

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag.Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache **Ing. VornameBf NachnameBf.**, inXY, über die Beschwerde vom 09.07.2015 gegen den zu StNr. xxxx ergangenen Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 01.07.2015, betreffend Umsatzsteuer 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensablauf

• Umsatzsteuererklärung 2014

1. Am 07.05.2015 brachte der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf.) die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2014 über FinanzOnline elektronisch ein. Er erklärte umsatzsteuerpflichtige Leistungen iHv 9.702,28 €, innergemeinschaftliche Erwerbe iHv 454,06 €, Vorsteuern iHv 2.731,34 € sowie Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb iHv 90,81 €.

• Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 1. Juli 2015

2. Mit Umsatzsteuerbescheid 2014 fanden die in der Erklärung geltend gemachten Vorsteuern keine Anerkennung. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 12 UStG vorzuschreiben gewesen sei, weil der Bf. Kleinunternehmer sei und nicht zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optiert habe.

• **Beschwerde vom 9. Juli 2014**

3. Die dagegen über FinanzOnline erhobene Beschwerde wurde damit begründet, dass in dem am 01.07.2015 zugestellten Umsatzsteuerbescheid für 2014 keine Vorsteuern berücksichtigt worden seien.

• **Beschwerdevorentscheidung vom 16. Juli 2015**

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.07.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG würden steuerbefreite Umsätze als Kleinunternehmer vorliegen. Der Beschwerdeführer habe laut Erklärung einen Jahresumsatz von lediglich 9.702,28 € erzielt. Vorsteuern für umsatzsteuerbefreite Umsätze könnten nicht geltend gemacht werden. Eine Besteuerung sei gemäß § 11 Abs 12 UStG erfolgt. Habe ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach dem Umsatzsteuergesetz nicht schulde, gesondert ausgewiesen, so schulde er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtige. Im Falle der Berichtigung gelte § 16 Abs 1 sinngemäß.

• **Vorlageantrag vom 29. Juli 2015**

5. Beiliegend zu einem von der belangten Behörde als Vorlageantrag gewerteten Schriftstück („Beschwerde“), übermittelte die selbständige Bilanzbuchhalterin VornameA NachnameB eine Verzichtserklärung auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer. Sowohl der Vorlageantrag als auch der sich auf die Jahre ab 2014 beziehende Verzicht wurden von der selbständigen Bilanzbuchhalterin firmenmäßig unterfertigt. Dabei führte sie im Vorlageantrag aus:

6. *„Betr.: Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 v. 01.07.2015 von Herrn Ing. VornameBf NachnameBf., St.Nr. xxxx*

Sehr geehrte Damen und Herren,

in der Anlage sende ich Ihnen die Verzichtserklärung auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer für 2014 für meinen oben genannten Klienten und ersuche um Neuausstellung des Umsatzsteuerbescheides f. 2014. (...)

VornameA NachnameB, Selbständige Bilanzbuchhalterin gem. BiBuG (...).“

• Vorlage der Beschwerde

7. Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 23.09.2015 führte das Finanzamt aus, dass erst mit dem Vorlageantrag ein Regelbesteuerungsantrag eingebracht worden sei. Ein Antrag auf Regelbesteuerung könne bis zur Rechtskraft des Bescheides eingebracht werden. Allerdings seien diese Schriftstücke unzulässigerweise von einer selbstständigen Bilanzbuchhalterin unterfertigt und übermittelt worden. Unter Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.05.2010 (RV/1092-L/08) werde ersucht, den Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen, da selbstständige Bilanzbuchhalter nicht zur Vertretung vor Abgabenbehörden befugt seien.

• Stellungnahme des Bf. vom 4. November 2015

Gemeinsam mit einer Stellungnahme legte der Bf. eine von ihm persönlich unterzeichnete Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 vor. In der sowohl an das Bundesfinanzgericht als auch an das Finanzamt gerichteten Stellungnahme brachte der Bf. Folgendes vor:

„Sachverhalt:

8. *Ich betreibe seit vielen Jahren als Unternehmer (Ein-Personen-Unternehmen) ein gewerbetechnisches Ingenieurbüro in den Bereichen Industrieanlagenbau, Fördertechnik und allgem. Maschinenbau und habe stets einen Umsatz von über € 30.000,00 erwirtschaftet. Für meine Tätigkeiten wurde mir über Antrag eine Umsatzsteueridentifikationsnummer zzzz erteilt. Im Wirtschaftsjahr 2014 habe ich leider nur einen Umsatz von unter € 30.000,00 erwirtschaften können, ein steuerlicher Verlust von € 18.269,69 war die Folge. Die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Jahressteuererklärungen werden für mich von meiner Ehegattin, VornameV NachnameBf., selbe Adresse wie ich, vorgenommen und eingebracht. Völlig überraschend und ohne jegliche Rückfrage seitens der belangten Behörde wurden mir mit Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 01.07.2015 die Vorsteuern nicht zuerkannt. Gemäß Bescheid wäre ich Kleinunternehmer und stützt die belangte Behörde den angenommenen Sachverhalt u.a. auf die §§ 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 und Art. 7 UStG.*

9. *Meine von mir bevollmächtigte Ehegattin hat gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 01.07.2015 Beschwerde mit der Begründung eingebracht, dass im dem 1.7.2015 zugestellten Umsatzsteuerbescheid für 2014 die Vorsteuern nicht berücksichtigt worden sind. Mit Bescheid vom 16.07.2015 als Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO hat die belangte Behörde die Beschwerde wieder völlig überraschend als unbegründet abgewiesen und wird angeführt, dass ich als Kleinunternehmer kein Recht zum Vorsteuerabzug hätte und den in den ausgestellten Rechnungen angeführten Umsatzsteuerbetrag zu bezahlen hätte.*

10. *Ich bzw. meine Ehegattin haben seit ca. 30 Jahren einen freundschaftlichen Kontakt zur Frau VornameA NachnameB in OrtMM, und wissen, dass sie u.a. als selbständige Bilanzbuchhalterin tätig ist. Aufgrund der ablehnenden Entscheidung in der Beschwerdeentscheidung gem. § 262 BAO habe ich unsere gemeinsame Freundin Frau VornameA NachnameB kontaktiert und ausdrücklich bevollmächtigt ersucht, in meinem Auftrag ein kurzes Schreiben an die Behörde zu verfassen und einzubringen. Frau NachnameB teilte mir mit, dass Sie aufgrund der langjährigen freundschaftlichen Beziehung und nicht im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit und unentgeltlich ein Schreiben an die Behörde verfasst und einbringen wird.*

11. *Mit Schreiben vom 29.07.2015 wurde durch Frau VornameA NachnameB Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid erhoben und eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG beigelegt. Wieder völlig überraschend wurde mir in der gegenständlichen Angelegenheit der Vorlageantrag des Finanzamtes Braunau vom 23.09.2015 übermittelt und wird darin festgehalten, dass die Beschwerde mangels Vollmacht von Frau VornameA NachnameB aufgrund fehlender rechtlicher Befugnisse gem. § 2 BibuG vom Bundesfinanzgericht zurückzuweisen wäre.*

12. *Festzuhalten ist, dass meine Ehegattin in Steuerangelegenheiten mich geschäftlich, jedoch unentgeltlich, vertritt und die Eingaben für den beschwerdegegenständlichen Bescheid vorgenommen hat. Frau VornameA NachnameB wurde einmalig und erstmals ausdrücklich von mir bevollmächtigt, daraufhin hat sie die Beschwerde, wenn auch unglücklicherweise auf Geschäftspapier ihres Unternehmens, vorgenommen. Wenn sich eine Behörde über eine Vertretungsbefugnis im Unklaren ist, müsste ich darüber informiert werden und mir zumindest die Möglichkeit einer Richtigstellung eingeräumt werden. Ich gehe davon aus, dass für die Bevollmächtigung von vertretenden Personen die Vorschriften des ABGB zur Anwendung kommen.*

13. *Fehler der belangten Behörde:*

1. Fehlende Anleitungspflicht:

Ich habe zumindest seit 2009 immer die Umsatzgrenze von € 30.000,00 überschritten und war zum Vorsteuerabzug berechtigt. In der eingebrachte Beschwerde durch meine bevollmächtigte Ehegattin gegen den erlassen Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 01.07.2015 wurde begründet, dass die Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt worden sind. Meine Gattin ging zu diesem Zeitpunkt von einem schlichten Irrtum seitens der Steuerbehörde aus. Da ich offenkundig nicht durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten war und seit vielen Jahren zum Vorsteuerabzug berechtigt war, bin ich im Unklaren gewesen und hätte die belangte Behörde aufgrund der eingebrachten Beschwerde mich darauf hinweisen können bzw. müssen, dass ich nur einen Antrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG „Regelbesteuerungsantrag“ einzubringen hätte und somit der Vorsteuerabzug dadurch erhalten bleibt. Die Behörde wäre dadurch zu einem anderen Ergebnis gekommen.

