

allein zustellbefugten Person. Folglich führt der Verweis auf diese 'Bestimmung ins Leere, sodass für die belangte Behörde auch daraus rein gar nichts zu gewinnen ist.

Festhalten am bisherigen Vorbringen:

Ich halte an meinem Vorbringen aus dem Antrag vom 15.1.2016 eisern fest.

### C. Beschwerdeantrag

Demzufolge wird nachstehender Antrag gestellt.

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 möge der Beschwerde Folge geben, dh den angefochtenen Sammelbescheid ersatzlos aufheben, der Eingabe vom 15.1.2016 in der dort beantragten Weise vollinhaltlich entsprechen und vor allem erkennen, dass es sich bei der als „Bescheid-Sicherstellungsauftrag“ bezeichneten und als solcher beabsichtigten Erledigung vom 28.4.2014 um einen „Nicht—Bescheid“ handelt, der - weil nicht wirksam ergangen - als absolut nichtiger Verwaltungsakt ins Leere führt;

- von einer abweisenden BVE absehen und den Akt in diesem Fall dem BFG sogleich vorlegen (§ 262 Abs 2 lit a BAO). Das BFG möge nach durchgeföhrter Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn stattgeben (kein voller Senat).

Mit Vorlagebericht vom 14.7.2016 legte das Finanzamt ohne Erlassung einer BVE die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 23.8.2016 zog der steuerliche Vertreter Dr. Michael Kotschnigg den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

### Über die Beschwerden wurde erwogen:

#### I.) Beschwerde betreffend Rückzahlung:

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt wurde als erwiesen festgestellt:

Mit Eingabe vom 8.5.2000 ersuchte die F. H Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH im Namen des Bf. um Erteilung einer Steuernummer und legte gleichzeitig eine Vollmacht zur Vertretung in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden vor.

Die Vollmacht gilt auch für den Empfang von Schriftstücken.

Am 28.4.2014 erließ das Finanzamt einen Sicherstellungsauftrag betreffend Einkommensteuer 2009-2012 in Höhe von insgesamt € 849.000,00.

Dieser war adressiert an Bf. z.H F. H WP u. Stb GmbH, z.H. Hrn F.H., X-Straße, Ort1.

Mit Eingabe vom 30.4.2014 brachte der genannte steuerliche Vertreter gegen diesen Sicherstellungsauftrag Beschwerde ein.

Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten und ist im Übrigen unbestritten.

Rechtliche Würdigung:

§ 241 Abs. 1 BAO lautet:

*Wurde eine Abgabe zu Unrecht zwangsweise eingebracht, so ist der zu Unrecht entrichtete Betrag über Antrag zurückzuzahlen.*

*§ 83. (1) Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, 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.*

*(2) Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich 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 von Amts wegen zu veranlassen.*

*(3) Vor der Abgabenbehörde kann eine Vollmacht auch mündlich erteilt werden; hierüber ist eine Niederschrift aufzunehmen.*

*(4) Die Abgabenbehörde kann von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Angehörige (§ 25), Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten.*

*(5) Die Bestellung eines Bevollmächtigten schließt nicht aus, daß sich die Abgabenbehörde unmittelbar an den Vollmachtgeber selbst wendet oder daß der Vollmachtgeber im eigenen Namen Erklärungen abgibt.*

*§ 97. (1) Erledigungen werden dadurch wirksam, daß sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gemäß lit. a bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung;*

*§ 7 ZustG lautet: Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.*

*§ 9 Abs. 1 ZustG: Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).*

*Abs. 2: Einer natürlichen Person, die keinen Hauptwohnsitz im Inland hat, kann eine Zustellungsvollmacht nicht wirksam erteilt werden. Gleiches gilt für eine juristische Person oder eingetragene Personengesellschaft, wenn diese keinen zur Empfangnahme von Dokumenten befugten Vertreter mit Hauptwohnsitz im Inland hat. Das Erfordernis des*

*Hauptwohnsitzes im Inland gilt nicht für Staatsangehörige von EWR-Vertragsstaaten, falls Zustellungen durch Staatsverträge mit dem Vertragsstaat des Wohnsitzes des Zustellungsbevollmächtigten oder auf andere Weise sichergestellt sind.*

*Abs. 3: Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, 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.*

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist § 7 ZustG anwendbar, wenn die Zustellverfügung an X zu Handen Y lautet, dem Y zugestellt wurde und der nicht zustellbevollmächtigte Y das Schriftstück an X weiterleitet, weil es nach der Zustellverfügung an X bestimmt sei (siehe Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 7 ZustG, Tz 4).

