



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0307-L/09,
miterledigt RV/0312-L/09,
RV/0313-L/09 und RV/0314-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** des MV-W, Rechtsanwalt, 1090 Wien, Adresse1, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der GmbH, vom 27. Februar 2009 **gegen den Bescheid** des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 14. Jänner 2009 **betreffend Zurückweisung folgender Anträge**

A) Anträge auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist betreffend die Berufung

gegen Bescheid vom 9. Jänner 2008 über die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-3/2007
Bescheide vom 9. Jänner 2008 über die Festsetzung der Kammerumlage 1-3/2007 und
Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 1-3/2007

Bescheide vom 15. Februar 2008 über die Festsetzung der Kammerumlage der Jahre 2004 bis 2006 und Festsetzung der Normverbrauchsabgabe der Jahre 2004 bis 2006

Bescheide vom 13. Februar 2008 betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2006, Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 und Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003

B) Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gegen die

Bescheide vom 17. März 2008 betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO zur
Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 und Haftungs- und Abgabenbescheide
betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2006

entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die im Jahr 2002 errichtete Gesellschaft (in der Folge kurz GmbH) betreibt den Handel mit Kraftfahrzeugen in der Rechtsform einer GmbH. Im Firmenbuch ist bei der GmbH ua. Folgendes ersichtlich:

Mit Beschluss des Handelsgerichts vom 15. März 2007 wurde über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet und am nächsten Tag MV-W (in der Folge kurz MV-W) zum Masseverwalter bestellt. Herr SW, geb. Datum (in der Folge kurz SW) war ab 14. Oktober 2003 selbständiger Geschäftsführer. Diese Funktion wurde am 3. Februar 2005 gelöscht. Danach waren hintereinander zwei andere Personen handelsrechtliche Geschäftsführer der GmbH.

Im Zuge einer im Jahr 2006 begonnenen Betriebsprüfung bei der GmbH wurde festgestellt (Bericht vom 15. Februar 2008, Allgemeines), dass SW Machthaber der GmbH und wirtschaftlicher Eigentümer deren Geschäftsanteile sei und (Tz. 1) eine Vielzahl von Ein- und Verkäufen in der Buchhaltung nicht bzw. nicht zeitgerecht erfasst worden seien.

Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden vom Finanzamt folgende als Bescheide intendierte Erledigungen erlassen, gegen die MV-W teils Berufung erhob (A) und teils die Verlängerung der Berufungsfrist (B) beantragte:

A) Anträge auf Verlängerung der Frist zur Mängelbehebung betreffend Berufungen

a) Mit Bescheid vom 9. Jänner 2008 wurde die **Umsatzsteuer für 1-3/2007** gegenüber MV-W „als Masseverwalter im Konkurs der GmbH“ festgesetzt. Auf Grund dessen Berufung vom 31. Jänner 2008 erging gemäß § 275 BAO mit intendiertem „Bescheid“ vom 4. März 2008 „an die GmbH zHd. MV-W“ ein Auftrag zur Mängelbehebung bis 21. März 2008. Über Antrag des MV-W vom 14. März 2008 verlängerte das Finanzamt die Mängelbehebungsfrist mit an „MV-W als Masseverwalter der GmbH“ gerichteten Bescheid vom 30. Mai 2008 bis 30. Juni 2008.

b) Mit als Bescheide intendierten, an die „GmbH zHd. MV-W“ gerichteten Erledigungen vom 25. Jänner 2008 setzte das Finanzamt jeweils für **1-3/2007** die **Normverbrauchsabgabe und Kammerumlage** fest. Auf Grund der dagegen von MV-W erhobenen Berufung erging an die „GmbH zHd. MV-W“ der als Bescheid intendierte Auftrag vom 13. März 2008 zur Behebung der Mängel bis 1. April 2008. Über Antrag des MV-W vom 31. März 2008 wurde diese Frist mit an MV-W gerichtetem Bescheid vom 30. Mai 2008 bis 30. Juni 2008 verlängert.

