



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. A B, Rechtsanwalt, 1050 Wien, M-Straße, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren des C D, 1100 Wien, I-Straße, vertreten durch Mag. E F Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 2340 Mödling, E-Straße, vom 24. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Mag. G H, vom 23. September 2011 betreffend Zurückweisung der Berufung vom 11. April 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Zurückweisungsbescheid vom 23.9.2011 wird,

1.

insoweit er gemäß [§ 273 BAO](#) die Berufung vom 11.4.2011 gegen die Bescheide vom 9.3.2011 betreffend Erklärung der Berufung vom 29.9.2010 gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) als zurückgenommen hinsichtlich

- Einkommensteuerbescheid 2008 vom 2.9.2010,
- Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2009 vom 31.8.2010,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2009 vom 31.8.2010,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2010 vom 31.8.2010,

zurückweist, gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) aufgehoben;

2.

insoweit er gemäß [§ 273 BAO](#) die Berufung vom 11.4.2011 gegen vermeintliche Bescheide vom 9.3.2011 betreffend die Berufung vom 29.9.2010 hinsichtlich

- Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Einkommensteuer 2008),
- Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Umsatzsteuer 2008),
- Verspätungszuschlagbescheid 01-06/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 01-06/2009),
- Verspätungszuschlagbescheid 07-12/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 07-12/2009)

zurückweist, gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen des C D wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Favoriten vom 2.8.2010, an diesem Tage auch kundgemacht, das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und zum Masseverwalter Dr. A B, Rechtsanwalt in 1050 Wien, M-Straße, bestellt. Eine Eigenverwaltung des Schuldners wurde ausgeschlossen.

Mit Datum 31.8.2010 fertigte das Finanzamt Wien 4/5/10 einen Umsatzsteuerbescheid betreffend C D für das Jahr 2008 aus und richtete diesen an „Dr. B A als Masseverwalter im Konkurs C D“, 1130 Wien, G-Gasse (die Privatadresse des Masseverwalters).

Mit Eingabe von 2.9.2010 ersuchte der Masseverwalter um Zustellung des Bescheids vom 31.8.2010 nach Möglichkeit per Telekopie und verwies auf seine Kanzleiadresse. Er halte es für äußerst fraglich, ob Zustellungen an die Privatadresse als ordnungsgemäße Zustellungen im Sinne des Zustellgesetzes gälten.

Hierauf wurde auf einem Ausdruck des Umsatzsteuerbescheides vom 31.8.2010 vom Finanzamt handschriftlich die Privatadresse des Masseverwalters durch dessen Kanzleiadresse ersetzt, ein Stempelabdruck des Finanzamtes sowie eine Unterschrift hinzugefügt, ein PDF erstellt und dieses mit E-Mail am 8.9.2010 an die E-Mail-Adresse des Masseverwalters übermittelt.

Dieselbe Vorgangsweise wurde bei einem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 1-6/2009 vom 31.8.2010, einem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 7-12/2009 vom 31.8.2010, einem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 1-6/2010 vom 31.8.2010, einem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 2.9.2010 sowie bei Verspätungszuschlagsbescheiden

betreffend Umsatzsteuer 2008 vom 31.8.2010, Einkommensteuer 2008 vom 2.9.2010, Umsatzsteuerfestsetzung 1-6/2009 vom 31.8.2010 und Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/2009 vom 31.8.2010 angewendet.

Aktenkundig (lose im Finanzamtsakt enthalten) sind Zustellnachweise betreffend Bescheide des Finanzamtes vom 31.8.2010 und vom 2.9.2010 (Hinterlegung am 2.9.2010 bzw. am 6.9.2010, Adressierung „Dr. B A als Masseverwalter G-Gasse 1130 Wien“) sowie die Rücksendung von Bescheiden als „nicht behoben“.

Mit Eingabe vom 29.9.2010 wurde auf dem Briefpapier der Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH unter Bezugnahme auf die Steuernummer des C D Berufung wie folgt erhoben:

„Berufungswerber: C D

vertreten durch: Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH

Angefochtene Bescheide:

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 2.9.2010

Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010

Verspätungszuschlagsbescheid 2008 (betreffend Einkommensteuer 2008 vom 2.9.2010

Verspätungszuschlagsbescheid 2008 (betreffend Umsatzsteuer 2008) vom 31.8.2010

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2009 vom 31.8.2010

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2010 vom 31.8.2010

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2010 vom 31.8.2010

Verspätungszuschlagsbescheid 01-06/2009 (betreffend Umsatzsteuer 01-06/09) vom 31.8.2010

Verspätungszuschlagsbescheid 07-12/2009 (betreffend Umsatzsteuer 07-12/09) vom 31.8.2010

Berufung...

... Der Berufungswerber C D vertreten durch Mag. E F SteuerberatungsgmbH legt gegen die umseits angeführten Bescheide Berufung ein und führt aus wie folgt...

... Mag. F. "

Das Finanzamt Wien 4/5/10 erließ hierauf mit Datum 21.12.2010 einen an „Dr. B A als Masseverwalter im Konkurs C D“, Kanzleiadresse des Masseverwalters, adressierten Mängelbehebungsauftrag.