2. Mangelhafte Rechtsmittelbelehrung

14. *Im Bescheid vom 16.07.2015 (Beschwerdevorentscheidung) ist in der Rechtsmittelbelehrung angeführt, dass ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) innerhalb eines Monats nach Zustellung der Beschwerdevorentscheidung zu stellen ist, und bei rechtzeitiger Einbringung dieses Antrages die Beschwerde ab diesem Zeitpunkt wieder als unerledigt gilt. Es ist nicht erläutert, dass dieser Vorlageantrag nur durch mich selbst gestellt werden kann. Ich habe mich, da weder ich noch meine Gattin wussten, um was es eigentlich genau geht, wie bereits erläutert an Frau NachnameB gewandt und sie bevollmächtigt, die Beschwerde zu formulieren. Ich ging dabei selbstverständlich davon aus, dass für Bevollmächtigungen die Bestimmungen des ABGB zu Anwendung kommen.*

Die Beschwerde (Vorlageantrag) wurde rechtzeitig (innerhalb 14 Tagen) eingebracht, die Behörde hat jedoch erst nach Ablauf der Berufungsfrist entschieden, dass der Vorlageantrag von einer nicht befugten Person gestellt wurde und somit zurückzuweisen ist. Hätte die Behörde mich rechtzeitig informiert, hätte ich innerhalb der gesetzten Frist (1 Monat) einen neuen, von mir unterfertigten Vorlageantrag einbringen können.

3. Verletzung des Parteiengehörs, Überraschungsverbot:

15. *Die belangte Behörde hat im Verfahren zum Bescheid vom 16.07.2015 als Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO mich nicht über die bevorstehende Abweisung meiner Beschwerde informiert und gegen das Überraschungsverbot gehandelt. Bei vorheriger Information über die bevorstehende Abweisung hätte ich noch Auskunft bei der belangten Behörde bzw. bei einer sachkundigen Person einholen können und einen Antrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG stellen können. Die erforderlichen Ermittlungen wurden von der belangten Behörde unterlassen. Wäre das Parteiengehör nicht verletzt worden, wäre die belangte Behörde zu einem anderen Ergebnis gekommen.*

4. Fehlender Inhalt

16. *Mit Bescheid vom 16.07.2015 als Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 wurde der Erstbescheid 2014 vom 01.07.2015 ersetzt. Im Bescheid von 16.07.2015 fehlt, welchen Betrag ich zu entrichten habe. Zum Beweis beantrage ich meine Einvernahme, die Einvernahme meiner Ehegattin und die Einvernahme von Frau VornameA NachnameB. Eventuell weitere erforderliche Beweise beantrage ich in der mündlichen Verhandlung.*

17. *Abschließend stelle ich folgenden Antrag:*

Es wird beantragt, der Beschwerde Folge zu geben bzw. den Bescheid aufzuheben und zur neuerlichen Verhandlung an die belangte Behörde zurückzuverweisen. Diesem Schreiben ist eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG beigelegt, es wird beantragt, diese Erklärung anzuerkennen, und meiner Beschwerde vom 9.7.15 statt zu geben.“

18. *Eine Stellungnahme seitens des Finanzamtes erfolgte nicht.*

II. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

19. Der Bf. ist Unternehmer und erzielte im Jahr 2014 Umsätze in Höhe von 9.702,28 €. Die Umsatzgrenze von 30.000 € wurde in den Jahren vor und nach dem Streitjahr jeweils überschritten, weshalb sich die Frage der Tatbestandsmäßigkeit der Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmerregelung) in diesen Jahren nicht stellte.

20. Der bis zur Einbringung des Vorlageantrages steuerlich unvertretene Bf. ging in seiner Beschwerde davon aus, dass es sich bei der Nichtberücksichtigung der erklärten Vorsteuern um einen Irrtum der Behörde gehandelt hat. Dem Bf. war bis zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt, einen Verzicht auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung einzubringen zu müssen, um weiterhin die Regelbesteuerung anwenden zu können.

