

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat namens des Senates 7013-1 durch den Berichterstatter und Senatsvorsitzenden Mag. Erich Schwaiger zum Vorlageantrag vom 11. März 2019 des GF, als ehemaligem Geschäftsführer der SCHULDNER_GmbH, ANSCHRIFT, vertreten durch den mit Zustellvollmacht ausgewiesenen Dr. Peter Wohlfarth, 5020 Salzburg, Roseggerstraße 23, bezüglich der Beschwerdeentscheidung vom 11. Februar 2019 zur Beschwerde vom 30. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, vertreten durch Mag. Patrick Brandstetter vom 4. Oktober 2018 betreffend die **Körperschaftsteuer 2014 bis 2016** und die **Umsatzsteuer 2014 bis 2017** 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

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit der Fachgebiete FK 7 sowie FU 5 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Aufgrund des Antrages auf Senatsentscheidung wurde sie auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung der Gerichtsabteilung 7013-1 zur Entscheidung zugewiesen.

Diese Entscheidung basiert auf dem nachstehenden Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes (kurz FA) und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

1. Sachverhalt

Am 16. Oktober 2017 wurde die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der SCHULDNER_GmbH (in Folge kurz GmbH) bekannt gemacht und RA MASSEVERWALTER zum Masseverwalter (in Folge kurz MV) bestellt. Am 19. Oktober 2017 wurde bekannt gemacht, dass das Unternehmen geschlossen bleibt (vgl. LG Salzburg, Aktenzeichen ##S##/17X). Dies wurde im Firmenbuch am 20. Oktober 2017

eingetragen. Am 24. April 2018 wurde im Firmenbuch die Löschung der Funktion des Geschäftsführers GF (in Folge kurz GF) registriert.

Strittig ist (sind) hier primär die Beschwerde(n), die sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2016 und Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2017 richten bzw. richten sowie ein Vorlageantrag des ehemaligen Geschäftsführers (GF). Die strittigen Bescheide wurden vom Finanzamt Salzburg-Stadt (in Folge kurz FA) erlassen.

1.1. Bescheide und Anbringen

Am 4. Oktober 2018 ergingen Bescheide, mit denen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016 **wiederaufgenommen** wurden. Diese Bescheide und die hier zu beurteilenden Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide sowie die Beschwerdefristverlängerung ergingen an „MASSEVERWALTER als Masseverwalter im Insolvenzverfahren SCHULDNER_GmbH“. Sie wurden damit diesem gegenüber wirksam.

Der Beschwerdeschriftsatz vom 30. November 2018 wurde von Mag. Dr. Peter Wohlfarth verfasst, der sich dabei sowohl auf einen bevollmächtigenden Auftrag der SCHULDNER_GmbH **wie auch** des Geschäftsführers GF berief. Er richtete sich nicht nur gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide, sondern **auch gegen die Wiederaufnahmebescheide** hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014 bis 2016.

Die Beschwerdevorentscheidung erging an die „Firma SCHULDNER_GmbH z.Hd. Mag. Dr. Peter Wohlfarth“. Der Spruch lautet:

*„Es ergeht die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 30.11.2018 von Firma SCHULDNER_GmbH, vertreten durch Herrn Mag. Dr. Peter Wohlfarth, Roseggerstraße 23, 5020 Salzburg, gegen **Körperschaftsteuerbescheide 2014-2016, Umsatzsteuerbescheide 2014-2016 und vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2017** vom 04.10.2018.*

Über die Beschwerde wird auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Ihre Beschwerde vom 30.11.2018 wird als unbegründet abgewiesen.“

Diese Beschwerdevorentscheidung erwähnt weder den Masseverwalter MASSEVERWALTER noch GF. Ihr ist auch die Tatsache des Konkurses der GmbH nicht zu entnehmen. Sie spricht nur über die Sachbescheide, nicht aber über die Wiederaufnahmebescheide ab.