Die Berufung vom 29.9.2010 weise den Mangel des Fehlens „der vom Masseverwalter erteilten schriftlichen Vollmacht der Firma Mag. E F Steuerberatungs GmbH“ auf. Dieser sei gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) bis zum 31.1.2011 zu beheben, widrigenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Ein Zustellnachweis zum Mängelbehebungsauftrag vom 21.12.2010 ist nicht aktenkundig.

Mit Bescheiden vom 9.3.2011 an „Dr. B A als Masseverwalter im Insolvenzverfahren C D“, Kanzleiadresse des Masseverwalters, adressiert, sprach das Finanzamt aus, dass die Berufung vom 29.9.2010 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 als zurückgenommen gelte, ferner – im Finanzamtsakt zwar nicht abgelegt, aber im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ersichtlich – Zurückgenommenerklärungsbescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer 1-6/2009, 7-12/2009 und 1-6/2010.

Über telefonisches Ersuchen des Masseverwalters wurde diesem vom Finanzamt am 31.3.2011 eine Kopie (offenkundig des Entwurfes) des Mängelbehebungsauftrages zugesandt, da dieser diesen Bescheid nie erhalten habe.

Mit Eingabe vom 11.4.2011 wurde auf dem Briefpapier Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH unter Bezugnahme auf die Steuernummer des C D Berufung wie folgt erhoben:

„Berufungswerber: C D

vertreten durch: Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH

Angefochtene Bescheide:

Zurückweisungsbescheide vom 9. März 2011 (eingelangt am 11.3.2011) betreffend die Berufungen vom 29.9.2010 gegen folgende Bescheide

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 2.9.2010

Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010

Verspätungszuschlagsbescheid 2008 (betreffend Einkommensteuer 2008 vom 2.9.2010

Verspätungszuschlagsbescheid 2008 (betreffend Umsatzsteuer 2008) vom 31.8.2010

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2009 vom 31.8.2010

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2010 vom 31.8.2010

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2010 vom 31.8.2010

Verspätungszuschlagsbescheid 01-06/2009 (betreffend Umsatzsteuer 01-06/09) vom 31.8.2010

Verspätungszuschlagsbescheid 07-12/2009 (betreffend Umsatzsteuer 07-12/09) vom 31.8.2010

Berufung...

... Der Berufungswerber C D vertreten durch Mag. E F SteuerberatungsgmbH legt gegen die umseits angeführten Bescheide Berufung ein und führt aus wie folgt...

... Mag. F. "

Inhaltlich wird in der Berufung ausgeführt, dass der Mängelbehebungsauftrag dem Masseverwalter nicht zugestellt worden sei. Dieser habe erst am 31.3.2011 den Mängelbehebungsauftrag in Kopie erhalten.

In der Sache fehle der vom Finanzamt gerügte Formmangel. Gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 WTBG](#) ersetze die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. „Wenn daher die Finanzbehörde den urkundlichen Nachweis der Vollmacht nunmehr abverlangt, steht dies im Widerspruch zum leg. cit. und kann schon deswegen kein Formmangel in der Berufung bestanden haben. Die Berufung auf die erteilte Vollmacht erfolgte am 20.9.2010 im üblichen Weg über FinanzOnline und ist bis dato aufrecht...“

Das Finanzamt richtete hierauf mit Datum 29.7.2011, adressiert an „Herr D C z.H. Dr. B A“, Kanzleiadresse des Masseverwalters, folgendes schriftliche Auskunftersuchen:

„...Gemäß [§ 143 BAO](#) ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen.

Thema: Rechtsmittellegitimation als Gemeinschuldner, Vertretung durch Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH in Berufungsverfahren vor diesem Finanzamt, insbesondere im Rahmen der Berufungen vom 29.09.2010 sowie vom 11.04.2011.

Sie werden aufgefordert bis 02.09.2011, folgende Fragen zu beantworten:

Nach Aktenlage sind Sie als Gemeinschuldner nicht zur Eigenverwaltung, somit auch nicht zur Einbringung von Berufungen bei Abgabenbehörden betreffend Abgaben, die Konkursforderungen darstellen, befugt. Bitte nehmen Sie dazu Stellung. Bitte übermitteln Sie gegebenenfalls die Urkunde über die Erteilung einer Vollmacht des Masseverwalters an Sie als

Gemeinschuldner, die das Einschreiten vor dem Finanzamt beinhaltet. Teilen Sie bitte weiters mit, wann Sie als Gemeinschuldner eine Vollmacht an die Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH zur Vertretung vor dem Finanzamt erteilt haben und übermitteln Sie gegebenenfalls eine Urkunde darüber..."

Hierauf übermittelte die Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH am 2.9.2011 folgendes Schreiben des Masseverwalters an die Steuerberatungsgesellschaft vom 14.9.2010:

„... In obbezeichneter Angelegenheit bevollmächtige ich Sie mit der Vertretung des Herrn C D, ..., in steuerlichen Angelegenheiten.

Festgehalten wird, dass aus dieser Bevollmächtigung der Masse keine Kosten erwachsen..."