c) Mit sechs als Bescheid intendierten jeweils an die „GmbH zHd. MV-W“ gerichteten Erledigungen vom 15. Februar 2008 wurden die **Kammerumlage und die Normverbrauchsabgabe** für die Jahre **2004 bis 2006** festgesetzt. Zu den von MV-W dagegen erhobenen Berufungen vom 14. März 2008 erging mit an MV-W als Masseverwalter der GmbH gerichtetem Bescheid vom 11. Juni 2008 der Auftrag zur Mängelbehebung bis 30. Juni 2008.

d) Mit an MV-W als Masseverwalter der GmbH gerichteten Bescheiden vom 13. Februar 2008 wurde das **Verfahren** betreffend die **Umsatz- und Körperschaftsteuer** für die Jahre **2002 und 2003 wieder aufgenommen** und die **Umsatz- und Körperschaftsteuer** für die Jahre **2002 bis 2006 sowie Anspruchszinsen** für das Jahr **2004 festgesetzt**. Zur dagegen von MV-W erhobenen Berufung vom 14. März 2008 erging mit an „MV-W als Masseverwalter der GmbH“ gerichtetem Bescheid vom 11. Juni 2008 der Auftrag zur Mängelbehebung bis 30. Juni 2008.

Über Antrag des MV-W vom 27. Juni 2008 **verlängerte das Finanzamt mit** an „MV-W als Masseverwalter der GmbH“ gerichtetem **Bescheid vom 5. August 2008 die Frist zur Mängelbehebung der unter lit. a bis d genannten Berufungen mit Ausnahme der gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 erhobenen Berufungen bis 30. September 2008.**

Mit **Telefax vom 30. September 2008** beantragte der Rechtsanwalt Dr. Berndorfer namens des derzeit in der JVA Garsten befindlichen Machthabers SW, die Frist zur Mängelbehebung in diesen Berufungsverfahren bis 31. März 2009 zu verlängern.

Mit **Schriftsatz vom 27. Oktober 2008** teilte MV-W über Aufforderung des Finanzamtes mit, dass die genannte Eingabe (Telefax) vom 30. September 2008 in formeller Hinsicht für SW und nicht aufgrund eines formellen Vertretungsverhältnisses des Kollegen Dr. Berndorfer zur Gemeinschuldnerin bzw. Konkursmasse oder zum Masseverwalter erfolgt sei, beantragte jedoch diesem Antrag des SW in angemessener Form zu entsprechen.

B) Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist

Mit fünf **als Bescheiden intendierten** jeweils an die „GmbH z. Hd. MV-W“ gerichteten **Erledigungen vom 17. März 2008** hob das Finanzamt die (ebenfalls Nicht-) Bescheide betreffend Festsetzung der **Kapitalertragsteuer** für die Jahre **2002 bis 2006** vom 13. Februar 2008 gemäß **§ 299 BAO** auf **und setzte** mit fünf in gleicher Weise adressierten als Bescheid intendierten Erledigungen vom 17. März 2008 die Kapitalertragsteuer **in geänderter Höhe fest.**

Mit Schriftsatz vom 28. März 2008 beantragte MV-W die Verlängerung der Berufungsfrist hinsichtlich der genannten Erledigungen („Bescheide“) vom 17. März bis 30. Juni 2008. Diesem Antrag gab das Finanzamt mit an MV-W als Masseverwalter im Konkurs der GmbH gerichteten Bescheid vom 11. Juni 2008 statt.

Über weiteren Antrag des MV-W vom 27. Juni 2008 verlängerte das Finanzamt diese Berufungsfrist mit an MV-W als Masseverwalter im Konkurs der GmbH gerichteten Bescheid vom 5. August 2008 bis 30. September 2008.

C) Zurückweisungsbescheid vom 14. Jänner 2009

Mit an MV-W als Masseverwalter im Konkurs der GmbH gerichteten Bescheid vom 14. Jänner 2009 wies das Finanzamt die Anträge der Eingabe vom 27. Oktober 2008 unter sinngemäßer Aufzählung derselben wie oben im Spruch dieser Berufungsentscheidung unter A) und B) mit folgender Begründung als unzulässig zurück:

Den besonderen Verhältnissen Rechnung tragend sei die Frist zur Mängelbehebung mit Bescheid vom 5. August 2008 antragsgemäß bis 30. September 2008 verlängert worden. Eine weitere Verlängerung hätte einen rechtzeitigen Fristverlängerungsantrag durch einen befugten Vertreter der GmbH vorausgesetzt.

