



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S.K., Adr, vertreten durch MV, vom 26. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. September 2005, StNr. 560/8943, betreffend Zwangsstrafen entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Hinsichtlich der Steuererklärungen 2003 (E1, U1) erfolgte am 6.3.2003 die Aufnahme in die Quote der steuerlichen Vertretung.

Am 11.4.2005 wurden die Erklärungen 2003 abberufen und für die Einreichung der Erklärungen eine Nachfrist bis 30.4.2005 gesetzt. Ein Ansuchen um Fristverlängerung wurde mit Bescheid vom 4.5.2005 abgewiesen und eine weitere Nachfrist bis 27.5.2005 gesetzt.

RA wurde mit 1.6.2005 zum Masseverwalter für Gemeinschuldner bestellt.

Mit Bescheid vom 13.6.2005 erfolgte eine Erinnerung samt Nachfristsetzung bis 4.7.2005 unter Androhung einer Zwangsstrafe von € 75,00 gerichtet an den Gemeinschuldner, z.H. MV.

Mit Eingabe vom 16.6.2005 beantragte der Masseverwalter eine Fristverlängerung bis zum 31.8.2005, da er erst am 1.6.2005 zum Masseverwalter bestellt worden sei und noch umfangreiche Abstimmungsarbeiten betreffend die steuerlichen Belange des Gemeinschuldners erforderlich seien. Zudem fehlten zur Stellung der Steuererklärungen noch diverse Unterlagen.

Am 23.6.2005 wurde die beantragte Frist gewährt.

Mit Bescheid vom 19.9.2005 erfolgte die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 75,-.

Als Begründung ist ausgeführt, dass "die Festsetzung der Zwangsstrafe erforderlich war, weil sie die vorgenannte Abgabenerklärung (Einkommensteuererklärung 2003) nicht bis zum 4.7.2005 eingereicht haben."

Am 26.9.2005 brachte der Masseverwalter für den Gemeinschuldner Berufung ein mit der Begründung, dass am 26.8.2005 die Steuererklärungen eingebracht worden seien, lediglich hinsichtlich der Einkommensteuererklärung seien nur die Saldenlisten des Steuerberaters vorgelegt worden anhand derer ohne weiteres eine Schätzung der Einkommensteuer vorgenommen werden könnte. Eine Ausarbeitung einer Bilanz verbunden mit einer Einkommensteuererklärung wäre mit einem derartigen finanziellen Aufwand verbunden, der für die Konkursmasse äußerst schädlich wäre. Schon für die Abstimmungsarbeiten musste ein Steuerberater herbeigezogen werden, was mit einem erheblichen Aufwand an Massekosten verbunden gewesen sei. Der angefochtene Bescheid sei demnach unrichtig, weil die Abgabenerklärungen bereits erbracht worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.10.2005 wurde die Berufung vom 26.9.2005 mit ausführlicher Begründung abgewiesen.

Am 13.10.2005 brachte der Masseverwalter für den Gemeinschuldner den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte neben der Darstellung des Verfahrensablaufes aus, dass es dem Usus in der Konkursabwicklung entspreche, dass von Seiten des Finanzamtes auf die Erstellung von Steuererklärungen für Zeiträume vor Konkursöffnung verzichtet werde, weil die Erstellung ohnehin nur die Masse und Konkursgläubiger belasten würde.

Es sei auch nicht Angelegenheit des Masseverwalters, auf Kosten der Masse die Erhebung der Konkursforderung für einen Konkursgläubiger zu veranlassen. Dazu komme, dass gerade im gegenständlichen Verfahren Versäumnisse der Abgabenbehörde evident seien, als Steuererklärungen seit 2002 (!) säumig seien und über Jahre hinweg keinerlei Veranlassung seitens der Abgabenbehörde erster Instanz getätigt worden seien, weshalb es grob unbillig sei, dem Masseverwalter diese Erklärungen innerhalb kurzer Frist aufzutragen und mittels Zwangsstrafe zu sanktionieren.

