



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 7

GZ. RV/0937-W/03,  
GZ. RV/0938-W/03

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über folgende, von  
BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät, Rechtsanwälte, DeutscheAdresse1, namens  
des Stpfl., DeutscheAdresse2, erhobenen Rechtsmittel gegen Bescheide bzw  
Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes X entschieden:

Zurückgewiesen werden:

- 1.) mit Telefax (Übermittlungsdatum 30. Oktober 2002) und mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002 erhobene Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 8. Oktober 2002;
- 2.) mit Telefax (Übermittlungsdatum 30. Oktober 2002) und mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002 erhobene Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 8. Oktober 2002;
- 3.) mit Telefax (Übermittlungsdatum 30. Oktober 2002) und mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002 erhobene Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 8. Oktober 2002;
- 4.) mit Telefax (Übermittlungsdatum 30. Oktober 2002) und mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002 erhobene Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 8. Oktober 2002;
- 5.) mit Telefax (Übermittlungsdatum 30. Oktober 2002) und mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002 erhobene Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Mai 2002 vom 8. Oktober 2002;

- 6.) mit Telefax (Übermittlungsdatum 30. Oktober 2002) und mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002 erhobene Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Juni 2002 vom 8. Oktober 2002;
- 7.) mit Telefax (Übermittlungsdatum 30. Oktober 2002) und mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002 erhobene Berufung gegen den (Einkommensteuer-)Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2002 vom 8. Oktober 2002;
- 8.) mit Telefax und mit Schriftsatz vom 6. Jänner 2003 gestellter Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegen die Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2002, zugestellt am 5. Dezember 2002 (betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2002);
- 9.) mit Telefax und mit Schriftsatz vom 10. Juni 2003 gestellter Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegen die Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2003, zugestellt am 8. Mai 2003, soweit Umsatzsteuer 1999, 2000, und 2001 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume Mai und Juni 2002 sowie Einkommensteuer 2000 betreffend.

### **Begründung**

Bei Stpfl. (Abgabepflichtiger, Abgpfl.) wurde im Jahr 2002 eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt und darüber ein mit 27. September 2002 datierter Prüfungsbericht (ESt-Akt BI 14ff/2000) erstellt.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ folgende, mit den anhängigen Berufungen angefochtene, mit 8. Oktober 2002 datierten Bescheide an den Abgpfl. zu Handen der bis 30. Oktober 2002 (UFS-Akt BI 8) zustellbevollmächtigten ÖsterrWirtschaftstreuhandges.:

- 1.) Umsatzsteuerbescheid 1999 (ESt-Akt BI 15a f/1999);
- 2.) Umsatzsteuerbescheid 2000 (ESt-Akt BI 40a f/2000);
- 3.) Einkommensteuerbescheid 2000 (ESt-Akt BI 40c f/2000);
- 4.) Umsatzsteuerbescheid 2001 (ESt-Akt BI 1f/2001);
- 5.) Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 05/2002 (ESt-Akt BI 18b f/2002);
- 6.) Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 06/2002 (ESt-Akt BI 23a f/2002);
- 7.) (Einkommensteuer-)Vorauszahlungsbescheid 2002 (ESt-Akt BI 1/2002).

Gegen diese sieben Bescheide legte

- jeweils mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2002, der sowohl urschriftlich samt Vollmacht des Bw beim Finanzamt eingereicht, als auch per Telefax am 30. Oktober 2002 an das Finanzamt übermittelt wurde,
- jeweils Bezeichnung Der Deutschen Rechtsanwaltssozietät Rechtsanwälte, dt Adresse 1,
- jeweils mit folgender Formulierung:  
 "In Sachen  
 Stpfl. ./.. Finanzamt x.  
 St.-Nr. Y  
 zeigen wir unter Beifügung einer Kopie der auf uns lautenden Vollmacht die Vertretung von Herrn Stpfl. an.  
 Namens und Vollmacht unseres Mandanten legen wir gegen den ... (Bescheidbezeichnung zu 1. bis 7.; siehe sogleich) vom 08. Oktober 2002, zugestellt an  
 österr Wirtschaftstreuhandges am 10. Oktober 2002  
 Berufung  
 ein."

Berufung ein gegen:

- 1.) Umsatzsteuerbescheid 1999 (ESt-Akt BI 16ff/1999),
- 2.) Umsatzsteuerbescheid 2000 (ESt-Akt BI 45ff/2000),
- 3.) Einkommenssteuerbescheid 2000 (ESt-Akt BI 50ff/2000),
- 4.) Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 (ESt-Akt BI 3ff/2001),
- 5.) Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Mai 2002 (ESt-Akt BI 19ff/2002),
- 6.) Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Juni 2002 (ESt-Akt BI 24ff/2002),
- 7.) Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2002 (ESt-Akt BI 1b ff/2002).

