



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder Dr. Helga Woschank, Monique Weinmann und Karl Lang im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik über die Berufung der Bw., AG3, Adresse, vom 12. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 29. Juni 2006, mittels welchen der Vorlageantrag vom 12.06.2003 betreffend Einkommensteuer für 2000 gemäß § 276 Abs. 1 BAO und die Berufung vom 18.06.2003 betreffend Einkommensteuer 2001 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen wurden, nach der am 28. März 2008 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstrasse 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen (Zurückweisungs-)bescheide bleiben im Rechtsbestand.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2000) sowie aus nicht selbständiger Arbeit (2001).

Im Akt der Bw. liegt eine Vollmachtsurkunde vom 27.06.2000 ein, mittels welcher die Bw. die OHG, Adr1, zur steuerlichen Vertretung bevollmächtigte. Auf Seite zwei dieser Vollmachtsurkunde wird ausdrücklich festgelegt, dass Schriftstücke ausschließlich der Vollmachtsnehmerin (= Bevollmächtigte) zuzustellen sind.

Dieser Vollmachtsurkunde ist ferner zu entnehmen, dass die Vollmachtsnehmerin mit der TreuhandgmbH1 (im Folgenden kurz: GmbH) einen Geschäftsbesorgungsvertrag abschloss, wodurch die GmbH berechtigt war, die an die Bevollmächtigte erteilten Aufträge aufgrund des bestehenden Werkvertrages zu bearbeiten.

Firmenbuchabfragen ergaben, dass

- die OHG infolge Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch die AG1 als deren (Gesamt-)Rechtsnachfolgerin per 03.02.2001 gelöscht wurde.

Nach diversen Umfirmierungen, so ab 07.04.2001 in die AG2, ist nunmehr die AG3 als deren Rechtsnachfolgerin anzusehen (Eintragung am 21.12.2007).

- dass auch die im Zeitpunkt der Vollmachtserteilung von der bevollmächtigten OHG mit der Besorgung der Geschäfte beauftragte TreuhandgmbH1 mehrfach umgegründet wurde:

ab 12.07.2005 in TreuhandGmbH2

und letztlich ab 05.07.2006 in TreuhandgmbH3.

Die jeweilige (zustellungs-)bevollmächtigte Vollmachtsnehmerin und die jeweilige mit der Führung der Geschäfte beauftragte "Betriebs"GmbHs hatten den gleichen Sitz bzw. dieselbe Firmenadresse.

1. Verfahrensablauf Einkommensteuer 2000:

Im **Erstbescheid vom 17.04.2002** berücksichtigte das Finanzamt begehrte Werbungskosten nicht. Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für 2000 erhob die Bw. fristgerecht **Berufung am 22.05.2002**.

Mit Schriftsatz vom **30.01.2003** führte die Bw. aus:

„ergänzend zu unserer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 am 04.06.2002 stellen wir aufgrund der mit Jahresbeginn in Kraft getretenen Bestimmungen über den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) folgende Anträge:

- 1.) Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und*
- 2.) Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat“.*

Nach Vornahme weiterer Ermittlungen wies das Finanzamt die Berufung unter ausführlicher Darlegung der Gründe in der zusätzlichen Bescheidbegründung (Verf 67) mit

Berufungsvorentscheidung vom 28.04.2003 ab. Die Zustellung an die laut Zustellverfügung als steuerliche Vertreterin angeführte GmbH erfolgte laut Rückschein am 02.05.2003 (siehe V-Akten 2000, Seite 44).

Im mit 12.06.2003 datierten und laut Poststempel zur Post gegebenen **Vorlageantrag** wird im Wesentlichen die Rechtzeitigkeit dieses Vorlageantrages unter Hinweis auf das Schreiben

vom 30. 01.2003 sowie auf das Schreiben vom 14.05.2003, in dem der Antrag gestellt wurde, im Sinne der Akteneinsicht die Berufungsergänzung durchzuführen und die Stellungnahme der XHoldinggmbH zu übermitteln, begründet.

