

## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.P. als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der S. GmbH, Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes xy betreffend Zurücknahmeverklärung einer Berufung (§§ 85, 275 BAO) betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 **beschlossen**:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

sowie **entschieden**:

Die Berufungsvorentscheidungen werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der S. GmbH (idF auch nur: GmbH bzw Bw) wurde mit Beschluss des zuständigen Handelsgerichtes vom nn.nn.nnnn der Konkurs eröffnet.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt mit Datum vom 18.2.2002 an die „S\_ GmbH Z.H. MV Dr.P“ gerichtete Bescheide ua betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999.

Mit Datum vom 21.3.2002 brachte der steuerliche Vertreter Dr.T namens der GmbH einen näher begründeten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die Berufungsfrist ein, wobei er die versäumte Handlung – die Berufung – unter einem nachholte.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 29.4.2002 eine an „S-. GmbH z.Hd. Dr.T [Anm: Steuerberater]“ gerichtete „Erlledigung“, in welcher es dem Wiedereinsetzungsantrag „betreffend einer Berufungsfrist hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 1997, 1998, 1999 sowie Haftungsbescheid 1997 bis 1999 incl. Säumniszuschläge“ stattgab.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt einen an „S GesmbH z.H. Dr.T [Anm: Steuerberater]“ adressierten Mängelbehebungsauftrag betreffend ua Körperschaftsteuer.

Dieser Mängelbehebungsauftrag blieb unbeantwortet.

Mit Datum vom 29.10.2002 erließ das Finanzamt an die „S: GmbH z.H. Dr.T.“ adressierte Bescheide, in welchen es aussprach, die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer gälten als zurückgenommen.

Gegen letztgenannte Bescheide er hob der steuerliche Vertreter Dr.T namens der „S.. GmbH i.K.“ Berufung.

Betreffend letztgenannte Berufung erließ das Finanzamt mit Datum vom 8.4.2003 an die S. GmbH zH Dr.P. als MV“ adressierte Berufungsvorentscheidungen.

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter namens der „S.. GmbH“ einen Vorlageantrag ein.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach Konkursöffnung tritt der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um die Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Abgaben sind daher, auch soweit sie die Konkursforderungen darstellen, während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. Es ist ausschließlich der Masseverwalter als Partei zu behandeln. Abgabenvorschreibungen, die die Konkursmasse betreffen, können gegenüber dem Gemeinschuldner nicht rechtswirksam erlassen werden (vgl die bei *Ellinger et al*, BAO, § 79 E 39 ff zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, sind Abgaben während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insoferne den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. Es kann daher gegenüber dem Gemeinschuldner, dem in den die Masse betreffenden Angelegenheiten des § 1 Abs 1 KO die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, nicht wirksam ein Bescheid durch Zustellung einer an ihn als Adressaten gerichteten Ausfertigung erlassen werden. Es muss vielmehr ausschließlich der Masseverwalter als Partei behandelt werden. Ein an den Gemeinschuldner gerichteter Bescheid ist als nicht rechtswirksam erlassen anzusehen (VwGH 20.3.2003, 98/17/0319 mwN).

Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners. Auch in einem Verwaltungs(Abgaben-)verfahren 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 (VwGH 21.5.1990, 89/15/0058 mwN).

Die Adressierung einer Erledigung: "HG, p. Adr. T. Rechtsanwalt ..." ist undeutlich und kann zu Missverständnissen Anlass geben. Es ist aber gerade noch erkennbar, dass der Masseverwalter im Konkurs des Gemeinschuldners als die richtige Verfahrenspartei gemeint war (VwGH 20.5.1987, 85/08/0088).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Gemeinschuldnerin und das konkursverfangene Vermögen 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. Im Erkenntnis vom 20. Mai 1987, 85/08/0088, beurteilte der Verwaltungsgerichtshof aber auch die Vorgangsweise der damals mitbeteiligten Gebietskrankenkasse bei der nach Konkurs-eröffnung erfolgten Vorschreibung eines Beitragszuschlages nach § 113 Abs 1 ASVG an "HG, p. Adr. T. Rechtsanwalt ..." als undeutlich und geeignet, zu Missverständnissen Anlass zu geben; es sei aber gerade noch erkennbar, dass der beschwerdeführende Rechtsanwalt (Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des HG) als die richtige Verfahrenspartei gemeint gewesen sei. Eine solche Erkennbarkeit ist aber umso mehr gegeben, wenn der Bescheid an die "N.N. GmbH z.H. des Masseverwalters Rechtsanwalt Dr. E" erging; durch die Verwendung der Worte "als Masseverwalter" wird die Erkennbarkeit noch verstärkt, dass der beschwerdeführende Rechtsanwalt als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der N.N. GmbH als die richtige Verfahrenspartei gemeint ist (VwGH 21.12.2004, 2000/04/0118).