Zu 1. bis 6.: Das Finanzamt richtete am 7. November 2002 mit Telefax (ESt-Akt BI 30/2002) ein als Bescheid (Mängelbehebungsauftrag) intendiertes Schreiben (ESt-Akt BI 28/2002) an den Abgpfl. zu Handen Rechtsanwälte Bezeichnung Der Deutschen Rechtsanwaltssozietät, wonach die Berufungen gemäß § 250 BAO den Mangel aufwiesen, keine Begründung zu enthalten, und womit die Behebung der angeführten Mängel bis 9. Dezember 2002 gemäß § 275 BAO aufgetragen wurde, andernfalls die Berufungen als zurückgenommen gälten. Auf diesen Mängelbehebungsauftrag wird hier nicht weiter eingegangen, da er nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) jedenfalls unwirksam ist, schon weil eine Bescheiderlassung über Telefax abgabenverfahrensrechtlich nicht vorgesehen ist und daher nicht wirksam sein kann (vgl. *R/tz*, BAO<sup>3</sup>, § 97 Tz 7).

Zu 7.: Das Finanzamt richtete ein mit 26. November 2002 datiertes Schreiben (ESt-Akt BI 6f/2002) an den Abgpf. zu Händen Rechtsanwälte

BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät, welches mit internationalem Rückschein am 5. Dezember 2002 zugestellt wurde und als abweisende Berufungsvorentscheidung zur Berufung vom 29. Oktober 2002 gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2002 intendiert war.

Mit Schreiben vom 6. Jänner 2003 – per Telefax am 6. Jänner 2003 (ESt-Akt BI 9f/2002) und auch urschriftlich (ESt-Akt BI 11f/2002) beim Finanzamt eingebracht – wurde von BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät gegen die Berufungsentscheidung vom 26. November 2002 der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt (=unter Spruchpunkt 8. zurückgewiesenes Rechtsmittel).

In einem Schreiben vom 9. Dezember 2002 – per Telefax am 9. Dezember 2002 (ESt-Akt BI 31f/2002) und auch urschriftlich (ESt-Akt BI 33f/2002) beim Finanzamt eingebracht – wurde seitens BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät u.a. auf die noch zu nehmende Akteneinsicht verwiesen und diesbezüglich ausgeführt: "Dies wird in Kürze über unsere österreichischen Partner, das Rechtsanwaltsbüro Dr.A & Partner erfolgen."

In einem Schreiben vom 20. Jänner 2003 – per Telefax am 20. Jänner 2003 (ESt-Akt BI 35/2002) und auch urschriftlich (ESt-Akt BI 36/2002) beim Finanzamt eingebracht – wurde seitens BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät u.a. ausgeführt: "Die Kollegen Dr.A sind beauftragt, bei Ihnen Akteneinsicht zu beantragen. Diese werden sich in den nächsten Tagen gesondert bei Ihnen legitimieren."

In einem Schreiben vom 10. Februar 2003 – per Telefax vom 10. Februar 2003 (ESt-Akt BI 37/2002) und auch urschriftlich (ESt-Akt BI 38/2002) beim Finanzamt eingebracht – wurde seitens BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät u.a. ausgeführt: "Die Kollegen Dr.A haben bereits bei Ihnen Akteneinsicht beantragt. Die Aktenabschrift wird am Mittwoch, den 12. Februar 2003, durch einen Mitarbeiter der Rechtsanwälte A B & Partner angefertigt werden."

Auch in weiteren Schreiben vom 4. März 2003, 7. März 2003 und 31. März 2003 wurde seitens BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät auf Akteneinsicht(en) durch diese österreichische Anwaltskanzlei – per Telefax am 5. März 2003 (ESt-Akt BI 43ff/2002) verwiesen (vgl auch im BP-Arbeitsbogen: Vollmacht von A, B & Partner Rechtsanwälte GmbH, östOrt1, vom 19. März 2003 für einen ihrer Mitarbeiter für die Akteneinsicht).

Nach Auffassung des UFS wurde in den genannten Schreiben vom Dezember 2002 bis März 2003 jedenfalls kein im Inland wohnhafter Zustellungsbevollmächtigter geltend gemacht, schon weil alle Bezugnahmen auf die österreichische Anwaltskanzlei nur die Akteneinsicht betrafen.