Mit Datum 23.9.2011, zugestellt am 27.9.2011, erließ das Finanzamt an „Herr Dr. B A als Masseverwalter im Insolvenzverfahren D C“, Kanzleiadresse des Masseverwalters, folgenden Zurückweisungsbescheid:

„...Die Berufung von Herrn C D, vertreten durch Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH vom 11. April 2011

gegen

Zurücknahmebescheide (im Berufungsschriftsatz bezeichnet als Zurückweisungsbescheide) vom 9. März 2011 (eingelangt am 11.3.2011) betreffend die Berufungen vom 29.9.2010 gegen folgende Bescheide:

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 2.9.2010

Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.08.2010

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2009,

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2009,

Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2010.

sowie gegen

Zurückweisungsbescheide vom 9. März 2011 betreffend die Berufungen vom 29.9.2010 gegen folgende Bescheide:

Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Einkommensteuer 2008),

Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Umsatzsteuer 2008),

Verspätungszuschlagbescheid 01-06/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 01-06/2009),

Verspätungszuschlagbescheid 07-12/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 07-12/2009)

wird als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung:

Über das Vermögen des Berufungswerbers wurde mit Beschluss des BG Favoriten vom 02.08.2010 zum AZ 41SXXX/XXX ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Der Beschluss sieht laut Ediktsdatei keine Eigenverwaltung des Schuldners vor.

An Herrn Dr. A B als Masseverwalter von Herrn C D ergingen

Mit Fax vom 29.09.2010 brachte die Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH einen Schriftsatz ein, der zu Beginn wie folgt lautet:

„Steuernummer xxx/xxxx

Berufungswerber. C D

vertreten durch: Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH

Angefochtene Bescheide:"

Es folgen die im Spruch dieses Bescheides als zurückgenommen bzw. zurückgewiesen angeführten Bescheide und im weiteren eine Begründung mit Ausführungen zur inhaltlichen Unrichtigkeit dieser Bescheide. Der Umstand, dass über das Vermögen des Berufungswerbers ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden war und dass der Berufungswerber durch einen Masseverwalter vertreten werde, ist nicht Inhalt dieser Berufung.

Mit Erledigung vom 21.12.2010 wurde ein an den Masseverwalter des Berufungswerbers gerichteter Mängelbehebungsauftrag abgefertigt. Feststellungen darüber, ob dieser Bescheid wirksam geworden ist, unterbleiben in diesem Verfahren aus Gründen die sich aus der rechtlichen Würdigung ergeben.

Mit Bescheiden vom 09.03.2011 an Dr. A B als Masseverwalter von Herrn C D wurde ausgesprochen dass die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 2008, Einkommensteuer 2008, Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2009 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2009 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2010 für zurückgenommen gelten.

Zurücknahme- oder Zurückweisungsbescheide hinsichtlich Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Einkommensteuer 2008), Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Umsatzsteuer 2008), Verspätungszuschlagbescheid 01-06/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 01-06/2009), Verspätungszuschlagbescheid 07-12/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 07-12/2009) sind nicht aktenkundig.

Mit Fax vom 11.04.2011 brachte die Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH einen Schriftsatz mit folgendem Beginn ein:

„Steuernummer ...

Berufungswerber: C D

vertreten durch: Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH

Angefochtene Bescheide:"

Es folgen die im Spruch dieses Zurückweisungsbescheides angeführten Bescheide, wobei die Zurücknahmebescheide offensichtlich irrtümlich als Zurückweisungsbescheide bezeichnet wurden.

Begründend wird ausgeführt, dass nach Rückfrage beim Masseverwalter Dr. B sich ergeben habe, dass bei ihm nie ein Mängelbehebungsauftrag eingelangt sei und sich auch am Finanzamt kein Rückschein im Akt befinde. Der Mängelbehebungsauftrag sei daher erst am 31.03.2011 als Kopie zugestellt worden.

Weiters sei der behauptete Formmangel (Fehlen der erteilten schriftlichen Vollmacht der Firma Mag. E F Steuerberatungs GmbH) kein Mangel iSd [§ 85 Abs. 2 BAO](#). Dies deswegen, weil gem. [§ 3 Abs. 1 Z. 3 WTBG](#) die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetze.

Wenn daher die Finanzbehörde den urkundlichen Nachweis der Vollmacht abverlange, stehe dies im Widerspruch zur zitierten Norm und könne schon deshalb kein Formmangel in der Berufung bestanden haben.

Die Berufung auf die erteilte Vollmacht sei am 20.09.2011 im üblichen Weg über Finanzonline erfolgt und sei bis dato aufrecht.

Somit bestehe aber kein Formmangel in den Berufungen vom 29.09.2010 und die Zurückweisungsbescheide [gemeint: Zurücknahmebescheide] vom 09.03.2011 seien daher rechtswidrig.

Deshalb werde die Aufhebung dieser Beschiede beantragt.

Eine Urkunde über die Bevollmächtigung der Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH durch Herrn Dr B A als Masseverwalter im Insolvenzverfahren D C wurde am 14.09.2010 ausgestellt.

