

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Erich Schwaiger, die richterliche Beisitzerin Dr. Maria-Luise Wohlmayr, den fachkundigen Laienrichter Mag. Peter Lederer, LL.M., und den fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter, MBA, über den durch die **Steuerberatungs-GmbH**, Anschrift im Namen der Klient_ARGE, Adresse eingebrachten **Vorlageantrag** vom 26. April 2016 gegen die als Beschwerdevorentscheidung intendierte Erledigung des Finanzamtes Salzburg-Stadt, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, vertreten durch Dr. Karl Brejcha vom 18. April 2016 betreffend die Abweisung des Antrages vom 24. August 2015 auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2012 vom 10. September 2014 beschlossen:

I)

Der Vorlageantrag wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

II)

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

1.1. Verfahrensgang

Die Steuerberatungs-GmbH (kurz Vertreterin) beantragte mit **Schreiben vom 24. August 2015** „namens und in Vollmacht ihrer Mandantin, Klient_ARGE, Adresse“ (kurz ARGE) unter anderem „gem. § 299 BAO die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerbescheides 2012“ (Bescheid vom 10. September 2014).

Das Finanzamt (kurz FA) erließ daraufhin ein mit **6. November 2015** datiertes Schriftstück, das mit **Bescheid** überschrieben und an die ARGE, z.H. der Vertreterin adressiert war. Darin sprach es aus, dass der oben erwähnte Antrag abgewiesen werde. Dagegen ergriff

die Vertreterin nach zweimaligem Fristverlängerungsansuchen – wiederum namens und unter Berufung auf die Vollmacht der ARGE – mit Schreiben vom **22. März 2016** **Beschwerde**.

Das FA reagierte nun mit einem mit **18. April 2016** datierten Schriftstück, das mit **Beschwerdevorentscheidung** überschrieben und wieder an die ARGE, z.H. der Vertreterin adressiert war. Darin wies es die Beschwerde hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides als unbegründet ab.

Dagegen erhob die Vertreterin – auch diesmal wieder namens und unter Berufung auf die Vollmacht der ARGE – mit Schreiben vom 26. April 2016 einen **Vorlageantrag** und beantragte die Entscheidung durch den **Senat** nach Durchführung einer **mündlichen Verhandlung**.

Das FA legte diesen Antrag mit einem Aktenauszug am 11. Mai 2016 an das Bundesfinanzgericht (kurz BFG) vor, das es mit Ermittlungsauftrag vom 17. Mai 2016 zu Ergänzungen aufforderte. Diesem Auftrag kam das FA mit 15. Juni 2016 nach und reichte diverse Unterlagen nach.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2017 konfrontierte das BFG die Vertreterin und das FA mit dem nachstehenden Sachverhalt und forderte diese zur Stellungnahme auf. Die Vertreterin kam dem mit Schreiben vom 6. März 2017 nach. Das FA reagierte darauf nicht.

1.2. Sachverhalt

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist in den Akten des FA und des BFG wie folgt abgebildet und unbestritten:

1.2.1. ARGE

Mit Vertrag vom 28. September 2011 gründeten die GmbH1 (FN #####1; kurz Partnerfirma 1) und die GmbH2 (FN #####2; kurz Partnerfirma 2) die **ARGE** zur gemeinsamen Durchführung eines Auftrages in Deutschland. Baubeginn war im Oktober 2011 und die voraussichtliche Dauer wurde mit neun Monaten angegeben. Die technische Geschäftsführung wurde der Partnerfirma 2 übertragen und die kaufmännische Geschäftsführung übernahm die Partnerfirma 1.

