

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der O.KEG, Buchhaltungs- und Lohnverrechnungskanzlei, in W., vom 19. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 24. März 2004 betreffend Ablehnung als Bevollmächtigte gemäß § 84 Abs. 1 BAO (Ablehnungsbescheid) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Beim Finanzamt langte am 18. Oktober 2002 die im Folgenden wiedergegebene Vollmachtsurkunde vom 8. Oktober 2002 ein:

*"Vollmachtgeber:*

P.Ges.m.b.H.

...

### VOLLMACHT

*Hiermit bevollmächtigte(n) ich (wir) als "Gewerblicher Buchhalter" die O.KEG mich (uns) in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten und für mich (uns) Eingaben, Steuererklärungen etc. zu unterfertigen, Akteneinsicht zu nehmen, sowie alles dem Bevollmächtigten in meinem (unserem) Interesse zweckdienlich Erscheinende zu verfügen.*

*Ebenso gilt die Vollmacht auch für alle Kassenangelegenheiten, die mit der Finanzbehörde abzuwickeln sind, wie Umbuchungs- und Rückzahlungsanträge, Übernahme von Geld und Geldeswert in meinem (unserem) Namen.*

*Ferner umfasst diese Vollmacht auch das Recht zur Bestellung von Unterbevollmächtigten. Gleichzeitig erteile(n) ich (wir) die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde, welche nunmehr ausschließlich dem Bevollmächtigten zuzustellen sind.*

..."

Die Vollmachtsurkunde enthielt die Stampiglien sowie die Unterschriften bzw. firmenmäßige Zeichnung der bevollmächtigten O.KEG (im Folgenden auch: Bw.) und der Vollmachtgeberin.

Die Umsatz- und die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 wurden laut Eingangsvermerk des Finanzamtes am 26. August 2003 persönlich überreicht. In diesen Erklärungen wird als steuerliche Vertretung die Bw. ausgewiesen.

Aktenkundig ist folgendes Schreiben der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. März 2004, welches an alle Finanzämter der Finanzlandesdirektion inklusive des Finanzamts für Gebühren und Verkehrsteuern sowie der Großbetriebsprüfungen verteilt wurde:

*"Betrifft: O.KEG, Firmenbuchnummer ...*

*Zur Information und allfälligen weiteren Veranlassung wird mitgeteilt, dass die gewerbliche Buchhaltungsgesellschaft O.KEG nicht als Wirtschaftstreuhänder zugelassen ist.*

*Die O.KEG ist somit nicht berechtigt, Vollmachten für die Vertretung 'in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten' sowie zur Unterfertigung von Steuererklärungen vorzulegen, Umsatzsteuervoranmeldungen oder Prüfungsaufträge zu unterzeichnen und daher diesbezüglich gemäß § 84 BAO abzulehnen."*

Mit Bescheid vom 24. März 2004 wurde die Bw. gemäß § 84 Abs. 1 BAO in Zusammenhang mit §§ 31 bis 33 sowie § 71 WTBO als Bevollmächtigte der P.Ges.m.b.H., als deren Parteienvertreter sie beim den Bescheid erlassenden Finanzamt geschäftsmäßig aufgetreten war, abgelehnt. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass zur geschäftsmäßigen Vertretung von Parteien vor der Abgabenbehörde solche Personen zugelassen seien, denen diese Befugnis nach den Bestimmungen der §§ 31 bis 33 sowie § 71 WTBO zukomme. Die

Bw. verfüge über eine derartige Befugnis nicht und sei nachhaltig und entgeltlich als Bevollmächtigte der Abgabepflichtigen aufgetreten.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde begründet wie folgt:

*"Wir üben das Gewerbe 'Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation' gemäß § 94 Z 74 GewO 1994 aus. Gemäß § 136 Abs. 3 GewO 1994 sind Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung zur Vertretung des Auftraggebers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechts berechtigt.*

