

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Daniela Obauer über den Vorlageantrag vom 11.12.2018 der **Bf**, Adr1, vertreten durch Stb1 Adr2, gegen die Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 29.11.2018, in der Beschwerdesache der **Erben**, Adr1, betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO der Beschwerdeentscheidung vom 12.06.2018 betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2015 beschlossen:

Der Vorlageantrag vom 11. Dezember 2018 wird gemäß § 263 Abs 1 der Bundesabgabenordnung als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1) Mit Antrag vom 11.09.2018 wurde durch Stb1 im Namen der "**Bf; undXY**" die Aufhebung der Beschwerdeentscheidung vom 12.06.2018 betreffend Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2015 gemäß § 299 BAO und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

2) Mit Bescheid des Finanzamtes vom 30.10.2018 wurde dieser Antrag vom 11.09.2018 auf Aufhebung der Beschwerdeentscheidung vom 12.06.2018 gemäß § 299 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheidadressat dieses Abweisungsbescheides lautet "**Erben**" zu Händen Stb2, Adr3.

3) Mit Eingabe vom 12.11.2018 wurde dagegen durch Stb1, Adr2 im Namen der "**Bf und undXY**" Beschwerde gemäß § 243 BAO eingebracht.

4) Mit Bescheiddatum 29.11.2018 wurde an den Bescheidadressaten "**Erben**" eine abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend die beantragte Aufhebung gemäß § 299 BAO der Beschwerdeentscheidung hinsichtlich Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2015 vom 12.06.2018 erlassen und an Stb2, Adr3, zugestellt.

5) Mit Eingabe vom 11.12.2018 wurde durch Stb1, Adr2 im Namen der **"Bf und undXY"** Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 12.11.2018 gegen den Bescheid über die Abweisung des Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO vom 30.10.2018 und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Der Vorlageantrag wurde durch Stb1 unter Berufung auf die gemäß § 88 Abs. 9 WTBG erteilte Vollmacht eingebracht.

6) Mit Vorlagebericht des Finanzamtes vom 27.02.2019 wurde die Beschwerde der **"Erbengemeinschaft"** vom 12.11.2018 mit Antrag auf Abweisung an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über konkrete Anfragen des BFG an die Parteien des Verfahrens wurden von diesen im E-Mail-Verkehr folgende Unterlagen vorgelegt sowie im Wesentlichen diese Auskünfte erteilt:

1) Mail der Stb1 vom 6.06.2019:

"Die Vollmacht des Erblassers umfasst auch die Vertretung über den Todesfall hinaus."

2) Mail des Finanzamtes vom 6.06.2019:

*"Eine schriftliche Vollmacht existiert nur für die **Erbin (Bf)**. Vollmacht wurde aber für die anderen Steuernummern mündlich erteilt bzw. wurden die Bescheide angenommen und entsprechende Beschwerden erhoben."*

3) Mail der Stb1 vom 14.06.2019:

Vorlage folgender Unterlagen:

- **Einantwortungsbeschluss vom 1.04.2015** nach dem am Todestag verstorbenen Erblasser:
 - Die *Einantwortung der Verlassenschaft* erfolgt an die Witwe Bf zu einem Drittel und die erbl. Kinder, zu je zwei Fünfzehntel des Nachlasses.
 - Die *Verlassenschaftskuratorin Bf* wird ihres Amtes enthoben.
- **Vollmachtsurkunde des Erblassers** vom 27.06.2007, mit welcher Vertretungsbefugnis und Zustellvollmacht (entgegen § 1022 ABGB) über den Tod des Vollmachtgebers hinaus an die Stb2, Adr3 erteilt wird.
- **Vollmachtsurkunde der Witwe Bf vom Datum1**, mit welcher alleinige und ausschließliche Vertretungsbefugnis und Zustellvollmacht *in ihren eigenen Steuerangelegenheiten* an die Stb2, Adr3 erteilt wird.
- **Vollmachtsurkunde der Witwe Bf vom 19.10.2017**, mit welcher alleinige und ausschließliche Vertretungsbefugnis und Zustellvollmacht *in ihren eigenen Steuerangelegenheiten* an die Stb1, Adr2, erteilt wird. *"Durch diese Vollmacht werden*

etwa noch beim Finanzamt erliegende Vollmachten außer Kraft gesetzt und gilt diese, solange ihr Widerruf dem Finanzamt nicht schriftlich angezeigt worden ist."