2. Verfahrensablauf Einkommensteuer 2001:

Im **Erstbescheid vom 29.04.2003** berücksichtigte das Finanzamt die begehrten Werbungskosten unter Hinweis auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 28.04.2003 betreffend Einkommensteuer 2000 nicht. In diesem Erstbescheid wurde als zustellbevollmächtigte steuerliche Vertreterin die GmbH genannt und am 2.5.2003 (Rückschein: 2001, Seite 15) dieser zugestellt.

Die mit 18.06.2006 datierte und laut Poststempel am **20.06.2003 zur Post gegebene, von der GmbH gefertigte Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 enthielt im Wesentlichen dieselbe Begründung wie der o.a. Vorlageantrag und waren dieselben Beilagen angeschlossen.

Das Schreiben vom 14.05.2003, mittels welchem **zur Steuernummer des Ehegatten** ein Antrag auf Akteneinsicht gestellt worden war, hatte nachfolgend angeführten Inhalt:
Namens und auftrags . . . beantragen wir – beziehend auf die Berufungsvorentscheidung für den Einkommensteuerbescheid 2000 - gemäß § 90 BAO die Vorlage der in der Bescheidbegründung angeführten Stellungnahme der X HoldinggmbH.

Diesem Antrag entsprach das Finanzamt mit Schreiben vom 02.06.2003 durch Übermittlung einer Kopie der Stellungnahme der *der* X HoldinggmbH zur Steuernummer des Ehegatten, welches am 05.06.2003 bei der GmbH als angeführter steuerlicher Vertreterin einlangte.

3. Der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17.04.2002, die Berufungsvorentscheidung sowie die zusätzliche Begründung vom 28.04.2003, der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 29.04.2003, waren – wie auch auf den einliegenden Rückscheinen ersichtlich – an die Bw, z.H: GmbH als steuerliche Vertreterin gerichtet.

Das Beantwortungsschreiben betreffend Akteneinsicht vom 02.06.2003 (Blatt 28, 2001) erfolgte an den Ehegatten der Bw. z.H. der "GmbH".

Mit den - streitgegenständlich bekämpften - **Bescheiden vom 29.06.2006**, gerichtet an die namentlich genannte Bw. und an die "AG" als zustellbevollmächtigter Empfängerin, wies das Finanzamt

- a) **den Vorlageantrag vom 12.06.2003** (laut Poststempel) *gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17.04.2002 gemäß § 276 Abs. 1 BAO*,
- b) sowie die **Berufung vom 18.06.2003** (laut Poststempel) *gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 29.04.2003 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurück* und begründete ausführlich, warum aus seiner Sicht eine **verspätete** Einbringung sowohl von Vorlageantrag als auch von Berufung gegeben sei.

Gegen diese **Zurückweisungsbescheide vom 29.06.2006** erhob die Bw. fristgerecht die **streitgegenständliche mit 12.07.2006 datierte Berufung** (Poststempel vom 13.07.2006) in deren Begründung hauptsächlich Vorbringen hinsichtlich der vom Finanzamt zugrunde gelegten verspäteten Erhebung von Vorlageantrag und Berufung eingewendet wurden.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im am 21.02.2008 statt gefundenen Erörterungsgespräch erfolgte eingangs die Besprechung der "verspäteten" Einbringung von Vorlageantrag und Berufung. Im Zuge dessen legte die steuerliche Vertreterin einen Ausdruck eines Schreibens, mittels welchem auch für die Bw. per 14.05.2003 ein dem Antrag des Ehegatten gleichlautender Antrag auf Akteneinsicht gestellt worden sei, vor. Da dieser Antrag lediglich das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 betraf, beantragte die steuerliche Vertreterin diesen Antrag „inhaltlich“ als auch für das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 gestellt zu betrachten. Diesbezüglich wurde um die Vorlage des Postausgangsbuches, aus welchem der Ausgang dieses Schriftstückes zu ersehen sei, ersucht.

