

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF GMBH, ADR, vertreten durch RA, ADR2, gegen den endgültigen Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25.07.2016, ErfNr.*** Team 12 betreffend Gebühren beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Gebührenanzeige durch die Vermieterin 19.12.2013

Am 19. Dezember 2013 wurde dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien, (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, kurz FA) ein zwischen der X Y GmbH (kurz X) als Vermieterin und der BF GmbH (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Mieterin abgeschlossener Mietvertrag angezeigt, der beim FA unter ErfNr.*** erfasst wurde.

Bei der Gebührenanzeige wies die Vermieterin darauf hin, dass es sich um ein atypisches Rechtsgeschäft i.S.d. § 1 Zif. 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 241/1999 handle und ersuchte um Gebührenvorschreibung direkt an den Mieter. Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034) sei vor dem Hintergrund der in Punkt V.3 des gegenständlichen Mietvertrages vereinbarten Kündigungsmöglichkeit aus allen erdenklichen in § 30 MRG genannten oder sonstigen vertraglich vereinbarten wichtigen Gründen gebührenrechtlich von einem Mietvertrag mit unbestimmter Vertragsdauer auszugehen.

vorläufiger Gebührenbescheid 19.2.2014

Mit Bescheid vom 19. Februar 2014 setzte das Finanzamt für den gegenständlichen Bestandvertrag gemäß § 200 Abs. 1 BAO iVm § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG vorläufige eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 5.344.876,08 mit € 53.448,76 gegenüber der Bf. fest.

Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

Die Betriebskosten wurden mangels (ausreichender) Angaben gemäß § 184 BAO geschätzt.

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

€ 146.968,78 monatl. Miete inkl. USt

€ 1.500,00 geschätzte Betriebskosten

€ 148.468,78 monatl. Gesamtentgelt x 36 (unbest. Dauer) = € 5.344.876,08“

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Ermittlungen über die Höhe des Entgelts

Über Vorhalt des FA vom 9. März 2016 übermittelte die Bf. am 22. März 2016 eine Aufstellung über die Höhe des Mietzinses, Nebenkosten und Kosten für die Betriebshaftpflichtversicherung im Zeitraum 01/2013 – 03/2016.

Am 2. Juni 2016 richtete das FA einen weiteren Vorhalt an die Bf. und ersuchte unter Hinweis darauf, dass laut Punkt IV (2) des Vertrages sich ab Fertigstellung der Arbeiten der monatliche Hauptmietzins erhöhe um Beantwortung folgender Fragen.

„1. Wann war die Fertigstellung der Umbauarbeiten?

2. Ab wann wird und wurde ein erhöhter Mietzins bezahlt? (€....)“

Beantwortung durch WT GmbH „im Namen und im Auftrag“ der Bf. 26.6.2016

Mit Schriftsatz vom 23. Juni 2016 gab die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberater Gesellschaft WT GmbH (kurz WT GmbH) „im Namen und im Auftrag“ der Bf. dem FA bekannt, dass die Antwort auf beide Fragen 1. Juni 2014 laute.

Endgültiger Bescheid 25.7.2016

Am 25. Juli 2016 richtete das FA einen direkt an die Bf. adressierten Bescheid und setzte die Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 36.703.959,98 endgültig mit € 367.039,60 gegenüber der Bf. fest.

Nach der Aktenlage erfolgte die Zustellung dieser Erledigung am 29. Juli 2016 direkt an die Bf. an deren Geschäftsanschrift in Deutschland und liegt kein Hinweis dafür vor, dass diese Erledigung im Original an die WT GmbH weitergeleitet worden wäre.

Vollmachtsbekanntgabe und Antrag auf Akteneinsicht Rechtsanwalt 18.8.2016

Mit Schriftsatz vom 18. August 2016 gab Herr Rechtsanwalt RA (kurz RA) dem FA bekannt, dass die Bf. ihn mit der rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt habe und

ersuchte um Akteneinsicht, die ihm am 22. August 2016 durch Überreichung einer Kopie des vollständigen Bemessungsaktes ErfNr.*** gewährt wurde.