Das Finanzamt hat den Mängelbehebungsauftrag sowie die angefochtenen Bescheide betreffend Zurückgenommenerklärung der Berufung an die GmbH zu Handen des steuerlichen Vertreters gerichtet, ohne den Masseverwalter auch nur zu erwähnen. Damit hat das Finanzamt eindeutig nicht den Masseverwalter, sondern die Gemeinschuldnerin – die GmbH – als Partei behandelt.

Dadurch hat das Finanzamt aber diese genannten „Erledigungen“ nicht wirksam erlassen, weil der Masseverwalter, und nicht die Gemeinschuldnerin als Partei zu behandeln ist. Der Mängelbehebungsauftrag sowie die angefochtenen Bescheide betreffend Zurückgenommen-erklärung der Berufung sind somit unwirksam. Richtet sich die Berufung jedoch gegen einen nicht wirksamen Akt, so ist sie gemäß 273 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

§ 289 BAO bestimmt:

Abs 1: Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen zu erklären (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen (...)

Abs 2: Außer in den Fällen des Abs 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu

setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der unabhängige Finanzsenat hat gemäß § 289 Abs 1 und 2 BAO über die Berufung gegen den Erstbescheid zu entscheiden. Dabei ist eine Entscheidung in der Sache nur zulässig, wenn die Berufung nicht ua zurückzuweisen ist.

Da das Finanzamt die Berufung gegen die unwirksamen Erledigungen des Finanzamtes (Zurückgenommenerklärungen gegenüber der GmbH anstelle des Masseverwalters) nicht zurückgewiesen hat, hat diese Zurückweisung durch den unabhängigen Finanzsenat zu erfolgen. Eine Entscheidung in der Sache ist daher nicht zulässig. Die Berufung war daher gemäß §§ 273 iVm 289 BAO zurückzuweisen.

Das Finanzamt war daher als Berufungsbehörde im funktionellen Sinn bei Erlassung der Berufungsvorentscheidungen zur meritorischen Erledigung der Rechtsmittel nicht befugt, sondern es hätte die Berufung als unzulässig zurückweisen müssen. Dadurch, dass das Finanzamt demgegenüber mit den Berufungsvorentscheidungen eine Sachentscheidung getroffen hat, hat es den Masseverwalter im Ergebnis erstmals zur Steuerleistung herangezogen. Eine solche Entscheidung fällt nicht in die funktionelle Zuständigkeit der Berufungsbehörde (vgl VwGH 91/13/0013 mwN zur erstmaligen Heranziehung in einer Berufungsentcheidung; sowie VwGH 27.6.1989, 89/14/0113 zur erstmaligen Geltendmachung einer Haftung in einer Berufungsvorentscheidung).

Die Berufungsvorentscheidungen waren daher bereits aus diesem Grund aufzuheben.

Hinzu kommt jedoch weiters, dass das Finanzamt einen „Mängelbehebungsauftrag“ (unwirksam) erteilt und die Berufung (unwirksam) für zurückgenommen erklärt hat bzw (wirksam) betreffend die Zurückgenommenerklärung der Berufung eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat, obwohl noch keine Berufung vorlag, da über den Wiedereinsetzungsantrag in die Berufungsfrist noch nicht (wirksam) entschieden worden war. Vor Entscheidung über einen Wiedereinsetzungsantrag in die Berufungsfrist liegt aber noch keine wirksame Berufung vor. Eine Entscheidung über die Berufung zu diesem Zeitpunkt ist daher nicht zulässig; die Behörde ist für eine derartige Entscheidung zu diesem Zeitpunkt nicht zuständig. Die Berufungsvorentscheidung war daher auch infolge Unzuständigkeit des Finanzamtes aufzuheben.

Die Berufung war daher gemäß § 273 zurückzuweisen sowie die Berufungsvorentscheidungen aufzuheben.

Wien, am 27. Februar 2006