Rechtlich folgt daraus:

§ 1 Insolvenzordnung (IO) lautet:

§ 1. Bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung (§§ 66 und 67) ist auf Antrag ein Insolvenzverfahren zu eröffnen. Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sind, soweit nichts anderes angegeben ist, auf Sanierungsverfahren und Konkursverfahren anzuwenden. § 2 Abs. 1 und 2 Insolvenzordnung (IO) lautet:

(1) Die Rechtswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens treten mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhalts des Insolvenzedikts folgt.

(2) Durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird das gesamte der Exekution unterworfenene Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen.

§ 3 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) lautet:

(1) Rechtshandlungen des Schuldners nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, welche die Insolvenzmasse betreffen, sind den Insolvenzgläubigern gegenüber unwirksam. Dem anderen Teil ist die Gegenleistung zurückzustellen, soweit sich die Masse durch sie bereichern würde.

§ 83 Abs. 1 IO lautet:

(1) Im Verhältnis zu Dritten ist der Insolvenzverwalter, außer in den Fällen des § 117, kraft seiner Bestellung befugt, alle Rechtsgeschäfte und Rechtshandlungen vorzunehmen, welche die Erfüllung der Obliegenheiten seines Amtes mit sich bringt, insoweit nicht das Insolvenzgericht im einzelnen Fall eine Beschränkung der Befugnisse des Insolvenzverwalters verfügt und dem Dritten bekannt gegeben hat.

Aus dem Zusammenhalt der Bestimmung der §§ 1 bis 3 und 83 der IO ergibt sich, dass der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung hinsichtlich der Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners ist. (vgl. VwGH 02.08.1995, [93/13/0056](#) zur vergleichbaren Rechtslage der §§ 1, 3 bis 8 und 81 bis 83 der KO mwN).

Auch in einem Verwaltungsverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Nur der Masseverwalter war insoweit auch zur Ergreifung von Rechtsmitteln einschließlich des außerordentlichen Rechtsbehelfes der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde berechtigt (VwGH 21.05.1990, [89/15/0058](#) zur vergleichbaren Rechtslage der KO mwN).

Der VwGH stellt in Entscheidungen zur Frage der Aktivlegitimation unter Berücksichtigung der Vertretertheorie nicht nur darauf ab, dass dieser Theorie folgend die Bezeichnung der beschwerdeführenden Partei als zulässige Bezeichnung des Masseverwalters im Prozess gedeutet werden kann, er verlangt auch, dass die Beschwerde (also etwa auch eine Berufung) die Erklärung enthält, dass die Beschwerdeführerin durch den Masseverwalterin und dieser durch den Beschwerdevertreter vertreten werde (vgl. VwGH 27.02.2008, [2004/13/0031 mwN](#)).

Zwar lag eine Bevollmächtigung von Mag. Dr. A B von Herrn C D als Masseverwalter an die Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH vor, jedoch kam dieser Umstand im Rahmen der Berufung vom 29.09.2011 und in der gegenständlichen Berufung nicht zum Ausdruck. Während in der erstgenannten Berufung der Masseverwalter oder ein Insolvenzverfahren schlichtweg nicht erwähnt waren, wurde er in der gegenständlichen Berufung zwar genannt. Es kann dem Berufungsbegehren aber nicht unterstellt werden, dass zumindest konkludent ein Einschreiten für den Masseverwalter gemeint sei. Dies, da der Masseverwalter nur als Auskunftsource („Nach Rückfrage beim Masseverwalter...“), nicht jedoch als involvierte oder mit einem Interesse am Verfahren behaftete Person dargestellt wird. Nachdem Herr C D nicht Partei in den berufungsgegenständlichen Abgabenverfahren ist, war die Berufung aus diesem Grund zurückzuweisen. Angemerkt sei, dass der Berufung vom 29.09.2010, ungeachtet der Frage der Rechtsrichtigkeit bzw. Wirksamkeit des Mängelbehebungsauftrags und des abschließenden Zurücknahmebescheids, aus eben diesem Grund kein Erfolg beschieden sein konnte. Ein Mängelbehebungsbescheid wegen des Fehlens der Unterschrift war hier nicht zu erlassen, da die Berufung durch eine Nicht-Partei keinem Mängelbehebungsauftrag zugänglich ist (vgl. zum zivilgerichtlichen Verbesserungsverfahren OGH 24. 1. 1996, [3 Ob 8/96](#)).

Weiters war die Berufung gegen „Zurückweisungsbescheide vom 09. März 2011“ betreffend „Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Einkommensteuer 2008), Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Umsatzsteuer 2008), Verspätungszuschlagbescheid 01-06/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 01-06/2009), Verspätungszuschlagbescheid 07-12/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 07-12/2009),“ zurückzuweisen, da weder ein Zurückweisungs- noch (wie wohl angesprochen) ein Zurücknahmebescheid hinsichtlich der angeführten Bescheide ergangen ist.

Da Herr C D als Gemeinschuldner nicht handlungsfähig ist, hat dieser Bescheid an den Masseverwalter zu ergehen...”

Mit Eingabe vom 24.10.2011 wurde auf dem Briefpapier der Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH unter Bezugnahme auf die Steuernummer des C D Berufung wie folgt erhoben:

„Berufungswerber: Dr. B A als Masseverwalter im Insolvenzverfahren D C

vertreten durch: Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH

Angefochtene Bescheide:

Zurückweisungsbescheid vom 23. September 2011 (eingelangt am 27. September 2011)

Berufung...

