



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf betreffend Ablehnung als Bevollmächtigte gemäß § 84 Abs. 1 BAO (Ablehnungsbescheid) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft, die die Tätigkeit eines gewerblichen Buchhalters ausübt.

Am 17. November 2003 langte beim Finanzamt W. eine Vollmacht der Bw. als geschäftsmäßige Vertretung der Fa. K., Wien ein.

Mit Bescheid vom 17. März 2004 lehnte das Finanzamt die Bw. gemäß § 84 Abs. 1 BAO in Zusammenhang mit §§ 1 bis 7 sowie § 120 Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG) als geschäftsmäßigen Parteienvertreter ab. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass zur geschäftsmäßigen Vertretung von Parteien vor der Abgabenbehörde nur solche Personen zugelassen seien, denen diese Befugnis nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 sowie § 120 WTBG zukomme. Eine derartige Befugnis würde jedoch nicht vorliegen.

Gegen diesen Bescheid erhob die abgewiesene Parteienvertreterin (Bw.) fristgerecht Berufung und führte begründend aus, dass nicht eine Parteienvertretung gemäß § 84 Abs. 1 BAO, sondern eine geschäftsmäßige Parteienvertretung gemäß § 136 Abs. 3 GewO 1994 vorliegen würde.

Die Bw. übe das Gewerbe "Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation" gemäß § 94 Z 74 GewO 1994 aus. Gemäß § 136 Abs. 3 GewO 1994 seien Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung zur Vertretung des Auftraggebers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechtes berechtigt.

Unter dem Begriff Behörde sei nach einhelliger Auffassung von Wissenschaft, Judikatur und Lehre der gemeinsame Oberbegriff für Gerichte und Verwaltungsbehörden zu verstehen (vgl. Mayer, B-VG<sup>2</sup>, Art 94 Anm Ia, Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup>, Rz 549; Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl, Rz 723; Öhlinger, Verfassungsrecht<sup>4</sup>, Rz 605). Kein Zweifel bestehe, dass auch "das Finanzamt" Behörde sei, da ihm hoheitliche Aufgaben übertragen sind und es insbesondere zur Erlassung von Bescheiden berufen sei (Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup>, Rz 132).

Der OGH folge diesen Ansichten und vertrete die Meinung, dass sogar die Vertretungsbefugnis von Unternehmensberatern vor Gerichten aufgrund des Wortlautes des § 172 Abs. 3 GewO 1994 (nach der Gewerberechtsnovelle 2002 § 136 Abs. 3 GewO 1994) mit gutem Grund bejaht werden könne (OGH 13.3.2002, 4Ob 44/02b).

Auch in einem weiteren Verfahren stellte der OGH das Vertretungsrecht der Unternehmensberater nicht in Frage (OGH 24.6.2003, 4Ob 26/03g).

Die in Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup>, § 84 Tz 9 vertretene Auffassung, dass Unternehmensberater nicht zur Vertretung im Abgabenverfahren befugt seien, sei verfehlt. Ritz berufe sich nur auf den in Gabler/Stolzlechner/Wendl, Kommentar zur Gewerbeordnung sinngemäß wiedergegebenen Durchführungserlass zur Stammfassung der Gewerbeordnung 1973. Er übersehe aber, dass das Vertretungsrecht der Unternehmensberater vor Behörden erst nachträglich mit 11.1.1997 ausdrücklich normiert wurde. Seit diesem Zeitpunkt seien Unternehmensberater ausdrücklich zur Vertretung des Auftraggebers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechtes berechtigt (§ 172 Abs. 4 GewO idF BGBl I 1997/10, nunmehr § 136 Abs. 3 GewO 1994 idF BGBl I 2002/111).