*Unter dem Begriff Behörde ist nach einhelliger Auffassung von Wissenschaft, Judikatur und Lehre der gemeinsame Oberbegriff für Gerichte und Verwaltungsbehörden zu verstehen (vgl. zB Mayer, B-VG<sup>2</sup> Art. 94 Anm. 1a; Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup> Rz 549; Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Rz 723; Öhlinger, Verfassungsrecht<sup>4</sup> Rz 605). Kein Zweifel besteht, dass auch 'das Finanzamt' Behörde ist, da ihm hoheitliche Aufgaben übertragen sind und es insbesondere zur Erlassung von Bescheiden berufen ist (Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup>, Rz 132).*

*Der OGH folgt diesen Ansichten und vertritt die Meinung, dass sogar die Vertretungsbefugnis von Unternehmensberatern vor Gerichten auf Grund des Wortlautes des § 172 Abs. 3 GewO 1994 (nach der Gewerbeberechtsnovelle 2002 § 136 Abs. 3 GewO 1994) mit gutem Grund bejaht werden kann (OGH 13.3.2002, 4Ob 44/02b).*

*Auch in einem weiteren Verfahren stellte der OGH das Vertretungsrecht der Unternehmensberater nicht in Frage (OGH 24.6.2003, 4OB 26/03g).*

*Die in Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup> § 84 Tz 9 vertretene Auffassung, dass Unternehmensberater nicht zur Vertretung im Abgabenverfahren befugt seien, ist verfehlt. Ritz beruft sich nur auf den in Grabler-Stolzlechner-Wendel, Kommentar zur Gewerbeordnung, sinngemäß wiedergegebenen Durchführungserlass zur Stammfassung der Gewerbeordnung 1973. Er übersieht aber, dass das Vertretungsrecht der Unternehmensberater vor Behörden erst nachträglich mit 11.1.1997 ausdrücklich normiert wurde. Seit diesem Zeitpunkt sind Unternehmensberater ausdrücklich zur Vertretung des Auftraggebers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechts berechtigt (§ 172 Abs. 4 GewO idF BGBI I 1997/10, nunmehr § 136 Abs. 3 GewO 1994 idF BGBI I 2002/111).*

*Gerade aber auch Grabler-Stolzlechner-Wendel bejahen das Recht der Unternehmensberater, vor Finanzbehörden zu vertreten. Sie führen ausdrücklich aus, dass eine Vertretungstätigkeit von Unternehmensberatern ua. auch '... etwa vor Finanz- ... behörden ... durchgeführt werden' kann (Grabler-Stolzlechner-Wendel, GewO<sup>2</sup>, 984). Sie folgen damit nicht nur der oben dargestellten Literatur und Judikatur, sondern auch den Erläuterungen zur Gewerbeberechtsnovelle 1996, die das Vertretungsrecht der Unternehmensberater ausdrücklich bekräftigen. Der Durchführungserlass zur GewO 1973 kann somit nicht mehr herangezogen werden.*

*Die Rechtslage hat sich nach der Fertigstellung des Erlasses geändert. Der Erlass widerspricht nunmehr dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes.*

*Wir sind daher gemäß § 136 Abs. 3 GewO 1994 zur Vertretung unserer Auftraggeber vor Finanzbehörden berechtigt und ersuchen daher um die Aufhebung des Bescheides vom 6.4.2004 (richtig: 24.3.2004) sowie die Zulassung als Parteienvertreter der im Betreff genannten Firma im Rahmen der Gewerbeberechtigung als Unternehmensberater."*

Im zentralem Gewerberegister scheinen Gewerbeberechtigungen der Bw. mit folgendem Gewerbewortlaut auf:

- 1.) Buchhaltung
- 2.) Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation, eingeschränkt auf Finanz- und Rechnungswesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 84 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde solche Personen als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befugt zu sein. Gleichzeitig ist der Vollmachtgeber von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen.