Der Vorlageantrag wurde durch Mag. Dr. Peter Wolfarth via FinanzOnline mit dem Betreff „91 028/7390 - SCHULDNER_GmbH“ eingebracht. Er lautet wörtlich (Hervorhebung **fett** durch das Bundesfinanzgericht):

*„Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. Februar 2019 wurde **meine** Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 - 2016 und die Umsatzsteuerbescheide 2014 - 2017 vom 4.10.2018 als unbegründet abgewiesen.*

Gem. § 248 BAO ist der Haftungspflichtige legitimiert auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde zu erheben oder einen Vorlageantrag zu stellen.

Im Auftrags- und Vollmachtsnamen des als ehemaligen Geschäftsführers der SCHULDNER_GmbH Haftungspflichtigen GF stelle ich innerhalb offener Frist einen Antrag auf Vorlage meiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, und beantrage die Entscheidung durch den Senat (§ 272 BAO) und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO).

Hinsichtlich der Begründung meines Begehrens und der beantragten Änderungen verweise ich auf meine Beschwerde vom 30. November 2018.

Mit freundlichen Grüßen“

Der Vorlageantrag wurde vom FA mit 26. März 2019 an das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

1.2. Recherchen des Bundesfinanzgerichts

Eine Nachfrage des Bundesfinanzgerichts beim FA ergab, dass der ehemalige GF bis dato nicht zur Haftung für Abgabenschulden der GmbH herangezogen wurde.

Vom FA wurde auch bestätigt, dass die Beschwerdevorentscheidung die Wiederaufnahmbescheide nicht erwähnt.

Vom FA wurde per Mail vom 24. April 2019 bekanntgegeben, der steuerliche Vertreter Mag. Dr. Wolfarth habe zur Bevollmächtigung hinsichtlich der Beschwerde gegenüber dem Teamleiter des FA Hrn. TL_FA telefonisch erklärt, er sei dazu sowohl durch Hrn. GF wie auch durch den Masseverwalter MASSEVERWALTER beauftragt worden. Der Auftrag zum Vorlageantrag stamme ausschließlich von Hrn. GF.

Hr. TL_FA habe sich bezüglich der Beschwerde telefonisch beim MV rückversichert und dieser habe die Vollmachterteilung bestätigt.

Das FA bestätigte, dass der Masseverwalter in der Beschwerdevorentscheidung nicht erwähnt wird, und führte aus, ihm sei eine Kopie dieses Schriftstückes übermittelt worden.

Mit Fax vom 21. Mai 2019 präzisierte der steuerliche Vertreter über telefonische Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht, die Vollmacht zur Erhebung der Beschwerde sei ihm vom Masseverwalter mündlich erteilt worden. Da Hr. GF gem. § 257 BAO von seinem Beitrittsrecht Gebrauch gemacht habe, sei auch in seinem Namen Beschwerde erhoben worden.

Zur Beschwerdevorentscheidung führte er aus, diese sei seiner Kanzlei zugestellt worden. Diese Beschwerdevorentscheidung sei von ihm im Original nicht an den Masseverwalter weitergeleitet worden. Das Original befindet sich weiterhin in seiner Kanzlei. Da er vom Finanzamt informiert worden sei, dass eine Ausfertigung der Beschwerdevorentscheidung an den Masseverwalter übermittelt worden sei, habe er keine Veranlassung gesehen, diese weiterzuleiten.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

2.1. Zulässigkeit eines Vorlageantrages

§ 264 Abs. 4 lit. e BAO normiert, dass § 260 Abs. 1 BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden ist. Damit sind sie mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig sind. Die Zurückweisung nicht zulässiger Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht (§ 264 Abs. 5 BAO).

Zur Einbringung eines Vorlageantrages sind nur befugt (§ 264 Abs. 2 BAO):

1. der Beschwerdeführer und
2. Personen, denen gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt.

Ein Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) kann gem. § 264 Abs. 1 BAO nur gegen eine Beschwerdevorentscheidung gestellt werden. Unabdingbare Voraussetzung dafür ist also, dass eine Beschwerdevorentscheidung erlassen wurde (vgl. Ritz, BAO⁶, § 264 Tz 6 unter Hinweis auf VwGH 28.10.1997, 93/14/0146; 8.2.2007, 2006/15/0373; BFG 3.11.2015, RV/7102328/2015; 3.8.2016, RV/7103611/2016). Ist dies nicht der Fall und der Vorlageantrag wird dennoch gestellt, ist er vom Verwaltungsgericht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. BFG 13.3.2015, RV/6100849/2009; 3.11.2015, RV/7102328/2015; 27.10.2016, RV/7103761/2016).