3) Mail der Stb1 vom 24.06.2019:

"Die vorgelegten Vollmachten gelten sowohl für die Stb2, als auch für unsere Kanzlei, die Bestellung von Unterbevollmächtigten wurde vereinbart. Frau Bf hat darüber hinaus noch eine eigene Vollmacht unterschrieben. Weiters geht aus den Vollmachten hervor, dass sie über den Tod hinaus Gültigkeit haben. Die Vollmachten müssten daher auch für die Erbengemeinschaft gelten."

4) Mail des Finanzamtes, eingegangen am 19.07.2019:

*"Es existieren keine Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2015, da die gegenständliche Steuernummer bzw. das Steuersubjekt erst aufgrund des Ergebnisses der Schlussbesprechung im Betriebsprüfungsverfahren aufgenommen wurde. **Nach dem Tod des Erblassers wurde der Betrieb von der Witwe Bf fortgeführt.** Die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen wurden weiterhin bis zur Einantwortung unter der Steuernummer des verstorbenen Erblassers abgegeben. Dies ist nicht korrekt, in der Zeit zwischen Todestag und Einantwortung sind die präsumtiven Erben als Unternehmer anzusehen. Diese Vorgehensweise wurde von allen Teilnehmern der Schlussbesprechung akkordiert. Die Vollmacht wurde von der Mutter unterzeichnet. Die Zustellung der Bescheide und Einbringung der Beschwerden ist aus Sicht des Finanzamtes korrekt, auch wenn lediglich die Mutter die Vollmachten unterschrieben hat. Die Bescheide wurden angenommen und die Beschwerden entsprechend eingebracht. Als Unternehmer sind in diesem Zeitraum jedenfalls die voraussichtlichen Erben anzusehen."*

Das BFG übermittelte der Bf am 20.08.2019 dieses Schreiben des Finanzamtes vom 19.07.2019 mit der Aufforderung zur Gegenäußerung. Zudem erfolgte die Aufforderung

1. zur Bekanntgabe, wer nach dem Tod des Erblassers gerichtlich mit der Fortführung des Betriebes beauftragt wurde,
2. zur Auflistung sämtlicher bestellter Verlassenschafts- und Kollisionskuratoren sowie gesetzlicher Vertreter - etwa durch das Pflegschaftsgericht für mj. Erben - und
3. zur Beibringung der diesbezüglichen Gerichtsbeschlüsse.

Eine Beantwortung dieses Bedenkenvorhaltes ist trotz wiederholter telefonischer Urgenz nicht erfolgt.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamts bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Erwägungen

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 der Unternehmer. Der Umsatzsteuerbescheid ist an den Unternehmer zu richten. Unternehmer können auch Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit sein, wenn sie als solche nach außen hin in Erscheinung traten und Leistungen erbrachten.

Nach § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über.

§ 81 BAO lautet (auszugsweise):

"§ 81. (1) Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

(2) Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hierfür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.

(6) In den Fällen des § 19 Abs. 2 sind die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

(7) Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt der nach Abs. 1

bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftliche Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.“

Nach Auffassung der Abgabenbehörde kommt zwischen dem Todestag des Erblassers und der Einantwortung im Juni 2015 der Gemeinschaft der Erben umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft zu (vgl. Tz 1.2.1 BP-Bericht vom 11.12.2017). Die Zustellung sämtlicher Bescheide (Beschwerdevorentscheidungen) betreffend Umsatzsteuern für diesen Zeitraum erfolgte an "*Erben*" , z.Hd. Stb2., 5020 Salzburg.

Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer betreffend eine Miteigentumsgemeinschaft oder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts sind nach Beendigung der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft demgemäß an die zuletzt beteiligt gewesenen Mitglieder zu richten (vgl. VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131).

§ 81 Abs. 6 zweiter Satz BAO sieht vor, dass die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis insoweit und solange aufrecht bleibt, als nicht von einem der *zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter* (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird (VwGH vom 20.12.2012, 2010/15/0029).