Der Berufungswerber Dr. B A als Masseverwalter im Insolvenzverfahren D C vertreten durch Mag. E F SteuerberatungsgmbH legt gegen den umseits angeführten Bescheid Berufung ein und führt aus wie folgt:

Mittels Zurückweisungsbescheid vom 23. September 2011 wurden die Berufungen von Herrn C D vom 29. September 2010 als unzulässig zurückgewiesen.

Als Begründung wurde angeführt, dass „Herr C D nicht Partei in der berufungsgegenständlichen Abgabenverfahren ist“ und daher die Berufung aus diesem Grund zurückzuweisen war.

Dieser Begründung ist folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 78 (1) BAO ist Partei im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige (§ 77). Gemäß § 77 (1) BAO ist ein Abgabepflichtiger im Sinne dieses Bundesgesetzes, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

Gemäß § 80 (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.

Der Gemeinschuldner wird trotz Konkurseröffnung weiterhin als Steuerschuldner (Steuersubjekt) angesehen, obgleich er gem [§§ 1, 3 KO](#) nicht mehr über die Masse verfügen darf; die Masse selbst wird nicht als eigenständiges Sondervermögen iSd § 1 Abs 2 Z 3 KStG betrachtet. Der Masseverwalter ist nach der Rechtsprechung des VwGH zu den gesetzlichen Vertretern iSd [§ 80 Abs 1 BAO](#) zu zählen (VwGH ÖStZB 1990, 462; VwGH ÖStZB 1996, 195; VwGH ÖStZB 1998, 365; VwGH ÖStZB 1998, 606 = ZIK 1998, 133.)

Die Behörde selbst führt im Zurückweisungsbescheid aus, dass der „Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung hinsichtlich der Konkursmasse soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners ist.“

Gemäß § 83 (1) BAO können sich die Partei und ihre gesetzlichen Vertreter ... durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen.

Gemäß § 83 (2) richten sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten 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.

Rechtlich folgt hieraus:

Der Gemeinschuldner C D ist auch im Konkursverfahren Abgabepflichtiger und somit Partei im Sinne der BAO.

Die Finanzbehörde selbst führt im Abgabenakt unter der eingangs angeführten Steuernummer als Abgabepflichtigen C D an.

Die Partei wird durch den gesetzlichen Vertreter, somit den Masseverwalter, lediglich vertreten.

Der Masseverwalter kann sich wiederum im Verfahren vertreten lassen.

Dass die Mag. E F SteuerberatungsgmbH im gesamten Verfahren über eine aufrechte Vollmacht verfügt hat, räumt die Behörde selbst ein.

Abschließend ist noch zu erwähnen, dass § 250 (1) BAO keineswegs normiert, dass eine Berufung einen Parteinamen enthalten muss. Schon deswegen kann der Rechtsmeinung der Behörde, eine Berufung müsse eine Erklärung enthalten, „dass der Beschwerdeführer durch den Masseverwalter und dieser durch den Beschwerdeführer vertreten sei“ nicht gefolgt werden.

Richtig ist vielmehr, dass in einer Berufungsschrift gar keine Partei genannt sein muss. Welche Partei gemeint ist, geht ohnedies aus den anzuführenden bekämpften Bescheiden hervor.

Weiters ist noch zu bemerken, dass bei Zweifeln über den Bestand einer Vollmacht sehr wohl ein Mängelbehebungsauftrag möglich ist, und wurde dieser von der Behörde auch tatsächlich erteilt. Dies deswegen, da ja bereits ausgeführt wurde, C D als Gemeinschuldner keine „Nicht-Partei“ ist.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass

Herr C D Partei des Verfahrens ist,

dieser durch den Masseverwalter vertreten wird,

die Mag. E F SteuerberatungsgmbH auf Grund der erteilten Vollmacht befugt war, eine Berufung einzubringen

und somit die Berufung zu Unrecht zurückgewiesen wurde.

Es werden sohin die Anträge gestellt,

a) den Zurückweisungsbescheid vom 23. September 2011 ersatzlos aufzuheben und

b) die Berufungen vom 29.9.2010 in der Sache selbst zu erledigen.

Mag. F. "

Mit Vorlagebericht vom 31.7.2012 legte das Finanzamt die Berufung vom 24.10.2011 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 23.9.2011 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und verwies auf die Begründung des angefochtenen Bescheides.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 273 BAO](#) sind unzulässige Berufungen zurückzuweisen.

Eine Berufung kann etwa unzulässig sein, weil der Bescheid, gegen den sie sich richtet, rechtlich gar nicht existent ist (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 273 Rz. 6) oder weil dem Berufungswerber die Aktivlegitimation zur Einbringung einer Berufung fehlt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 273 Rz. 4). Zur Aktivlegitimation des Gemeinschuldners besteht eine unterschiedliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 273 Rz. 4).