21. Der Bf. wandte sich daraufhin an die selbständige Bilanzbuchhalterin VornameA NachnameB und bevollmächtigte diese zur Einbringung eines Vorlageantrages. Sowohl der Vorlageantrag vom 29.07.2015 als auch die dem Finanzamt übermittelte Verzichtserklärung vom 29.07.2015 wurden daher von der selbständigen Bilanzbuchhalterin auf deren Geschäftspapier („*selbständige Bilanzbuchhalterin gemäß dem Bilanzbuchhaltergesetz*“) firmenmäßig gezeichnet und unterfertigt. Aus dem Inhalt des Vorlageantrages geht eindeutig hervor, dass sie im Namen des Bf. eingeschritten ist („*für meinen oben genannten Klienten*“).

22. Nachträglich stellte der Bf. klar (Rz. 10 und 12), dass die Bilanzbuchhalterin von ihm ausdrücklich dazu bevollmächtigt worden ist, in seinem Auftrag den Vorlageantrag bzw die Verzichtserklärung einzubringen. Weiters führte der Bf. aus, sie habe den Vorlageantrag unentgeltlich und nicht im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit verfasst und eingebracht.

23. Im eigenhändig unterzeichneten Schriftsatz vom 04.11.2015 verzichtete der Bf. auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Jahr 2014.

III. Rechtliche Grundlagen

24. Die Bestimmungen der §§ 83 bis 85 BAO lauten auszugsweise wie folgt:

§ 83 BAO (1) *Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, 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.*

(2) *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. Die*

Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 von Amts wegen zu veranlassen.

(4) Die Abgabenbehörde kann von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Angehörige (§ 25), Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten.

§ 84 BAO (1) *Die Abgabenbehörde hat solche Personen (Personengesellschaften) 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.*

(2) Das von einer abgelehnten Person (Personengesellschaft) in Sachen des Vollmachtgebers nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ist ohne abgabenrechtliche Wirkung.“

§ 85 (1) *Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).*

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrehen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne dass sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne dass § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

25. Gemäß **§ 279 Abs 1 BAO** hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

26. Nach **§ 260 Abs 1 lit a BAO** ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Unzulässigkeit liegt etwa vor bei fehlender Aktivlegitimation des Einschreiters.

IV. Streitpunkt

27. Der Vorlageantrag vom 29.07.2015 wurde innerhalb offener Frist nicht vom Bf., sondern von einer selbständigen Bilanzbuchhalterin eingebracht. Fraglich ist daher, ob die Bilanzbuchhalterin dazu legitimiert war.

V. Erwägungen

• Allgemeines:

28. § 84 Abs 1 BAO normiert die Pflicht der Behörde, jene Personen als **Bevollmächtigte** abzulehnen, die die Vertretung anderer **geschäftsmäßig** betreiben, obwohl sie hiezu (berufsrechtlich) **nicht befugt** sind. Diese Norm dient dem Schutz einer sachkundigen Parteivertretung durch die freien rechtsberatenden Berufe in Abgabensachen an sich und soll geschäftsmäßige Winkelschreiberei verhindern. Zu deren Hintanhaltung soll die Abgabenbehörde unbefugte geschäftsmäßige Vertreter bescheidmässig ablehnen. Nicht von § 84 BAO erfasst ist die Frage der Bevollmächtigung bzw nach dem Vollmachtsumfang (VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0004). Diese ist anhand § 83 BAO zu prüfen.

• Zur Bevollmächtigung:

29. Die Ablehnung eines Einschreiters nach § 84 Abs 1 BAO setzt nach dem eindeutigen Wortlaut dieser Bestimmung voraus, dass dieser überhaupt bevollmächtigt ist (arg: „*als Bevollmächtigte abzulehnen*“).

30. Im Abgabenverfahren besteht für voll handlungsfähige Personen gemäß § 83 BAO das Recht, sich durch gewillkürte Vertreter vertreten zu lassen. Grundsätzlich haben sich Vertreter durch eine schriftliche, vom Vollmachtgeber eigenhändig unterschriebene und der Behörde im Original vorzulegende Vollmacht auszuweisen, sofern nicht ein Anwendungsfall des § 83 Abs 4 BAO vorliegt. Wird diese Vollmacht nicht vorgelegt, so ist ein Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs 4 iVm Abs 2 BAO zu erlassen. Erst wenn dieser Mangel durch Vorlage der Vollmachtsurkunde behoben wurde, ist nach Maßgabe des § 84 BAO vorzugehen.