Gerade aber auch Gabler/Stolzlechner/Wendl bejahen das Recht der Unternehmensberater, vor Finanzbehörden zu vertreten. Sie führen ausdrücklich aus, dass eine Vertretungstätigkeit von Unternehmensberatern u.a. auch "...etwa vor Finanz-...behörden...durchgeführt werden" könne (Gabler/Stolzlechner/Wendl, GewO<sup>2</sup>, 984). Sie folgen damit nicht nur der oben dargestellten Literatur und Judikatur, sondern auch den Erläuterungen zur Gewerberechtsnovelle 1996, die das Vertretungsrecht der Unternehmensberater ausdrücklich bekräftigen. Der Durchführungserlass zur GewO 1973 könne somit nicht herangezogen werden.

Die Rechtslage habe sich nach der Fertigstellung des Erlasses geändert. Der Erlass widerspreche dem nunmehrigen eindeutigen Wortlaut des Gesetzes.

Die Bw. vertrete die Ansicht, dass sie gemäß § 136 Abs. 3 GewO 1994 zur Vertretung des Auftraggebers vor Finanzbehörden berechtigt sei und ersuche um Aufhebung des Bescheides vom 17. März 2004 sowie die Zulassung als Parteienvertreter der o.a. Firma im Rahmen der Gewerbeberechtigung als Unternehmensberater.

Gemäß § 276 Abs. 3 BAO hat das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die Bw. zur geschäftsmäßigen Vertretung vor den Abgabenbehörden befugt ist.

Die Bw., eine Kommanditerwerbsgesellschaft betreibt einerseits laut Firmenbuch die Tätigkeit eines "gewerblichen Buchhalters" und andererseits hat sie in ihrer Berufung begründend ausgeführt, sie übe das Gewerbe "Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation gemäß § 94 Z 74 GewO 1994" aus.

§ 83 BAO sieht vor, dass sich Parteien (und ihre gesetzlichen Vertreter) im Abgabenverfahren grundsätzlich vertreten lassen können.

Dieser Grundsatz erfährt durch § 84 BAO eine Einschränkung.

Gemäß § 84 BAO hat die Abgabenbehörde solche Personen als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befugt zu sein. Gleichzeitig ist der Vollmachtgeber von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen.

Gemäß Abs. 2 ist das von einer abgelehnten Person in Sachen des Vollmachtgebers nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ohne abgabenrechtliche Wirkung.

Eine geschäftsmäßige Vertretung setzt nicht voraus, dass sie für mehrere Personen entfaltet wird. Eine Vertretung auch nur einer Person erfolgt geschäftsmäßig, wenn aus den jeweiligen Umständen zu schließen ist, die Vertretung beziehe sich nicht nur auf einige bestimmte oder zumindest in einem bestimmten Zusammenhang anfallende Vertretungshandlungen, sondern umfasse einen Agendenkreis, der verschiedene, nicht näher spezifizierte Vertretungshandlungen mit einer gewissen Häufigkeit erwarten lässt.

Der Vertreter muss nicht bereits tatsächlich so häufig tätig gewesen sein, damit keine bloß gelegentliche Vertretung mehr vorliegt; auch die erstmalige Vertretung kann somit bereits geschäftsmäßig sein, wofür z.B. eine allgemeine, weder in der Urkunde noch im Innenverhältnis auf wenige Vertretungshandlungen eingeschränkte Vollmacht spricht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 84 Rz 1).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. durch Vorlage einer uneingeschränkten Vollmacht bei der Finanzbehörde zu erkennen gegeben, dass sie die Fa. K. geschäftsmäßig vertritt. Dafür spricht auch die Bezeichnung der Bw. als Parteienvertreter.

Wer zur geschäftsmäßigen Vertretung vor Abgabenbehörden befugt ist, richtet sich grundsätzlich nach dem Berufsrecht. Zur geschäftsmäßigen Vertretung vor Abgabenbehörden sind insbesondere die Wirtschaftstreuhänder (nach §§ 31 ff WTBG), Rechtsanwälte (nach § 9 Rechtsanwaltsordnung) und Notare (nach § 5 Abs. 1 Notariatsordnung) befugt (siehe Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 84 Tz 3).

