



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. K\*\*\*\* S\*\*\*\*, Adr.1, als Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren des Dr. E\*\*\*\* F\*\*\*\*, gegen den Bescheid des Finanzamtes W\*\*\*\* vom 20.10.2011 betreffend Abweisung eines Antrages auf Zustellung des BP-Berichtes entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Dr. F\*\*\*\* war im örtlichen Wirkungsbereich des Finanzamtes O\*\*\*\* ansässig und als Rechtsanwalt tätig gewesen.

Im Lauf des Jahres 2011 (laut ZMR: 3.6.2011) verlegte er seinen Wohnsitz nach Wien, nunmehr ist für ihn das Finanzamt W\*\*\*\* zuständig.

Das Finanzamt O\*\*\*\* führte bei Dr. F\*\*\*\* eine abgabenbehördliche Prüfung durch, welche noch vor Verlegung des Wohnsitzes nach Wien begonnen hatte.

Mit Datum vom 8.7.2011 bzw 11.7.2011 erließ das Finanzamt W\*\*\*\* Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2008, welche es an Dr. F\*\*\*\* an dessen neue Adresse in Wien zustellte.

In der Begründung dieser Bescheide verwies das Finanzamt jeweils auf den Prüfungsbericht.

Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 20.7.2011 wurde betreffend Dr. E\*\*\*\* F\*\*\*\* das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde Dr. K\*\*\*\* S\*\*\*\* bestellt.

Mit Anbringen vom 17.10.2011 stellte der Masseverwalter

.) erstens den Antrag, den Prüfungsbericht an ihn zuzustellen, da bisher aus den unten näher angeführten Gründen keine wirksame Zustellung erfolgt sei und

.) zweitens den Antrag, die Berufungsfrist bis Ende des Jahres 2011 zu erstrecken.

Weiters führte er aus, mit Mitteilung vom 12.9.2011 sei ihm informativ eine Kopie des Prüfungsberichtes vom 8.7.2011 übermittelt worden.

Die Bescheide bezögen sich in der Begründung auf diesen Prüfungsbericht (welcher von der Prüferin G\*\*\*\* R\*\*\*\* erstellt worden sei).

Der übermittelte Prüfungsbericht sei unvollständig, es seien insgesamt 10 Seiten übermittelt worden, insbesondere hätten die Feststellungen für die Jahre 2001 bis 2008 gefehlt.

Die Feststellungen seien in die Begründung der Bescheide eingeflossen und angeführt, die Übermittlung der Feststellungen an den Masseverwalter sei daher für den Beginn des Laufes der Rechtsmittelfrist von Relevanz.

Aus den Rückscheinen (welche ihm in Kopie übermittelt worden seien) sei ersichtlich, dass der Prüfungsbericht am 19.7.2011 (durch das Finanzamt O\*\*\*\*) durch Hinterlegung (an Dr. F\*\*\*\*) zugestellt worden sein solle.

Der auf dem Rückschein angeführten Steuernummer (des Finanzamtes W\*\*\*\*) sei zu entnehmen, dass der Finanzamtsakt bereits vor diesem Zeitpunkt vom Finanzamt O\*\*\*\* an das Finanzamt W\*\*\*\* abgetreten worden sei. Daher sei die Zustellung an Dr. F\*\*\*\* von der falschen Behörde erfolgt.

Für eine wirksame Zustellung des Prüfungsberichtes wäre eine Zustellung durch das zuständige Finanzamt erforderlich gewesen.

Daher sei bei richtiger rechtlicher Beurteilung die vollständige Zustellung des Prüfungsberichtes bisher nicht erfolgt.

Um den Beginn der Berufungsfrist auszulösen stelle er daher den Antrag auf Zustellung des Prüfungsberichtes.

Mit Bescheid vom 20.10.2011 wies das Finanzamt den Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist ab, da die Berufungsfrist bereits abgelaufen sei. Dieser Bescheid ist nicht verfahrensgegenständlich.

Ebenfalls mit Bescheid vom 20.10.2011 wies das Finanzamt den Antrag auf Zustellung des Prüfungsberichtes vom 8.7.2011 ab. Zur Begründung führte es aus, die Zustellverfügung zerfalle in zwei rechtlich zu unterscheidende Akte, nämlich in die Zustellverfügung und in den

eigentlichen Zustellvorgang. „Von wem und auf welche Weise und an welchem Ort für die der Empfänger die für ihn bestimmte Sendung erhält, ist nicht maßgebend für die rechtswirksame Zustellung (s Stummvoll, in Fasching/Konecny, ErgBd, § 7 ZustG, RZ 16).“ Es könne daher dem Antrag auf neuerliche Zustellung des Prüfungsberichtes nicht entsprochen werden.