Die Zustellung der entscheidungsgegenständlichen - als Beschwerdevorentscheidung bezeichneten - Erledigung vom 29.11.2018 erfolgte weder zu Händen der - vormals mit Beschluss des Bezirksgerichtes Salzburg vom Datum1 als Verlassenschaftskuratorin eingesetzten - Witwe Bf, noch an einen etwa gemäß § 81 BAO namhaft gemachten oder bestellten Vertreter.

Den Ausführungen der Abgabenbehörde, allein durch Zustellung der BVE vom 29.11.2018 an die Stb2. wäre ein rechtswirksamer Zustellvorgang bewirkt worden ist das Folgende zu entgegnen:

Gewillkürte Vertreter haben grundsätzlich durch eine schriftliche Vollmachtsurkunde die erfolgte Bevollmächtigung nachzuweisen, wobei die Vollmachtsurkunde vom Vollmachtgeber eigenhändig unterschrieben sein muss (siehe hierzu VwGH 05.03.1981, 16/3003/79, 16/3004/79).

Ausnahmen von diesem Grundsatz, wonach sich gewillkürte Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen müssen, bestehen u.a. für berufsmäßige

Parteienvertreter nach § 88 Abs. 9 WTBG. Diese müssen sich lediglich auf ihre Vollmacht berufen.

Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis, also wie weit eine erteilte Vollmacht reicht, ergibt sich primär aus der Vollmachtsurkunde. Subsidiär sind diesbezüglich ebenso wie für die Beurteilung des Bestandes der Bevollmächtigung die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts maßgebend (siehe hiezu auch *Ritz*, BAO⁵, § 83, Tz 15).

Die Bestellung eines Zustellungsbevollmächtigten wird 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 (VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275). Im FinanzOnline-Verfahren gilt sie ab ihrer Eintragung.

Allfällige Zweifel über Bestand, Inhalt und Umfang einer Vollmacht (§ 83 Abs. 2 BAO) verpflichten die Behörde zur Vornahme entsprechender Ermittlungen (VwGH 22.4.1994, 94/02/0008; zB Aufforderung an den einschreitenden Parteivertreter, die Vollmachtsurkunde vorzulegen).

Nach § 1022 ABGB wird die Vollmacht in der Regel sowohl durch den Tod des Gewaltgebers als des Gewalthabers aufgehoben. Lässt sich aber das angefangene Geschäft ohne offenbaren Nachteil der Erben nicht unterbrechen, oder erstreckt sich die Vollmacht selbst auf den Sterbefall des Gewaltgebers, so hat der Gewalthaber das Recht und die Pflicht, das Geschäft zu vollenden. Da es sich bei der Bestimmung des § 1022 ABGB jedoch um dispositives Recht handelt, kann eine Vollmacht auch derart gestaltet werden, dass sie über den Tod des Vollmachtgebers bzw. des Bevollmächtigten hinaus fort dauert.

Gesichert ist jedoch, dass gemäß § 173 Abs. 1 AußStrG die Vertretungsbefugnis anderer Personen mit der Bestellung eines Verlassenschaftskurators endet.

Ermittlungen des BFG ergaben in diesem Zusammenhang das Folgende:

In der elektronischen Datenbank der Abgabenbehörde ist zu gegenständlichem Steuersubjekt, St.Nr., erfasst als "**Erbengemeinschaft Erblasser**", ein gesetzlicher Vertreter nicht angeführt, **als steuerlicher Vertreter scheint ab 10.09.2018 "Stb1"** und als Zustellbevollmächtigter (ab 29.11.2017) das "Finanzamt Salzburg-Stadt" auf.

Tatsächlich ist die Steuerberatungs GmbH Stb1 ausschließlich im Besitz einer (Zustell)Vollmacht der Witwe Bf vom 19.10.2017, die ausschließlich deren *eigene Steuerangelegenheiten betrifft*. Durch diese Vollmacht wurden im übrigen alle noch etwa beim Finanzamt erliegende (somit konkret die von Bf zugunsten der Stb2. am 3.12.2009 erteilte) Vollmacht ausdrücklich außer Kraft gesetzt.