Der steuerlichen Vertreterin wurden Kopien der Rückscheine hinsichtlich der am 02.05.2003 erfolgten Zustellung der Berufungsvorentscheidung vom 28.04.2003 betreffend Einkommensteuer 2000 sowie des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 29.04.2003 übergeben.

Mit **Schreiben vom 22.02.2008** brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dass der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17.04.2002, die Berufungsvorentscheidung samt zusätzlicher Begründung vom 28.04.2003 sowie der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 29.04.2003 an die laut einliegender Vollmachtsurkunde **nicht zustellungsbevollmächtigte** GmbH zugestellt wurden und diese Zustellungen daher nicht ordnungsgemäß erfolgt seien.

Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte mit Bedenkenvorhalt vom 26.02.2008 um detaillierte Darlegung der innerbetrieblichen Organisation des Posteinganges und Postauslaufes der und zwischen den an derselben Adresse ansässigen Gesellschaften und um Übermittlung zweckentsprechender Unterlagen.

In Beantwortung dieses Schreibens führte die Bw. u.a. aus:

Laut der Vollmachtsurkunde werde als steuerliche Vertretung die OHG ausgewiesen und ausdrücklich auf den Geschäftsbesorgungsvertrag hingewiesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 28.04.1999, 98/13/0187, zum Ausdruck gebracht, dass eine Zustellung an die nicht empfangsberechtigte „GmbH“ als nicht rechtswirksame Zustellung zu betrachten sei.

Sowohl die Vollmachtsnehmerin als auch die "BetriebsgmbH" hätten dieselbe Adresse und verfügten über ein Sekretariat in Kanzleigemeinschaft. Wenn ein Schriftstück bei der OHG eingehe, werde es eingescannt und im EDV-System erfasst. Das Schriftstück werde hierbei den OHG Klienten zugeordnet und in deren „elektronischen“ Akt abgelegt unter gleichzeitiger Zuordnung an den zuständigen Steuerberater.

Die Weiterleitung von OHG auf die BetriebsgmbH erfolge betriebsintern insofern als der elektronische Akt zur Gänze von der OHG auf die BetriebsgmbH EDV-mäßig übertragen werde.

Aus den Postausgangsbüchern sei ersichtlich, welche Schriftstücke an einem bestimmten Tag abgefertigt worden seien.

In der am 28. März 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertreterin u.a. ergänzend ausgeführt:

Die Organisation des Posteinganges in dem sowohl für den Eingang der (damaligen) GmbH als auch der AG2 zuständigen Sekretariat sei derartig eingerichtet, dass einlangende Schriftstücke im elektronischen Akt **der laut Zustellverfügung** genannten Gesellschaft eingescannt würden. Laute die Zustellverfügung richtigerweise auf die "OHG" bzw. "AG", werde der Posteingang bei dieser eingescannt und dann der Akt elektronisch auf die GmbH übertragen. Laute die Zustellverfügung jedoch auf die GmbH, werde der Posteingang bei dieser erfasst. Die Ablage der Originalbescheide erfolge im Papierakt der Klienten, welchem üblicherweise auf dem Postweg oder – je nach getroffener Vereinbarung – per E-Mail eine Abschrift des Bescheides zukomme. Auf den elektronischen Akt des/der Klienten könne, ein hiefür legitimierter Sachbearbeiter sowohl im Namen der GmbH als auch im Namen der AG2 zugreifen. Werde ein eingegangener Bescheid beispielsweise im elektronischen Akt der GmbH eingescannt, erfolge in diesem der Fristvormerk entsprechend den in der BAO normierten Fristen, welcher einige Tage vor Ablauf eine Erinnerung in einer so genannten "to do" Liste auslöse.