31. Ausnahmen vom Grundsatz, wonach sich Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben, ergeben sich u.a. aus **§ 36 Abs 5 BiBuG 2014**. Demnach kann sich ein Bilanzbuchhalter im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung berufen. Diese Berufung ersetzt dann den urkundlichen Nachweis. Bei diesen Parteienvertretern reicht es somit aus, wenn sie sich schriftlich oder mündlich auf die ihnen erteilte Bevollmächtigung berufen. Ausreichend ist beispielsweise auf einer Eingabe der Vermerk

"Vollmacht erteilt" (VwGH 23.06.2003, 2003/17/0096) oder die Worte "*Namens und Auftrags meiner Mandantschaft*" (VwGH 28.06.2001, 2001/16/0060). Ein an einen solchen Parteienvertreter gerichteter Mängelbehebungsauftrag zur Vorlage einer Vollmachtsurkunde wäre rechtswidrig, weil dadurch dem Vertreter nicht auch die Möglichkeit eröffnet wird, sich auf die vom Vertretenen erteilte Bevollmächtigung zu berufen (*Ritz*, BAO⁵, 236).

32. Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich gemäß § 83 Abs 2 BAO nach der Vollmacht. Hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen. Für einen als selbständiger Bilanzbuchhalter einschreitenden Parteienvertreter besteht von vornherein nur eine eingeschränkte berufsrechtliche Befugnis, die das Einbringen von Rechtsmitteln nicht umfasst. Allerdings schließt dies nicht aus, dass im Einzelfall eine über die berufsrechtliche Befugnis hinausgehende zivilrechtliche Vollmacht zur Einbringung eines Rechtsmittels besteht und dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden ist (VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0004). Für die Wirksamkeit der Bevollmächtigung genügt die Entgegennahme der empfangsbedürftigen Willenserklärung durch den Bevollmächtigten selbst. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der Verkehrssitte und der ihm erkennbaren Umstände im Einzelfall verstehen musste (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren², 85).

• **Das bedeutet für den vorliegenden Fall:**

33. Die für den Bf. eingeschrittene Vertreterin ist als selbständige Bilanzbuchhalterin zweifelsfrei Angehörige der in § 1 BiBuG 2014 genannten Berufsgruppen. Die Vorlage eines urkundlichen Nachweises der Bevollmächtigung konnte entfallen, da sich die Parteienvertreterin im Vorlageantrag durch die Wortfolge „für meinen oben genannten Klienten“ auf eine ihr erteilte Bevollmächtigung berufen hat. Dass auch das Finanzamt von einer Bevollmächtigung ausgegangen ist, beweist die Nennung von VornameA NachnameB im elektronischen Abgabeninformationssystem als steuerliche Vertreterin („Akteneinsicht gem. § 90a BAO, Steuerlicher Vertreter: NachnameB VornameA, OrtMM., Telefon:“; Abfragedatum: 24.09.2015).

34. Da die Einbringung eines Vorlageantrages nicht von der berufsrechtlichen Befugnis des BiBuG 2014 erfasst war, ist fraglich, ob eine darüberhinausgehende zivilrechtliche Vereinbarung zur Vollmachtseinräumung vorlag und auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wurde.

35. Dass im gegenständlichen Fall die selbständige Bilanzbuchhalterin vom Bf. bevollmächtigt und beauftragt worden ist, den konkreten Vorlageantrag zu verfassen und bei der Behörde einzubringen, ergibt sich eindeutig aus dem Inhalt des Vorlageantrages (Rz. 5f) und den Ausführungen des Bf. in seiner Stellungnahme vom 04.11.2015 (Rz. 10, 12 und 14). Demnach wurde die Bilanzbuchhalterin ausdrücklich dazu bevollmächtigt, im

Auftrag des Bf. gegenüber der Abgabenbehörde zu handeln. Ob sich die Parteien dabei bewusst waren, dass diese Vollmacht über die berufsrechtliche Berechtigung hinausgeht, ist unerheblich. Wesentlich ist vielmehr, dass eine zivilrechtlich gültige Bevollmächtigung zur Einbringung des Vorlageantrages erteilt und auch nach außen hin zum Ausdruck gebracht wurde.