Eine geschäftsmäßige Vertretung setzt nicht voraus, dass sie für mehrere Personen entfaltet wird. Eine Vertretung auch nur einer Person erfolgt geschäftsmäßig, wenn aus den jeweiligen Umständen zu schließen ist, die Vertretung beziehe sich nicht nur auf einige bestimmte oder zumindest in einem bestimmten Zusammenhang anfallende Vertretungshandlungen, sondern umfasse einen Agendenkreis, der verschiedene, nicht näher spezifizierte Vertretungshandlungen mit einer gewissen Häufigkeit erwarten lässt. Der Vertreter muss nicht bereits tatsächlich so häufig tätig gewesen sein, damit keine bloß gelegentliche Vertretung mehr vorliegt; auch die erstmalige Vertretung kann somit bereits geschäftsmäßig sein, wofür z.B. eine allgemeine, weder in der Urkunde noch im Innenverhältnis auf wenige Vertretungshandlungen eingeschränkte Vollmacht spricht (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, Tz 1 zu § 84).

Die gegenständlich vorgelegte Vollmacht ermächtigt die Bw. zum Einschreiten für die Abgabepflichtige in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden. Die Bevollmächtigung erstreckt sich sohin nicht nur auf bestimmte oder gelegentliche Vertretungshandlungen, sondern gilt inhaltlich unbeschränkt.

Die im vorliegenden Fall für das Jahr 2002 abgegebenen Steuererklärungen weisen die Bw. als steuerliche Vertretung aus.

Weiters ist aus einer im Akt befindlichen dem Abgabeninformationssystems entnommenen Liste der Vollmachten der Bw. ersichtlich, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Ablehnungsbescheides eine Bevollmächtigung der Bw. als steuerliche Vertretung in zumindest 18 Fällen verschiedener Steuersubjekte bestand.

Angesichts der angeführten Umstände hat die Bw. durch die Vorlage einer uneingeschränkten Vollmacht bei der Finanzbehörde zu erkennen gegeben, dass sie die P.Ges.m.b.H. geschäftsmäßig vertritt.

Wer zur geschäftsmäßigen Vertretung befugt ist, richtet sich nach Berufsrecht. Befugt zur geschäftsmäßigen Vertretung vor Abgabenbehörden sind insbesondere Wirtschaftstreuhänder (§§ 31ff WTBO; nunmehr §§ 3-5 WTBG), Rechtsanwälte (§ 9 Rechtsanwaltsordnung) und Notare (§ 5 Abs. 1 Notariatsordnung) (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, Tz 3 zu § 84).

Nach dem Berufungsbegehren ist allein die Frage relevant, ob für Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren ein umfassendes Vertretungsrecht vor Abgabenbehörden besteht.

Gemäß § 136 Abs. 3 GewO 1994 (BGBl. Nr. 194/1994 idF BGBl. I Nr. 111/2002) sind Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung zur Vertretung des Auftraggebers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechts berechtigt. Diese Bestimmung wurde ursprünglich durch die Gewerberechtsnovelle 1996 (BGBl. I Nr. 10/1997) als § 172 Abs. 4 in die GewO 1994 eingefügt.

Die nunmehr im § 136 Abs. 3 GewO 1994 idF BGBl. I Nr. 111/2002 normierte Vertretungsbefugnis der Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren vor Behörden, zu denen – für sich allein betrachtet – nach dem Wortlaut auch die Abgabenbehörden des Bundes zählen würden, ist jedoch auf den Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung eingegrenzt.

Eine Vertretungsbefugnis der Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren vor den Abgabenbehörden des Bundes kann folglich nur dann und nur insoweit gegeben sein, als sie von der Gewerbeberechtigung mitumfasst ist.

Der zur Stützung der Ansicht der Bw. auszugsweise in der Berufung wiedergegebene Satz aus Grabler/Stolzlechner/Wendel, Kommentar zur GewO, 2. Auflage, Rz 5 zu § 136, Seite 984, lautet ungetürtzt wie folgt:

Eine **solche** Vertretungstätigkeit kann etwa vor Finanz-, Arbeitsmarkt-, oder Gewerbebehörden sowie bei Sozialversicherungsträgern oder gesetzlichen Interessenvertretungen ("Körperschaften öffentlichen Rechts") durchgeführt werden.

