



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. als Insolvenzverwalter der XX., B., vom 31. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 19. Jänner 2011 betreffend Zurückweisung einer Berufung (§ 273 BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 29. November 2010 wurde gegenüber der XX. ein Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 und 2008 erlassen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom 10. Dezember 2010, xx, wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet und der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) zum Insolvenzverwalter bestellt.

Mit Schriftsatz vom 28. Dezember 2010 wurde seitens einer Bilanzbuchhalter- und Steuerberatungsgesellschaft im Namen und im Auftrag der durch den Bw. vertretenen Gesellschaft gegen den genannten Haftungsbescheid Berufung erhoben.

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2011 wurde die Berufung als unzulässig zurückgewiesen. Zur Begründung wurde unter Wiedergabe von § 1 Abs. 1 KO und § 2 Abs. 1 leg. cit. ausgeführt, infolge Eröffnung des Konkursverfahrens sei zur Einbringung einer Berufung nur der Masseverwalter legitimiert. Werde die Berufung vom Haftungspflichtigen selbst eingebracht,

sei sie mangels der gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO geforderten Aktivlegitimation als unzulässig zurückzuweisen. Es liege diesbezüglich kein einer Behebung zugängliches Formgebühren vor.

Gegen den Zurückweisungsbescheid wurde seitens des Bw. fristgerecht Berufung erhoben und vorgebracht, der Bw. selbst habe die Steuerberatungsgesellschaft bevollmächtigt und sie beauftragt, den gegenüber der Gemeinschuldnerin erlassenen Haftungsbescheid zu prüfen und erforderlichenfalls gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung zu erheben. Die Steuerberatungsgesellschaft habe daher im Namen und im Auftrag des Bw. als gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft Berufung gegen den Haftungsbescheid erhoben. Da somit die Berufung von einem bevollmächtigten Vertreter des Bw. eingebracht worden sei, werde die Aufhebung des Zurückweisungsbescheides beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2011 wurde die Berufung unter Zitierung von § 83 BAO, § 79 BAO, § 81 Abs. 4 IO und § 85 IO im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, anders als die Verfahrensgesetze im zivilrechtlichen Bereich kenne die BAO das Regime der Vertretungspflicht vor der Abgabenbehörde nicht bzw. nur sehr eingeschränkt. So sei etwa für Minderjährige eine Vertretung durch ihre Erziehungsberechtigten vorgesehen, für besachwalterte Personen eine Vertretung durch ihren Sachwalter und für Gemeinschuldner eine Vertretung durch den Masseverwalter. Seit der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft und der Bestellung eines Masseverwalters sei es der Gesellschaft nicht mehr möglich, selbst vor der Abgabenbehörde rechtswirksame Handlungen zu setzen oder sich durch einen frei gewählten steuerlichen Vertreter vor der Abgabenbehörde vertreten zu lassen. Vielmehr habe der Masseverwalter die Funktion eines gesetzlichen Vertreters des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO übernommen.

§ 81 Abs. 4 Satz 1 IO bestimme nun seit dem IRÄG 1982 ausdrücklich, dass der Masseverwalter die ihm zugewiesenen Tätigkeiten selbst auszuüben habe. Der damit angeordnete Grundsatz der Höchstpersönlichkeit der Amtsausübung des Masseverwalters werde zutreffend damit begründet, dass seine Bestellung auf dem Vertrauen des Gerichtes in seine Person beruhe, welches wiederum ein Vertrauensverhältnis zum Gemeinschuldner und zu den Gläubigern begründe (vgl. diesbezüglich Hierzenberger/Riel in Konecny/Schubert, KO, § 81 Rz 36).

Ausgehend von den dargelegten Überlegungen werde die Rechtsansicht vertreten, dass es dem Masseverwalter nicht möglich bzw. erlaubt sei, sich bei der Tätigkeit als Masseverwalter dritter Personen zu bedienen. Die im Berufungsschriftsatz dargelegte Bevollmächtigung und Beauftragung einer Steuerberatungsgesellschaft, die Haftungsbescheide zu prüfen und gegebenenfalls zu bekämpfen, sei somit nicht rechtswirksam erfolgt.