36. Somit schritt die selbständige Bilanzbuchhalterin gegenüber der Abgabenbehörde als vom Bf. gemäß § 83 BAO bevollmächtigte Vertreterin ein.

• **Zur geschäftsmäßigen Vertretung:**

37. Voraussetzung für die Ablehnung eines bevollmächtigten Vertreters nach § 84 BAO ist dessen geschäftsmäßiges Auftreten. Unter geschäftsmäßig im Sinne dieser Norm ist eine selbständige Vertretungstätigkeit zu verstehen, die nachhaltig oder zumindest mit einer gewissen Häufigkeit vorgenommen wird (VwGH 15.01.2008, 2007/15/0232). Auch die erstmalige Vertretung kann bereits geschäftsmäßig sein (*Ritz*, BAO⁵, § 84 Tz. 1). Ob die geschäftsmäßige Tätigkeit aus Freundschaft erfolgt, ist ohne Bedeutung (VwGH 22.05.1990, 89/14/0296).

38. Die Bilanzbuchhalterin VornameA NachnameB übt ihren Beruf selbständig aus. Die Vertretung anderer in steuerlichen Angelegenheiten gehört daher u.a. zu ihrem ständigen Tätigkeitsbereich. Sie handelte folglich als einschreitende Bevollmächtigte geschäftsmäßig. Da sie gegenüber der Abgabenbehörde in ihrer Eigenschaft als selbständige Bilanzbuchhalterin aufgetreten ist, gehen die Einwendungen des Bf., sie sei nicht geschäftsmäßig tätig gewesen, ins Leere. Dass die Vertretungshandlungen unentgeltlich vorgenommen wurden, vermag auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes („..., wenn auch unentgeltlich betreiben, ...“) an der Beurteilung nichts zu ändern.

• **Unbefugte:**

39. Wie bereits unter Rz. 28 ausgeführt, dient § 84 BAO dem Schutz einer sachkundigen Parteivertretung durch die freien rechtsberatenden Berufe in Abgabensachen. Um einer geschäftsmäßigen Winkelschreiberei entgegenzuwirken, muss daher die Abgabenbehörde unbefugte geschäftsmäßige Vertreter bescheidmäßig ablehnen.

40. Wer zur geschäftsmäßigen Vertretung befugt ist, richtet sich nach dem Berufsrecht (VwGH 15.01.2008, 2007/15/0232). Die Vertretungsbefugnisse des Bilanzbuchhalters ergeben sich insbesondere aus dem Bilanzbuchhaltergesetz (BiBuG). Gemäß **§ 1 Z 1** des mit 01.01.2014 in Kraft getretenen **BiBuG 2014** (BGBl. I Nr. 191/2013) zählen Bilanzbuchhalter zu den Bilanzbuchhaltungsberufen.

41. In **§ 2 Abs 1 und 2 BiBuG 2014** werden taxativ jene Tätigkeiten aufgezählt, welche Berechtigten zur selbständigen Ausübung des Berufes Bilanzbuchhalter vorbehalten sind. Dazu zählt u.a. die Vertretung in Abgaben- und Abgabenstrafverfahren

für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben, ausgenommen die Vertretung **vor** den Abgabenbehörden des Bundes, den Verwaltungsgerichten und dem Verwaltungsgerichtshof. Daraus ergibt sich, dass ein Bilanzbuchhalter aus der Sicht des § 84 Abs 1 BAO jedenfalls nicht zur Einbringung einer Beschwerde oder eines Vorlageantrages befugt ist.

42. Die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit unter Berufung auf eine Vollmacht in einem Umfang, der die gesetzlichen Befugnisse überschreitet, ist somit als unzulässige geschäftsmäßige Vertretung im Sinne des § 84 Abs 1 BAO anzusehen (siehe auch Ergebnisse des Steuerdialoges 2016, Frage 13).

43. Im vorliegenden Fall ist die bevollmächtigte Bilanzbuchhalterin geschäftsmäßig für den Bf. eingeschritten, ohne hiezu (berufsrechtlich) befugt gewesen zu sein. Sie hat damit die berufsrechtlichen Vorschriften verletzt bzw überschritten.