Abschließend beantragte die steuerliche Vertretung der Berufung stattzugeben bzw. im Falle einer abweisenden Entscheidung eine Begründung darzulegen, ob eine ordnungsgemäße

Zustellung der Steuerbescheide bzw. der Berufungsvorentscheidung an den Zustellungsbevollmächtigten erfolgt sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte die Berufung abzuweisen, da der Bescheidadressat richtig und hinsichtlich etwaiger Zustellmängel infolge Zustellung an die GmbH Heilung gemäß § 7 ZustG eingetreten sei, weil durch "uno actu Zugehen" die Bescheide der AG2 zugekommen wären.

Dazu wurde ins Treffen geführt,

"de facto" gebe es bei der Bw. zwei Vollmachten, eine "Hauptvollmacht" für die AG2 und eine "Subvollmacht", die die AG2 der GmbH gegeben habe. Steuerlich gesehen habe die GmbH alle Agenden "namens und auftrags" der Bw. vorgenommen. Da sich Wirtschaftstreuhänder auf erteilte Vollmachten berufen könnten, sei aus der Sicht des Finanzamtes die GmbH zur abgabenrechtlichen Vertretung befugt und daher auch zum Empfang von Schriftstücken berechtigt gewesen. Dies auch deswegen, da die steuerliche Vertreterin ihrerseits einen anderen Zustellbevollmächtigten genannt habe, was durch den Umstand, dass die zustellbevollmächtigte AG2 keine (angestellten) Arbeitnehmer (gehabt) habe, sondern nur die GmbH, dokumentiert werde.

Hinsichtlich etwaiger Zustellmängel wäre Heilung im Sinn des § 7 ZustG eingetreten. Die angesprochene Heilung im Sinn des § 7 ZustG sei auch dadurch erfolgt, dass sich die AG2, welche selbst über keine Arbeitnehmer verfügte, der Arbeitnehmer der GmbH bedient habe. Da der Bescheidadressat richtig benannt wurde und lediglich Zustellmängel – im Zustellverfahren - gegeben seien, die der vorgenannten Heilung zugänglich seien, läge auch kein Nichtbescheid vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. legt ihrer Berufung gegen die Bescheide vom 29.06.2006, in der die AG2 als zustellbevollmächtigte Empfängerin genannt und an die die Zustellung erfolgt war, über die Zurückweisung

a) **des Vorlageantrages** vom 12.06.2003 (laut Poststempel) betreffend Einkommensteuer 2000 aufgrund der Berufungsvorentscheidung vom 28.04.2003, zugestellt am 02.05.2003 an die GmbH (laut Rückschein)

b) der **Berufung** vom 18.06.2003 (20.06.2003 laut Poststempel) gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 29.04.2003, zugestellt am 02.05.2003 an die GmbH (laut Rückschein)

wegen verspäteter Einbringung

nachfolgende Argumentationsstandpunkte zugrunde:

Eine verspätete Einbringung liege nicht vor, da

- a) der bzw. ein Antrag auf Akteneinsicht vom 14.05.2003 fristhemmend gewirkt habe,
- b) die Bw. bereits mit Schriftsatz vom 30.01.2003 einen Vorlageantrag gestellt habe.

Ergänzend wurde vorgebracht, es läge eine Zustellung an eine nicht zustellungsbevollmächtigte Person (an die nicht empfangsbevollmächtigte GmbH) vor und die Ausfolgung der behördlichen Erledigung an diese sei als nicht rechtswirksame Zustellung zu beurteilen.