Unzulässig ist ein Vorlageantrag auch dann, wenn er von jemandem eingebracht wird, der dazu nicht befugt ist (mangelnde Aktivlegitimation). Das trifft auf alle zu, die nicht Beschwerdeführer sind und gegen die die Beschwerdevorentscheidung nicht wirkt.

Entscheidungen im Beschwerdeverfahren wirken grundsätzlich für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid (§ 281 Abs. 1 BAO). Auch die Wirksamkeit einer Beschwerdevorentscheidung bedarf Ihrer Zustellung an den Adressaten (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO).

2.2. Adressierung im Insolvenzverfahren – Beschwerdevorentscheidung

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Der Bescheidadressat, also die Person, an die der Bescheid ergeht, ist im Spruch des Bescheides namentlich zu nennen, wobei eine Nennung im Adressfeld ebenfalls reicht. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist diese 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).

Bescheide werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (Adressat). Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen wie hier durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO). Da eine Erledigung damit erst mit ihrer wirksamen Bekanntgabe an den Adressaten dem Rechtsbestand angehört (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095), entfaltet sie davor keinerlei

Rechtswirkungen, auch wenn sie als Bescheid intendiert war (vgl. VwGH 20.3.1989, 88/15/0131; 27.2.1995, 94/16/0010, 0011, 0012).

Nach § 2 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) treten die Rechtswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Kundmachung des Inhalts des Insolvenzedikts folgt. Durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird das gesamte der Exekution unterworfen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 2 Abs. 2 Insolvenzordnung - IO).

Die Konkursöffnung beseitigt nicht die Parteifähigkeit des Schuldners; er verliert auch nicht die Prozessfähigkeit, aber die Verfügungsfähigkeit über die Masse (vgl. VwGH 26.6.2014, 2013/15/0062).

Die "Personumschreibung" des Bescheidadressaten bildet nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH einen notwendigen Bestandteil des Spruches des Abgabenbescheides. Eine Umdeutung des Bescheidadressaten kommt nicht in Betracht. Fehlzitate und Schreibfehler sind allerdings als unbedeutlich und dem richtigen Bescheidverständnis nicht im Wege stehend anzusehen. Der Bescheid einer Verwaltungsbehörde ist dabei als ein Ganzes zu beurteilen.

Spruch und Begründung bilden eine Einheit; bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen. Im Zweifel ist der Spruch im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen ("gesetzeskonforme" Bescheidauslegung; vgl. VwGH 25.5.1992, 91/15/0085).

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Konkursöffnung dazu führt, dass der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Schuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des (Gemein)Schuldners iSd § 80 BAO ist. In einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkursöffnung der Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter festzusetzen (vgl. VwGH 18.9.2003, 2003/15/0061 mit weiteren Nachweisen).

Das Höchstgericht sprach zum einen wiederholt aus, eine an die (Gemein)Schuldnerin zu Handen des Masseverwalters adressierte Erledigung sei nicht an den Masseverwalter, sondern an den (Gemein)Schuldner gerichtet. Durch die bloße Zustellung der an die (Gemein)Schuldnerin gerichteten Erledigung an den Masseverwalter sei sie dem Masseverwalter gegenüber nicht wirksam geworden (VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373 mit Hinweis auf 2.3.2006, 2006/15/0087 und vielen weiteren Nachweisen).

Das Höchstgericht hielt aber auch fest, es erscheine unklar, ob der Insolvenzverwalter lediglich als Vertreter einschreite, oder ob dieser selbst Partei ist. Der (Gemein)Schuldner und das konkursverfangene Vermögen (aber auch der Masseverwalter) bildeten jedenfalls verschiedene rechtliche Zurechnungspunkte (Hinweis auf VwGH 18.12.1992, 89/17/0037). Von der Konkursöffnung werde nur das der Exekution unterworfen

Vermögen etc. erfasst. Hinsichtlich des nicht konkursunterworfenen Vermögens bleibe der (Gemein)Schuldner unverändert das Zurechnungssubjekt. Auch wenn hinsichtlich des konkursunterworfenen Vermögens Verfügungsbeschränkungen des (Gemein)Schuldners bestehen und insoweit die Vertretung durch den Masseverwalter erfolgt, bleibe Zurechnungssubjekt dieses Vermögens auch nach Konkursaufhebung (sofern es dann noch vorhanden ist) wiederum der (Gemein)Schuldner.