Beschwerde 29.8.2016

Die am 29. August 2016 vom Rechtsanwalt für die Bf. eingebrachten Beschwerde richtet sich gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage. Eingewandt wurde im Wesentlichen

1. Die belangte Behörde habe die Rechtsfolgen der Weitergabeklausel gem. Vertragspunkt XII. "Untermiete und Rechtsnachfolge" mißachtet
2. Die belangte Behörde übersehe den juristischen Zusammenhang der Regelung des § 30 Abs 1 und Abs 2 MRG
3. Die belangte Behörde übersehe die einfachgesetzliche Möglichkeiten der Aufkündigung von Dauerschuldverhältnissen
4. Das Heranziehen einer Bemessungsgrundlage in Höhe des 18-fachen Jahresbestandzinses sei selbst bei der unzutreffenden Annahme eines Vertragsverhältnisses auf bestimmte Dauer unrichtig.

Die Rechtsgeschäftsgebühr ermittle sich wie folgt:

€ 5.746.079,88 vereinbarte Miete inkl USt für 36 Monate (159.613,33 x 36)

€ 723.206,52 durchschnittliche Betriebskosten (lt. Bescheid vom 25.7.2016 € 20.089,07 x 36)

€ 6.469.286,40 Bemessungsgrundlage

Daher sei endgültig eine Rechtsgeschäftsgebühr iHv € 64.692,86 festzusetzen.

Beitrittserklärung Vermieterin 1.9.2016

Mit Schriftsatz vom 1. September 2016 ist die X der Beschwerde beigetreten. Sie komme als Vermieterin nach den Abgabenvorschriften als Gesamtschuldnerin bzw. Haftende in Betracht. Darüber hinaus würden die Kosten der Vergebühung auch vereinbarungsgemäß (Punkt XIX des Mietvertrages) je zur Hälfte von den Vertragsparteien getragen.

In Ergänzung zu den Ausführungen der Beschwerde wurde ua. darauf verwiesen, dass sich der angefochtene Bescheid im Widerspruch

- zur ständigen und jahrzehntelangen Rechtsprechung des VwGH (etwa VwGH 16.0.1989, 88/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0043; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169)

- zu den Gebührenrichtlinien (vgl. GebR Rz 705)

- sowie zur Literatur (vgl. Varro, Bestandvertrag: Gebührenreduktion mit MRG-Kenntnissen, RdW 2012, 189 (190); Twardosz, Rz 36 zu § 33 TP 5 GebG)

befinde; weiters sei der Einschreiterin auch eine schriftliche Auskunft der belangten Behörde vom 10.8.2009, Aktenzahl 37/2009 bekannt, welche ebenfalls eine gegenteilige Rechtsmeinung zu dem angefochtenen Bescheid darlege.

BVE

Mit Beschwerde vom 31. Oktober 2016 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. Eine Ausfertigung der BVE wurde sowohl der Bf. zu Händen ihres nunmehrigen rechtsfreundlichen Vertreters als auch der X zu Händen der RA-X Rechtsanwalt GmbH zugestellt.

Die Begründung lautete wie folgt:

"Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen Bestandverträgen mit bestimmter und solchen mit unbestimmter Dauer darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, steht der Beurteilung des Vertrages als Vertrag mit bestimmter Dauer nicht im Wege. Die Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; 17.9.1990, 90/15/0034). Der Vermieterin steht das Recht zu, den Vertrag aus allen erdenklichen im § 30 MRG genannten oder aus sonstigen vertraglich vereinbarten wichtigen Gründen aufzulösen. Zu bedenken ist hier, dass die Bestimmungen des MRG primär auf Wohnraummiete abstellen, aber auch bei einer bloß sinngemäßen Auslegung gewisse Kündigungsmöglichkeiten auf den vorliegenden Fall einer Geschäftsraummiete zwischen zwei Gesellschaften gar nicht anwendbar sind. Die im Punkt XIII des Vertrages angeführten wichtigen Gründe decken sich grundsätzlich mit den im § 30 Abs. 211 und 3 MRG angeführten Gründen.

Es kann nicht im Belieben der Vertragspartner stehen, allein durch die unkritische Anführung "aus allen erdenklichen Gründen im Sinne § 30 MRG" die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG aufzuheben, sodass eine Einzelfallprüfung berechtigt ist. Es ist auf den erklärten Vertragswillen und nicht bloß auf die Erklärung abzustellen.

