



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Y, vertreten durch Auditor Treuhand GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1, Freyung, vom 15. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 13. Dezember 2002 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als unzulässig zurückgewiesen.

### Begründung

Mit Notariatsakt vom 29. November 1991, dem Finanzamt angezeigt am 3. Dezember 1991, trat Frau S. ihren Geschäftsanteil an der G-GesmbH und ihren Geschäftsanteil an der G-KG incl. ihrer Verrechnungskonten je zur Hälfte an ihre Söhne, Herrn X. und Herrn Y., den Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt, ab.

Als Gegenleistung für die Abtretung hatten sich ihre Söhne zur ungeteilten Hand verpflichtet ihr auf Lebenszeit eine monatliche Versorgungsrente in der Höhe von S 160.000,-- zu zahlen.

Aufgrund einer schließlich im Jahre 2002 durchgeführten Außenprüfung wurde ein Schenkungssteuerbescheid über € 78.699,45 erlassen, der an den Steuerberater S. zugestellt wurde. Dieser teilte ua. dem Finanzamt mit, dass er den Bescheid am 16. Dezember 2002 erhalten habe. Weiters habe er die Niederschrift der Schlussbesprechung vom 27. November 2002 an den Bw. weitergeleitet, der diese zur weiteren Überprüfung an eine Wiener Wirtschaftsprüfungskanzlei, die Auditor Treuhand GmbH, übersandt habe. In weiterer Folge wurde dem Finanzamt eine Vollmacht vom 2. Jänner 2003 vorgelegt, nach der nunmehr die Auditor Treuhand GmbH vertretungs- und zustellungsbefugt sei.

Mit 15. Jänner 2003 wurde von dieser Kanzlei die Berufung eingebracht, worin grundsätzlich die Wirksamkeit des Bescheides bestritten worden ist, weil er dem Bw. noch nicht zugestellt worden sei. Die Zustellung sei an die Zustelladresse des laufenden steuerlichen Vertreters erfolgt, der niemals – auch nicht für andere Abgabenverfahren - eine Zustellvollmacht gegenüber der Finanzbehörde hatte und sei eine Heilung dieses Zustellmangels bislang nicht eingetreten, weil der Bescheid nicht übermittelt worden sei.

Vorgebracht wurde weiters, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den KG-Anteil die meisten Beteiligungen mit dem handelsrechtlichen Buchwert angesetzt worden seien, wohingegen der Ansatz des anteiligen Einheitswertes, der in den meisten Fällen negative Werte aufweise, angebracht sei. Weitere Einwände betrafen die Höhe des übergebenen variablen Kapitalkontos und die Höhe der Gewerbesteuerrückstellung 1991.

Das Finanzamt stellte Ermittlungen dahingehend an, ob und gegebenenfalls wann dem Bw. oder seinem neuen Vertreter der Schenkungssteuerbescheid zugekommen ist. Dieser beantwortete ein diesbezügliches Anschreiben am 27. August 2004 damit, dass die dem S. zugestellten Bescheide weder an den Bw. noch an die neue Kanzlei weitergeleitet worden seien.

Der Nachfolger des S. bestätigte am 1. 7. 2005 schriftlich, dass sich in den Unterlagen des vorigen Kanzleihinhabers weder der Schenkungssteuerbescheid noch der Hinweis auf eine Weiterleitung an den Bw. oder den neuen Vertreter befände.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2005 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Schenkungssteuer mit € 52.908,44 festgesetzt. Dem Einwand auf Unwirksamkeit des Bescheides wurde entgegnet, dass sich der Steuerberater auf die Bevollmächtigung berufen könne und kein Anlass zur Anzweiflung einer entsprechenden Bevollmächtigung bestand.

Mit Vorlageantrag vom 1. August 2005 wurde das Berufungsvorbringen mit den zwei Ergänzungsschriftsätzen vollinhaltlich aufrecht erhalten und neuerlich ausgeführt, dass atypisch stille Beteiligungen für Zwecke der Schenkungssteuer nicht als Kapitalforderungen gemäß § 14 BewG, sondern als Mitunternehmerschaften mit dem Teilwert zu bewerten seien, weshalb es auf Grund der negativen Beteiligungswerte zu keiner Schenkungssteuerbelastung kommen würde.

Nach § 83 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) können sich Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert ist, durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen (Abs. 2 leg. cit.).

Die Vollmachtsurkunde ist im Original vorzulegen. Nach § 88 Abs. 9 WTBG (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, BGBl. I 58/1999) ersetzt bei Wirtschaftstreuhändern die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. Ähnliche Bestimmungen bestehen für Rechtsanwälte und Notare.