Hiezu wird in den beiden nächsten Absätzen der Rz 5 zu § 136 des Kommentars Grabler/Stolzlechner/Wendel, 2. Auflage, dessen Stammwerk im Jahr 1998 aus Anlass der durch die Gewerberechtsnovelle 1997 herbeigeführten Änderungen der GewO herausgegeben wurde und in welchem die durch die Gewerberechtsnovelle 1996 eingefügte Bestimmung betreffend die Vertretungsbefugnis der Unternehmensberater (§ 172 Abs. 4 GewO 1994) bereits Berücksichtigung gefunden hatte, weiter ausgeführt:

Diese Bestimmung spricht dafür, dass Unternehmensberatern auch die Vertretungsbefugnis in bestimmten buchhalterischen Angelegenheiten zusteht, soweit diese mit dem Berufsbild der Unternehmensberater und Unternehmensorganisatoren im Einklang stehen.

Unternehmensberater dürfen keine den **Wirtschaftstreuhändern vorbehaltene Tätigkeiten** ausüben. Diesbezüglich ist weiterhin die in VwSlg. 6573 A/1965 (VwGH 2.2.1965, 172/64) geäußerte Rechtsmeinung maßgebend, wonach eine Gewerbeberechtigung für das Gewerbe der Betriebs(Unternehmens)berater einschließlich der Betriebs(Unternehmens)organisatoren nicht gemäß §§ 31 bis 33 Wirtschaftstreuhänder-BerufsO (jetzt §§ 2 bis 5 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz-WTBG, BGBl. I Nr. 58/1999 idF zuletzt BGBl. I Nr. 135/2001) den Wirtschaftstreuhandberufen vorbehaltene Tätigkeiten umfasst. Diese Rechtsmeinung bleibt weiterhin maßgebend, weil gemäß § 2 Abs. 1 Z 10 GewO 1994 (BGBl. Nr. 194/1994 idF BGBl. I Nr. 111/2002) die zur Berufsausübung zählenden und in deren Rahmen vorge-

nommenen Tätigkeiten der Wirtschaftstreuhänder vom Anwendungsbereich der GewO ausgenommen sind; sind darüber hinaus bestimmte Tätigkeiten der Wirtschaftstreuhänder diesen gemäß dem Wirtschaftstreuhandberufsgesetz vorbehalten, so können diese auf keinen Fall auf Grund einer Gewerbeberechtigung ausgeübt werden (idS DE 1973, angepasst an die geltende Rechtslage).

In den §§ 3 bis 5 WTBG wird der Berechtigungsumfang der Wirtschaftstreuhandberufe "Steuerberater", "Buchprüfer" und "Wirtschaftsprüfer" geregelt. Danach ist den zur selbstständigen Ausübung der genannten Wirtschaftstreuhandberufe Berechtigten u.a. folgende Tätigkeit vorbehalten:

Die Vertretung in Abgaben- und Abgabenstrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben und in Beihilfenangelegenheiten vor den Finanzbehörden, den übrigen Gebietskörperschaften und den Unabhängigen Verwaltungssenaten (§ 3 Abs. 1 Z 3 iVm § 4 Abs. 2 Z 1 und § 5 Abs. 2 WTBG).

Somit umfasst die Gewerbeberechtigung der Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren nicht die Vertretung im Abgabenverfahren (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Tz 9 zu § 84; Ritz, BAO-Handbuch, Seite 56, letzter Satz).

Zur Gewerbeberechtigung als Buchhalter ist anzumerken, dass gemäß § 102 Abs. 1 GewO 1994 (BGBl. Nr. 194/1994 idF BGBl. I Nr. 111/2002) – die Gewerberechtsnovelle 2002 übernahm den bisherigen § 134a – gewerbliche Buchhalter zur Vertretung ihrer Auftraggeber vor Behörden nicht berechtigt sind.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass Selbständige Buchhalter nach § 2 Abs. 1 Z 3 WTBG im Abgabenverfahren grundsätzlich nicht vertretungsbefugt sind. Lediglich nach § 2 Abs. 1 Z 4 WTBG sind sie zur Vertretung und Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen befugt.

Da die Bw. weder auf Grund ihrer Gewerbeberechtigung als gewerblicher Buchhalter noch auf Grund ihrer Gewerbeberechtigung als Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren die Befugnis zur umfassenden Parteienvertretung vor Finanzbehörden hat, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juni 2004