Es war vereinbart, dass die ARGE mit Übernahme der Bauarbeiten **beginnt** und mit Ablauf der sich aus den übernommenen Bauarbeiten ergebenden Rechte und Pflichten, nicht jedoch vor Ablauf der Gewährleistungsfrist und vor Erlassung allfälliger Sicherheiten, **endet** (Punkt 17). Für den Fall der Eröffnung des **Konkurses** über das Vermögen einer Partnerfirma oder der Abweisung eines solchen mangels Masse war vereinbart, dass diese Partnerfirma ohne weiteres **ausscheidet** (Punkt 18.3) und alle gemeinschaftlich

zustehenden Rechte und Pflichten ohne weiteres auf die verbleibende Partnerfirma übergehen (Punkt 18.4).

Mit Beschluss vom 15. Mai 2014 wurde über das Vermögen der Partnerfirma 1 der **Konkurs** eröffnet und diese Gesellschaft wurde aufgelöst. Mit Beschluss vom **5. Jänner 2015** wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger wieder aufgehoben.

1.2.2. *Umsatzsteuerbescheid 2012*

Am 10. September 2014 und damit in dieser Zwischenphase erließ das FA zwei mit Umsatzsteuerbescheid 2012 überschriebene Schriftstücke, die ursprünglich automationsunterstützt ausgefertigt, vor der Versendung aber im Adressfeld verändert wurden. Weder die vom FA dem BFG in Kopie vorgelegten Ausfertigungen noch das Exemplar 2 (siehe unten), das über Anforderung des BFG von der Vertreterin in Kopie beigebracht wurde, tragen eine Unterschrift.

Ein Exemplar war wie folgt adressiert (Exemplar 1):

„Rechtsanwalt_A als MV der
GmbH1
u GmbH2
Straße
Ort“

Das zweite Exemplar war wie folgt adressiert (Exemplar 2):

„GmbH1
u GmbH2
z.H. Name als GF der GmbH2
Straße_2
Ort_2“

Am 28. August 2015 langte der hier streitgegenständliche und mit 24. August 2015 datierte Antrag beim FA ein. Dieser Antrag, die mit 22. März 2016 datierte Beschwerde und der mit 26. April 2016 datierte Vorlageantrag wurden allesamt von der Vertreterin gestellt, die sich auf eine Vollmacht der ARGE berief.

Aufgrund einer telefonischen Anforderung des BFG legte die Vertreterin per Telefax vom 30. Jänner 2017 eine vom Geschäftsführer der Partnerfirma 2 unterfertigte Vollmacht vor. Als Vollmachtgeber scheint die Bezeichnung der ARGE auf und die Unterschrift trägt den Zusatz „für die ARGE Schlüssel. Bauen“.

Das als Abweisungsbescheid intendierte Schriftstück vom 6. November 2015 und das als Beschwerdevorentscheidung intendierte Schriftstück vom 18. April 2016 waren allesamt an die ARGE z.H. der Vertreterin adressiert.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Der hier zu beurteilende Antrag wurde zwar als „Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 299 Abs. 1 BAO“ tituliert, seinem Inhalt ist aber zu entnehmen, dass damit offenbar nicht eine Wiederaufnahme, sondern die Bescheidaufhebung gemeint ist, auf die die angeführte Gesetzesbestimmung hindeutet. In diesem Sinne wurde dieser Antrag vom FA gewertet und dem von der Vertreterin mit Schreiben vom 6. März 2017 ausdrücklich zugestimmt.

Im Folgenden soll der Antrag deshalb vom BFG auch hier als Aufhebungsantrag bezeichnet werden.

2.1. Vorlageantrag

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die **Person** (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, **an die er ergeht**. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist dabei die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil des Spruchs eines Bescheides mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. VwGH 17.10.2001, 96/13/0058 mit weiteren Nachweisen).

Mit der **Beendigung** von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über (§ 19 Abs. 2 BAO). Nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte verliert eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung auch für den Bereich des Abgabenrechtes ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat.

Abgabenbescheide, die nach Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes **an diese** ergehen, können deshalb keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. etwa VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0023; 24.9.2003, 98/13/0211; 31.1.2001, 95/13/0064). Erledigungen werden nämlich gem. § 97 Abs. 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (VwGH 2.7.2002, 98/14/0223).