Der Beantwortung der Rechtsfrage, ob der o.a. Vorlageantrag vom 12.06.2003 bzw. die Berufung vom 18.06.2003 rechtzeitig oder verspätet eingebracht wurden, ist die Beurteilung voranzustellen, ob dem - mit dem bekämpften Zurückweisungsbescheid - zurückgewiesenen Vorlageantrag (bezüglich der Berufungsvorentscheidung vom 28.04.2003) bzw. der zurückgewiesenen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 rechtswirksame Bescheide zugrunde liegen. Erst bei Bejahung dieser Frage, wäre über den Streitpunkt der verspäteten Einbringung abzusprechen. Denn eine Entscheidung über eine verspätete Einbringung eines Rechtsmittels setzt voraus, dass ein rechtsmittelfähiger Verwaltungsakt in Form eines Bescheides gegeben ist, also ein Bescheid erlassen wurde, der entweder mündlich verkündet oder durch Zustellung rechtlich existent wurde.

Gem. § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist (lit. a) oder nicht fristgerecht eingebracht (lit. b) wurde.

§ 276 BAO normiert:

Abs. 1: Ist eine Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen zu erklären (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos zu erklären (§ 256 Abs. 3) so kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung etwa noch erforderlicher Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hierbei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Abs. 2. Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). . .

Abs. 3 leg.cit. bestimmt: Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. . . .

Abs. 4: Auf das Recht zur Stellung eines Vorlageantrages ist in der Berufungsvorentscheidung hinzuweisen. § 93 Abs. 4 bis 6, § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 4, § 249 Abs. 1, § 155, § 256 sowie § 273 Abs. 1 sind sinngemäß anzuwenden.

Demgemäß hat bereits die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung oder einen Vorlageantrag zurückzuweisen, wenn solche nicht zulässig sind oder diese verspätet eingebracht wurden.

Da die Abgabenbehörde erster Instanz mit den bekämpften Zurückweisungsbescheiden

a) **den Vorlageantrag vom 12.06.2003** (laut Poststempel) *gegen den*

Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17.04.2002 gemäß § 276 Abs. 1 BAO,

b) sowie die **Berufung vom 18.06.2003** (laut Poststempel) *gegen den*

Einkommensteuerbescheid 2001 vom 29.04.2003 gemäß § 273 Abs. 1 BAO

zurückgewiesen hat und die "Bescheidqualität" der streitgegenständlich bekämpften Zurückweisungsbescheide infolge Nennung der Partei zH. der zustellbevollmächtigten AG2 und erfolgter Zustellung an diese gegeben ist, ist die streitgegenständliche Berufung zulässig, sie ist fristgerecht eingebracht und daher von der entscheidenden Behörde nicht zurückzuweisen. Rechtsmittelfähig ist nur der Spruch der Zurückweisungsbescheide, gegen welche Berufung erhoben wurde. Über die streitgegenständliche Berufung ist daher in der Sache selbst – meritorisch - zu entscheiden.

Zur Frage der "**Bescheidqualität**" der **Berufungsvorentscheidung vom 28.04.2003 und des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 29.04.2003:**

Ein Abgabenbescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat einen Spruch zu enthalten und hat in diesem (oder im Adressfeld) die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (§ 93 Abs. 2 BAO). Ein Abgabenbescheid ist daher ein Verwaltungsakt mit Rechtsfolgen für den/die Bescheidadressaten.

Die Zustellung eines Bescheides zerfällt in zwei rechtlich zu unterscheidende Akte, nämlich einerseits in die Zustellverfügung und in den eigentlichen Zustellvorgang.

§ 9 Abs. 1 ZustG in der für das Jahr 2003 geltenden Fassung normierte:

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Schriftstück dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

§ 7 leg.cit. lautete: Heilung von Zustellmängeln

Unterlaufen bei der Zustellung Mängel, so gilt sie als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Schriftstück dem von der Behörde angegebenen Empfänger tatsächlich zugekommen ist.

Diese Gesetzesbestimmung bezieht sich auf die Heilung von Mängeln während des Zustellvorganges selbst.