Auf die Ausübung der Rechtsanwaltschaft in Österreich in Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs durch "europäische Rechtsanwälte", zu denen gemäß § 1 Abs 1 EuRAG (Bundesgesetz über den freien Dienstleistungsverkehr und die Niederlassung von europäischen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten sowie die Erbringung von Rechtsdienstleistungen durch international tätige Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte in Österreich) iVm der Anlage zu diesem Bundesgesetz auch deutsche Rechtsanwälte zählen, ist auch § 6 EuRAG anzuwenden, welcher lautet:

*"Für Zustellungen in gerichtlichen und behördlichen Verfahren haben dienstleistende europäische Rechtsanwälte bei ihrer ersten Verfahrenshandlung einen im Inland wohnhaften Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen. Wurde kein Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht, so gilt in den im § 5 Abs. 1 angeführten Verfahren der Einvernehmensrechtsanwalt als Zustellungsbevollmächtigter. In allen anderen Fällen ist in sinngemäßer Anwendung des § 10 Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, vorzugehen und die Zustellung nach erfolgloser Aufforderung an den dienstleistenden europäischen Rechtsanwalt durch Hinterlegung beim Gericht oder bei der Behörde vorzunehmen."*

Auch beim ersten Einschreiten wurde seitens BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät kein im Inland wohnhafter Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht.

Im vorliegenden Abgabenberufungsverfahren besteht kein Anwaltszwang, weshalb es sich um kein im § 5 Abs 1 EuRAG angeführtes Verfahren handelt, sodass der zweite Satz von § 6 EuRAG hier nicht anwendbar ist (vgl auch *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 10 Tz 9f). Ein sinngemäßes Vorgehen gemäß § 10 Zustellgesetz wäre gewesen, den dienstleistenden europäischen Rechtsanwalt zur Namhaftmachung eines in Österreich wohnhaften Zustellungsbevollmächtigten aufzufordern, was hier laut Aktenlage nicht geschehen ist. (Dieses Unterlassen erweist sich nach Auffassung des UFS im Ergebnis als richtig, weil es an der Eignung der einschreitenden Rechtsanwaltssozietät, wirksam im Abgaben(berufungs)verfahren bevollmächtigt zu werden, mangelt; s unten).

Jedenfalls ist gemäß § 6 EuRAG die Zustellung an einen Abgabepflichtigen zu Händen einer ausländischen Rechtsanwaltssozietät im Ausland, d.h. nicht an einen gebotenen inländischen Zustellungsbevollmächtigten, nicht vorgesehen. Deshalb werden die Schreiben des Finanzamtes vom 26. November 2002 und vom 22. April 2003 nicht als rechtswirksame Berufungsvorentscheidungen angesehen.

Das Finanzamt sandte ein mit 22. April 2003 datiertes Schreiben (ESt-Akt BI 68ff/2002) an den Bw zu Händen Rechtsanwälte BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät, welches mit internationalem Rückschein am 8. Mai 2003 zugestellt wurde und als abweisende Berufungsvorentscheidung u.a. zu den unter 1. bis 6. erhobenen Berufungen intendiert war.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2003 – per Telefax am 10. Juni 2003 (ESt-Akt BI 79ff/2002) und auch urschriftlich (ESt-Akt BI 93ff/2002) beim Finanzamt eingebracht – wurde von BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät gegen die Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2003 der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt (=unter Spruchpunkt 9. zurückgewiesenes Rechtsmittel).

Infolge Überlegungen, wie eine Berufungsentscheidung zuzustellen wäre und ob die Berufungsvorentscheidungen rechtswirksam zugestellt worden sind, entstanden Zweifel, ob die deutsche Rechtsanwaltssozietät BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät überhaupt geeignet ist, im Abgabenverfahren als bevollmächtigte Vertreterin für einen Abgabepflichtigen (Partei) einzuschreiten, denn dies ist in Österreich zwar Rechtsanwalts-Partnerschaften und Rechtsanwalts-Gesellschaften m.b.H. möglich, nicht aber einer Rechtsanwaltsgesellschaft in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht.

Folgendes deutete darauf hin, dass BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät Rechtsanwälte eine Sozietät in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft und nicht in der Rechtsform einer Partnerschaft gemäß (dt.) Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz – PartGG) war:

- Gemäß § 2 Abs 1 PartGG müsste der Name der Partnerschaft den Zusatz "und Partner" oder "Partnerschaft" enthalten, was hier nicht der Fall ist.
- Im Gemeinsamen Registerportal der Länder konnte keine passende Eintragung im Partnerschaftsregister gemäß § 4f PartGG aufgefunden werden.