Hier schied die Partnerfirma 1 mit Konkursöffnung am 15. Mai 2014 aus der ARGE aus, was zu deren (Voll)Beendigung führte. Richtig hätten damit alle nach diesem Zeitpunkt erlassenen Erledigungen an die ehemaligen Gesellschafter gerichtet werden müssen. Die hier relevanten abgabenbehördlichen Schriftstücke (Abweisung des Aufhebungsantrages und Beschwerdevorentscheidung) waren zwar als Bescheide intendiert, sie waren aber

an die ARGE adressiert (was sie vom „Umsatzsteuerbescheid vom 10. September 2014“ unterscheidet) und gingen deshalb ins Leere .

§ 264 Abs. 4 lit. e BAO normiert, dass § 260 Abs. 1 BAO für den Vorlageantrag sinngemäß anzuwenden ist. Danach ist er mit Beschluss zurückzuweisen, wenn er nicht zulässig ist. Gem. § 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.

Unabdingbare Voraussetzung eines Vorlageantrages ist, dass die Abgabenbehörde eine **Beschwerdevorentscheidung** erlassen hat (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371; 10.6.1991, 90/15/0111). Ist dies – wie hier – nicht der Fall, ist der Vorlageantrag unzulässig und damit durch das BFG schon aus diesem Grund zurückzuweisen (§ 264 Abs. 5 BAO).

2.2. *Mangelnde Aktivlegitimation*

Gem. § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde jeder befugt, **an den** der den Gegenstand der Anfechtung bildende **Bescheid ergangen** ist (Aktivlegitimation).

Hier ist dies der **Abweisungsbescheid**, mit dem der **Aufhebungsantrag** abgewiesen wurde und der an die mittlerweile vollbeendete ARGE und nicht an deren ehemalige Mitglieder erging. Da er sich an eine nicht mehr existente Abgabepflichtige richtete, ging er ins Leere. Damit gibt es hier schon aus diesem Grund keine Aktivlegitimation.

Dazu kommt, dass die **falsche Bezeichnung des Einschreiters** kein bloßes Formgebrechen darstellt. Anbringen einer dazu nicht legitimierten Person sind vielmehr vom BFG sofort zurückzuweisen.

Eine Vertreterin kann immer nur als Vertreter jener Person angesehen werden, für die er nach außen hin auftritt. Vertritt er dabei irrtümlich eine Person, der im Abgabenverfahren keine Parteistellung zukommt, so wird dieser Legitimationsmangel nicht dadurch zu einem behebbaren Formgebrechen, dass derselbe Vertreter auch zur Vertretung der Partei selbst befugt gewesen wäre (Hinweis auf VwGH 29.10.1980, 2678/79 sowie *Stoll*, BAO, 853 f und VwGH 8.9.2009, 2009/17/0110). Es liegt kein undeutlicher Inhalt der Erklärung, sondern ein Mangel vor, der das Verwaltungsgericht zur Zurückweisung verpflichtet (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001 unter Hinweis auf VwGH 22.4.2009, 2008/15/0252).

Auch aus diesem Grund war der Vorlageantrag zurückzuweisen, trat doch die Vertreterin im Namen und im Auftrag der nicht mehr existenten ARGE auf. Die Recherchen des BFG ergaben zwar, dass eine Vollmachtserteilung durch die Partnerfirma 2 (für die ARGE) erfolgt war, trotzdem mangelt es der Vertreterin an der von ihr in all ihren Anbringen behaupteten Auftraggeberin. Die ARGE existierte weder zivil- noch abgabenrechtlich,

weshalb sie eine Vollmacht nicht erteilt haben konnte. Die Zurückweisung des Vorlageantrages hatte sich deshalb an die Vertreterin zu richten.

Die Vertreterin gab nach Konfrontation mit diesen Themen an, sie stimme mit der Einschätzung des BFG überein.