Nach § 9 Abs. 1 ZustG sind Zustellungsbevollmächtigte in der Zustellverfügung als Empfänger zu bezeichnen. Die richtige Adressierung lautet daher an die Partei (=Abgabepflichtiger) zu Händen des (richtig zu bezeichnenden) Zustellungsbevollmächtigten. Geschieht dies nicht, wird dieser weder im Adressfeld - zB. "An Abgabepflichtige(n) A, zu Händen

Zustellungsbevollmächtigte(r) Z" – eines Bescheides noch auf dem Rückschein als Empfänger genannt, und ist die Zustellung unmittelbar an die Partei nicht gesetzlich angeordnet oder zugelassen (zB. im Einhebungs- und Einbringungsverfahren), wird die Zustellung nicht bewirkt bzw. erst in dem Zeitpunkt, in dem das Schriftstück dem (richtigen) Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zukommt.

Zukommen bedeutet die Empfangnahme des behördlichen Schriftstückes durch den zur Empfangnahme bevollmächtigten Vertreter. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes, zB. in Form des Erhaltes einer privat hergestellten Ablichtung (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, TZ 10 zu § 9 ZustG).

Unstrittig steht fest, dass in den Zustellverfügungen der bezughabenden Bescheide und auf den Rückscheinen die laut einliegender Vollmachtsurkunde nicht zustellungsbevollmächtigte GmbH als zustellbevollmächtigte steuerliche Vertreterin genannt wurde und dass die Zustellung an diese erfolgte (vgl. Bescheide vom 28. bzw. 29.04.2003 und Rückscheine vom 02.05.2003).

Dass entgegen diesen Zustellverfügungen in den vorliegenden Bescheiden und den vorliegenden Zustellnachweisen (Rückscheine) die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 vom 28.04.2003 und der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 29.04.2008 der laut Vollmachtsurkunde zur Empfangnahme (damals) bevollmächtigten AG2 tatsächlich zukamen, ergab sich im abgeführten Verfahren nicht:

Vielmehr wies die steuerliche Vertreterin im Zusammenhang mit den Zustellverfügungen an die nicht empfangsbevollmächtigte GmbH auf die EDV-mäßige Erfassung durch das in den Kanzleien installierten Programm hin, wonach Originalbescheide als Posteingang bei der in der Zustellverfügung genannten Gesellschaft eingescannt und im Papierakt der Klientin abgelegt werden würden, was keinen Posteingang bei der zustellungsbevollmächtigten AG2 ausgelöst habe.

Dem Vorbringen des Finanzamtes, dass es "de facto" bei der Bw. zwei Vollmachten, eine "Hauptvollmacht" für die AG2 und eine "Subvollmacht", die die AG2 der GmbH gegeben habe, sodass aus der Sicht des Finanzamtes die GmbH zur abgabenrechtlichen Vertretung befugt und daher auch zum Empfang von Schriftstücken berechtigt gewesen sei, kann der entscheidende Senat nicht folgen,

- da nicht aktenkundig ist, dass die Bw. die von ihr an die AG2 erteilte Zustellvollmacht widerrufen hätte, und
- die internen Vertragsbeziehungen zwischen den beiden Gesellschaften keine rechtliche Auswirkungen auf die durch die Vollmachtsurkunde dokumentierte Vertragsbeziehung zwischen der Bw. und der von ihr beauftragten Vollmachtsnehmerin zu begründen vermochten.

Im Erkenntnis vom 28.04.1999, 98/13/0187 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ebenso wenig wie die Substitution eines Rechtsanwaltes durch einen anderen Rechtsanwalt für sich allein unmittelbare Vertragsbeziehungen zwischen dem Klienten des substituierenden Rechtsanwaltes und dem Substituten begründe, der Abschluss eines Geschäftsbesorgungsvertrages zwischen einer Gesellschaft A und einer Gesellschaft B unmittelbare Vertragsbeziehungen zwischen der Gesellschaft B und einer weiteren Gesellschaft C begründe. Mangels einer solchen Vertragsbeziehung habe die Gesellschaft C der Gesellschaft B auch keine Zustellvollmacht iSd § 9 Abs. 1 ZustG erteilt, sodass die Gesellschaft B nicht Zustellungsbevollmächtigte der Gesellschaft C ist. Auch wenn A daher von C eine gültige Zustellungsbevollmächtigung erhalten habe, kann die Zustellung eines Bescheides an B nicht als rechtswirksame Zustellung an C gelten.