Dem Masseverwalter sei es zwar möglich und erlaubt, sich Gehilfen oder Sachverständiger zu bedienen bzw. diese beizuziehen. Insofern werde der Grundsatz der höchstpersönlichen Amtsausübung durchbrochen. Die Tätigkeit eines Gehilfen könne etwa in der Vorbereitung des Anmeldeverzeichnisses gelegen sein. Der Masseverwalter könne sich auch im Abgabungsverfahren eines Gehilfen bedienen. Für die Gehilfen hafte der Masseverwalter nach den Bestimmungen des § 1313 a ABGB. Die Gehilfen stünden in einem Vertragsverhältnis zum Masseverwalter persönlich, wobei es Aufgabe des Masseverwalters sei, die dadurch entstandenen Kosten aus seiner Belohnung zu bestreiten. Ein exzessiver Einsatz der Möglichkeit, sich verschiedener Gehilfen zu bedienen, würde jedoch die Eignung des Masseverwalters zur Amtsführung in Frage stellen und sei unter Umständen ein Enthebungsgrund im Sinne des § 87 IO (vgl. hierzu Hierzenberger/Riel in Konecny/Schubert, KO, § 81 Rz 37).

Weiters sei es dem Masseverwalter gemäß § 81 Abs. 4 IO auch möglich, Sachverständige für einzelne Aufgaben heranzuziehen bzw. sich solcher zu bedienen. Die Beiziehung von Sachverständigen durch den Masseverwalter sei allerdings nur dann erlaubt bzw. rechtlich gedeckt, wenn hierzu die Zustimmung des Konkursgerichtes eingeholt werde (vgl. Hierzenberger/Riel in Konecny/Schubert, KO, § 81 Rz 39). Das Vorliegen eines solchen Sachverhaltes sei jedoch nicht behauptet worden, weshalb diesbezüglich keine weitere rechtliche Würdigung vorgenommen werde.

Gemäß § 85 IO bestehe weiters die Möglichkeit zur Bestellung eines Stellvertreters des Masseverwalters aus Zweckmäßigkeitsgründen. Eine solche Bestellung hätte ebenfalls wieder durch das Gericht zu erfolgen und es wäre darüber per Edikt zu informieren. Auch ein solcher Sachverhalt werde vom Bw. nicht vorgebracht, weshalb eine weitergehende rechtliche Würdigung von Seiten der Abgabenbehörde unterbleibe.

Zusammenfassend sei auszuführen, dass auf Grund der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft diese - um vor der Abgabenbehörde auftreten zu können - gemäß § 81 Abs. 1 BAO eines gesetzlichen Vertreters bedürfe, welcher sich in der Person des Masseverwalters finde. Nach der Insolvenzordnung könne sich der Masseverwalter eines Gehilfen, eines Sachverständigen oder eines „Masseverwalterstellvertreters“ bedienen. Die Insolvenzordnung schränke somit die Möglichkeit einer Vertretung des Masseverwalters in seiner Funktion als gesetzlicher Vertreter des Konkursanten vor der Abgabenbehörde klar und deutlich ein.

Zu klären sei nun, ob auch die BAO als *lex specialis* die Möglichkeit vorsehe, dass sich der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners vertreten lasse.

Im Abgabenverfahren bestehe für voll handlungsfähige Personen kein Zwang sich vertreten zu lassen, sondern lediglich ein diesbezügliches Recht. Auch gesetzliche Vertreter könnten sich durch gewillkürte Vertreter vertreten lassen (siehe dazu Ritz, BAO⁴, § 83 Tz 1). Ein solches Recht eines gesetzlichen Vertreters, sich durch gewillkürte Vertreter vertreten zu lassen, bestehe nach § 81 Abs. 4 erster Satz KO allerdings nicht für den Masseverwalter (vgl. jedoch § 85 KO; Ritz, BAO⁴, § 83 Tz 3).

Aus der Sicht der Abgabenbehörde gehe aus den Bestimmungen der BAO – insbesondere aus § 84 Abs. 1 Satz 1 leg. cit. und § 83 leg. cit. – klar und eindeutig hervor, dass eine rechtswirksame Handlung vor der Abgabenbehörde nur durch den Masseverwalter selbst hätte erfolgen können. Auch lasse der Schriftsatz vom 28. Dezember 2010 nicht erkennen, dass die Steuerberatungsgesellschaft vom Masseverwalter beauftragt worden wäre. Denn in diesem Schriftsatz werde *expressis verbis* ausgeführt *„im Namen und im Auftrag der XX., vertreten durch den Masseverwalter, Herrn Bw., erheben wir... „* und nicht wie behauptet *„die XX habe daher im Namen und im Auftrag des Insolvenzverwalters als Vertreter der XX. Berufung erhoben“*.