Zur Unzulässigkeit infolge Nichtvorliegens anfechtbarer Bescheide:

Da die Berufung vom 24.10.2011 die ersatzlose Aufhebung des gesamten Zurückweisungsbescheides vom 23.9.2011 begehrt, wird dieser Zurückweisungsbescheid auch insofern angefochten, als er die Zurückweisung der Berufung vom 11.4.2011 gegen „Zurückweisungsbescheide“ (Zurückgenommenerklärungsbescheide) vom 9.3.2011 betreffend die Berufungen vom 29.9.2010 gegen

- Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Einkommensteuer 2008),
- Verspätungszuschlagbescheid 2008 (betreffend Umsatzsteuer 2008),
- Verspätungszuschlagbescheid 01-06/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 01-06/2009),
- Verspätungszuschlagbescheid 07-12/2009 (betreffend Umsatzsteuer für 07-12/2009)

bekämpft.

Zur Feststellung in dem hier verfahrensgegenständlichen Zurückweisungsbescheid vom 23.9.2011, dass die vorstehend genannten Bescheide überhaupt nicht erlassen wurden, hat sich der Bw nicht geäußert.

Diese Feststellung steht mit der Aktenlage in Einklang.

Da sich die Berufung vom 11.4.2011 auch gegen überhaupt nicht erlassene Bescheide richtet, erging der Zurückweisungsbescheid vom 23.9.2011 insoweit zu Recht.

Die hier gegenständliche Berufung ist daher insoweit als unbegründet abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit infolge mangelnder Aktivlegitimation:

Bleibt die Frage zu klären, ob die Berufung vom 11.4.2011, soweit sie sich gegen die Zurückgenommenerklärungsbescheide betreffend die Berufungen vom 29.9.2010 gegen

- Einkommensteuerbescheid 2008 vom 2.9.2010,
- Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2009 vom 31.8.2010,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2009 vom 31.8.2010,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2010 vom 31.8.2010,

richtet, zu Recht zurückgewiesen wurde.

„Mit der Konkurseröffnung ändert sich nichts am Steuersubjekt. Steuerschuldner bleibt der Gemeinschuldner, die bisherige Steuernummer wird beibehalten (*Engelhart in Konzecy/Schubert, Insolvenzgesetze*¹⁸, § 46 Tz. 86). Mit Konkurseröffnung verliert der Gemeinschuldner alle Verwaltungs- und Verfügungsrechte betreffend die Konkursmasse (sowohl für die Aktiv- als auch die Passivmasse). Rechtshandlungen des Gemeinschuldners, welche die Konkursmasse betreffen, sind jedenfalls für die Dauer des Konkurses unwirksam, sofern sie nicht das konkursfreie Vermögen betreffen. Die alleinige Vertretungsbefugnis des Masseverwalters (§ 83 Abs 1) führt abgabenrechtlich zur Stellung des Masseverwalters als zur Vertretung bestimmtes Organ gem [§ 80 BAO](#) woraus Lehre und Judikatur seine abgabenrechtliche Haftung für die Erfüllung sämtlicher abgabenrechtlicher Pflichten ableiten“ (*Engelhart in Konzecy/Schubert, Insolvenzgesetze*¹⁸, § 46 Tz. 89).

„Das abgabenrechtliche Vertretungsmonopol des Masseverwalters bewirkt, dass Bescheidadressat nur der Masseverwalter sein darf und nach Konkurseröffnung an den Gemeinschuldner adressierte Bescheide ein rechtliches Nichts, ein sogenannter Nichtbescheid, sind“ (*Engelhart in Konzecy/Schubert, Insolvenzgesetze*¹⁸, § 46 Tz. 92).

„Zu beachten ist das Erlöschen der Vollmacht des bisher bei der Abgabenbehörde ausgewiesenen Steuerberaters ex lege durch die Konkurseröffnung ([§ 1024 ABGB](#), [§ 26 KO](#); VwGH [99/13/0229](#)). Allerdings darf die Abgabenbehörde vom Steuerberater dennoch eingebrachte Eingaben oder Rechtsmittel nicht zurückweisen, sondern hat ein Verbesserungsverfahren mit dem Ziel einer Genehmigung durch den Masseverwalter einzuleiten: Gleiches gilt, wenn der Gemeinschuldner nach Konkurseröffnung selbst gegenüber der Abgabenbehörde tätig wird (VwGH [97/13/0090](#)). Mit Zustimmung des Masseverwalters kann der Gemeinschuldner in Abgabenverfahren Prozesshandlungen vornehmen (VwGH RdW 1995,168 = ÖStZB 1995,288)“, *Engelhart in Konzecy/Schubert, Insolvenzgesetze*¹⁸, § 46 Tz. 93.

Nach der Rechtsprechung ist der Insolvenzverwalter hinsichtlich des Insolvenzvermögens gesetzlicher Vertreter des Schuldners, somit gesetzlicher Vertreter iSd [§ 80 Abs. 1 BAO](#) (*Ritz, BAO*⁴, § 80 Rz. 3, unter Hinweis auf zB VwGH 8.2.2007, [2006/15/0373](#); 29.3.2007, [2005/15/0130](#); 24.7.2007, [2006/14/0065](#)). Nach *Stoll*, BAO, 793 gehört der Insolvenzverwalter zu den Verwaltern iSd [§ 80 Abs. 2 BAO](#).