• **Verpflichtung zur bescheidmäßigen Ablehnung:**

44. Verletzt bzw überschreitet der Bilanzbuchhalter seine Berufsberechtigung und nimmt im Auftreten gegenüber dem Finanzamt Tätigkeiten in Anspruch, die ihm nicht zustehen, so besteht die Verpflichtung (§ 84 Abs 1 BAO; arg: „hat“) der Abgabenbehörde, den (unbefugten) Bilanzbuchhalter als Bevollmächtigten in Angelegenheiten der Vertretung vor den Abgabenbehörden des Bundes und des Verwaltungsgerichtes bescheidmäßig abzulehnen (*Stoll*, BAO, 843) und den Vollmachtgeber davon in Kenntnis zu setzen. Die Mitteilung an den Vollmachtgeber verfolgt den Zweck, die Partei zu veranlassen, einen befugten Vertreter zu bestellen oder nunmehr ihre Rechte selbst wahrzunehmen (*Ritz*, BAO⁵, § 84, Tz. 10). Erst nach der Ablehnung sind weitere Prozesshandlungen des Abgelehnten in Sachen des Vollmachtgebers ohne abgabenrechtliche Wirkung (§ 84 Abs 2 leg.cit.). Alle bis zur Zustellung des Ablehnungsbescheides vom abgelehnten Vertreter vorgenommenen Prozesshandlungen bleiben jedoch abgabenrechtlich gültig und rechtswirksam (VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0004; 15.01.2008, 2007/15/0232).

45. Gegenständlich wurde vom Finanzamt bis zum Zeitpunkt der Einbringung des Vorlageantrages kein Ablehnungsbescheid erlassen. Das bedeutet, dass die von der unbefugten Vertreterin vorgenommenen Prozesshandlungen rechtswirksam bleiben und nicht zur beschlussmäßigen Zurückweisung wegen fehlender Aktivlegitimation berechtigen. Das Bundesfinanzgericht war daher gemäß § 279 Abs 1 BAO verpflichtet, eine Entscheidung in der Sache zu treffen. Ergänzend ist anzuführen, dass der Bf. zwischenzeitig eine von ihm persönlich unterzeichnete Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 vorgelegt hat (Rz. 17).

• **Verweis auf die Entscheidung des UFS (RV/1092-L/08):**

46. Das dem Vorlagebericht beigelegte Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenats vom 11.05.2010, RV/1092-L/08, ist insofern nicht auf den gegenständlichen Fall anzuwenden,

als hier zum maßgeblichen Zeitpunkt der Berufungserstellung durch die Buchhaltungs-KEG die Bf. überhaupt nicht steuerlich vertreten war, also keine Vollmacht gemäß § 83 BAO vorlag. Außerdem wurde sowohl die Berufung als auch der Vorlageantrag nicht vom später rechtswirksam bevollmächtigten Steuerberater L eingebracht, sondern wiederum von der (nicht bevollmächtigten) Buchhaltungs-KEG. Das Kernproblem in dieser Berufungssache lag sohin in der fehlenden Vollmacht der einschreitenden KEG, weshalb auch der UFS zu dieser Entscheidung (Zurückweisung der Berufung wegen fehlender Aktivlegitimation) gelangte.

VI. Zur Kleinunternehmerregelung:

47. Gemäß **§ 6 Abs 1 UStG 1994** (idF BGBl. I Nr. 112/2012) sind von den unter § 1 Abs 1 Z 1 fallenden Umsätzen unter anderem gemäß **Ziffer 27** die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

48. Nach **Absatz 3** dieser Bestimmung kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs 1 Z 27 befreit sind, **bis zur Rechtskraft des Bescheides** gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

49. Beim Bundesfinanzgericht langte am 5. November 2015 – sohin vor Rechtskraft des angefochtenen Bescheides – ein schriftlicher, vom Bf. unterschriebener Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 ein, was die Nichtanwendbarkeit des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Jahr 2014 zur Folge hat.

50. Der Beschwerde war daher stattzugeben. Ein Eingehen auf die vom Bf. vorgebrachten verfahrensrechtlichen Einwendungen (siehe Rz. 13ff) erübrigt sich somit.

VII. Unzulässigkeit einer Revision

51. Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-V die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

52. Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären. Die getroffene Entscheidung entspricht der in der Entscheidung angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine (ordentliche) Revision ist somit nicht zulässig.

Linz, am 28. Juli 2017