Zu beachten sei dabei, dass die Konkurseröffnung die weitaus überwiegenden Vermögensbestandteile erfasse. Dass ein Vermögensbestandteil nicht konkursverfangen ist, werde stets als Ausnahmefall zu betrachten sein.

Demnach könne aber im Allgemeinen davon ausgegangen werden, dass bei Anführung einer **juristischen Person** als Bescheidadressat, hinsichtlich welcher aus der Begründung dieses Bescheides hervorgeht, dass ein **Konkursverfahren** eröffnet wurde und noch aufrecht ist, als **Zurechnungspunkt** das konkursverfangene Vermögen gemeint ist, wenn nicht ausdrücklich aus der Begründung hervorgeht, dass das konkursfreie Vermögen gemeint ist. Jedenfalls im Hinblick auf ausländische Insolvenzverfahren sei eine "Formstrenge" betreffend die Bezeichnung des Bescheidadressaten (in einem solchen Fall) sohin nicht angebracht. Hinsichtlich der Bezeichnung des Bescheidadressaten liege in einem solchen Fall eindeutig und offenkundig bloß ein Fehler in der Bezeichnung, also eine berichtigungsfähige Unrichtigkeit vor (VwGH 26.6.2014, 2013/15/0062). In diesem Sinne kam das Höchstgericht auch zum Schluss, eine solche Erkennbarkeit sei dann gegeben, wenn ein Bescheid an eine namentlich bezeichnete „GmbH z.H. des Masseverwalters Rechtsanwalt Dr. E“ ergeht. Durch die Verwendung der Worte "als Masseverwalter" sei erkennbar, dass der beschwerdeführende Rechtsanwalt als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der GmbH als die richtige Verfahrenspartei gemeint ist (VwGH 21.12.2004, 2000/04/0118).

Daraus folgt im Umkehrschluss, dass ein Bescheid jedenfalls dann nicht wirksam wird, wenn er an eine im Konkurs befindliche juristische Person ergeht und dem Bescheid weder dieses Tatsache noch der Name des Masseverwalters zu entnehmen sind.

2.3. Bescheidbeschwerdelegitimation für potentiell Haftungspflichtige

Gem. § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften **in Anspruch genommene Haftungspflichtige** unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 BAO) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß.

Das Beschwerderecht des Haftungspflichtigen gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch gem. § 248 BAO setzt voraus, dass ihm gegenüber ein Haftungsbescheid wirksam ergangen ist (vgl. VwGH 17.11.1988, 88/16/0078).

Das Beschwerderecht gem. § 248 BAO steht dem Haftungspflichtigen auch dann zu, wenn er mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen wurde, obwohl er schon vorher einer Beschwerde des Erstschuldners gegen den Abgabenbescheid gem. § 257 BAO beigetreten ist (*Ritz*, BAO⁶, § 248 Tz 7 unter Hinweis auf *Ellinger/Wetzel*, BAO, 195; *Stoll*, JBI 1982, 8). Das wohl auch dann, wenn über die Beschwerde des Erstschuldner schon abgesprochen wurde (siehe unten).

2.4. Beitritt

§ 257 BAO regelt den Beitritt zu einer Bescheidbeschwerde, über die noch nicht rechtskräftig entschieden ist. Dieser kann beitreten, wer nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger **in Betracht kommt**. Wer beigetreten ist, kann die gleichen Rechte geltend machen, die dem Beschwerdeführer zustehen.

Der Beitritt ist bis zur Erledigung durch das Verwaltungsgericht möglich. Ist eine noch nicht formell rechtskräftige Beschwerdevorentscheidung erlassen worden, kann der Beitrittsberechtigte den Beitritt erklären **und** einen Vorlageantrag stellen; dies unabhängig davon, ob ein anderer zur Stellung des Vorlageantrages Berechtigter einen solchen Antrag gestellt hat (*Ritz*, BAO⁶, § 259 Tz 8 unter Hinweis auf *Stoll*, BAO, 2627).