Über Aufforderung des Finanzamtes habe der Berufungswerber (MV-W) mit Antrag vom 27. Oktober 2008 sinngemäß mitgeteilt, dass die mit 30. September 2008 datierte Eingabe bezüglich Verlängerung der Frist zur Mängelbehebung bis zum 31. März 2009 des SW, verfasst durch dessen anwaltlichen Vertreter RA Dr. Berndorfer ohne Auftrag und ohne Vertretungsvollmacht der Gemeinschuldnerin bzw. der Konkursmasse oder des Masseverwalters erfolgt sei.

Der gleichzeitig am 27. Oktober 2008 von MV-W gestellte Antrag, dem Fristverlängerungsansuchen des SW aus Gründen der Vollständigkeit und Objektivität des gesamten Ermittlungsverfahrens in angemessener Form zu entsprechen, könnte allenfalls als nachträgliche Bevollmächtigung gedeutet werden, die jedoch wegen Ablaufes der gesetzten Mängelbehebungsfrist als verspätet gewertet werden müsse und daher ins Leere gehe.

Am 3. Februar 2009 wurden dem MV-W nicht nur der eben zitierte Zurückweisungsbescheid vom 14. Jänner 2009 sondern auch zwei weitere Bescheide ebenfalls vom 14. Jänner 2009 zugestellt, mit denen folgende Berufungen gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen erklärt wurden, weil dem Auftrag, die Mängel der Berufung bis zum 30. September 2008 zu beheben, nicht (fristgerecht) entsprochen worden sei:

Berufungen vom 29. Februar gegen die Bescheide vom 9. Jänner 2008 über die Festsetzung der Kammerumlage 1-3/2007 und Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 1-3/2007

Berufungen vom 14. März 2008

gegen die Bescheide vom 15. Februar 2008 betreffend

Festsetzung der Kammerumlage der Jahre 2004 bis 2006 und Festsetzung der

Normverbrauchsabgabe der Jahre 2004 bis 2006 und

gegen die Bescheide vom 13. Februar 2008 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2004

und Wiederaufnahme des Verfahrens („Bescheides“) betreffend die Umsatz- und

Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003

Mit Schriftsatz vom **27. Februar 2009** erhob MV-W **Berufung** gegen den

Zurückweisungsbescheid vom 14. Jänner 2009, beantragte dessen ersatzlose Aufhebung und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Die Auffassung des Finanzamtes, der Antrag des MV-W vom 27. Oktober 2008 sei einerseits unzulässig und andererseits wegen Ablaufes der gesetzten Mängelbehebungsfrist verspätet gewesen und deshalb ins Leere gegangen, sei unzutreffend.

Die Eingabe des MV-W vom 27. Oktober 2008 könne nur so verstanden werden, dass er den Antrag des SW vom 30. September 2008 zu seinem eigenen Antrag auf Verlängerung aller Fristen bis 31. März 2009 erhoben habe. Zur Begründung verweise er ebenfalls auf jene des SW, dass es diesem auf Grund der Haft nicht möglich sei, Zugang zu den Geschäftsunterlagen zu erhalten und MV-W als Masseverwalter die notwendigen Informationen für detaillierte Ausführungen in den Berufungen zu geben. Da sich SW bis heute in Haft befinde, hätten sich diese schwierigen, unzumutbaren Umstände für die Informationsbeschaffung bis heute nicht geändert. Deshalb sei die Zurückweisung des umfassenden Fristverlängerungsantrages vom 27. Oktober 2008 zu Unrecht erfolgt.

Er übersehe nicht, dass dieses Abgabungsverfahren durch ungünstige Rahmenbedingungen für Informationsaufnahmen geprägt sei. Dies könne jedoch nicht dazu führen, dass dadurch für den Abgabepflichtigen und den haftenden Geschäftsführer günstige Umstände nicht erhoben und somit nicht in das Verfahren einfließen können.