Im Erkenntnis vom 15.3.2011, 2010/05/0165, führt der VwGH aus:

„Wenn der Bescheid an den Beschwerdeführer zu Handen des Dr. G. adressiert worden ist (was nach dem im Akt befindlichen Rückschein der Fall war), dann ist davon auszugehen, dass der Bescheid auch für den Beschwerdeführer und nicht nur für Dr. G. bestimmt war. Kommt ein solcher Bescheid dem Beschwerdeführer tatsächlich zu und hat er nicht bloß Kenntnis von seinem Inhalt erlangt, dann wird ein allfälliger Zustellmangel saniert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. März 2001, Zl. 2000/16/0115, mwN).“

Im Beschluss des OGH vom 30.7.2007, 8 Ob 69/07s, führt dieser aus:

„Es ist gesicherte Rechtsprechung, dass ein Schriftstück nur dann im Sinn des § 7 ZustG als „tatsächlich zugekommen“ gilt und dass ein bei der Zustellung unterlaufener Mangel nur dann geheilt ist, wenn das Schriftstück in die Hände des Empfängers gelangt. Die bloße Kenntnis vom Inhalt des Zustellstücks reicht für den Eintritt der Rechtsfolgen der Zustellung nicht aus (SZ 71/204; 9 ObA 321/00x; 1 Ob 66/01i; Gitschthaler in Rechberger ZPO3 § 87 [§ 98 ZustG] Rz 5 mwH; Stumvoll in Fasching/Konecny2 II/2 § 87 ZPO [§ 87 ZustG] Rz 12 mwH; RIS-Justiz RS0083733).

Der Oberste Gerichtshof vertritt nun 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, ZPO2 § 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 kann sich der nunmehrige Vertreter bzw. der Bf. nicht mehr nachträglich auf einen allfälligen Zustellmangel infolge fehlender Vollmacht berufen, da der Empfänger auf den Zustellinhalt durch Einbringung einer entsprechenden Beschwerde reagiert hat.

Eine Klärung der Frage, ob im Zeitpunkt der Zustellung des an den Bf. z.H. der F. H WP und Stb GmbH, adressierten Bescheides- Sicherstellungsauftrag eine wirksame (Zustell-) Vollmacht vorlag, war angesichts der Sach- und Rechtslage entbehrlich, da ein allfälliger Mangel durch die Einbringung der Beschwerde vom 30.4.2014, somit durch Einlassung jedenfalls saniert wurde.

Im Übrigen wurde von der genannten Kanzlei zwar dargetan, dass der Bescheid nicht an den Bf. weitergeleitet worden sei, jedoch nicht, dass ein Zustellmangel mangels vorgelegener Vollmacht vorliegt.

Davon abgesehen ist festzustellen:

Der VwGH hat in seinem Rechtssatz zum Erkenntnis vom 28.03.2001, 2000/04/0168, ausgeführt:

„Es trifft zwar zu, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. u.a. das Erkenntnis vom 30. September 1986, ZI. 86/04/0070, und die dort zitierte Vorjudikatur) die Behörde nicht berechtigt ist, auch wenn der Gewalthaber in einer Rechtssache eine allgemeine Vollmacht des Machtgebers vorgelegt hat, diesen im Verfahren über andere, bereits schwelende oder erst später anhängige Rechtsangelegenheiten ebenfalls als durch den einmal ausgewiesenen Gewalthaber vertreten zu behandeln. **Anderes hat jedoch zu gelten, wenn die Partei ihren Willen, sich auch in allen weiteren Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen, unmissverständlich zu erkennen gegeben hat.** Wie im vorgenannten Erkenntnis weiters ausgeführt wird, ist solches auch dann anzunehmen, wenn der Machthaber in einem (späteren) Verfahren auf eine

in einem früheren Verfahren ausgewiesene unbeschränkte Vollmacht hinweist (wobei die Behörde zwar von einer Bevollmächtigung in diesem Zeitpunkt auszugehen hat; es kann jedoch allein aus diesem Umstand nicht schon rückwirkend auf das Vorliegen eines Vollmachtsverhältnisses bereits vor diesem Zeitpunkt dieses Einschreitens geschlossen werden). Dass die Behörde von einer Bevollmächtigung in einem so gelagerten Fall auszugehen hat, entspricht auch der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (vgl. VfSlg. 8775/1980).“