Anzumerken ist, dass die Ausführungen des Masseverwalters zur vermeintlichen Untätigkeit der Abgabenbehörde I. Instanz unzutreffend sind und die Regelungen betreffend Quotenregelung für die steuerlichen Vertreter unberücksichtigt lassen. Die Ausführungen "es ist auch nicht Angelegenheit des Masseverwalters, auf Kosten der Masse die Erhebung der Konkursforderung für einen Konkursgläubiger zu veranlassen" stellen zudem eine Verkennung der nachfolgend dargestellten Rechtslage hinsichtlich der Pflichten des Masseverwalters dar.

Aber auch die Bescheidbegründung ist unzutreffend, da dem Masseverwalter auf sein schriftliches Ansuchen hin nachweislich eine Fristverlängerung bis 31.8.2005 gewährt worden war.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 133 Abs. 1 Satz 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist gem. § 133 Abs. 1 Satz 2 BAO ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird.

Gemäß § 111 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer aufgrund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen.

Die Aufforderung zur Abgabe von Steuerklärungen durch Zusendung derselben ist eine unter § 111 Abs. 1 BAO fallende Anordnung, deren Erfüllung mit Zwangsstrafe erzwingbar ist.

Gemäß § 111 Abs. 2 BAO muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm geforderten Leistung aufgefordert werden.

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204) und die Partei zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066). So darf der Abgabepflichtige zur Erfüllung der im § 119 BAO normierten Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Wege des § 111 BAO verhalten werden. Danach besteht die Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung, wenn diese, so wie in den Bestimmungen der §§ 133 Abs. 1 und § 134 Abs. 1 BAO gesetzlich angeordnet ist. Unter Beachtung des vorstehend Gesagten kann die Abgabe der Steuererklärungen als Erbringung einer Leistung, die wegen ihrer Beschaffenheit nur vom Abgabepflichtigen oder dessen Vertreter erbracht werden kann, gemäß § 111 BAO mit Zwangsstrafe erzwungen werden (VwGH 16.11.1993, 89/14/0139; 28.10.1997, 97/14/0121).

Die Verhängung der Zwangsstrafe ist weiters nur zulässig, wenn die Leistung objektiv möglich und die Erfüllung zumutbar ist (VwGH 13.9.1988, 88/14/0084). Reicht dabei das Wissen des Abgabepflichtigen zur Erstellung richtiger Erklärungen nicht aus, so führt dies nicht schon dazu, dass die zeitgerechte Abgabe derselben objektiv unmöglich oder unzumutbar ist (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066).

Denn für die Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen ist unmaßgeblich, ob das Wissen des Bw. im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen zur Erstellung richtiger

Erklärungen ausreicht. Diesfalls ist es der Bw. unbenommen, vorläufige Abgabenerklärungen, die nach bestem Wissen und Gewissen erstellt wurden, abzugeben.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass der Zweck der Zwangsstrafe nicht in der Bestrafung des Bw., sondern vielmehr darin liegt, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112).

Den Masseverwalter trifft die persönliche Verpflichtung, für den Gemeinschuldner die Abgabenerklärungen einzureichen. Diese Verpflichtung besteht unabhängig davon, ob der Masseverwalter für die Erstellung der Abgabenerklärungen eines Steuerberaters bedarf und ob dieser Steuerberater finanziert werden kann (VwGH 3.3.1987, 86/14/0130, 15.4.1959, 1295, 1296/57; 27.4.1967, 1714/66; 29.11.1972, 134/72; 18.9.1985, 84/13/0085).

Die Befugnis der Abgabenbehörde, die Bemessungsgrundlage zu schätzen, wenn Abgabenerklärungen nicht abgegeben werden, besteht unabhängig von ihrer Berechtigung, die Abgabe der Erklärungen gem § 111 BAO zu erzwingen (VwGH 3.3.1987, 86/14/0130).