Gegen diesen Abweisungsbescheid richtet sich die verfahrensgegenständliche Berufung. Der Masseverwalter bringt darin vor, mit Mitteilung vom 6.7.2011 sei Dr. F\*\*\*\* informiert worden, dass nunmehr das Finanzamt W\*\*\*\* das neu zuständige Finanzamt und die Steuernummer beim Finanzamt O\*\*\*\* gelöscht worden sei. Demgemäß habe seit 6.7.2011 nur mehr das Finanzamt W\*\*\*\* - gleich den Bescheiden vom 8.7.2011 bzw 11.7.2011 - eine rechtswirksame Zustellung, zu deren Dokumenten auch der Prüfungsbericht gehöre, verfügen können.

Das Finanzamt berufe sich zu Unrecht auf die Hinterlegung des Prüfungsberichtes am 19.7.2011 durch das die Zustellverfügung erlassende Finanzamt O\*\*\*\*.

Auch der eigentliche Zustellvorgang sei rechtswidrig. Es sei nur ein erster Zustellversuch am 18.7.2011 ausgewiesen, ein zweiter Zustellversuch sei weder angekündigt noch tatsächlich durchgeführt worden. Insbesondere sei auf dem Rückschein die (Art der) Verständigung über die Hinterlegung nicht ausgewiesen (Hausbrieffach oder Briefkasten oder Briefeinwurf eingelegt? An der Eingangstür angebracht?).

Zudem sei eine weitere RSa-Zustellung durch das Finanzamt O\*\*\*\* mit Aufgabestempel 17.7.2011 misslungen, weil diese Sendung mit dem Vermerk „Das aufgeklebte Rückschein Formular ist ohne Sendung ho eingelangt“ von der Post an das Finanzamt O\*\*\*\* zurückgesandt worden sei, wo diese Verständigung am 19.7.2011 eingelangt sei.

Zu der im angefochtenen Bescheid angeführten Begründung sei zu entgegnen, ein tatsächlicher Zugang des Prüfungsberichtes an Dr. F\*\*\*\* sei nicht aktenkundig, ein tatsächlicher Zugang vor Insolvenzeröffnung am 20.7.2011 (Beginn der Abholfrist 19.7.2011) geradezu kontraindiziert. Damit sei aber auch klagestellt, dass ein allfälliger tatsächlicher Zugang des Prüfungsberichtes nach dem 20.7.2011 keine Heilung der Zustellung bewirken könne, weil nur mehr der Masseverwalter als Empfänger in Betracht komme.

Es sei dem Masseverwalter zwar informativ vom Finanzamt eine Kopie des Prüfungsberichtes übermittelt worden, dieser sei aber unvollständig gewesen.

Mit Telefax vom 7.8.2012 (eingelangt am 8.8.2012) zog der Masseverwalter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

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

Folgender Sachverhalt steht fest:

Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 20.7.2011 wurde betreffend Dr. E\*\*\*\* F\*\*\*\* das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde Dr. K\*\*\*\* S\*\*\*\* bestellt.

Dr. F\*\*\*\* war im örtlichen Wirkungsbereich des Finanzamtes O\*\*\*\* ansässig und als Rechtsanwalt tätig gewesen. Im Lauf des Jahres 2011 (laut ZMR: 3.6.2011) verlegte er seinen Wohnsitz nach Wien, nunmehr ist für ihn das Finanzamt W\*\*\*\* zuständig.

Das Finanzamt O\*\*\*\* führte bei Dr. F\*\*\*\* eine abgabenbehördliche Prüfung durch, welche noch vor Verlegung des Wohnsitzes nach Wien begonnen hatte.

Mit Datum vom 8.7.2011 bzw 11.7.2011 erließ das Finanzamt W\*\*\*\* Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2008, welche es an Dr. F\*\*\*\* an dessen neue Adresse in Wien zustellte.

In der Begründung dieser Bescheide verwies das Finanzamt jeweils auf den Prüfungsbericht.