Der angefochtene Zurückweisungsbescheid leide daher an inhaltlicher Rechtswidrigkeit und auch an einer infolge einer Verletzung von Verfahrensvorschriften und sei daher ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Beschluss VwGH 02.03.2006, 2006/15/0087, gibt es folgenden Rechtssatz (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO (Hinweis E 30. Oktober 2001, 95/14/0099, E 2. Juli 2002, 2002/14/0053). 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 (Hinweis B 18. September 2003, 2003/15/0061, B 22. Oktober 1997, 97/13/0023). Die angefochtene Erledigung konnte daher gegenüber dem Gemeinschuldner, dem in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 1 Abs. 1 KO die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, nicht wirksam erlassen werden. Die angefochtene Erledigung wäre daher an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen gewesen (Hinweis B 18. September 2003, 2003/15/0061). **Eine an "Herrn [Gemeinschuldner] z.H. Herrn [Masseverwalter]" adressierte Erledigung ist nicht an den Masseverwalter, sondern an den Gemeinschuldner gerichtet. Durch die bloße Zustellung der an den Gemeinschuldner gerichteten Erledigung an den Masseverwalter ist sie dem Masseverwalter gegenüber jedoch nicht wirksam geworden (Hinweis B 18. September 2003, 2003/15/0061). Da die als Bescheid intendierte Erledigung der belangten Behörde sohin keine Rechtswirksamkeit zu entfalten vermochte und den Beschwerdeführer (Masseverwalter) in einem subjektiven Recht nicht verletzen konnte, war die Beschwerde mangels Berechtigung zu ihrer Erhebung gemäß § 34 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.***

Mit Beschlüssen vom 24.07.2007, 2002/14/0115 und 2002/14/0117 hat der VwGH dies mit folgendem Rechtssatz bekräftigt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*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 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 (Hinweis B 22. Oktober 1997, 97/13/0023). Dies gilt auch für die Heranziehung zur Haftung (Hinweis B 21. Mai 1990, 89/15/0058).***

Im gegenständlichen Fall ist zunächst zu beachten, dass auf Grund der eben dargestellten formalistischen Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes viele der als Bescheide intendierten Erledigungen (teils materiellrechtliche und teils verfahrensrechtliche) gar nicht wirksam geworden sind, weil sie nach der Konkurseröffnung vom 15. März 2007 an die GmbH zu Händen des Masseverwalters adressiert worden sind. Dies wurde bereits oben bei der Schilderung des Verfahrensablaufes festgehalten („als Bescheid intendierte an die GmbH zHd. MV-W gerichtete Erledigung“).

Zurückweisung der oben unter A) genannten Anträge auf weitere Verlängerung der Mängelbehebungsfrist betreffend Berufungen durch das Finanzamt

1. Fehlendes Rechtsschutzinteresse mangels Bescheide

Hinsichtlich des Zeitraumes **1-3/2007** der **Normverbrauchsabgabe** und der **Kammerumlage** ist weder ein Abgabenbescheid noch ein Bescheid mit dem Auftrag zur Mängelbehebung ergangen, da alle diese Erledigungen vom 25. Jänner 2008 und 11. Juni 2008 an die GmbH zHd MV-W gerichtet wurden (oben **A sublit. b**). Ein Rechtsschutzinteresse hinsichtlich der Verlängerung einer Frist zur Behebung der Mängel einer Berufung gegen eine gar nicht wirksam gewordene Erledigung liegt nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht vor.

Ebensowenig besteht ein Rechtsschutzinteresse hinsichtlich der Verlängerung der Frist zur Behebung der Mängel der Berufung betreffend die **Kammerumlage** und die **Normverbrauchsabgabe** für die Jahre **2004 bis 2006**, da die diesbezüglichen Erledigungen vom 15. Februar 2008 ebenfalls an die GmbH zHd. MV-W gerichtet und deshalb keine Abgabenbescheide wirksam geworden sind (oben **A sublit. c**). Daran vermag der wirksame Mängelbehebungsauftrag vom 11. Juni 2008 nichts zu ändern, weil die materielle Erledigung einer Berufung gegen einen Nichtbescheid unzulässig wäre.

Hinsichtlich der **Umsatzsteuer für 1-3/2007** liegt hingegen ein wirksamer Abgabenbescheid vom 9. Jänner 2008 vor. Der als verfahrensrechtliche Bescheid intendierte Auftrag vom 4. März 2008 iSd § 275 BAO zur Behebung der Mängel der Berufung ist jedoch wegen der Adressierung an die GmbH zHd. MV-W nicht wirksam geworden (oben **A sublit. a**).