Der Masseverwalter ist verpflichtet, für eine konkursverfangene Firma Abgabenerklärungen auch für Zeiträume vor der Konkursöffnung einzureichen. Der Einwand, er sehe sich mangels Unterlagen hiezu nicht in der Lage, ist unbeachtlich. Das Finanzamt kann die Abgabe der Steuererklärungen vom Masseverwalter durch Festsetzung einer Zwangsstrafe erzwingen.

Der Masseverwalter vertritt den Gemeinschuldner hinsichtlich der mit der Konkursmasse zusammen hängenden Rechte und Pflichten. Damit treffen ihn Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, aber auch Zahlungspflichten nach abgabenrechtlichen und konkursrechtlichen Bestimmungen. Bei Verletzung dieser dem Masseverwalter auferlegten Pflichten haftet er nach den Grundsätzen des § 9 BAO.

Der Masseverwalter ist den in § 80 Abs 1 BAO angeführten Vertretern zuzurechnen.

§ 80 BAO ist bezüglich der abgabenrechtlichen Pflichten im Verhältnis zu § 81 KO die Spezialnorm (VwGH 29.11.1972, 134/72, 3.3.1987, 86/14/0130).

Die Befugnis der Abgabenbehörde, die Bemessungsgrundlage zu schätzen, wenn Abgabenerklärungen nicht abgegeben werden, besteht unabhängig von ihrer Berechtigung, die Abgabe der Erklärungen gem § 111 BAO zu erzwingen. Die abgabenrechtlichen Folgerungen aus Abgabenerklärungen haben die Abgabenbehörden zu ziehen und nicht derjenige, dem die Erklärungspflicht obliegt (VwGH 3.3.1987, 86/14/0130).

Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in der Bestrafung der Person, sondern darin, die Abgabenbehörde bzw Strafbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Daraus folgt, dass Zwangs-

strafen bei juristischen Personen, die gem §§ 80 ff BAO eines gesetzlichen Vertreters bedürfen, auch gegen den Vertretenen festgesetzt werden dürfen (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112).

Wörtlich führte der VwGH im Erkenntnis vom 30.7.2002, 96/14/0105 aus:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3. März 1987, 86/14/0130, VwSlg 6197 F/1987, ausgeführt hat, trifft einen Masseverwalter, der sich auf die mangelnde Fähigkeit, Abgabenerklärungen zu erstellen, beruft, die persönliche Verpflichtung, für den Gemeinschuldner Abgabenerklärungen beim Finanzamt einzureichen. Aus dieser persönlichen Pflicht des Masseverwalters, die gleicher Art ist wie die des von ihm Vertretenen (des Gemeinschuldners als Abgabepflichtigen), folgt, dass der Masseverwalter der Pflicht zur Abgabe von Abgabenerklärungen gleich dem Abgabepflichtigen unabhängig davon nachzukommen hat, ob er eines Steuerberaters bedarf. Ebenso wie für den Abgabepflichtigen besteht die Erklärungspflicht des Masseverwalters auch unabhängig davon, ob die Tätigkeit eines Steuerberaters finanziert werden kann. Hiebei ist § 80 BAO bezüglich der abgabenrechtlichen Pflichten des Masseverwalters die Spezialnorm im Verhältnis zu § 81 KO."

In der Berufungsentscheidung des UFSG vom 31.3.2003, RV/0559-G/03, ist zur Festsetzung eines Verspätungszuschlages ausgeführt:

"Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkursöffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (vgl. Beschlüsse des VwGH 22.10.1997, 97/13/0023, 0024; 16.1.1991, 90/13/0298 und 21.5.1990, 89/15/0058, sowie 20.6.2001, 98/08/0253 und 18.12.1992, 89/17/0037, 0038).

Dadurch, dass demnach die angefochtenen Bescheide gegenüber dem Gemeinschuldner nicht wirksam erlassen werden konnten - sie hätten vielmehr ausschließlich gegenüber dem Masseverwalter erlassen werden müssen - ist die dagegen vom Masseverwalter in seiner Funktion als Vertreter des Gemeinschuldners erhobene Berufung ins Leere gegangen. Überdies kann der Masseverwalter selbst durch die angefochtenen Bescheide, auch wenn diese zu seinen Händen zugestellt wurden, in Rechten nicht verletzt worden sein, da er nicht Adressat der Bescheide war (vgl. Beschlüsse des VwGH 22.10.1997, 97/13/0023, 0024 und 20.6.2001, 98/08/0253)."