Wegen dieser Bedenken wurde die Einschreiterin, nunmehr mit NeueBezeichnungSozietät bezeichnet, mit zweitinstanzlichem Vorhalt vom 8. April 2008 eingeladen, z.B. durch einen allfälligen Partnerschaftsregistrauszug nachzuweisen, dass die für den Abgpfl. einschreitende und von diesem bevollmächtigte Rechtsanwaltssozietät zu den Zeitpunkten der Berufungserhebung bzw Antragstellung in einer nach österreichischem Recht bevollmächtigungsfähigen Rechtsform bzw einer solchen Rechtsform vergleichbaren Rechtsform bestand. Begründend wurde u.a. ausgeführt:

"Als Handelnder und Bevollmächtigter ist unter

BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät laut Aktenlage eine Personenvereinigung zu verstehen, denn die andere Variante, dass hier drei natürliche Personen namens des Stpfl.

handeln würden und von diesem bevollmächtigt worden wären, ist unmöglich: Auf dem Briefpapier steht bei Dr. C: 1949 bis 1992; dieser konnte daher nicht mehr bevollmächtigt werden und nicht mehr einschreiten."

Mit Schreiben vom 9. Juni 2008 – mit Telefax am 9. Juni 2008 (UFS-Akt BI 96) und auch urschriftlich (UFS-Akt BI 97) eingebracht – antwortete NeueBezeichnungSozietät Rechtsanwälte Notare auf das Schreiben vom 8. April 2008:

"Nach diesseitiger Auffassung hat uns Herr stpfl ordnungsgemäß bevollmächtigt. Sollte weiterhin die Auffassung vertreten werden, dass die Bevollmächtigung nicht ausreicht, kann die ordnungsgemäße Vertretung auch durch Einzelvollmacht belegt werden."

Nach Auffassung des UFS ist daher davon auszugehen, dass es sich bei BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät zu den Zeitpunkten der Berufungserhebung bzw Antragstellung (auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) um eine Rechtsanwaltssozietät handelte, deren Rechtsform nicht die Partnerschaft gemäß PartGG, sondern die BGB-Gesellschaft war.

§ 83 Abs 1 BAO lautet: *"Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben."*

Aus *˘eigenberechtigt˘* ist zu schließen, dass gestützt auf § 83 Abs 1 BAO nur natürliche Personen bevollmächtigt werden können (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 83 Tz 4).

Zusätzlich ermöglicht § 21e Rechtsanwaltsordnung die Bevollmächtigung von Rechtsanwalts-Partnerschaften und von Rechtsanwalts-Gesellschaften in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Für eine Rechtsanwalts-Partnerschaft war gemäß § 1a Abs 1 Rechtsanwaltsordnung bis 31. Dezember 2006 die Rechtsform der eingetragenen Erwerbsgesellschaft (offene Erwerbsgesellschaft oder Kommandit-Erwerbsgesellschaft) vorgesehen. Seit 1. Jänner 2007 sind dafür die Rechtsformen der offenen Gesellschaft und der Kommanditgesellschaft vorgesehen.

Gemäß § 1a Rechtsanwaltsordnung ist die Ausübung der Rechtsanwaltschaft auch in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zulässig.

Die Erteilung einer Vollmacht an eine solche Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) ist aber nicht möglich (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 83 Tz 4). Sie kann daher nicht im Abgabenverfahren als bevollmächtigte Vertreterin einer Partei einschreiten.

Im Übrigen ist nach deutschem Abgabenverfahrensrecht die Bestellung einer Rechtsanwaltssozietät (in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft) als solcher zur Bevollmächtigten nicht möglich; wohl aber können Organe und Vertreter von nichtrechtsfähigen Personengemeinschaften bevollmächtigt werden; eine Bevollmächtigung von nichtnatürlichen Personen ist – wenn möglich – in eine Bevollmächtigung von deren gesetzlichen Vertretern umzudeuten (*Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Rz 63-65 zu § 80 AO). Ähnlich *Loose in Tipke/Kruse*, Tz 4 zu § 62 FGO: Zwar sei eine Sozietät als solche keine zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugte Person; jedoch gälten bei Vollmacht an eine Sozietät alle beteiligten Sozien als bevollmächtigt; der unter dem Namen der Sozietät auftretende Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer handle im eigenen Namen und zugleich in Vertretung der übrigen Sozien.

Im Verfahren vor deutschen Finanzgerichten hingegen kommt jede rechtsfähige, auch juristische Person in Betracht (*Spindler in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Tz 35 zu § 62 FGO).