Das Finanzamt hat die diesbezüglichen Anträge im Ergebnis zu Recht zurückgewiesen. Der Berufung gegen den bekämpften Zurückweisungsbescheid konnte hinsichtlich des Punktes A sublit a bis c nach Ansicht der Berufungsbehörde schon aus obigen Überlegungen kein Erfolg beschieden sein, da kein Bedarf und daher auch kein geschütztes rechtliches Interesse besteht, eine Frist für eine nicht erforderliche bzw. noch gar nicht angeordnete Mängelbehebung zu verlängern.

Im weiteren Verfahren wird das Finanzamt unter Beachtung der Bestimmungen betreffend die Festsetzungsverjährung Abgaben(erst)bescheide (A sublit. b und c) und einen Mängelbehebungsauftrag (A sublit. a) zu erlassen haben.

2. Unzulässigkeit eines abgesonderten Rechtsmittels nach § 244 iVm § 110 Abs. 3 BAO

Gemäß § 244 BAO ist gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen kein abgesondertes Rechtsmittel zulässig. Sie können erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.

Ritz, BAO³, § 244 Tz 3 bis 5, führt dazu Folgendes aus (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

Tz 3: Der Ausschluss einer gesonderten Anfechtung der das Verfahren betreffenden Verfügung setzt voraus, dass ein die Angelegenheit abschließender Bescheid, der die gemeinsame Anfechtung iSd § 244 zulässt, überhaupt noch zu erwarten ist (VwGH 12.6.1991, 91/13/0132) ; im Beschwerdefall war die Abweisung eines Antrages auf Verlängerung der Berufungsfrist deshalb abgesondert anfechtbar, weil ein wegen Versäumung der Frist zur Stellung des Fristverlängerungsantrages gestellter Wiedereinsetzungsantrag vom Finanzamt (und die diesbezügliche Berufung von der Abgabenbehörde zweiter Instanz) abgewiesen wurde. Bei einer solchen Konstellation habe die Partei keinen Anlass mehr, Berufungen gegen die Abgabenbescheide zu verfassen und einzubringen.

Tz4: Wird trotz § 244 ein abgesondertes Rechtsmittel gegen eine verfahrensleitende Verfügung eingebracht, so ist es gem. § 273 Abs. 1 lit. a als unzulässig zurückzuweisen (VwGH 15.3.1985, 84/17/0177; 26.1.1998, 97/17/0035).

Tz 5: Eine verfahrensleitende Verfügung ist erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid anfechtbar. Daher kann beispielsweise die Rechtswidrigkeit eines Mängelbehebungsauftrages (zB gem. § 85 Abs. 2) erst in der Berufung gegen den Zurücknahmebescheid geltend gemacht werden.

Gemäß § 110 Abs. 2 BAO können von der Abgabenbehörde festgesetzte Fristen verlängert werden. Gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ist gemäß § 110 Abs. 3 BAO kein abgesondertes Rechtsmittel zulässig.

Ritz, aaO, § 110 Tz 2 bis 6, führt dazu Folgendes aus:

*Tz 2: Behördliche Fristen können stets verlängert werden. Die Verlängerung kann von Bedingungen abhängig gemacht werden (§ 110 Abs. 2 zweiter Satz). Solche Bedingungen, die sachgerecht sein müssen, sind Spruchbestandteil der betreffenden Fristverlängerungsbescheide. **Der Fristverlängerungsbescheid ist eine verfahrensleitende Verfügung iSd §§ 94 und 244. Daher sind derartige Bedingungen ebenso wie die Verlängerung der Frist (und die Ablehnung der beantragten Verlängerung) nicht abgesondert anfechtbar. Solche Bescheide sind jedoch nach § 299 Abs. 1 aufhebbar.***

Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde gemäß § 275 BAO dem Berufungswerber die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Ritz, aaO § 275 Tz 11 und 13, führt dazu Folgendes aus:

Tz 13; Die Mängelbehebungsfrist ist eine behördliche Frist. Sie kann daher gem. § 110 Abs. 2 verlängert werden. Die Verlängerung liegt im Ermessen (zB VwGH 29.6.1999, 99/14/0123).

Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist die Abgabenbehörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (VwGH 28.02.1995, 90/14/0225). Ein derartiger Bescheid iSd § 275 BAO bzw. § 85 BAO hat auch zu ergehen, wenn wie im gegenständlichen Fall zuvor die gesetzte Frist (wiederholt) verlängert worden ist.

Die Berufung gegen den bekämpften Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes ist daher nach Ansicht der Berufungsbehörde hinsichtlich der im Spruch unter A genannten Anträge gemäß § 244 iVm § 110 Abs. 3 unzulässig, weshalb ihr (auch) insoweit kein Erfolg beschieden sei kann.

Hinsichtlich der **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend die **Umsatz- und Körperschaftsteuer** für die Jahre **2002 und 2003**, die **Umsatz- und Körperschaftsteuer** für die Jahre **2002 bis 2006 sowie Anspruchszinsen** für das Jahr **2004** wurden am 13. Februar 2008 Bescheide und hinsichtlich der dagegen erhobenen Berufung ein Mängelbehebungsauftrag mit Bescheid vom 11. Juni 2008 wirksam erlassen (oben **A sublit. d**). Bei Versagung der weiteren Fristverlängerung zur Mängelbehebung ist daher mit einem abschließenden Bescheid zu rechnen, den das Finanzamt wie oben erwähnt mit Bescheid vom 3. Februar 2009 gemäß § 85 Abs. 2 BAO hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003 und Anspruchszinsen 2004 bereits erlassen hat.

3. Verlängerung einer abgelaufenen Frist ist nicht möglich

Gemäß § 110 Abs. 2 BAO können von der Abgabenbehörde festgesetzte Fristen verlängert werden. Die Verlängerung einer an sich verlängerbaren Frist kann nur über ein vor deren Ablauf gestelltes Ansuchen erfolgen. Eine in diesem Sinne bereits abgelaufene Frist kann somit begrifflich nicht mehr verlängert werden (VwGH 13.12.1991, 91/13/0142, unter Hinweis auf VwGH 05.10.1951, 2434/49).

Strittig ist im gegenständlichen Fall im Zusammenhang mit der Wahrung von Fristen, inwieweit der faktische Machthaber SW den Masseverwalter MV-W vertreten kann bzw. zu welchem Zeitpunkt die von SW gemachten Eingaben für MV-W wirksam geworden sind.

Ritz, BAO³, § 79 Tz 18, führt zur Möglichkeit der Vertretung des Masseverwalters durch den Gemeinschuldner Folgendes aus:

Tz 18: Der Gemeinschuldner verliert durch die Konkurseröffnung 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 Gemeinschuldner kann mit Zustimmung des Masseverwalters – und damit im rechtlichen Ergebnis als Bevollmächtigter des Masseverwalters – 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 Masseverwalters für eine Eingabe des Gemeinschuldners, 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 Masseverwalters kann auch nachträglich erfolgen (vgl. VwGH 15.7.1998, 97/13/0090). Die „Heilung“ der Unzulässigkeit von Anbringen des Gemeinschuldners kommt unabhängig davon in Betracht, ob der Masseverwalter von der Tatsache des (befristeten) Anbringens innerhalb der Frist Kenntnis erlangt hatte, ob der Gemeinschuldner im Anbringen auf die Person des Masseverwalters hingewiesen hat und ob er überhaupt in Kenntnis des bereits erfolgten Eintrittes der Wirkungen der Konkurseröffnung gewesen war (vgl. VwGH 15.7.1998, 97/13/0090) .

Alle vom Gemeinschuldner vorgenommenen Rechtshandlungen, die nach § 3 KO relativ unwirksam waren, werden durch Konkursaufhebung (ex tunc) wirksam. Dies gilt auch zB für im Zeitpunkt der Konkursaufhebung noch offene Berufungen (VwGH 20.4.1993, 93/14/0004, 0005).

Gemäß § 3 Abs. 1 KO sind Rechtshandlungen des Gemeinschuldners nach der Konkurseröffnung, welche die Konkursmasse betreffen, den Konkursgläubigern gegenüber unwirksam.

Im gegenständlichen Fall ist jedoch die rechtliche Stellung des SW in der GmbH zu beachten: Wie eingangs dargestellt ist SW seit 3. Februar 2005 durch Löschung dieser Funktion nicht mehr Geschäftsführer der GmbH. Der Konkurs über das Vermögen der GmbH wurde erst danach am 15. März 2007 eröffnet.