*Ritz, BAO*⁴, § 79 Rz. 18 führt zu der gegenständlichen Frage aus:

„Der Schuldner verliert durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht seine Prozessfähigkeit, sondern nur die Verfügungsfähigkeit über die Masse. Er kann Bevollmächtigter in einem Verfahren sein (VwGH 20.4.1993, [93/14/0004](#), 0005; 14.9.1994, [91/13/0138](#)).

Der Schuldner kann mit Zustimmung des Insolvenzverwalters – und damit im rechtlichen Ergebnis als Bevollmächtigter des Insolvenzverwalters – Verfahrenshandlungen setzen (zB VwGH 14.3.1995, [94/07/0095](#), ZfVB 1996/3/1144; 21.12.2004, [2004/17/0145](#), AW [2004/17/0022](#)). Fehlt der Nachweis der Zustimmung des Insolvenzverwalters für eine Eingabe des Schuldners, so liegt nach der Rechtsprechung (zB VwGH 12.11.1986, [85/13/0183](#); 24.11.1987, [87/11/0141](#)) ein verbesserungsfähiges Formgebrechen (iSd § 85 Abs 2) vor (vgl auch § 85 Tz 13).

Die Zustimmung (Genehmigung) des Insolvenzverwalters kann auch nachträglich erfolgen (vgl VwGH 15.7.1998, [97/13/0090](#)). Die „Heilung“ der Unzulässigkeit von Anbringen des Schuldners kommt unabhängig davon in Betracht, ob der Insolvenzverwalter von der Tatsache des (befristeten) Anbringens innerhalb der Frist Kenntnis erlangt hatte, ob der Schuldner im Anbringen auf die Person des Insolvenzverwalters hingewiesen hat und ob er überhaupt in Kenntnis des bereits erfolgten Eintrittes der Wirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gewesen war (vgl VwGH 15.7.1998, [97/13/0090](#)).“

Der Gemeinschuldner verliert durch die Konkurseröffnung nicht die Prozessfähigkeit, sondern nur die Verfügungsfähigkeit über die Masse. Er kann daher Bevollmächtigter in einem Verfahren sein. Die Vertretung des Masseverwalters durch den Gemeinschuldner ist somit zulässig und rechtswirksam. Ein Gemeinschuldner kann mit Zustimmung des Masseverwalters Prozesshandlungen, wie Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens, Berufungen und Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, vornehmen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 79 E 50 = VwGH 20.4.1993, [93/14/0004](#), 0005). Auch wenn die Initiative zu einer Prozesshandlung nicht vom Masseverwalter ausgeht und die Prozesshandlung daher nicht in seinem Auftrag erfolgt, kann ihr vom Masseverwalter zugestimmt werden. Zustimmung zu einem Handeln liegt jedenfalls vor, wenn sich der Zustimmende mit dem Handeln einverstanden erklärt bzw. erklärt, dagegen nichts einzuwenden zu haben. Ein ausdrücklicher „Auftrag“ des Masseverwalters braucht nicht vorzuliegen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 79 E 51 = VwGH 14.9.1994, [91/13/0138](#)). Hat der Masseverwalter zugestimmt, dass der Gemeinschuldner den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellt, und fehlt darüber der Nachweis, so liegt ein verbesserungsfähiges Formgebrechen vor (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 79 E 52 = VwGH 7.7.1972, 801/71; VwGH 12.11.1986, [85/13/0183](#)). Weist der Gemeinschuldner erstmals in der Berufung gegen die Zurückweisung des Vorlageantrages auf die Zustimmung des Masseverwalters zum Vorlageantrag des Gemeinschuldners hin, so hat die Behörde die Richtigkeit dieses Vorbringens bei sonstiger Mangelhaftigkeit des Verfahrens zu prüfen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 79 E 53 = VwGH 20.4.1993, [93/14/0004](#), 0005). Die Abgabenbehörde ist zur Zurückweisung einer vom Gemeinschuldner selbst erhobenen Berufung nicht berechtigt, ohne zuvor geklärt zu haben, ob der Masseverwalter die vom Gemeinschuldner – zunächst tatsächlich in unzulässiger Weise – gesetzte Prozesshandlung nicht etwa genehmigen würde. Ob der Masseverwalter davon innerhalb der Berufungsfrist Kenntnis erlangt hatte, ist dafür ebenso bedeutungslos wie die Frage, ob der Gemeinschuldner in seiner Berufung auf die Person des Masseverwalters hingewiesen hatte und ob er überhaupt in Kenntnis des bereits erfolgten Eintrittes der Wirkungen Konkurseröffnung gewesen war (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 79 E 54 = VwGH 15.7.1998, [97/13/0090](#)).