Das WTBG regelt in seinen §§ 3 bis 5 den Berechtigungsumfang von Wirtschaftsprüfern, Buchprüfern, Steuerberatern und selbständigen Buchhaltern. Zu den den Wirtschaftsprüfern, Buchprüfern und Steuerberatern vorbehaltenen Tätigkeiten zählt u.a. die Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben und in Beihilfeangelegenheiten vor den Finanzbehörden (...). Den zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes Selbständiger Buchhalter Berechtigten ist nach § 2 Abs. 1 Z 3 WTBG die Vertretung vor den Finanzbehörden nicht gestattet (*"...die Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben, ausgenommen der Vertretung vor den Finanzbehörden,..."*).

Gewerbliche Buchhalter sind gemäß § 102 Abs. 1 GewO 1994 idF BGBl I 2002/111 (GRNov 2002 übernahm den bisherigen § 134 a) zur Vertretung ihrer Auftraggeber nicht berechtigt.

Weder der gewerbliche Buchhalter noch der selbständige Buchhalter sind daher zur uneingeschränkten Vertretung vor den Finanzbehörden befugt.

Unternehmensberater (einschließlich der Unternehmensorganisatoren) im Sinne des § 136 GewO idF BGBl I 2002/11 sind zwar gemäß § 172 Abs. 3 GewO 1994 im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung zur Vertretung des Auftraggebers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechts berechtigt. Ihre Gewerbeberechtigung umfasst nach herrschender Lehre nicht die Vertretung im Abgabenverfahren (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 84 Tz 9 unter Hinweis auf Grabler/Stolzlechner/Wendl, Kommentar zur GewO<sup>1</sup>, Wien - New York 1998, 643, wonach Unternehmensberater keine den Wirtschaftstreuhändern vorbehaltenen Tätigkeiten ausüben dürfen; Ritz, BAO-Handbuch, Seite 56).

Darüber hinaus wird laut Randziffer 5 des Kommentars zur GewO, Grabler/Stolzlechner/Wendl ergänzend ausgeführt, dass eine Gewerbeberechtigung für das Gewerbe der Unternehmens(Betriebs)berater einschließlich Unternehmens(Betriebs)organisatoren nicht jene gemäß §§ 31 bis 33 WTBO (nun Wirtschaftstreuhandberufsgesetz) den Wirtschaftstreuhandberufen vorbehaltene Tätigkeiten umfasst. Diese Rechtsmeinung bleibt weiterhin maßgebend, da gemäß § 2 Abs. 1 Z 10 GewO

die zur Berufsausübung zählenden und in deren Rahmen vorgenommene Tätigkeiten der Wirtschaftstreuhänder vom Anwendungsbereich der GewO ausgenommen sind; sind darüber hinaus bestimmte Tätigkeiten der Wirtschaftstreuhänder diesen gemäß dem WTBG vorbehalten, so können diese auf keinen Fall auf Grund einer Gewerbeberechtigung ausgeübt werden.

Die Gewerbeordnung ist gemäß § 2 Abs. 1 Z 10 GewO auf die zur Berufsausübung zählenden und in deren Rahmen vorgenommenen Tätigkeiten u.a. der Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder nicht anzuwenden.

Unternehmensberater (und damit auch die Bw.) sind daher nicht zur geschäftsmäßigen Parteienvertretung im Abgabenverfahren befugt.