Das Recht, einer Bescheidbeschwerde eines anderen beizutreten, soll den im § 257 Abs. 1 BAO genannten Personen ermöglichen, bereits in einem sie noch nicht betreffenden Rechtsmittelverfahren Parteistellung zu erlangen und Einwendungen vorbringen zu können, die sie sonst erst nach ihrer Inanspruchnahme als Beschwerdeführer vorbringen könnten (vgl. VwGH 3.10.1990, 86/13/0103). Als Haftungspflichtiger kommt nur jemand in Betracht, der **noch nicht** mit Abgabenbescheid bzw. **mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen** wurde (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 257 Tz 4).

Aus dem Beitriffsrecht lässt sich nicht das Recht ableiten, das Rechtsmittel selbst zu ergreifen (vgl. VwGH 7.3.1991, 90/16/0005).

Wer zulässigerweise, rechtzeitig einer Beschwerde beigetreten ist, kann allerdings die gleichen Rechte geltend machen, die dem Beschwerdeführer zustehen. Im Vorlageantrag bzw. in der Beitrittserklärung kann er auch einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und einen Antrag auf Entscheidung durch den Senat stellen. Auch ihm ist Parteiengehör zu gewähren (vgl. VwGH 10.12.1997, 95/13/0078).

Eine Zurücknahme der Beschwerde des Beschwerdeführers ist nur dann wirksam, wenn ihr auch der Beigetretene zustimmt (§ 256 Abs. 2 BAO). Der Beigetretene ist nicht befugt, die Beschwerde selbst zurückzunehmen (*Ritz*, BAO⁶, § 257 Tz 16 unter Hinweis auf *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 257 Anm 11).

Ist jemand der Bescheidbeschwerde beigetreten, ist die über die Bescheidbeschwerde ergehende Erledigung einheitlich dem Beschwerdeführer und den Beigetretenen gegenüber zu erlassen (vgl. VwGH 4.6.2003, 99/13/0178; 29.10.2003, 2000/13/0028).

Dies gilt nicht nur für meritorische Beschwerdevorentscheidungen und für Erkenntnisse, sondern auch für formale Entscheidungen (*Ritz*, BAO⁶, § 257 Tz 17 unter Hinweis auf nach *Reeger/Stoll*, BAO, § 257 Tz 7.

Von Fällen gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigung abgesehen ist dem Beigetretenen eine eigene Ausfertigung der einheitlichen Beschwerdeerledigung zuzustellen (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 257 Anm 14). Den Anspruch auf Zustellung einer einheitlichen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts hat ein vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung der Beschwerde Beigetreter selbst dann, wenn er keinen Vorlageantrag gestellt hat. Es reicht die Einbringung des Vorlageantrages durch einen (anderen) der hiezu Befugten (*Ritz*, BAO⁶, § 257 Tz 18 unter Hinweis auf VwGH 23.3.1982, 81/14/0085).

Die Beitrittserklärung ist ein **streng formaler Akt** und ist gem. § 258 Abs. 1 BAO schriftlich oder mündlich abzugeben. Es ist eine **förmliche Prozesserkklärung** notwendig.

Die bloße Anführung des Beitrittsberechtigten in der Bescheidbeschwerde bzw. im Vorlageantrag stellt keine Beitrittserklärung dar (vgl. VwGH 17.9.1992, 91/16/0094). Auch die Unterfertigung (Mitunterfertigung) einer von der in Anspruch genommenen Person eingebrachten Bescheidbeschwerde ist nicht als förmlicher Beitritt anzusehen (VwGH 20.1.1986, 84/15/0060). Ein Vorlageantrag ist nicht als Beitrittserklärung zu verstehen (VwGH 17.8.1998, 98/17/0089).

Selbst wenn der Beitrittsberechtigte im eigenen Namen eine Bescheidbeschwerde einbringt, ist dies nicht als Beitrittserklärung anzusehen (VwGH 20.1.1986, 84/15/0060; 24.5.1996, 94/17/0320, 0321; 17.11.2008, 2005/17/0077); eine solche Beschwerde ist gem. § 260 Abs. 1 lit a BAO zurückzuweisen.