Was das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis VwGH 27.2.2008, [2004/13/0031](#) anlangt, so hat dieser ausgesprochen, vorzuschicken sei, „dass die Beschwerde ausdrücklich die Gemeinschuldnerin als Beschwerdeführerin bezeichnet und die Erklärung enthält, die Beschwerdeführerin werde durch den Masseverwalter vertreten. Da die vorliegende Bezeichnung der beschwerdeführenden Partei als der so genannten "Vertretertheorie"

folgende, zulässige Bezeichnung des Masseverwalters im Prozess gedeutet werden kann, ist die Beschwerde als solche des Masseverwalters zu verstehen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2006, 2006/13/0035)". Die Erkenntnisse VwGH 20.12.2006, [2006/13/0035](#), und VwGH 23.9.2005, [2002/15/0065](#), sowie die dort jeweils zitierten Vorerkenntnisse sind inhaltlich diesbezüglich wortgleich. Hingegen wurde eine dem Erkenntnis VwGH 15.7.1998, [97/13/0090](#) entgegenstehende Ansicht nicht vertreten, zumal der Gerichtshof einen derartigen Fall in diesen Erkenntnissen auch nicht zu beurteilen hatte.

Fest steht, dass die Berufung vom 11.4.2011 durch den Gemeinschuldner als Berufungswerber erhoben wurde („Berufungswerber: C D"), der hierbei durch die Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH vertreten wurde. Der Masseverwalter hat mit Schreiben vom 14.9.2010 die Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH zur Vertretung des Gemeinschuldners „in steuerlichen Angelegenheiten" unter der Bedingung bevollmächtigt, „dass aus dieser Bevollmächtigung der Masse keine Kosten erwachsen."

Hieraus und in Verbindung mit der Beantwortung des dem Masseverwalter de facto zugekommenen Auskunftersuchens betreffend Genehmigung des Einschreitens vom 29.7.2011 durch die Mag. E F Steuerberatungsgesellschaft mbH, die hierzu offenkundig einen entsprechenden Auftrag des Masseverwalters erhalten hat, ergibt sich, dass der Masseverwalter auch das Einschreiten der Steuerberatungsgesellschaft für den Gemeinschuldner im gegenständlichen Verfahren genehmigt hat.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er auch die Zurückweisung der Berufung vom 11.4.2011 gegen Zurücknahmeerklärungsbescheide vom 9.3.2011 betreffend die Berufungen vom 29.9.2010 gegen

- Einkommensteuerbescheid 2008 vom 2.9.2010,
- Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.08.2010,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2009,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2009,
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2010,

ausspricht, gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufzuheben.

Für das weitere Verfahren wird bemerkt, dass die Übersendung der Kopie des Entwurfes eines Mängelbehebungsauftrages nicht der ordnungsgemäßen Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages gleichzuhalten ist (ganz abgesehen davon, dass die Übermittlung nach Ergehen der Gegenstandsloserklärungsbescheide erfolgt ist und für diese daher schon

deswegen nicht maßgebend gewesen sein kann) und nach dem derzeitigen Verfahrensstand nicht feststeht, dass der Masseverwalter tatsächlich den mit 21.12.2010 datierten Mängelbehebungsauftrag jemals erhalten hat.

Zu den ursprünglich angefochtenen Bescheiden ist darauf hinzuweisen, dass auf einem Ausdruck der einzelnen Bescheide vom Finanzamt handschriftlich die dort angeführte Privatadresse des Masseverwalters durch dessen Kanzleiadresse ersetzt, jeweils ein Stempelabdruck des Finanzamtes sowie eine Unterschrift hinzugefügt, ein PDF erstellt und dieses mit E-Mail am 8.9.2010 an die E-Mail-Adresse des Masseverwalters vermittelt wurde. Hierzu ist zu bemerken, dass nach Rechtsauffassung der Finanzverwaltung die Übermittlung einer PDF-Datei mittels E-Mail einer Übermittlung mittels Telefax nicht gleichzuhalten sein soll (andere Ansicht UFS 28.2.2012, ZRV/0210-Z3K/07, und UFS 1.8.2012, RV/1027-W/12, dazu auch *Guth*, Einbringung eines Rechtsbehelfs mit Anhang einer PDF-Datei zu einem E-Mail, UFSjournal 2012, 233).

Wie oben ausgeführt sind aktenkundig (lose im Finanzamtsakt enthalten) Zustellnachweise betreffend Bescheide des Finanzamtes vom 31.8.2010 und vom 2.9.2010 (Hinterlegung am 2.9.2010 bzw. am 6.9.2010, Adressierung „Dr. B A als Masseverwalter G-Gasse 1130 Wien“) sowie die Rücksendung von Bescheiden als „nicht behoben“. Bemerkt wird, dass gemäß § 2 Z 1 ZustellG als Abgabestelle „die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder auch der Arbeitsplatz des Empfängers, im Falle einer Zustellung anlässlich einer Amtshandlung auch deren Ort, oder ein vom Empfänger der Behörde für die Zustellung in einem laufenden Verfahren angegebener Ort“ in Betracht kommt. Ist die Zustellung ordnungsgemäß durch Hinterlegung erfolgt (was noch nicht fest steht), ist für den Fristenlauf der Zustelltag maßgebend.

Sollten die Bescheide vom 31.8.2010 und vom 2.9.2010 bereits am 2.9.2010 und am 6.9.2010 rechtswirksam erlassen worden sein, wären – infolge entschiedener Sache – die neuerlichen Bescheide vom 8.9.2010 (falls es sich hierbei um Bescheide im Rechtssinn handelt) rechtswidrig ergangen und in weiterer Folge aufzuheben.

Wien, am 24. September 2012