Rechtssatz zum Erkenntnis des VwGH vom 9.12.1981, 81/03/0221):

„Auch wenn der Gewalthaber in einer Rechtsache eine allgemeine Vollmacht des Machtgebers vorgelegt hat, ist die Behörde nicht berechtigt, diesen im Verfahren über eine andere bereits schwebende oder erst später anhängig werdende Rechtsangelegenheiten ebenfalls als durch den einmal ausgewiesenen Gewalthaber vertreten zu behandeln, es sei denn, daß **die Partei ihren Willen, sich auch in allen weiteren Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen**, unmissverständlich zu erkennen gegeben hat. Die Tatsache allein, daß in der einen Rechtssache eine Vollmacht vorgelegt worden ist, die eine Ermächtigung zur Vertretung "in allen Angelegenheiten" beurkundet, reicht hiezu nicht aus.“

Aus diesen Rechtssätzen zu den Erkenntnissen ergibt sich, dass eine allgemeine Vollmacht, die in einem konkreten Verfahren (z.B. Veranlagung der Einkommensteuer 2014) nur in diesem Verfahren zu beachten und nicht automatisch als für andere Verfahren erteilt wurde.

Anders verhält es sich jedoch, wenn eine allgemeine Vollmacht zur Vertretung in allen steuerlichen Angelegenheiten außerhalb einer konkreten Rechtssache z.B. anlässlich eines Ersuchens um Erteilung einer Steuernummer mit dem Ersuchen um Zustellung an den steuerlichen Vertreter vorgelegt wird, zumal die Partei dadurch den Willen zum Ausdruck brachte, sich auch in allen Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen.

Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu, da die F. H Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH am 8. Mai 2000 eine Eingabe mit der Überschrift: St.Nr. Neu, AB - Erteilung einer Steuernummer - steuerliche Vertretung

und dem Ersuchen um Zustellung an AB z.H. F. H WP u. StB GmbH,X-Straße , Ort1 unter gleichzeitiger Vorlage einer Vollmacht zur Vertretung in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten einbrachte und damit den Willen, sich in allen auch später beim Finanzamt unter der von diesem zu vergebenden Steuernummer anhängig werden Rechtssachen vertreten zu lassen.

Dem Antrag auf Aushändigung des zu Unrecht sichergestellten Vermögens durch Überweisung auf das Konto der Dr. Obermayer Rechtsanwalt GmbH konnte daher nicht entsprochen werden, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.

## **Ad. II.) Feststellung der Unwirksamkeit (Nichtigkeit) des Sicherstellungsauftrages vom 28.4.2014.**

Die Erlassung eines Feststellungsbescheides ist dann zulässig, wenn sie entweder im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist oder wenn eine gesetzliche Regelung zwar nicht besteht, die Erlassung eines solchen Bescheides aber im öffentlichen Interesse liegt, oder wenn sie insofern im Interesse einer Partei liegt, als sie für die Partei ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung darstellt (Hinweis E VfGH 9.10.1969, VfSlg 6050/1969; E VfGH 18.12.1972, VfSlg 6936/1972; E VwGH 26.10.1933, VwSlg 17733 A/1933; E VwGH 3.7.1952, VwSlg 2604 A/1952; E VwGH 20.5.1958, VwSlg 4675 A/1958; E VwGH 7.11.1972, 1225/72 ).

Mangels besonderer gesetzlicher Anordnung eines Feststellungsbescheides kann ein solcher nur über Rechte oder Rechtsverhältnisse ergehen, wenn dies von einer Partei beantragt wird, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat, es sich um ein notwendiges, letztes und einziges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der weiteren Voraussetzung, daß die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen (Hinweis E 18.4.1986, 86/17/0069).

Eine bescheidmäßige Feststellung iSd § 92 Abs 1 lit b BAO hat ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage auch dann zu erfolgen, wenn sie ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung ist und insofern im Interesse der Partei liegt (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 935). Ein solcher Feststellungsbescheid ist dann nicht zu erlassen, wenn die Rechtsfrage in einem anderen Verfahren geklärt werden kann, das andere Verfahren muss allerdings gleichwertig sein (Hinweis Ritz; BAO-Kommentar, Rz 10 zu § 92).

Die Rechtsfrage wurde in Punkt I (Beschwerde betreffend Rückzahlung) geklärt. Demzufolge war kein Feststellungsbescheid zu erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis 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.

Das vorliegende Erkenntnis weicht nicht von der oben zitierten, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. September 2016