Die Beitrittserklärung ist **gegenüber der Abgabenbehörde** zu erklären, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat (§ 258 Abs. 1 BAO) und damit **nicht gegenüber dem Bundesfinanzgericht** (vgl. VwGH 30.1.2014, 2013/15/0237). Eine bei diesem Verwaltungsgericht eingebrachte Beitrittserklärung ist wirkungslos (*Ritz*, BAO⁶, § 258 Tz 4 unter Hinweis auf nach *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 258 Anm 1 und VwGH 30.1.2014, 2013/15/0237).

Im Beschwerdeverfahren können nur einheitliche Entscheidungen (Beschwerdevorentscheidungen, Erkenntnisse und gemäß § 278 aufhebende Beschlüsse) getroffen werden. Sie wirken für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid (§ 281 Abs. 1 BAO). Dies dient der Verhinderung unterschiedlicher Sachentscheidungen in ein und derselben Rechtssache (vgl. VwGH 15.9.1967, 507/67) und gilt auch bei Beitritt zu einer Bescheidbeschwerde. Daher sind solche Entscheidungen dem Beschwerdeführer und dem Beigetretenen gegenüber einheitlich zu erlassen (vgl. VwGH 4.6.2003, 99/13/0178; 1.7.2003, 2000/13/0201; 24.9.2003, 99/13/0180). Rechtswidrig wäre es in einem solchen Fall, die Entscheidung nur gegenüber dem Beschwerdeführer (nicht aber auch dem Beigetretenen gegenüber)

zu erlassen (z.B. VwGH 24.9.2003, 99/13/0180; 29.10.2003, 2000/13/0028). Eine solche Entscheidung wäre daher an beide zu richten (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 281 Tz 9).

Anders verhält es sich, wenn die Beschwerde des zwar als haftungspflichtig in Frage kommenden, aber noch nicht mit Haftungsbescheid in Anspruch genommenen, erfolgt, der auch keinen förmlichen Beitritt erklärte. Sie ist (mangels Aktivlegitimation) unzulässig und mit einer nur an ihn gerichteten Beschwerdevorentscheidung oder einem Beschluss als unzulässig zurückzuweisen. Dies wirkt nur gegenüber demjenigen, der die unzulässige Beschwerde eingebracht hat (*Ritz*, BAO⁶, § 281 Tz 3 mwN).

2.5. Beschwerdevorentscheidung bezüglich Wiederaufnahmebescheide

Werden sowohl der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens, als auch der neue Sachbescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde betreffend den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden. Wurde dies ignoriert und zuerst mit Beschwerdevorentscheidung über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, ist diese Beschwerdevorentscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; 28.2.2012, 2009/15/0170; 22.11.2012, 2012/15/0193).

2.6. Entfall der mündlichen Verhandlung

§ 264 Abs. 4 lit. f BAO normiert, dass § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 BAO sinngemäß anzuwenden sind. Danach kann ungeachtet eines Antrages von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn der Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen ist.

2.7. Das bedeutet für den Vorlageantrag

Hier steht fest, dass die Beschwerdevorentscheidung nicht an den Masseverwalter adressiert war. Dem gesamten Schriftstück ist nicht zu entnehmen, dass sich die SCHULDNER_GmbH in Konkurs befand und deshalb von einem Masseverwalter vertreten wird. Damit erging die als Beschwerdevorentscheidung intendierte Erledigung nicht an den Masseverwalter. Daran ändert nichts, dass der steuerliche Vertreter vom Masseverwalter mit einer Zustellvollmacht ausgestattet worden war. Sie wurde damit nicht wirksam und schon mangels Beschwerdevorentscheidung war der hier zu beurteilende Vorlageantrag unzulässig. Daran ändert auch nichts, dass dem Masseverwalter eine Kopie der Beschwerdevorentscheidung übermittelt wurde.