Das Finanzamt O\*\*\*\* versendete den Prüfungsbericht mittels RSa-Brief an Dr. F\*\*\*\* an dessen neue Adresse in Wien. Das Begleitschreiben ist von der Prüferin des Finanzamtes O\*\*\*\* unterschrieben, der Briefkopf des Begleitschreibens trägt die Bezeichnung Finanzamt O\*\*\*\*, ebenso das RSa-Kuvert.

Am Prüfungsbericht ist allerdings bereits das Finanzamt W\*\*\*\* angeführt, ebenso die neue Steuernummer des Finanzamtes W\*\*\*\*. Diese neue Steuernummer ist auch auf dem RSa-Kuvert angeführt.

Am 18.7.2011 fand ein erfolgloser Zustellversuch an der auf dem RSa-Kuvert genannten Adresse des Dr. F\*\*\*\* in Wien statt.

Da der Prüfungsbericht nicht zugestellt werden konnte wurde er am Postamt hinterlegt. Beginn der Abholfrist war der 19.7.2011.

Die Abholung erfolgte frühestens am 1.8.2011 (Mitteilung des Postamtes an den Unabhängigen Finanzsenat), durch Dr. F\*\*\*\* selbst (RSa-Brief).

Die Feststellungen gründen sich auf folgende Beweiswürdigung:

Diese Feststellungen sind unstrittig, der Zeitpunkt der Abholung des Prüfungsberichtes ergibt sich aus einer Auskunft des zuständigen Postamtes.

**Rechtlich folgt daraus:**

## § 7 ZustG bestimmt:

(1) Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.

(2) Der Versuch der Zustellung an einer gemäß § 4 nicht vorgesehenen Adresse ist ein Zustellmangel im Sinne des Abs 1.

Ein Zustellmangel (Verletzung einer Zustellnorm) liegt vor, wenn der Zustellvorgang den Zustellvorschriften nicht entspricht, aber auch dann, wenn die Zustellverfügung den Anforderungen des § 5 nicht gerecht wird. Jede Abweichung von den gesetzlichen Bestimmungen über die Vornahme der Zustellung ist ein Mangel; einer Heilung bedarf aber nur jener Mangel, der sonst die Unwirksamkeit der Zustellung bewirkt.

Eine Zustellung, die nicht den gesetzlichen Vorschriften entspricht, ist zwar nicht wirksam, der Zustellmangel aber heilbar. Nach § 7 Abs 1 gilt eine mangelhafte Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Originaldokument dem in der Zustellverfügung genannten Empfänger tatsächlich zugekommen, mit anderen Worten in seine Hände gelangt ist.

Die Heilung ist nach der Grundregel des § 7 in dem Zeitpunkt eingetreten, in dem das Schriftstück dem in der Zustellverfügung bestimmten Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Diese Bestimmung ist iZm der Gesamtregelung des ZustG zu sehen. Danach setzt eine rechtswirksame Zustellung eines Dokuments nicht notwendig voraus, dass es dem Empfänger auch tatsächlich zukommt; vielmehr gilt nach dem Gesetz eine Zustellung unter bestimmten Voraussetzungen (zB Ersatzzustellung, Hinterlegung, öffentliche Bekanntmachung) als vollzogen (=rechtswirksam zustande gekommen), auch wenn der Empfänger selbst das Dokument nicht erhalten hat. Diese Rechtsfolgen treten aber nur dann ein, wenn die Zustellung sonst den gesetzlichen Vorschriften vollkommen entspricht. Die Zustellvorschriften sollen nur die größtmögliche Garantie dafür bieten, dass das zuzustellende Dokument dem Empfänger auch wirklich zukommt. Die Nichteinhaltung der Zustellvorschriften soll daher nur dann unschädlich sein, wenn der Zweck der Zustellung trotz Zustellmängel, auf welchem Weg auch immer, erreicht worden ist. Jede Verletzung von Zustellvorschriften ist zunächst zwar ein Mangel, der eine rechtswirksame Zustellung verhindert, der aber dadurch geheilt wird, dass der als Adressat genannte Empfänger tatsächlich in den Besitz (nicht nur in die Einflussphäre des Empfängers) des zuzustellenden Dokuments gelangt. Dann treten die Rechtswirkungen der Zustellung in dem Zeitpunkt ein, in dem dieses Ereignis stattfindet. Eine sonstige Kenntnis des Inhaltes des zuzustellenden Dokuments ist nicht ausreichend, ebensowenig die Kenntnis durch Akteneinsicht oder die Übermittlung einer Bescheidkopie (*Feil*, Zustellwesen<sup>5</sup>, § 7 Rz 2 ff mwN).