Es blieb der AG2 unbenommen in welcher Art und Weise sie dafür Sorge trug, den ihr aus dem Vollmachtsverhältnis resultierenden Verpflichtungen nach zu kommen und dies durch den Abschluss eines Geschäftsbesorgungsvertrages mit der GmbH zu bewerkstelligen. Aufgrund dieses Geschäftsbesorgungsvertrages, auf welchen in der Vollmachtsurkunde ausdrücklich verwiesen wurde, hatte die GmbH die Geschäfte für die AG2 zu besorgen.

Auch wenn die GmbH alle Agenden "namens und auftrags" der Bw. vorgenommen hat, kann der erkennende Senat darin keine Berufung auf eine von der Bw. der GmbH erteilten Zustellvollmacht erblicken, denn eine solche Formulierung ist de aktenkundigen Schriftsätzen nicht zu entnehmen.

Wäre die vom Finanzamt gewählte Zustellverfügung zutreffend gewesen, hätte im Übrigen dann auch für das Finanzamt kein Grund bestanden, von dieser abzugehen.

Aus dem Umstand, dass die AG2 und die GmbH über ein Sekretariat am gemeinsamen Kanzleisitz verfügten und Arbeitnehmer der GmbH tätig wurden, kann aufgrund des geschilderten Ablaufes der Erfassung des Posteinganges nicht davon ausgegangen werden, dass die bezug habenden – laut Zustellverfügung an die GmbH gerichteten - Bescheide "uno actu " der AG2, insbesondere durch das Tätigwerden von Arbeitnehmern der GmbH, zugekommen wären, wofür im Übrigen selbst die Kenntnisnahme des Inhaltes nicht ausreichen würde (vgl. oben).

Soweit die Heilung etwaiger Zustellmängel im Sinn des § 7 ZustG angezogen wurde, ist zu entgegnen, dass § 7 ZustG die Heilung von Zustellmängeln im eigentlichen Zustellvorgang regelt und nicht solche Fälle, in welchen eine unrichtige Empfängernennung oder die unterbliebene Nennung eines Zustellbevollmächtigten erfolgt, deren Heilung in § 9 Abs. 1, zweiter Satz ZustG geregelt wird. Dass der in den Zustellverfügungen als Empfängerin genannten GmbH die Bescheide zugekommen sind, ist unbestritten.

Keine Heilung nach § 7 ZustG ist nach Ritz (Kommentar zur Bundesabgabenordnung, TZ 4 zu § 7 ZustG) möglich, wenn die Zustellverfügung auf den falschen Empfänger lautet.

Da ein Bescheid erst mit seiner Erlassung (=tatsächliches Zukommen) nach den Vorschriften des ZustG rechtlich existent wird, sind die als Abgabenbescheide intendierten Erledigungen mangels einer für die abgabepflichtige Partei rechtswirksamen Zustellung bzw. mangels Nachweises des tatsächlichen Zukommens an die von der Bw. genannte Zustellbevollmächtigte als Bescheide rechtlich nicht existent geworden.

Eine Berufung bzw. ein Vorlageantrag gegen einen mangels rechtswirksamer Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid sind gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO bzw. § 276 Abs. 4 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Insofern war der – allein rechtsmittelfähige - Spruch der bekämpften Zurückweisungsbescheide zutreffend und die Berufung der Bw. abzuweisen.

Über die – ursprüngliche - Streitfrage der verspäteten Einbringung von Berufung und Vorlageantrag war daher nicht mehr abzusprechen und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 21. Mai 2008