Diese Behandlung der BGB-Gesellschaft in Bezug auf Bevollmächtigungen bekräftigt die grundsätzliche Vergleichbarkeit dieser Rechtsform mit der österreichischen GesBR.

§ 21e der österreichischen Rechtsanwaltsordnung (RAO) hat(te) seit 1990 folgende Fassungen:

In der Fassung BGBl 1990/474 hatte § 21e RAO gelautet: *"Ist die Gesellschaft eine Rechtsanwalts-Partnerschaft (§ 1 a Abs. 1), so kann eine Vollmacht auch der Partnerschaft erteilt werden. Die der Partnerschaft erteilte Vollmacht gilt auch jedem zur Vertretung befugten Partner als erteilt, soweit die Partei nicht anderes bestimmt."*

Dies galt aber nur für eine Rechtsanwaltspartnerschaft, nicht aber für eine GesBR (*Schuppich/Tades*, Rechtsanwaltsordnung<sup>5</sup> (1994), Anm 2 zu § 21e).

Der zweite Satz von § 21e RAO idF BGBl 1990/474 fingierte laut *Hetz*, Anwaltsgemeinschaften (1995), S 115, dass die der Partnerschaft erteilte Vollmacht auch jedem vertretungsbefugten Partner als erteilt galt, soweit die Partei nichts anderes bestimmte.

Darüber hinaus sah *Hetz aaO*, S 104f, nicht auf positives Recht, sondern auf zwei Grundsatzurteile gestützt, eine Zweifelsregel, wonach das Gesamtmandat die Regel und das Einzelmandat die Ausnahme sei. (Vgl auch aaO, S 143)

Durch BGBl I 1999/71 erhielt § 21e RAO folgende Fassung: *"Rechtsanwalts-Partnerschaften und Rechtsanwalts-Gesellschaften in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann Vollmacht erteilt werden. Sie sind durch ihre vertretungsbefugten Gesellschafter vertretungsbefugt im Sinn des § 8."*

Dies wurde in den Gesetzesmaterialien (RV zu BGBl I 1999/71, 1638BlgNR XX.GP) anlässlich der Einführung der Rechtsanwalts-GmbH folgendermaßen begründet:

*Wie bisher schon der Rechtsanwalts-Partnerschaft soll nunmehr auch der Rechtsanwalts-GmbH Vollmacht erteilt werden können. Wird eine solche Vollmacht erteilt, so soll die Gesellschaft generell durch ihre vertretungsbefugten Gesellschafter, die ja nach § 21c Z 2 RAO ohnedies nur die der Gesellschaft angehörenden (aktiven) Rechtsanwälte sein können und nach § 21c Z 9 RAO alle zur Einzelvertretung befugt sein müssen, vor allen Gerichten und Behörden auftreten können. Die bisherige Regelung über den möglichen Ausschluß der Vertretungsbefugnis eines Gesellschafters wird nicht mehr übernommen. Sie soll der internen vertraglichen Regelung vorbehalten bleiben. Die Rechtsanwalts-Partnerschaft und die Rechtsanwalts-GmbH sollen auch zur Verteidigung im Strafverfahren bevollmächtigt werden können. Dies steht nicht im Widerspruch zur Verteidigerregelung der StPO, da die vor den Strafgerichten auftretenden vertretungsbefugten Gesellschafter als Rechtsanwälte ohnedies 'geborene' Strafverteidiger sind."*

Durch BGBl I 2000/27 erhielt § 21e RAO folgende, noch geltende Fassung: *"Rechtsanwalts-Partnerschaften und Rechtsanwalts-Gesellschaften in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann Vollmacht erteilt werden. Sie sind durch ihre vertretungsbefugten Gesellschafter im Rahmen der diesen zukommenden beruflichen Befugnisse vertretungsbefugt im Sinn des § 8."*

Dies wurde in den Gesetzesmaterialien (RV zu BGBl I 2000/27, 59BlgNR XXI.GP) folgendermaßen erläutert:

*"Der neu gefasste zweite Satz des § 21 e RAO stellt in Übereinstimmung mit dem neuen § 21c Z 9 klar, dass auch die Vertretungsbefugnis eines Gesellschafters im Sinn des § 8 RAO nur soweit reicht wie die beruflichen Befugnisse dieses Gesellschafters."*

Da aus diesen seit 1995 ergangenen Neufassungen keine positiv-rechtlichen Auswirkungen auf die Frage, ob die einer GesBR (scheinbar) erteilte Vollmacht so anzusehen ist, als ob sie ihren Mitgliedern erteilt worden ist, erkennen lassen, ist näher auf *Hetz*, Anwaltsgemeinschaften (1995) einzugehen, auch zitiert in OGH 27.5.1998, 3Ob55/98d.