Zu den in der Berufung angeführten Entscheidungen des OGH ist auszuführen, dass sich diese auf die Vertretungsbefugnis von Unternehmensberatern vor Gerichten in einem Insolvenzverfahren bezieht (4Ob44/02b). In den Entscheidungsgründen führte der OGH aus, dass *"Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisation im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung zur Vertretung des Auftraggebers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechtes berechtigt (§ 172 Abs. 3 GewO) sind. Maßgebend für den Umfang einer Gewerbeberechtigung ist gemäß § 29 GewO zunächst der Wortlaut der den Parteien ausgestellten Gewerbescheine im Zusammenhalt mit den einschlägigen Rechtsvorschriften....*

*Der erkennende Senat hat sich in seinen Entscheidungen JBI 2000, 441 (Staudegger) = ecolex 2000, 107 = RdW 2000, 208 und EvBl 2002/6 = RdW 2002, 22 schon ausführlich mit der besonderen Vertragsform des Consultingvertrages (Unternehmensvertrags) auseinandergesetzt und unter anderem ausgesprochen, dass dessen Schwergewicht in der entgeltlichen Erbringung von kaufmännisch-betriebswirtschaftlichen ("Management Consulting") oder ingenieurwissenschaftlich-technischen ("Consulting Engineering") Beratungsleistungen des Beraters für den Klienten liegt. In diesem Sinne definiert auch Schramböck (Strukturanalyse der Unternehmensberatung in Österreich, RWZ 1997, 215ff, 215) Unternehmensberatung als eine professionelle Dienstleistung, die von organisationsexternen, unabhängigen, mit Global- wie auch Spezialwissen ausgestatteten Personen als deren Hauptberuf eigenverantwortliche und entgeltlich innerhalb eines zeitlich begrenzten Projektes für das Management von Organisationen erbracht wird;... Beratung besteht von ihrem Wesen nach in einem Tätigwerden im Innenverhältnis. Der Unternehmensberater begehrt und erhält deshalb vom Klienten typischerweise weder Entscheidungsbefugnisse, um sich für eine der vom ihm erarbeiteten und vorgeschlagenen Problemlösungsvarianten endgültig zu entscheiden, noch lässt er sich dazu ermächtigen, die beschlossenen Problemlösung (etwa als dessen bevollmächtigter Vertreter) nach außen durchzusetzen und für den Auftraggeber zu realisieren. Ein Unternehmensberater*

*überschreitet demnach seine Gewerbebefugnis, wenn er als außergerichtlicher Ausgleichsvermittler tätig wird ....*

*Die Auslegung des Beklagten über den Umfang der ihm gemäß § 172 Abs. 3 GewO zustehenden Vertretungsbefugnis vor Behörden steht in keinem offenkundigen Widerspruch zum Gesetz, zum Wortlaut seiner Gewerbeberechtigung, zum Berufsbild des zuständigen Fachverbands oder einer höchstgerichtlichen Rechtsprechung."*

Wie oben schon ausgeführt, wer zur geschäftsmäßigen Vertretung befugt ist, richtet sich nach dem Berufsrecht, in dem der Berechtigungsumfang umschrieben wird, so auch die Vertretungsbefugnis vor den Abgabenbehörden. Aus dieser vom Bw. angeführten OGH-Entscheidung lässt sich für das gegenständliche Verfahren nichts ableiten, im Gegenteil der OGH führt aus, dass der Umfang der Gewerbeberechtigung eines Unternehmensberater im Einklang mit den einschlägigen Rechtsvorschriften stehen muss, und dass die Unternehmensberatung von ihrem Wesen nach in einem Tätigwerden im Innenverhältnis besteht.

Hinsichtlich der in der Berufung angeführten Entscheidung des OGH 4Ob26/03g ist auszuführen, dass auch diese Entscheidung sich auf die Vertretungsbefugnis eines Unternehmensberaters in einem Insolvenzverfahren vor einem Gericht bezieht, und der OGH hinsichtlich des Berufsbildes eines Unternehmensberaters ausführt, dass *"die berufsmäßige außergerichtliche und gerichtliche Vertretung der Klienten nicht Inhalt der Gewerbebefugnis eines Unternehmensberaters ist"*.

Die Berufung erweist sich somit als unbegründet und es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Februar 2005