2.3. Hinweis

Ohne Bindungswirkung erlaubt sich das BFG folgende Hinweise zur als Umsatzsteuerbescheid 2012 intendierten Ausfertigung des FA:

- Aus den Akten geht keine Bestellung eines ARGE-Partners zum Vertreter gem. § 81 BAO hervor. Zwar bezeichnete sich der Geschäftsführer der Partnerfirma 1 im Fragebogen (Verf 16) vom 15. Oktober 2011 selbst als Vertreter gem. § 81 BAO, weder wurde diese Behauptung aber durch das FA verifiziert noch vom Geschäftsführer mit einer Vollmacht belegt. Die bloße Berufung auf eine Vollmacht reicht (außer bei berufsmäßigen Parteienvertretern) nicht aus. Der damals vorgelegte ARGE-Vertrag weist die kaufmännische Geschäftsführung zwar der Partnerfirma 1 zu, nicht aber die Funktion des Vertreters gem. § 81 BAO, der damit nicht identisch sein muss.
 - Wie oben erwähnt wären allfällige Umsatzsteuerbescheide nach Beendigung der ARGE an die zuletzt beteiligt gewesenen Mitglieder zu richten gewesen (§ 19 Abs. 2 BAO). Enthält ein Bescheid keine weiteren Angaben über den Bescheidadressaten, ist dieser dem **Adressfeld** zu entnehmen, das insofern einen Teil des Bescheidspruches bildet (vgl. VwGH 17.10.2001, 96/13/0058 mit weiteren Nachweisen). Umsatzsteuerbescheide an eine vollbeendete ARGE wären weiterhin dem Vertreter gem. § 81 BAO zuzustellen, der die ARGE auch nach deren Beendigung insoweit und solange vertritt, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Mitglieder oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird (§ 81 Abs. 6 BAO). Hier liegen allerdings – wie oben dargestellt – Hinweise darauf vor, dass die Bestellung eines Vertreters gem. § 81 BAO unterblieb. Für diesen Fall, der vom FA offenbar mitgedacht wurde, ist vorgesehen, dass die **Erledigung** an alle früheren Mitglieder (vgl. VwGH 5.10.1994, 94/15/0004) zugestellt wird.
- Dabei ist **ein identischer Bescheid in mehreren Ausfertigungen** zu versenden. Das FA dürfte hier zwar diesen Weg einzuschlagen versucht haben, dürfte allerdings nicht einen identischen Bescheid an beide ehemaligen ARGE-Partner zugestellt haben, sondern zwei verschiedene Exemplare mit zwei unterschiedlichen Adressfeldern, die den bzw. die Empfängerinnen konkretisieren.

Damit dürfte der Regel, dass Abgaben während des Konkursverfahrens ausschließlich gegenüber dem Masseverwalter und nicht gegenüber dem Gemeinschuldner festzusetzen sind (vgl. VwGH 2.3.2006, 2006/15/0087), zwar im Exemplar 1 entsprochen worden sein, nicht jedoch im Exemplar 2.

- Zudem dürften die Umsatzsteuerbescheid-Ausfertigungen nicht (ausschließlich) automationsunterstützt erstellt, sondern vor Versendung händisch im Adressfeld verändert worden sein, ohne danach unterfertigt zu werden. Das Fehlen einer Unterschrift (Beglaubigung) auf einer Erledigung wirft - abgesehen von den im § 96 BAO genannten (ausschließlich) automationsunterstützt ausgefertigte EDV-Bescheiden – die Frage auf, ob überhaupt ein Bescheid vorliegen kann (*Ritz*, BAO⁵, § 93 Rz 25 unter Hinweis auf VwGH 10.10.1991, 91/17/0096). Auch das könnte hier deshalb zu prüfen sein.

3. Revision etc.

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Mangels rechtlicher Relevanz erübrigt es sich für dieses verwaltungsgerichtliche Verfahren, auf die von der Vertreterin mit Schreiben vom 6. März 2017 vorgelegte Kopie eines Schreibens der GmbH2 vom 9. November 2012 einzugehen.

Salzburg-Aigen, am 27. April 2017