*Hetz* verweist aaO, S 112 auf den Unterschied zwischen einerseits Mandatserteilung (und –annahme) sowie andererseits Vertretung bzw Vertretungshandlung (Mandatserfüllung). Die Mandatserteilung bedeute den Abschluss eines Bevollmächtigungsvertrages iSd §§ 1002ff ABGB (§ 103). § 1002 ABGB lautet: *"Der Vertrag, wodurch jemand ein ihm aufgetragenes Geschäft im Namen des andern zur Besorgung übernimmt, heißt Bevollmächtigungsvertrag."*

AaO, S 103ff, wird von der Unmöglichkeit, dass eine GesBR aus dem Mandat verpflichtet werden könnte bzw Trägerin der Anwaltsvollmacht sein könnte, übergeleitet zur Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen einerseits Gesamt- oder Gemeinschaftsmandat und andererseits Einzelmandat.

Im Falle eines Gesamt- (Gemeinschafts-)Mandates werde die Vollmacht allen Mitgliedern der Sozietät erteilt.

Beim Einzelmandat erfolge die Beauftragung lediglich eines einzelnen Mitgliedes der Sozietät; ein Indiz hierfür sei die Ausstellung der Vollmacht auf nur ein Mitglied der Sozietät, jedoch sollten überdies noch weitere Umstände darauf hinweisen, dass das Mandat nur einem bestimmten Sozietätsmitglied übertragen werde.

Für den deutschen Rechtsbereich sei seit einem Grundsatzurteil des BGH (BGHZ 56, 355 = BB 1971, 979) das Gesamtmandat die Regel und das Einzelmandat die Ausnahme. Für den österreichischen Rechtsbereich werde seit einem Grundsatzurteil (OGH 7.2.1989, 4Ob513/89) eine ähnliche Zweifelsregel aufgestellt, wonach Gesellschafter einer GesBR bei einer Auftragserteilung mittels einheitlichem Vertrag auch bei teilbaren Leistungen solidarisch verpflichtet würden.

AaO wird in der Zusammenfassung auf S 143 ausgeführt, dass bei der Bevollmächtigung einer GesBR vielmehr von der Erteilung eines Gesamtmandates an alle Mitglieder auszugehen sei.

Inwieweit jene Aussagen bedeuten, dass die Geltendmachung einer Bevollmächtigung für eine Anwaltssozietät im Abgabenverfahren als Geltendmachung von Bevollmächtigungen für alle Mitglieder der Sozietät aufzufassen ist, erscheint aus folgenden Gründen zweifelhaft:

- Das Urteil des OGH vom 7.2.1989, 4Ob513/89, betraf die Inanspruchnahme von sechs Mitgliedern einer Arbeitsgemeinschaft von Ingenieurkonsulenten für Vermessungswesen aufgrund einer Vereinbarung, die der Kläger mit zwei der Mitglieder abgeschlossen hatte. Dieses Thema ist von der Geltendmachung von Bevollmächtigungen im Abgabenverfahren aber weit entfernt.
- Das Urteil des OGH vom 27.5.1998, 3Ob55/98d, betraf einen Fall, in welchem die beiden einzigen Mitglieder der (umstrittenen) Anwaltssozietät beide persönlich in der Vollmachtsurkunde erwähnt sind.

Die vom Abgpfl. unterfertigten, mit 24.10.02 datierten eingereichten Vollmachtsurkunden, mit denen Rechtsanwälte BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät in Sachen stpfl / Finanzamt x Vollmacht erteilt wurde und die darauf verweisende Geltendmachung in den Schreiben vom 29. Oktober 2002 (Zitierung der jeweils identischen Formulierung s oben) könnten daher aufgefasst werden als

- entweder jedenfalls unwirksamer Versuch der (Geltendmachung der) Bevollmächtigung der ggsdtl Rechtsanwaltssozietät als solcher;
- oder als Bevollmächtigung zumindest der 36 Rechtsanwälte in deutschen Standorten laut Briefpapier von BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät (ohne C 1949 –

1992), sodass auch Rechtsanwalt D am Standort dtOrt1 bevollmächtigt wäre, wobei dahingestellt bleiben könnte, ob auch die auf dem (damaligen) Briefpapier angeführten Kooperationspartner (Wirtschaftsprüfer und zwei Advokaten an einem polnischen Standort) bevollmächtigt worden wären.