## § 5 ZustG lautet:

Die Zustellung wird von der Behörde angeordnet, deren Dokument zuzustellen ist. Sie hat - soweit dies notwendig ist - in geeigneter Form zu bestimmen:

1. den Empfänger, dessen Identität möglichst eindeutig zu bezeichnen ist,
2. die Zustelladresse, wobei die Behörde für die Feststellung der Zustelladresse die Mithilfe eines Zustelldienstes in Anspruch nehmen kann,
3. ob die Zustellung mit oder ohne Zustellnachweis zu erfolgen hat,
4. ob eine Zustellung zu eigenen Händen (§ 21) vorzunehmen ist,
5. die für die Zustellung sonst, insbesondere gemäß §§ 13 bis 16 wesentlichen Vermerke,
6. die Art oder das technische Verfahren, in dem zuzustellen ist, sofern sich dies nicht schon allein aus der Zustelladresse ergibt.

Mit der Formulierung des § 5 wird vom Gesetz ausdrücklich die Zustellverfügung von der faktischen Zustellung unterschieden. Durch diese Regelung soll die Verantwortung zwischen Behörde und Zustelldienst klar abgegrenzt werden. Die Zustellverfügung ist kein förmlicher Akt und insbesondere kein Bescheid – sie wird sehr oft bloß aus einer Kanzleianweisung erschließbar sein. Auch § 18 Abs 3 AVG schafft für den Empfänger keinen subjektiven Rechtsanspruch auf die Übermittlung von Mitteilungen der Behörde in einer bestimmten Form; das gilt sowohl für die Frage, ob überhaupt eine Zustellung notwendig ist oder etwa eine telefonische Mitteilung genügt, als auch hinsichtlich der unterschiedlichen Arten der Zustellung.

Am Beginn der Zustellung steht die Zustellverfügung, die sich nicht an den Zusteller richtet. Die Zustellverfügung wird fortgesetzt mit der Übergabe der Sendung an die Post, an den Zusteller der Zustellbehörde oder an die Gemeinde. Die der Zustellverfügung folgenden Zustellungsakte setzt dann der Zusteller.

Die Zustellverfügung, die von der Behörde zu treffen ist, ist kein förmlicher Akt und insbesondere kein Bescheid. Es hängt allein von der Zustellverfügung ab, wer Empfänger des Dokuments ist (*Feil*, Zustellwesen<sup>5</sup>, § 5 Rz 1 ff).

Gemäß § 2 Z 2 ZustG bedeutet „Dokument“ („Sendung“) eine Aufzeichnung, unabhängig von ihrer technischen Form, insbesondere eine behördliche schriftliche Erledigung.

Für elektronische Nachrichten schien dem Gesetzgeber der bisher verwendete Begriff „Schriftstück“ zu eng, sodass mit dem E-GovG der allgemeinere Begriff „Dokument“ in die Terminologie des ZustG gelangte. Damit sollte klargestellt werden, dass darunter nicht nur Schriftstücke i.e.S., sondern auch alle Aufzeichnungen (also zB auch Pläne oder Fotos) zu verstehen sind (*Feil*, Zustellwesen<sup>5</sup>, § 2 Rz 3).

§ 245 Abs 1 BAO bestimmt:

Die Berufungsfrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor Bekanntgabe der

fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

Eine solche Ankündigung, dass noch eine (ergänzende) Begründung gesondert ergehen wird, hat - wenn diese Begründung nicht bereits vor Bekanntgabe des Bescheides bekannt gegeben wurde - zur Folge, dass die Berufungsfrist noch nicht mit Bekanntgabe des Bescheides, sondern erst mit der nachgereichten Begründung oder der Mitteilung, die Ankündigung sei als gegenstandslos zu betrachten, in Lauf gesetzt wird (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 245 Tz 8).

Gemäß § 245 Abs 2 BAO wird durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

Nach der (noch zur Konkursordnung ergangenen) Rechtsprechung des VwGH ist der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung 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. Eine Erledigung kann daher gegenüber dem Gemeinschuldner, dem in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 1 Abs 1 KO (nunmehr § 2 Abs 2 Insolvenzordnung - IO) die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, nicht wirksam erlassen werden. Eine Erledigung ist daher an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen (VwGH 2.3.2006, 2006/15/0087 mwN).

Durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte, der Exekution unterworfenene Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 1 Abs 1 KO; nunmehr § 2 Abs 2 IO). Eine nach Konkurseröffnung an den Gemeinschuldner gerichtete Erledigung geht ins Leere. Sie entfaltet weder eine Wirkung für den Gemeinschuldner noch für den Masseverwalter (VwGH 30.05.2007 2003/17/0339 mwN).

Es ist ausschließlich der Masseverwalter als Partei zu behandeln (*Ellinger/Iro/Kramer/Sut-ter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> 79 E 41)

Im Streitfall hat das Finanzamt O\*\*\*\* den Prüfungsbericht mittels RSa-Brief an Dr. F\*\*\*\* an dessen neue Adresse in Wien versendet. Das Begleitschreiben wurde von der Prüferin des Finanzamtes O\*\*\*\* unterschrieben, der Briefkopf des Begleitschreibens trägt die Bezeichnung Finanzamt O\*\*\*\*, ebenso das RSa-Kuvert.

Aus diesen Umständen ergibt sich, dass das Finanzamt O\*\*\*\* die Zustellverfügung getroffen hat.

Beim Prüfungsbericht handelte es sich allerdings um ein Dokument des neu zuständigen Finanzamtes W\*\*\*\*.

Dieses Finanzamt war zu diesem Zeitpunkt zuständig, dieses Finanzamt und die neue Steuernummer des Finanzamtes W\*\*\*\* sind am Prüfungsbericht wie auch am RSa-Kuvert angeführt; ebenso stammen von diesem Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, in deren Begründung auf den Prüfungsbericht verwiesen wurde.

Richtigerweise wäre daher gemäß § 5 ZustG die Zustellung des Prüfungsberichtes durch das Finanzamt W\*\*\*\* anzuordnen bzw von diesem die Zustellverfügung zu treffen gewesen, da es sich beim Prüfungsbericht um ein Dokument dieses Finanzamtes handelte.

Die Zustellverfügung wurde somit von der unzuständigen Behörde getroffen, die Zustellverfügung war damit rechtswidrig, es liegt damit ein Zustellmangel vor.

Kommt ein Dokument dem Empfänger tatsächlich zu, so ist in diesem Zeitpunkt gemäß § 7 ZustG der Zustellmangel geheilt.

Im Streitfall ist der Prüfungsbericht im August 2011 durch Dr. F\*\*\*\* am Postamt behoben worden. In diesem Zeitpunkt wurde damit der durch die rechtswidrige Zustellverfügung entstandene Zustellmangel geheilt.

Allerdings war zu diesem Zeitpunkt bereits das Schuldenregulierungsverfahren über Dr. F\*\*\*\* eröffnet worden und Dr. S\*\*\*\* zum Masseverwalter bestellt worden.

Während des Konkursverfahrens ist ausschließlich der Masseverwalter als Partei zu behandeln, Erledigungen sind gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, zu erlassen. Der Prüfungsbericht (die fehlende Bescheidbegründung) konnte daher Dr. F\*\*\*\*, dem in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 2 Abs 2 IO die Verfügungsfähigkeit entzogen ist (war), nicht wirksam zugestellt werden.

Der Prüfungsbericht wäre vielmehr zu diesem Zeitpunkt nicht an Dr. F\*\*\*\* sondern an den Masseverwalter zu richten und diesem zuzustellen gewesen.

Die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an Dr. F\*\*\*\* gerichtete Übermittlung des Prüfungsberichtes ging damit ins Leere. Sie entfaltete weder eine Wirkung für diesen noch für den Masseverwalter.

Das Finanzamt hat den Antrag des Masseverwalter auf Übermittlung des Prüfungsberichtes mit der Begründung abgewiesen, eine solche Übermittlung sei bereits erfolgt.

Wie sich aus dem Gesagten ergibt, ist tatsächlich keine rechtswirksame Übermittlung des Prüfungsberichtes bzw Mitteilung der fehlenden Bescheidbegründung erfolgt.



Der angefochtene Abweisungsbescheid erweist sich damit als unrichtig und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO aufzuheben.

Wien, am 14. August 2012