Dazu kommt, dass der steuerliche Vertreter nur vom ehemaligen Geschäftsführer zur Einbringung eines Vorlageantrages bevollmächtigt wurde, was dieser auch klar zum Ausdruck brachte und dem Bundesfinanzgericht gegenüber bestätigte. Diesem fehlte aber dazu die Aktivlegitimation.

Voraussetzung dafür wäre, dass eine Beschwerdevorentscheidung ihm gegenüber wirksam wurde. Das ist hier schon deshalb ausgeschlossen, weil das als Beschwerdevorentscheidung intendierte Schriftstück weder an ihn adressiert war noch ihm

tatsächlich zukam. Mangels Anführung in diesem Schriftstück konnte es ihm gegenüber auch keine Wirkung entfalten. Dazu kommt, dass er bislang weder zur Haftung in Anspruch genommen wurde (§ 248 BAO), noch der Beschwerde des Masseverwalters wirksam beigetreten ist (§ 257 ff BAO).

GF brachte als Zweitbeschwerdeführer gemeinsam mit der vom Masseverwalter vertretenen GmbH (Erstbeschwerdeführerin), aber in eigenem Namen eine Beschwerde ein. Das gilt nach der Rechtsprechung des VwGH nicht als Beitritt (siehe oben). Richtig liegen zwei Beschwerden vor, von denen die des Zweitbeschwerdeführers mangels Aktivlegitimation unzulässig, aber - mangels wirksamer Zurückweisung – immer noch unerledigt ist.

Die als Beschwerdevorentscheidung geplante Erledigung sprach wörtlich nur über die Beschwerde der Erstbeschwerdeführerin ab („...*Beschwerde vom 30.11.2018 von Firma SCHULDNER_GmbH...*“) und war nur an die GmbH, nicht aber an den ehemaligen Geschäftsführer adressiert.

Damit war der Vorlageantrag des GF als unzulässig zurückzuweisen.

Von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung war hier im pflichtgemäßen Ermessen abzusehen, weil den Parteien vorab Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wurde und sowohl der Sachverhalt wie auch die zwingende rechtliche Würdigung unstrittig sind. Der zu beurteilende Sachverhalt ist in den Akten – soweit in einem ersten Schritt relevant – vollständig abgebildet:

3. Hinweise

Außer Streit dürfte hier stehen, dass der steuerliche Vertreter vom Masseverwalter und vom ehemaligen Geschäftsführer zur Einbringung der Beschwerde bevollmächtigt war. Die Bezeichnung des Erstbeschwerdeführers in der Beschwerde mit dem Namen der Schuldnerin wird hier deshalb wohl insofern unschädlich sein, als der Masseverwalter der Beschwerde hier nicht nur zugestimmt, sondern sie selbst in Auftrag gegeben hatte (vgl. VwGH 21.12.2004, 2004/17/0145).

Das Bundesfinanzgericht erlaubt sich für den weiteren Verfahrensgang die folgenden Hinweise:

- Mangels wirksamer Beschwerdevorentscheidung gelten derzeit sowohl die Beschwerde der GmbH wie auch die des ehemaligen Geschäftsführers als unerledigt. Über beide Rechtsmittel ist mit Beschwerdevorentscheidung abzusprechen.
- GF erklärte zwar bisher keinen Beitritt zur Beschwerde des Masseverwalters der GmbH, es steht ihm aber offen, dies nachzuholen. Eine solche Beitrittserklärung ist beim zuständigen Finanzamt und nicht beim Bundesfinanzgericht einzubringen.
- Wurde ein solcher Beitritt erklärt, so haben sowohl die Beschwerdevorentscheidung wie auch allfällige Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts einheitlich an MASSEVERWALTER als Masseverwalter der SCHULDNER_GmbH und den Beigetretenen zu ergehen. Beide sind im Bescheid zu nennen und beiden ist prinzipiell

eine eigene Originalausfertigung dieser Erledigung zuzustellen. Beide verfügen sodann über die Aktivlegitimation für einen Vorlageantrag.

- Die ausstehenden Beschwerdevorentscheidungen haben nicht nur über die Sachbescheide abzusprechen, sondern vorrangig oder zumindest gleichzeitig auch über die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmbescheide.

4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines 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 einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

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.

Salzburg-Aigen, am 27. Mai 2019