Verwiesen werde auch auf die einschlägige Judikatur, wonach nur der Masseverwalter zur Einbringung einer Berufung gegen einen Haftungsbescheid legitimiert sei. Werde die Berufung vom Haftungspflichtigen selbst eingebracht, sei sie mangels (Aktiv)Legimitation als unzulässig zurückzuweisen. Diesbezüglich liege auch kein einer Behebung zugängliches Formgebrechen vor (UFS 14.08.2009, RV/0385-W/09).

Im fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend vorgebracht, nach ständiger Judikatur zu § 81 KO (nunmehr § 81 IO) verfüge dessen Abs. 4 nur eine Beschränkung der Geschäftsführungsbefugnis des Insolvenzverwalters im Innenverhältnis (OGH 16.10.1997, SZ 70/212). Der Insolvenzverwalter mache sich lediglich im Innenverhältnis verantwortlich. Der Insolvenzverwalter hafte für eine Schmälerung der Masse durch infolge Beauftragung eines Dritten verursachten Kosten, wenn die Beiziehung des Dritten nicht insolvenzgerichtlich genehmigt sei bzw. werde.

Der Insolvenzverwalter sei aber nach der Rechtsprechung berechtigt, Dritten Vertretungsvollmacht mit gültiger Außenwirkung auch ohne insolvenzgerichtliche Genehmigung zu erteilen.

In der Berufung sei die Vertretungsvollmacht der Steuerberatungsgesellschaft für den Insolvenzverwalter ausdrücklich genannt und ohne Zweifel auch als solche erkennbar gewesen. Aufgrund der erteilten Vollmacht habe die Berufung daher auch gültige

Außenwirkung im gegenständlichen Verfahren und sei diese rechtzeitig und rechtsgültig erhoben worden.

Der Insolvenzverwalter habe im Insolvenzverfahren die Beiziehung der Steuerberatungsgesellschaft beantragt. Das Insolvenzgericht habe diesen Antrag mit Beschluss vom 27. Dezember 2010 genehmigt und die Beiziehung dieser Steuerberatungsgesellschaft zur Unterstützung im gegenständlichen Insolvenzverfahren gemäß § 81 Abs. 4 bewilligt. Im Übrigen könne nach geltender Judikatur eine insolvenzrechtliche Zustimmung nach § 81 Abs. 4 IO jederzeit auch nachträglich erteilt werden (OLG Wien zu 6R190/959).

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Zurückweisung der Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 und 2008 mangels Aktivlegitimation des Einschreiters. Insbesondere ist zu beurteilen, ob der in einem Insolvenzverfahren zur Vertretung der Insolvenzmasse bestellte Insolvenzverwalter rechtswirksame Handlungen vor der Abgabenbehörde nur persönlich vornehmen kann oder ob er befugt ist, Dritten Vertretungsvollmacht mit gültiger Außenwirkung zu erteilen.

Als Sachverhalt steht fest, dass mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom 10. Dezember 2010, 14 S 91/10 k, über das Vermögen der XX. das Insolvenzverfahren eröffnet wurde und der Bw. zum Insolvenzverwalter bestellt wurde. Weiters steht fest, dass vor Konkurseröffnung am 29. November 2010 gegenüber der Gesellschaft ein Haftungsbescheid erlassen worden ist und dagegen seitens eines gewillkürten Vertreters während aufrechten Insolvenzverfahrens fristgerecht Berufung erhoben wurde.

Rechtlich ist dazu folgendes auszuführen:

Gemäß § 2 Abs. 1 IO treten die Rechtswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhalts des Insolvenzedikts folgt. Abs. 2 dieser Norm bestimmt, dass durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen wird.

Nach § 81 Abs. 4 IO hat der Insolvenzverwalter die ihm zugewiesenen Tätigkeiten selbst auszuüben. Für einzelne Tätigkeiten, insbesondere die Prüfung der Bücher, die Schätzung des Anlage- und Umlaufvermögens und die vorausschauende Beurteilung der Erfolgsaussichten

einer Unternehmensfortführung kann er Dritte mit Zustimmung des Gerichtes heranziehen. Diese darf nur erteilt werden, wenn die betreffende Tätigkeit besondere Schwierigkeiten bietet, der zu Betrauende zur Erfüllung der Aufgabe geeignet und verlässlich ist und eine wesentliche Schmälerung der Masse nicht zu gewärtigen ist. Unter diesen Voraussetzungen kann das Gericht auch von Amts wegen oder auf Antrag des Insolvenzverwalters oder des Gläubigerausschusses die Prüfung durch Sachverständige anordnen. Gegen diesen Beschluss ist kein Rechtsmittel zulässig.