Zum Weitergaberecht ist zu bemerken, dass der VwGH seine in dem von der Beschwerdeführerin zitierten Erkenntnis vom 27. Jänner 2000, 99/16/0017, vertretene Ansicht, durch Ausüben des Weitergaberechtes könne die Bestandnehmerin den Pachtvertrag auflösen, nicht aufrechterhält (VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

Es liegt sohin ein Vertrag mit bestimmter Dauer vor. Das gegenständliche Pachtverhältnis begann mit Übergabe an die Mieterin am 30.7.2000 und endet am 31.7.2030. Der Pachtvertrag wurde sohin auf die bestimmte Dauer von 30 Jahren abgeschlossen."

Vorlageanträge

Mit Schriftsatz vom 1. Dezember 2016 beantragte die X und mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2016 die Bf. die Vorlage der Beschwerde ans Bundesfinanzgericht.

Von der Bf. wurde ergänzend ausführlich dargelegt, weshalb die Entscheidungen des BFG 29.1.2015 RV/7100693/2015 sowie BFG 11.2.2016, RV/5100710/2015 im Widerspruch zur ständigen Judikatur des VwGH stünden.

Die Bemessungsgrundlage sei überdies selbst wenn man der Ansicht der belangten Börde folge unrichtig. könne nicht das 18-fache des Jahresbruttoentgeltes herangezogen werden, sondern nur das 15-fache, da das Bestandverhältnis nach dem vorliegenden Vertrag keinesfalls nach Ablauf einer bestimmten Zeit ihres Bestandzweckes in eine Bestandverhältnis auf unbestimmte Zeit übergehe.

Die Bf. beantragte überdies die Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Vorlage der Beschwerde und der Beitrittserklärung an das BFG

Mit Vorlageberichten vom 16.1.2017 (die auch der Bf. und der X übermittelt wurden) legte das Finanzamt die Beschwerde sowie die Beitrittserklärung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr.*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurden Abfragen im Firmenbuch zu FN*** durchgeführt und ergibt sich daraus, dass die X am 13. September 2017 nach beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht wurde.

Vorhalteverfahren des BFG

Mit Vorhalt vom 9. September 2019 teilte die Berichterstatterin der Bf., dem Finanzamt und dem rechtsfreundlichen Vertreter der X mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt.

Vorgehalten wurde ua., dass nach der Aktenlage die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberater Gesellschaft WT GmbH (kurz WT GmbH) einen an die Bf. gerichteten Vorhalt mit Schriftsatz vom 23. Juni 2016 "im Namen und im Auftrag" der Bf. beantwortet hat, dass die Zustellung des nunmehr angefochtenen Bescheides direkt an die Bf. (und nicht an den steuerlichen Vertreter) erfolgte und dass kein Hinweis dafür vorliegt, dass diese Erledigung im Original an die WT GmbH weitergeleitet worden wäre. Rechtlich wurde daraus gefolgert, dass keine Heilung des Zustellmangels erfolgt ist und daher beabsichtigt wird, die Beschwerde ohne mündliche Verhandlung durch einen Beschluss der Berichterstatterin wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen.

Das Finanzamt teilte mit Schreiben vom 9. Oktober 2019 mit, dass keine weitere Stellungnahme abzugeben.

Die Bf. gab mit Schriftsatz vom 10. Oktober 2019 eine Äußerung mit folgendem Inhalt ab:

*"Namens meiner Mandantin **** GmbH, STADT teile ich zum Vorhalt vom 9. September 2019, uns am 11. September 2019 zugestellt, mit, dass wir angesichts der uns bekannten Tatsachen-, Akten- und Rechtslage die Rechtsmeinung des Bundesfinanzgerichtes, die dieses in seinem Vorhalt vom 9.9.2019 ausdrückt, nicht teilen.*

Weder was den Zustellvorgang noch die dargestellte Bemessung und Art der Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr betrifft."

Weiters wurde namens der X durch die RA-X Rechtsanwalt GmbH am 10. Oktober eine Stellungnahme eingebracht in der ua. vorgebracht wurde, dass die X trotz Löschung im Firmenbuch weiterhin parteifähig sei, da im gegenständlichen Verfahren ihr gegenüber Abgabenverbindlichkeiten (bzw. deren Haftung dafür) festgesetzt werden könnten. Die X habe auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch weiterhin ein rechtliches Interesse, dass festgestellt werde, dass eine über den vorläufigen Gebührenbescheid vom 19.02.2014 hinausgehende Gebühr nicht vorgeschrieben bzw. eingehoben werde.