Beruft sich einer dieser Parteienvertreter auf eine ihm erteilte Bevollmächtigung, so ist für den Umfang der Vertretungsmacht seine Behauptung maßgebend (VwGH 24.6.1999, 97/15/0131). Bestehen – etwa aus der Aktenlage – konkrete Zweifel, ob bzw. in welchem Umfang der betreffende Parteienvertreter tatsächlich bevollmächtigt ist, so hat die Abgabenbehörde von Amts wegen entsprechende Ermittlungen vorzunehmen.

Zustellungen sind nach § 98 BAO nach dem Zustellgesetz BGBl. 200/1982 vorzunehmen.

Nach § 8a Abs. 1 ZustellG in der zur Bescheiderlassung im Jahre 2002 geltenden Fassung können die Parteien und Beteiligten natürliche Personen oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Schriftstücken bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht). Gemäß § 9 Abs. 1 leg. cit. hat die Behörde in so einem Fall, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt, 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.

Im vorliegenden Fall wurde in der Berufung die ordnungsgemäße Zustellung des Bescheides bestritten. Die Abgabenbehörde habe den Bescheid an den laufenden steuerlichen Vertreter zugestellt, der niemals eine Zustellvollmacht besessen habe. Diese Aussage hat sich als zutreffend erwiesen.

S. war zwar nach einer dem FA Graz-Stadt vorgelegten Vollmacht vom 2. Juli 1974 berechtigt, den Bw. in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten und für ihn Eingaben, Steuererklärungen etc. zu unterfertigen. Eine Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde wurde aber in dieser Urkunde nicht erteilt. Die entsprechende Passage war durchgestrichen.

Aus dem Akteninhalt ergibt sich, dass der erste an die Partei gerichtete Ermittlungsschritt der Abgabenbehörde aus der Zusendung einer Abgabenerklärung 1993 bestand, die direkt an den

Bw. zugeing. Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wird im Jahre 1994 als Steuerberater Herr Gernot Schleich genannt mit den Zusatz „ohne Zustellverfügung“.

Im Zuge der Schlussbesprechung im Jahre 2002 wurde die Prüferin auf die Frage, an wen die Bescheide zu ergehen haben, vom steuerlichen Vertreter S. ersucht ihm die Bescheide zuzustellen. Dies wurde in der Niederschrift vom 27. November 2002 schriftlich festgehalten und durch Unterfertigung des steuerlichen Vertreters bestätigt. Eine Vollmachtsurkunde wurde dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Anlässlich der Berufung wurde erstmals eine Vollmacht vorgelegt. Sie stammte vom 2. Jänner 2003, wies nunmehr einen neuen Vertreter aus und beinhaltete auch eine Zustellvollmacht.

Das Finanzamt befragte den ersten Steuerberater am 30. Juli 2004 schriftlich, ob die Steuerbescheide an die Abgabepflichtigen oder an den neuen steuerlichen Vertreter weitergeleitet worden seien. Der neue Vertreter gab bekannt, dass weder der Bw. noch die neue Kanzlei den Bescheid erhalten habe. Der Kanzlei sei lediglich der Betriebsprüfungsbericht mit dem Ersuchen um Überprüfung übermittelt worden, damit diese gegen die Bescheide für den Fall einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit einen Berufungsschriftsatz formulieren und einbringen kann. Die Übermittlung der Bescheide sei nicht erforderlich und zweckmäßig gewesen, weil die Kanzlei der Ansicht war, dass das Ausmaß der inhaltlichen Rechtswidrigkeit, welches aus dem Betriebsprüfungsbericht erkennbar gewesen sei, keine wirksame erstinstanzliche Erledigung rechtfertigen dürfe.

Diese Aussage stimmt auch mit einem vom S. an die Abgabenbehörde verfassten Schreiben vom 17. Dezember 2002 überein, worin ausdrücklich davon gesprochen wird, dass die Niederschrift der Schlussbesprechung an den Bw. übersandt und an den neuen Vertreter weitergeleitet wurde. Von einer Weiterleitung der ihm am 16. Dezember 2002 zugestellten Bescheide ist keine Rede.

Aus einem Aktenvermerk der Prüferin über einen telefonischen Kontakt mit dem Nachfolger der Kanzlei S vom 1. Juli 2005 ist zu entnehmen, dass sich die Bescheide nicht mehr im Akt der Kanzlei befinden, woraus geschlossen werden könnte, dass es zu einer Übermittlung gekommen sei. Ein Hinweis an wen und wann finde sich jedoch nicht. Dies wurde seitens des Nachfolgers der Kanzlei S nach Kontrolle des Postausgangsbuches nochmals bestätigt.