Der bundesweite Fachbereich führte zu dieser Entscheidung aus:

"Der UFS Graz hat in seiner Entscheidung vom 31.3.2003, GZ. RV 0559-G/02, vertreten, dass während eines Konkursverfahrens ergehende Abgabenbescheide ausschließlich gegenüber dem Masseverwalter zu erlassen wären. Eine Bescheidadressierung an den Gemeinschuldner (zu Handen des Masseverwalter) gehe ins Leere und führe zur Bescheidunwirksamkeit.

Diese Auffassung wird vom Fachbereich aus folgenden Gründen nicht geteilt:

Gemäß. § 1 Abs. 1 KO wird durch die Eröffnung des Konkurses das gesamte der Exekution unterworfen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freien Verfügung entzogen. Die Konkureröffnung beseitigt aber nicht die Rechtsfähigkeit des Gemeinschuldners, der grundsätzlich partei- und prozessfähig bleibt. Lediglich im Hinblick auf das durch die Konkureröffnung seiner freien Verfügung entzogene Vermögen ist der Gemeinschuldner verfügsunfähig und in diesen Belangen der Masseverwalter sein gesetzlicher Vertreter. Durch die Konkureröffnung ändert sich daher auch nicht das Steuersubjekt und die Abgabenzurechnung an den bisherige Abgabepflichtigen (nach der Konkureröffnung Gemeinschuldner).

Nach Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (zB E 2.8.1995, 94/13/0095; 28.9.1995, 93/17/0317) ist der Masseverwalter hinsichtlich des Konkursvermögens gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners. Nach weitgehend übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 18.9.1985, 84/13/0085) wird er als Vertreter iS des § 80 Abs. 1 BAO angesehen. Zum Teil (Stoll, BAO, 793) wird er den Verwaltern iS des § 80 Abs. 2 BAO zugerechnet. Ob nun Vertreter oder amtlicher Vermögensverwalter wird der Masseverwalter jedoch nie zum Abgabepflichtigen und Abgabenschuldner in Bezug auf den Konkursbetrieb.

Das Finanzamt irrite daher nicht, in der Bezeichnung des Bescheidadressaten (Adressierung des Leistungsgebotes) den Gemeinschuldner als materiellen Bescheidempfänger, vertreten durch (zu Handen des) Masseverwalters als formellen Bescheidempfänger (im Hinblick auf seine Stellung als gerichtlich bestelltes Vertretungsorgan des Gemeinschuldners bzw. auslegungsweise der Konkursmasse oder Konkursgläubiger sowie Zustellungsbevollmächtigter nach § 78 Abs. 2 KO), anzugeben.

Es wird somit weiterhin die im BMF-Erlass vom 27.8.1998, GZ. 030331/1-IV/3/98, AO 210, 225, 595, dargestellte Adressfeldgestaltung "An den Abgabepflichtigen (Gemeinschuldner) XX, vertreten durch Masseverwalter RA Dr. YY" anzuwenden sein und zu einer wirksamen Bescheiderlassung führen."

In diesem Sinne erging eine Entscheidung des UFSW vom 24.11.2005, RV/1901-W/05, wo wörtlich ausgeführt ist:

"Auf Grund ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse der Gemeinschuldnerin beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter der Gemeinschuldnerin. Nach Konkurseröffnung tritt im Abgabenverfahren, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt, der Masseverwalter an die Stelle der Gemeinschuldnerin. Die Abgaben sind während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern die Gemeinschuldnerin repräsentiert, festzusetzen (vgl. etwa VwGH - Beschluss vom 20. Juni 2001, Zl. 98/08/0253). Dieser Ansicht folgend ist ein Bescheid nach Konkursöffnung über das Vermögen eines Abgabepflichtigen grundsätzlich an den Masseverwalter zu richten. Wenn dies nicht der Fall ist, lässt der Zusatz "z.H. des Masseverwalters" keine Zweifel aufkommen lassen, wer als richtige Verfahrenspartei gemeint gewesen ist (VwGH - Erkenntnis vom 21. Dezember 2004, Zl. 2000/04/0118)."