Es würde auch den Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzen, wenn sich eine der beiden Vertragsparteien des Mietvertrages nach ihrer Löschung im Firmenbuch gegen unberechtigte Gebühren und Abgabenbescheide nicht mehr zur Wehr setzen könnte. Die X bestehe hinsichtlich dieser Frage jedenfalls auf die Erlassung und Zustellung einer formellen Erledigung, um diese Rechtsfrage auch an den VwGH herantragen zu können (bzw. eine allenfalls negative Entscheidung des BFG bekämpfen zu können). Zu der Frage des seinerzeitigen Zustellvorganges verfüge die Einschreiterin über keine nähere Kenntnisse zum Sachverhalt.

Mit Beschluss vom 16. Oktober 2019, RV/7100257/2017 hat das Bundesfinanzgericht die Beitrittserklärung der X vom 1. September 2019 gemäß § 258 Abs. 2 lit. b iVm § 2a und § 269 Abs. 1 BAO zurückgewiesen. Die Zustellung dieses Beschlusses wurde nur an die Amtspartei verfügt, da das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die X zwischenzeitig ihre Parteifähigkeit verloren hat.

II. Rechtslage und Erwägungen

Zur Wirksamkeit des endgültigen Bescheides vom 25.7.2016

Gemäß § 83 Abs 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, 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.

Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich gemäß Abs 2 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 § 83 Abs 2 von Amts wegen zu veranlassen.

Ausnahmen vom Grundsatz, wonach sich der Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen hat, bestehen für bestimmte Berufsgruppen wie zB Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder.

§ 88 Abs 9 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz lautet:

"Beruft sich ein Berufsberechtigter im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung, so ersetzt diese Berufung den urkundlichen Nachweis."

Ausreichend ist auf einer Eingabe etwa der Vermerk *"Vollmacht erteilt"* oder *"Vollmacht ausgewiesen"*. Die Worte *"Namens und auftrags meiner Mandantschaft"* genügen (Ritz, BAO⁶, § 83 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 28.6.2001, 2001/16/0060).

Gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit a BAO bei schriftlichen Erledigungen abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen durch Zustellung.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen, soweit in der BAO - für den Beschwerdefall unerheblich - nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG können 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 gemäß § 9 Abs. 3 ZustG, 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.

Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 9 ZustG Tz 19).

Dies trifft auf den von der WT GmbH für die Bf. eingebrachten Schriftsatz vom 27.6.2016 zweifellos zu, da darin ausdrücklich auf das an die Bf. gerichteten Ergänzungsersuchen vom 2. Juni 2016 betreffend die Neufassung des Mietvertrages vom 12. Dezember 2013 Bezug genommen wurde und darin auch die Steuernummer der Bf. 420/4656 und die ErfNr.*** genannt wurde.

Der am Beginn des Schriftsatzes enthaltene Hinweis, dass die Beantwortung *„im Namen und im Auftrag unserer oa Mandantin“* erfolgt, genügt nach der Rechtsprechung des VwGH als wirksame Berufung auf die Bevollmächtigung (vgl. VwGH 28.6.2001, 2001/16/0060).

Eine allgemeine Vollmacht umfasst nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Zustellungsbevollmächtigung (Ritz, a.a.O., § 9 ZustellG, Tz 20 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Dies gilt auch dann, wenn sich ein Vertreter auf die ihm erteilte Vollmacht beruft (Ritz, a.a.O., § 9 ZustellG, Tz 21 mit Hinweis auf VwGH 3.7.2009, 2008/17/0154).

Im gegenständlichen Fall lag daher ab dem Zeitpunkt des Einlangens der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Juni 2016 beim Finanzamt eine wirksame Zustellungsbevollmächtigung der einschreitenden Steuerberater GmbH vor.

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen (§ 9 Abs. 3 ZustellG).

Zustellbevollmächtigungen sind so lange zu beachten, als der Behörde nicht der Widerruf, die Kündigung bzw. die einvernehmliche Aufhebung bekannt wird (vgl. Ritz, BAO⁶, § 9 ZustG Tz 21 und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Nach der Aktenlage liegt kein Hinweis dafür vor, dass das Vollmachtsverhältnis vor Erlassung des angefochtenen Bescheides erloschen wäre oder dass vor der Bescheiderlassung eine Mitteilung über die Beendigung der Bevollmächtigung an das Finanzamt erfolgt wäre.