Gemäß § 79 erster Satz BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

§ 83 Abs. 1 BAO legt fest, dass sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen können, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Nach der Rechtsprechung (siehe dazu die Judikaturangaben bei Ritz, BAO⁴, § 80 Tz 3) ist der Insolvenzverwalter hinsichtlich des Insolvenzvermögens gesetzlicher Vertreter des Schuldners im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO, weshalb er auch alle die Insolvenzmasse betreffenden abgabenrechtlichen Belange - wie beispielsweise die Erhebung von Berufungen gegen Abgaben- und Haftungsbescheide - wahrzunehmen hat. Mit Zustimmung des Insolvenzverwalters kann allerdings auch der Schuldner als dessen Bevollmächtigter rechtswirksame Verfahrenshandlungen setzen, da er durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht seine Prozessfähigkeit, sondern nur die Verfügungsfähigkeit über die Masse verliert (Ritz, BAO⁴, § 79 Tz 18; VwGH 21.12.2004, 2004/17/0145; VwGH 15.07.1998, 97/13/0090; davon abweichend UFS 14.08.2009, RV/0385-W/09). Die Genehmigung des Insolvenzverwalters zur vom Schuldner vorgenommenen Rechtshandlung kann auch nachträglich erfolgen (siehe dazu Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 79 E 50ff).

Selbst wenn daher die Gesellschaft tatsächlich einen gewillkürten Vertreter zur Erhebung der gegenständlichen Berufung bevollmächtigt hätte, wäre diese Eingabe mit Zustimmung des Insolvenzverwalters rechtswirksam erfolgt. Gegenständlich hat allerdings der

Insolvenzverwalter nachgewiesen, dass er selbst im Insolvenzverfahren die Beziehung jener Steuerberatungsgesellschaft beantragt hat, die die Berufung am 28. Dezember 2010 eingebracht hat. Laut vorgelegten Beschluss des Insolvenzgerichtes vom 27. Dezember 2010 hat dieses die Beziehung der Steuerberatungsgesellschaft als Sachverständigen gemäß § 81 Abs. 4 IO genehmigt.

Der durch § 81 Abs. 4 Satz 1 IO angeordnete Grundsatz der Höchstpersönlichkeit der Amtsausübung des Insolvenzverwalters schließt die Beziehung von Gehilfen und Sachverständigen nicht aus. Mit Ausnahme von Prozesshandlungen im Konkursverfahren, die nach herrschender Ansicht (siehe dazu Hierzenberger/Riel in Konecny/Schubert, KO § 81 Rz 37) immer vom Insolvenzverwalter persönlich vorzunehmen sind, können Dritte somit mit der Durchführung einzelner Aufgaben betraut werden. Die Beziehung von Sachverständigen, die deshalb erlaubt ist, weil dem Insolvenzverwalter nicht Spezialkenntnisse auf sämtlichen Gebieten zuzumuten sind, bedarf im Unterschied zur Beziehung von Gehilfen der Zustimmung des Insolvenzgerichtes.

Dass die insolvenzgerichtliche Genehmigung zur Beziehung der Steuerberatungsgesellschaft in abgabenrechtlichen Belangen die rechtswirksame Erhebung von Berufungen gegen Abgaben- und Haftungsbescheide nicht einschließt, ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates aus § 81 Abs. 4 IO nicht ableitbar. Denn insbesondere die Möglichkeit der formlosen Bevollmächtigung des Gemeinschuldners zur Vornahme rechtswirksamer Verfahrenshandlungen zeigt, dass kein genereller Zwang für den Insolvenzverwalter zur höchstpersönlichen Vornahme von Prozesshandlungen im Abgabenverfahren besteht (siehe dazu z.B. Kanduth-Kristen/Treer, Insolvenz und Steuern, in SWK-Spezial 2006, S. 40ff; VwGH 14.03.1995, 94/07/0095).

In Entsprechung der obigen Ausführungen war somit der Berufung Folge zu geben und der Zurückweisungsbescheid aufzuheben.

Feldkirch, am 21. Februar 2012