Im Hinblick auf die beim Finanzamt Graz-Stadt aufliegende Vollmacht ist die Aussage des Bw, dass der S. tatsächlich zu keiner Zeit (auch nicht in anderen Verfahren) eine Zustellvollmacht besaß, glaubwürdig.

Die Berufung des WTH auf eine Zustellvollmacht bedeutet nicht, dass auch dann von einer ordnungsgemäßen Zustellung auszugehen ist, wenn das Bestehen einer diesbezüglichen

Bevollmächtigung widerlegt wird. Die Berufung auf die Vollmacht ersetzt aus verwaltungsvereinfachenden Gründen und im Hinblick auf die ohnedies bestehende Sorgfaltspflicht gegenüber dem Klienten lediglich den urkundlichen Nachweis. Ein Gegenbeweis über das Nichtbestehen oder den eingeschränkten Umfang eines Vollmachtverhältnisses ist jedenfalls zulässig.

Wenn nun die Zustellung des Bescheides an den Bw. zu Händen des Steuerberaters verfügt wurde und der Letztere den Bescheid am 16. Dezember 2002 in Empfang nahm, handelt es sich dabei um eine mangelhafte Zustellung. Ein Zustellmangel kann nicht nur beim Zustellvorgang, sondern auch durch eine rechtswidrige Zustellverfügung erfolgen. Wodurch diese veranlasst wurde oder ob sogar der bescheidempfangende Vertreter selbst durch sein Verhalten diesen Irrtum bei der Behörde herbeigeführt hat, ändert nichts an der Rechtswidrigkeit des Vorganges.

Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist (§ 7 Abs. 1 Zustellgesetz). Eine Heilung des Zustellmangels ist nach § 7 leg. cit. möglich, wenn die Zustellverfügung an X zu Händen Y lautet, dem Y zugestellt wurde und der nicht zustellungsbevollmächtigte Y das Schriftstück an X weiterleitet, weil es nach der Zustellverfügung auch für X bestimmt ist (Ritz, Bundesabgabenordnung, § 7, Rz 4 mit den darin zitierten VwGH-Erkenntnissen 15.3.2001, 2000/16/0115; 24.9.1999, 98/14/0134; 24.3.1998, 97/14/0151; 25.3.1996, 95/10/0052; 7.11.1989, 88/11/0243).

Im gegenständlichen Fall kommt es damit darauf an, ob dem Bw. der Bescheid tatsächlich im Original zugekommen ist (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115). Ein tatsächliches Zukommen setzt voraus, dass der Empfänger in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes kommt. Es genügt nicht, wenn das Schriftstück bloß in die Einflussspäre des Empfängers gelangt oder wenn er eine bloße Kenntnisnahme vom Inhalt des Schriftstückes erhält (Ritz, w.o., § 7, Rz 7). Es reicht auch nicht aus, wenn dem Bw. nur die Bescheidbegründung (hier: in Form der Niederschrift der Schlussbesprechung) zugekommen ist (vgl. VwGH 28.6.1988, 88/14/0116).

Vom Bw. wird ausdrücklich bestritten, dass ihm der Bescheid durch Weiterleitung tatsächlich zugekommen sei. Dass die Informationen über den Inhalt des Bescheides im Wege der Übermittlung der Niederschrift über die Schlussbesprechung erfolgt ist, ist im Hinblick auf das kurz nach der Bescheiderlassung erfolgte Schreiben des ersten Vertreters (17. Dezember 2002) glaubwürdig.

Konkrete Vorgänge, aus denen geschlossen werden kann, dass der Bw. die Gewahrsame über den Bescheid erhalten hat, sind nicht feststellbar. Die Tatsache alleine, dass sich die Bescheide nicht mehr in den Akten der Nachfolgekanzlei des S. befinden, legt zwar die

Vermutung nahe, dass diese ausgefolgt worden sind. Ein eindeutiger Schluss, dass das Schriftstück dem Bw. zugegangen ist, kann daraus aber nicht gezogen werden.

Im gegenständlichen Fall kann daher nicht von einer Sanierung des Zustellmangels und einer rechtswirksamen Zustellung des angefochtenen Bescheides ausgegangen werden. Da der angefochtene Bescheid nicht rechtswirksam zugestellt und damit erlassen wurde, ist er rechtlich nicht existent geworden. Eine Berufung gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheides ist gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO zurückzuweisen (VwGH 27.4.1995, 93/17/0075; 29.5.1995, 93/17/0318; 30.3.1995, 93/17/0076).

Von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde im Sinne des § 284 Abs. 3 und Abs. 5 BAO abgesehen.

Graz, am 15. Oktober 2008