Eine Adressierung und Zustellung einer Erledigung an den Vollmachtgeber, obwohl eine aufrechte Zustellvollmacht besteht, hat die Wirkung, dass die Zustellung rechtsunwirksam ist (vgl. VwGH 23.10.2008, 2007/16/0032).

Eine Sanierung ist jedoch nach § 9 Abs. 3 zweiter Satz Zustellgesetz möglich, wenn das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zukommt.

Ein tatsächliches Zukommen setzt voraus, dass der Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes gelangt. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes z.B. durch Übermittlung einer Ablichtung etwa per Fax oder E-Mail (vgl. Ritz, BAO⁶, ZustG § 7 Tz 7, und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Auch der Verfassungsgerichtshof hat im Beschluss VfGH 26.06.1996, 793/95 unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für eine rechtswirksame Zustellung es nicht hinreichend ist, dass der Empfänger vom Schriftstück - etwa durch Akteneinsicht - lediglich Kenntnis erlangt (vgl. VwGH 20.3.1981, ZI. 04/0903/80 zum inhaltlich entsprechenden § 31 AVG). Eine Sendung ist nur dann tatsächlich zugekommen, wenn sie (dh. die für den Empfänger bestimmte Ausfertigung) den Adressaten selbst wirklich erreicht, wenn ihm also das Schriftstück ausgehändigt wurde. Weder die vorherige Akteneinsicht des Rechtsvertreters des Einschreiters noch die Herstellung von Ablichtungen aus dem Akt ersetzt sohin die Zustellung des Bescheides (vgl. VwGH 13.12.1989, 89/01/0069). Das Vorliegen eines Bescheides eine Prozessvoraussetzung ist, die im Zeitpunkt der Einleitung des Verfahrens (vgl. VfSlg. 7925/1976) und darüber hinaus während der ganzen Dauer des Verfahrens gegeben sein muss (vgl. VfSlg. 8824/1980). Zwar kann eine Beschwerde gegen einen Bescheid bereits erhoben werden, bevor er dem Beschwerdeführer zugestellt oder verkündet wurde (vgl. VfSlg. 9068/1981, 10637/1985), doch muss er überhaupt erlassen, dh. einer (anderen) Partei zugestellt oder verkündet worden sein (s. Oberndorfer, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit (1983) 96).

Für die Wirksamkeit eines (der schriftlichen Ausfertigung vorbehaltenen) Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes genügt es, wenn dieses einer Verfahrenspartei eines Mehrparteienverfahrens, etwa der vor dem Bundesfinanzgericht belangten Behörde, zugestellt worden ist (vgl. VwGH 1.6.2016, 2012/13/0043, mwN). Gegenteiliges gilt jedoch für die Bescheide der Abgabenbehörde, die wegen Missachtung der Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 97 Abs. 1 lit. a BAO unwirksam bleiben (vgl. Knechtli, BFG-Journal 2019, 221 unter Hinweis auf VwGH 16.2016 2012/13/0043; VwGH 17.12.2013, 2013/09/0011).

Die Beschwerde enthält nur die Angabe, dass der Bescheid des Finanzamtes vom 25.7.2016 am 29.7.2016 der Bf. in STADT/Main, Deutschland zugestellt wurde. Es liegt jedoch kein Hinweis dafür vor, dass die Erledigung je im Original bei der WT GmbH eingelangt wäre.

Im Beschwerdeverfahren lässt sich die Bf. von Herrn Rechtsanwalt RA vertreten und spricht dies auch gegen die Annahme, dass die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes im Original an die WT GmbH weitergeleitet wurde.

In der Stellungnahme der Bf. vom 10. Oktober 2019 zum Vorhalt des BFG vom 9. September 2019 wurde keinerlei konkretes Vorbringen erstattet und wurde auch dort nicht einmal behauptet, dass tatsächlich je eine Weiterleitung der Erledigung im Original an die WT GmbH erfolgt sei. es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass die Erledigung nie im Original bei der WT GmbH eingelangt ist.

Alleine durch die Einbringung eines Rechtsmittels durch den Vertreter wird der Zustellmangel nicht saniert (keine "*Heilung durch Einlassung*"). Im Bereich des Abgabenrechtes gilt das Prinzip der Amtswegigkeit und kommt es nicht darauf an, ob sich eine Partei erst "nachträglich" (oder wie hier die Bf. gar nicht) auf einen Zustellmangel beruft. Die Wirksamkeit des Bescheides ist als Prozessvoraussetzung vom Verwaltungsgericht auch dann zu prüfen, wenn die Parteien kein entsprechendes Vorbringen erstatten, besteht doch im Verfahren vor der Abgabenbehörde und im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht keine Bindung an Beschwerdepunkte (vgl. dazu BFG 31.07.2019, RV/7101931/2016).