Aber auch aus der Bevollmächtigung von D, der für die einschreitende Rechtsanwaltssozietät die Schriftsätze unterfertigte, wäre nichts zu gewinnen, weil es der einschreitenden (einzuschreiten versuchenden) Rechtsanwaltssozietät in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft an der Fähigkeit zu wirksamem Einschreiten als Vertreterin einer Partei in einem österreichischen Abgabenverfahren fehlt (s unten). Da aber nach der Formulierung der Berufungsschriftsätze vom 29. Oktober 2002 als Parteienvertreterin die BGB-Gesellschaft anzusehen ist, brächte es auch nichts, die im Schreiben vom 9. Juni 2008 angebotene Belegung durch Einzelvollmacht in Anspruch zu nehmen.

§ 79 BAO lautet: *"Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden."* (§ 2 ZPO betrifft mündig Minderjährige und ist für den vorliegenden Fall ohne Belang.)

Eine GesBR ist nach dieser Bestimmung nicht rechtsfähig. Soweit eine GesBR nach materiellem Recht Steuerschuldner wäre, würde sie nur für diese Belange im Abgabenverfahrensrecht rechtsfähig werden (vgl. *Stoll*, 782f). Eine Rechtsfähigkeit, um als Parteienvertreter einschreiten zu können, kann der GesBR und der ihr diesbezüglich gleichzusetzenden BGB-Gesellschaft nicht zukommen.

Als Einschreiter wird im Abgabenverfahren bezeichnet, wer das Anbringen bei der Behörde stellt, sei es für sich oder für einen anderen, wer also der Behörde gegenüber tätig wird (*Stoll*, BAO, 853; anders der Sprachgebrauch in OGH 28.7.2004, 7Ob135/04k, betreffend § 6 EuRAG, mit Bezeichnung der Vermächtnisnehmerin und nicht ihres Vertreters als Einschreiterin). Nach der oben zitierten Formulierung in den Schriftsätzen vom 29. Oktober 2002 ist Einschreiterin (einschreitende Parteienvertreterin) die Rechtsanwaltssozietät BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät, die namens und vollmachten des Abgpf. Berufung einlegte (bzw einzulegen versuchte).

Es ist nicht nur zwischen Partei und Einschreiter (Parteienvertreter) zu unterscheiden. Es ist auch genau zu definieren, um welche Person oder um welches – von der Person verschiedenes – Gebilde es sich jeweils handelt. (Vgl etwa VwGH 2.3.2006, 2006/15/0087, zur gebotenen Unterscheidung bei der Adressierung eines Abgabenbescheides während eines Konkursverfahrens: Rechtsunwirksam, wenn an den Gemeinschuldner zu Händen des Masseverwalters gerichtet.)

Die jeweils auf Briefpapier von Bezeichnung Der Deutschen Rechtsanwaltssozietät Rechtsanwälte erstellten Berufungen vom 29. Oktober 2002 sind aufgrund der bereits zitierten Formulierungen (*"wir"*, *"unseres Mandanten"*, *"auf uns lautenden Vollmacht"* – wobei die Vollmacht lautet auf Rechtsanwälte Bezeichnung Der Deutschen Rechtsanwaltssozietät) der in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft betriebenen Rechtsanwaltssozietät Bezeichnung Der Deutschen Rechtsanwaltssozietät als einschreitender – bzw das Einschreiten versuchender – Parteienvertreterin zuzurechnen gewesen.

Da – wie schon gezeigt wurde – eine BGB-Gesellschaft ebenso wie eine GesBR nicht in Vertretung eines Abgabepflichtigen einschreiten kann, sind die Berufungen zu 1. bis 7. unwirksam erhoben worden.

Im anhängigen Abgabungsverfahren ist eine Lösung dieser Problematik mittels Mängelbehebungsauftrages an Stpfl. nicht möglich. Die für den Anwendungsbereich des AVG gesehene, diesbezügliche Lösungsmöglichkeit (rückwirkende Sanierungsmöglichkeit) durch Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages an die Partei wegen fehlender Unterschrift der Partei auf der Berufungsschrift (vgl VwGH 19.2.1991, 90/05/0189; VwGH 20.2.1987, 85/17/0096, insb RS 2; *Hengstschläger/Leeb*, AVG, § 10 Rz 5) ist wegen des dritten Satzes von § 86a Abs 1 BAO idF BGBl 1994/681 nicht auf den Anwendungsbereich der BAO bzw zumindest nicht auf den vorliegenden Fall zu übertragen:

Eine Berufung ist gemäß § 85 Abs 1 BAO schriftlich oder gemäß § 86a Abs 1 Satz 1 BAO iVm § 1 VO BGBl 1991/494 unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) einzubringen (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 243 Tz 3f), wobei gemäß § 3 der VO BGBl 1991/494 der Einschreiter verpflichtet ist, das Original des Anbringens vor Einreichung zu unterschreiben.