Im vorliegenden Berufungsfall wäre somit der Abgabenanspruch entweder direkt an die Masseverwalterin zu richten gewesen oder hätte die Zustellung des Bescheides über die Festsetzung einer Zwangstrafe zumindest "zu Handen der Masseverwalterin Dr. SS" erfolgen müssen."

Die Gemeinschuldnerin und das konkursverfangene Vermögen sind rechtlich nicht ident, bilden zwei von einander verschiedene rechtliche Zurechnungspunkte und werden bei ihren Rechtshandlungen in verschiedener Weise vertreten, wobei durch die bloße Zustellung von an die Gemeinschuldnerin adressierten Bescheiden an den Masseverwalter diese nicht ihm gegenüber wirksam werden (VwGH 20.5.1987, Zl. 85/08/0088, 18.12.1992, 89/17/0037, 0038, 21.12.2004, 2000/04/0118).

Der UFSW führte in der Berufungsentscheidung vom 25.11.2005, RV/1897-W/05, wörtlich aus:

"Gemäß § 93 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (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."

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird. Ein "Deuten" eines bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidaddressaten wäre zulässig und geboten, wenn die Identifizierung des Adressaten durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt wäre (VwGH vom 24. November 2004, Zl. 2004/13/0138, mw Judikaturhinweisen).

Der Bescheidadressat ist im gegenständlichen Fall nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates nicht eindeutig definiert bzw. nicht hinreichend identifizierbar. Die vorliegende Berufung richtet sich gegen einen Bescheid, der nicht an "An.ER als Masseverwalter in der Konkursache D.U. ", sondern ausdrücklich an "Fr. D.U. z.H. MV ER " adressiert ist.

Erledigungen werden gemäß § 97 Abs. 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Zum Zeitpunkt der Erlassung (Zustellung) des angefochtenen, an "Fr. D.U. z.H. MV ER " gerichteten Bescheides vom 28.1.2005 war Fr. D.U. infolge der bereits am 10.1.2005 erfolgten Konkurseröffnung nicht handlungsfähig. Der Bescheid wäre daher nicht an Fr. D.U. sondern an den Masseverwalter zu richten gewesen.

Da der streitgegenständliche Bescheid an eine handlungsunfähige Person gerichtet war, wurde er dieser gegenüber nicht wirksam. Die Erledigung des Finanzamtes ging daher in jedem Fall ins Leere und hat somit keine Rechtswirksamkeit entfaltet.

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide, daher sind Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 273 Tz 6)."

Dieser Rechtsansicht entsprechen – bezogen auf die hier relevante Frage der Festsetzung einer Zwangsstrafe - auch die Ausführungen des bundesweiten Fachbereiches in der Info FB SVE BMF, GZ INFO/0011-FB FinStR/05 vom 14.3.2005, Zustellung im Konkurs, Abschnitt 2 Bescheidempfänger und Bescheidadressat:

"Der Umstand, dass der Masseverwalter für die Dauer des Konkursverfahrens kraft Gesetzes bzw. kraft richterlicher Anordnung, die allfällige vor der Konkurseröffnung bestandene gewillkürte Zustellungsbevollmächtigungen verdrängt, (Zustellungs-)Empfänger wird, macht ihn keineswegs zum materiellen (Bescheid-)Empfänger. Durch die Konkurseröffnung verliert der Gemeinschuldner bloß die Verfügungsfähigkeit über sein der Exekution unterworfenes Vermögen; die Konkurseröffnung beseitigt aber nicht seine Rechtsfähigkeit (Feil, KO, 5. Auflage, § 1, Tz 5). Der Gemeinschuldner bleibt somit partei- und grundsätzlich auch prozessfähiges (Steuer-)Subjekt der Abgabenzurechnung (Abgabepflichtiger und Abgabenschuldner).