Die Vollmachtserteilung des Erblassers vom 27.06.2007 an die Stb2., **auf deren Wirksamkeit sich die Bf ausdrücklich beruft**, erfolgte zwar grundsätzlich über den Tod hinaus - endet jedoch nach oben Gesagtem gemäß § 173 AußStrG mit der Bestellung

der Verlassenschaftskuratorin im Jahr 2009, der dadurch die gesetzliche Vertretung des Nachlasses übertragen wurde.

Trotz mehrfacher Anforderung von beiden Parteien seitens des BFG, konnten aufrechte Vertretungs- und Zustellvollmachten, erteilt durch einen befugten Vertreter des steuerlichen Unternehmergebildes "Erben " weder für die Stb2., noch für die Stb1 durch Beibringung einer Vollmachtsurkunde oder durch Vorlage einer behördlichen Niederschrift über eine eventuell mündlich erteilte Vollmacht (Ritz, BAO, § 83 Tz.7) belegt werden.

Ausdrücklich ist festzuhalten, dass durch die Bf - entgegen den Behauptungen des Finanzamtes - eine konkrete, mündlich erfolgte Vollmachterteilung nicht einmal behauptet wurde.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass auf Basis der vorgelegten (Zustell-)Vollmachten im Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdeentscheidung am 29.11.2018 unzweifelhaft nur eine aufrechte Vertretungsbefugnis bestand, und zwar die Bevollmächtigung der Stb1 durch die Steuerpflichtige Bf (in ihren eigenen Steuersachen).

Gemäß § 93 Abs.2 BAO ist jeder Bescheid als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person oder Personengemeinschaft zu nennen, an die er geht.

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung (§ 97 Abs 1 BAO).

Der Zustellung einer Erledigung an eine Person, die zu Unrecht als Zustellungsbevollmächtigter der Partei angesehen wird, kommt keine Rechtswirksamkeit zu (VwGH 14.5.1990, 90/19/0153). Dies selbst im Fall des tatsächlichen Zukommens an die Partei, weil weder ein Fall des § 7 ZustG noch des § 9 Abs 3 zweiter Satz ZustG vorliegt (VwGH 22.3.1999, 98/17/0192).

Im vorliegenden Fall ist in der Zustellverfügung der BVE vom 29.11.2018 die Stb2 als Empfängerin genannt.

Diese GmbH war nach Aktenlage nicht Zustellungsbevollmächtigte des steuerlichen Unternehmers "Erben ".

Unabdingbare Voraussetzung eines Vorlageantrages ist, dass die Abgabenbehörde eine Beschwerdeentscheidung erlassen hat (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371; 10.6.1991, 90/15/0111).

Mangels Zustellung an "Erben " zu Händen einer vertretungsbefugten Person im Sinne des § 81 BAO, kann die als Beschwerdeentscheidung vom 29.11.2018 intendierte Erledigung keine Rechtswirkungen entfalten.

Unterlaufen bei der Zustellung Mängel, gilt sie gemäß § 7 ZustG in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Schriftstück dem Empfänger tatsächlich (körperlich) zugekommen ist

(Ritz, BAO5, § 7 ZustG, Tz 10). Nicht heilbar im Sinn dieser Bestimmung ist die Nennung eines falschen Zustellbevollmächtigten.

Eine Bescheidbeschwerde gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid ist gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO zurückzuweisen. Die Bestimmung des § 260 Abs 1 ist gemäß § 264 Abs 4 BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden. Somit setzt ein Vorlageantrag unabdingbar eine Beschwerdevorentscheidung voraus (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146).

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. f BAO in Verbindung mit § 274 Abs. 3 Z 1 BAO kann dabei auch eine beantragte mündliche Verhandlung unterbleiben. Dies ist hier der Fall, weil die mündliche Verhandlung nach Durchführung des Vorhalteverfahrens keine neuen Argumente erwarten ließ.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden und der durch Stb1 im Namen und Auftrag der Bf eingebrachte Vorlageantrag vom 11.12.2018 als unzulässig zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Soweit gegenständlich Rechtsfragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind eindeutig und die Rechtsfolge ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 21. Oktober 2019