Jede der gegenständlichen Berufungen zu 1. bis 7. ist sowohl schriftlich als auch per Telefax eingebracht worden. Die Schriftsätze (Originale) sind jeweils von Rechtsanwalt D unterschrieben. Auch auf den vom Telefaxgerät ausgegebenen Telekopien ist das Abbild dieser Unterschrift vorhanden, d.h. das gefaxte Original ist vor Einreichung gemäß § 3 der VO BGBl 1991/494 unterschrieben worden.

Der dritte Satz von § 86a Abs 1 BAO (=der zweite Satz in der Fassung BGBl 1989/660) bestimmt nun: *"Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, daß das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt."*

Dies bedeutet: Da jede der gegenständlichen Berufungen zu 1. bis 7. auch per Telefax eingereicht worden ist, kann das Fehlen der Unterschrift hier keinen Mangel darstellen. Damit

ist aber jedenfalls kein Mängelbehebungsverfahren möglich, das eine rückwirkende Sanierungsmöglichkeit darstellen könnte.

Ob darüber hinaus wegen des dritten Satzes von § 86a BAO die Übertragung der genannten rückwirkenden Sanierungsmöglichkeit vom allgemeinen Verwaltungsverfahrenrecht (Anwendung des AVG) auf das Abgabenverfahrensrecht (Anwendung der BAO) überhaupt abzulehen ist, kann hier dahingestellt bleiben. (Vgl für Mängelbehebung: *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Anm 17 zu § 84 BAO, zitiert bei *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 84 Tz 10; gegen Mängelbehebung: UFS 4.12.2003, RV/0176-G/02).

Der letzte Satz von § 86a Abs 1 BAO ist auch nicht anwendbar. Er lautet: *"Die Abgabenbehörde kann jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen läßt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens mit dem Hinweis auftragen, daß dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt."*

Die bei der Behörde vom Telefax-Gerät ausgegebene Telekopie enthält zwar das Abbild der auf dem Original angebrachten Unterschrift. Dieses Abbild ist aber keine Unterschrift i.e.S., denn darunter ist das Original der Unterschrift zu verstehen. Um die Beweiskraft einer (Original)Unterschrift zu erlangen, kann gemäß § 86a Abs 1 letzter Satz BAO die unterschriebene, das heißt mit der Originalunterschrift des Einschreiters versehene Bestätigung des Anbringens abverlangt werden. (Versuchender) Einschreiter ist aber im vorliegenden Abgaben(berufungs)verfahren die Anwaltssozietät BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät, vertreten durch D. Als Einschreiter kann nach der Terminologie des Abgabenverfahrens (s oben; vgl auch § 3 der VO BGBl 1991/494) nicht Stpfl. angesehen werden. Ihm kann durch den letzten Satz von § 86a Abs 1 BAO nicht die Unterschriftsleistung aufgetragen werden.

Die Berufungen zu 1. bis 7. sind nicht wirksam erhoben worden. Eine Entscheidung darüber kann nur in einer Zurückweisung bestehen (vgl auch UFS 31.1.2007, RV/0145-W/07 und UFS 12.11.2004, FSRV/0055-I/04 zu rechtsunwirksam per E-Mail erhobenen Rechtsmitteln).

Zu. 8. bis 9.) Die Anträge vom 6. Jänner 2003 und 10. Juni 2003 auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageanträge) sind unzulässig:

- Weil durch eine Zustellung der diesen Vorlageanträgen zugrundeliegenden Berufungsvorentscheidungen im Ausland und nicht an einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten gemäß § 6 EuRAG jedenfalls eine Fehlzustellung vorliegt, sodass diese Berufungsvorentscheidungen nicht rechtswirksam erlassen worden sein

können. Rechtsmittel in Bezug auf nicht rechtswirksame Erledigungen sind mangels Anfechtungsobjektes unzulässig.

- Überdies ist auch bei diesen Vorlageanträgen die in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft betriebene Rechtsanwaltssozietät BezeichnungDerDeutschenRechtsanwaltssozietät als einschreitende Parteienvertreterin anzusehen, sodass die Vorlageanträge ebenso wie die Berufungen nicht wirksam gestellt worden sind.

Daher erfolgen die Zurückweisungen unter den Spruchpunkten 8. und 9.

Ergeht auch an Finanzamt Z zu St.Nr. Y – BV-24

Wien, am 16. Juli 2008