Bescheide sind daher nach der Konkurseröffnung zwar an den Masseverwalter (zu seinen Händen) zuzustellen, als Bescheidadressat (Adressierung des Leistungsgebotes im Spruch bzw. Adressfeld des Bescheides) ist jedoch stets der Gemeinschuldner (bisheriger Abgabepflichtiger) zu bezeichnen. Ausnahmen beständen nur dann, wenn der Masseverwalter selbst, etwa wegen schuldhafter Pflichtverletzungen, zu Leistungen (zB Zwangsstrafen oder als Haftungspflichtiger) heran gezogen würde. Davon abgesehen ist er wie ein (gesetzlicher) Zustellungsbevollmächtigter (nach § 78 Abs. 2 KO) zu behandeln. Die Bescheidadressierung

lautet: "An den Abgabepflichtigen (Gemeinschuldner) XX, vertreten durch Masseverwalter YY, zu dessen Handen (Anschrift des MV)".

Diese Rechtsansicht verdeutlicht hat der bundesweite Fachbereich im Erlass vom 27.2.2006, GZ. 010103/27-SVE/05, Bescheidadressierungsleitfaden, Abschnitt 3 Insovenz:

"Ausnahmen vom Grundsatz der Bescheidadressierung "An den Gemeinschuldner Z, z. Hd. des MV XY" bestehen dort, wo Fehlleistungen und schuldhafte Pflichtverletzungen nach der Konkurseröffnung nicht mehr dem Gemeinschuldner, sondern ausschließlich dem Masseverwalter zugerechnet werden müssen, er also persönlich und abgesondert vom Gemeinschuldner zu Eigenleistungen herangezogen werden soll. Beispiele wären die Geltendmachung einer Vertreterhaftung gemäß §§ 9 iVm 80 BAO, die Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO wegen Nichterfüllung der Erklärungsverpflichtung (auch für Zeiträume vor der Konkurseröffnung) oder die Verhängung einer Mutwillensstrafe nach § 112a BAO.

Im Beispiel Zwangsstrafe müssen Erklärungsaufforderung und Zwangsstrafenandrohung (§ 111 Abs. 2 BAO) nach der Konkurseröffnung gegebenenfalls an den Masseverwalter wiederholt werden, weil das Fehlen dieser gesetzlichen Voraussetzungen die Zwangsstrafenfestsetzung rechtswidrig (nicht ermessenswidrig und auch nicht rechtsunwirksam) machen würde. Umgekehrt wäre eine nach Konkurseröffnung an den Gemeinschuldner vorgenommene Zwangsstrafenfestsetzung ebenso rechtswidrig (nicht ermessenswidrig und auch nicht rechtsunwirksam), weil dieser die verlangte Leistung mangels Handlungsfähigkeit nicht mehr erbringen konnte. In diesen Fällen kann das Verschulden des Vertreters nicht dem Vertretenen zugerechnet werden. Zu einem vergleichbaren Fall betreffend Mutwillensstrafen (§ 112a BAO) außerhalb eines Konkursverfahrens siehe UFS vom 28.6.2005, GZ RV/1097-L/04."

Gerade ein solcher Fall, dass der Masseverwalter selbst, weil er seinen - ihm nach der BAO auferlegten - Pflichten nicht nachgekommen ist, zu einer Leistung herangezogen werden sollte, liegt im vorliegenden Falle vor. Die eingangs zitierten Verpflichtungen sind nämlich – während des Konkursverfahrens – Pflichten des Masseverwalters und nicht des Gemeinschuldners.

Daher sind die Bescheide mit der eine Zwangsstrafe angedroht und festgesetzt wird direkt an den Masseverwalter zu richten.

Salzburg, am 30. März 2006