Die BAO enthält keine den §§ 415, 416 Abs 2 ZPO vergleichbaren Bestimmungen, sondern sieht § 97 Abs. 1 lit. a BAO für die Wirksamkeit schriftlicher Erledigungen vor, dass sie dem Adressaten durch Zustellung bekanntgegeben werden. Vor Bekanntgabe einer als Bescheid intendierten Erledigung entfaltet diese keinerlei Rechtswirkungen und kann daher jederzeit von der Behörde zurückgenommen abgeändert oder durch eine andere Erledigung ersetzt werden (vgl. Ritz, aaO, Rz 1 zu § 97 BAO unter Hinweis auf VwGH 20.3.1989, 88/15/0131; 27.2.1995, 94/16/0010; 0011, 0012).

Wenn die Kenntnisnahme (ohne tatsächliches Zukommen) nicht genügt, dann saniert ebenso wenig der Umstand, dass der Empfänger ein Rechtsmittel gegen das Schriftstück einbringt, die fehlende Zustellung (Ritz, aaO, Rz 7 zu § 7 ZuStG mit Hinweis auf die gegenteilige Meinung von Gitschthaler in Rechberger, ZPO 2, § 7 ZustG, Tz 9;

OGH 17.10.1996, 8 Ob 2090/96b, ZfRV 1997/9; 5.8.1999, 1 Ob 190/99v, RdW 2000, 58; 27.4.2004, 10 ObS 376/02w, RdW 2004, 562; 30.7.2017, 8 Ob 69/07s; VwGH 20.1.2015, Ro 2014/09/0059 und Stummvoll in Fasching/Konecny 2, ErgBd, § 7 ZustG, Tz 23, wonach als allgemeiner Verfahrensgrundsatz gelte, dass kein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel möglich ist, wenn dem Zustellinhalt gemäß reagiert wurde).

Zu den gegenteiligen Entscheidungen BFG 1.9.2016/RV/7103501/2016 und BFG 21.6.2018, RV/7102140/2017 ist Folgendes zu bemerken:

Im Erkenntnis BFG 1.9.2016/RV/7103501/2016 ist das Bundesfinanzgericht - neben der "Heilung durch Einlassung" - auch davon ausgegangen, dass eine Vollmachtsbekanntgabe wirksam den Willen der Partei zum Ausdruck bringen könne, dass sie auch für künftige Verfahren gelten solle, und dies im vorliegenden Fall auf die Vollmachtsbekanntgabe anlässlich des Ersuchens um Erteilung einer Steuernummer in einer den späteren Sicherstellungsauftrag mit einschließenden Weise zugetroffen habe. Da gegen diese Beurteilung die (außerordentliche) Revision im Vorbringen zu ihrer Zulässigkeit nichts ins Treffen führte, wies der VwGH die dagegen eingebrachte Revision zurück (vgl. VwGH 25.7.2018, Ra 2016/13/0045).

Auch das Verfahren zu BFG 21.6.2018, RV/7102140/2017 betraf einen Sicherstellungsauftrag und wies das BFG als Alternativbegründung – neben der "Heilung durch Einlassung" - darauf hin, dass im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Zweckmäßigkeitsgründen trotz Vorliegen einer Zustellbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber (Abgabenschuldner) unmittelbar zugestellt werden können.

Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes 20.1.2015, Ro 2014/09/0059 betraf nicht die Heilung eines Zustellmangels nach § 9 Abs. 3 ZuStG iVm § 7 ZuStG, sondern ging es um Fragen im Zusammenhang mit Zustellungen im Ausland (§ 11 ZuStG) wie dem Vorliegen einer "internationalen Übung" und die Übermittlung von Ausfertigungen in deutscher Sprache ohne Übersetzung und einer Heilung des Zustellmangels nach § 7 ZustG (zur Heilung bei Zustellung von Bescheiden (nur) in deutscher Sprache durch österreichische Abgabenbehörden im Anwendungsbereich des Unionsrechtes ins Ausland siehe auch BFG 4.4.2017, RV/7104793/2015).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH und auch der überwiegenden Judikatur des BFG liegt eine Heilung des *Zustellmangels* iSd §§ 9 Abs. 3 iVm § 7 ZustG nicht vor, wenn die Erledigung dem Vertreter nicht im Original zugekommen ist (vgl. ua BFG 31.7.2019, RV/7101931/2016 unter Hinweis auf BFG 23.04.2019, RV/7102389/2012, BFG 01.02.2019, RV/7104737/2018, BFG 23.11.2018, RV/7102493/2016, BFG 31.08.2018, RV/3100764/2017, BFG 24.09.2015, RV/2100161/2013).

Eine "faktische Bekanntgabe" an den Zustellbevollmächtigten durch Übermittlung eines Bescheidscanns per Email oder einer Kopie reicht für die Heilung des Zustellmangels nicht aus und ist unmaßgeblich, ob durch den Zustellmangel der Rechtsschutz der Bf. beeinträchtigt wurde oder nicht.

Nach § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist, oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Eine Bescheidbeschwerde ist vor allem unzulässig bei mangelnder Bescheidqualität.

Zurückzuweisen ist eine Bescheidbeschwerde gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid (siehe dazu Ritz, BAO⁶, § 260, Tz 8 unter Hinweis auf VwGH 27.4.1995, 93/17/0075; 29.5.1995, 93/17/0318, BFG 24.9.2015, RV/2100161/2013).

Aus den zitierten Bestimmungen ergibt sich klar, dass das Verwaltungsgericht die Bescheidbeschwerde bzw den Vorlageantrag zuerst auf ihre Zulässigkeit zu prüfen hat, widrigenfalls das Rechtsmittel mit Beschluss zurückzuweisen ist (vgl. dazu BFG 2.4.2014, RV/1100050/2012).

Gemäß § 274 Abs. 3 Z. 1 BAO kann ungeachtet eines Antrages iSd § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn die Beschwerde als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260).

Seit der Novellierung der Bestimmung § 272 Abs. 4 BAO durch das Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I 117/2016 mit 1. Jänner 2017 obliegt die Erlassung von Zurückweisungen (§260) "zunächst" dem Berichterstatter. Aus dem Wort "zunächst" ergibt sich, dass der Senat die Zuständigkeit für die im letzten Satz des § 274 Abs 4 genannten Beschlüsse nicht dadurch verliert, dass der Berichterstatter solche Beschlüsse nicht erlässt (siehe dazu Ritz, BAO⁶, § 272, Tz 8a).

Es liegt somit seit 1. Jänner 2017 im Ermessen, ob der gesamte Senat über die Vorliegen eines Zurückweisungsgrundes abspricht oder ob bei Unzulässigkeit der Beschwerde ein Zurückweisungsbeschluss vom Berichterstatter erlassen wird.

Bei einer unbefugten Beitrittserklärung darf gemäß § 258 Abs. 2 lit. b BAO das Erkenntnis (§ 279 BAO) erst nach Rechtskraft des Zurückweisungsbescheides ergehen. Diese vorweggenommenen Abwicklung des Verfahrens über die Zulässigkeit des Beitritts ist nach Stoll (BAO, 263) deswegen angeordnet, weil durch diese Entscheidung der Kreis der Personen bestimmt wird, für den die Sachentscheidung Wirkung erlangt (siehe dazu Ritz, aaO, § 258, Tz 9).

Da nur die meritorische Beschwerdeerledigung durch Erkenntnis auch für den Beigetretenen eine Wirkung entfaltet, steht die Bestimmung des § 258 Abs. 2 lit. b BAO der Erlassung eines Zurückweisungsbeschlusses an die Bf. nicht entgegen.

Überdies könnte infolge des Verlustes der Parteifähigkeit selbst eine Sachentscheidung keine Wirkung gegenüber der X mehr entfalten.

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie wird von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen und wird der Zurückweisungsbeschluss durch die Berichterstatterin erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

III. Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Es liegt keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vor, ob durch die Einbringung eines Rechtsmittels ein Zustellmangel (Nichtbeachtung der Zustellvollmacht) iSd §§ 9 Abs. 3 iVm § 7 ZustG saniert wird ("Heilung durch Einlassung"). Die Revision ist daher zulässig.

Wien, am 16. Oktober 2019