Gemäß § 18 Abs. 1 GmbH-Gesetz wird die GmbH gerichtlich und außergerichtlich jedoch durch die Geschäftsführer vertreten.

Wird ein Anbringen nicht vom Abgabepflichtige selbst vorgebracht, ohne dass sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann, und ohne dass der hier nicht vorliegende § 83 Abs. 4 BAO (Absehen von einer ausdrücklichen Vollmacht bei Vertretung durch amtsbekannte Familienmitglieder, Haushaltsangehörige oder Angestellte und kein Zweifel über Bestehen und Umfang der Vertretungsbefugnis) Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht gemäß **§ 85 Abs. 4 BAO** die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden

angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Ritz, BAO³, § 85 Tz 18, führt zur Mängelbehebung bei fehlender Vollmacht (§ 85 Abs. 4)

Folgendes aus:

Tz 21: Die Bestimmung des § 85 Abs. 4 dient nicht dazu, eine nachträgliche Vollmachtserteilung zu ermöglichen, sondern lediglich, den Nachweis einer bereits erfolgten Bevollmächtigung (allenfalls durch nachträgliche Beurkundung) nachzureichen (zB VwGH 16.3.1995, 94/16/0192; 22.3.1996, 95/17/0384; vgl. auch VwGH 4.7.1989, 88/08/0290, mit kritischer Nachbemerkung von Arnold in AnwBl 1989, 689) . Aus der Datierung einer vorgelegten Vollmachtsurkunde kann nicht darauf geschlossen werden, dass erst mit der Datierung der Urkunde das Vollmachtsverhältnis entstanden wäre (VwGH 22.3.1996, 95/17/0384).

Im erstgenannten Erkenntnis (VwGH 16.03.1995, 94/16/0192) wird dies im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.03.1995, 94/16/0192) ist für die Wirksamkeit einer durch einen Vertreter vorgenommenen fristgebundenen Verfahrenshandlung das Vorliegen einer entsprechenden Bevollmächtigung durch den Vertretenen zum Zeitpunkt der Verfahrenshandlung erforderlich (VwGH 26.01.1982, 577/80, Slg. N.F. Nr. 10.641/A, die dort zitierte Vorjudikatur sowie VwGH 30.01.1992, 91/17/0101, 0102, und vom 25.02.1993, 92/18/0496).

Erfolgt hingegen die Begründung des Vollmachtsverhältnisses zur Vertretung bei einer fristgebundenen Verfahrenshandlung erst nach Fristablauf, so bewirkt dies nicht die Rechtswirksamkeit der von dem noch nicht Bevollmächtigten seinerzeit gesetzten Verfahrenshandlung (VwGH 26.05.1986, 86/08/0016). Da in den Verwaltungsverfahrensgesetzen eine dem § 38 ZPO vergleichbare Regelung nicht getroffen ist, kommt die nachträgliche Genehmigung einer (bis dahin) von einem Scheinvertreter gesetzten fristgebundenen Verfahrenshandlung nicht in Frage (VwGH 04.07.1989, 88/08/0290).

Dass diese Rechtsansicht auch im Bereich der BAO zur Anwendung kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof bestätigt (VwGH 03.03.1987, 87/14/0003; und 22.03.1996, 95/17/0384).

Angewendet auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Frage zu prüfen ist, ob SW zur Zeit der Einbringung der Anträge per Telefax durch seinen Rechtsanwalt am 30. September 2008 von MV-W bevollmächtigt war. Nur bei Bejahung dieser Frage könnten diese Anträge vom 30. September 2008 MV-W als bereits zu diesem Zeitpunkt gestellt zugeordnet werden.

Über Auftrag des Finanzamtes iSd § 85 Abs. 4 BAO hat MV-W im Schriftsatz vom 27. Oktober 2008 ausdrücklich mitgeteilt, dass die Eingabe vom 30. September 2008 des Rechtsanwaltes Berndorfer für SW und nicht aufgrund eines formellen Vertretungsverhältnisses zur Gemeinschuldnerin (GmbH) bzw. zur Konkursmasse oder zum Masseverwalter (MV-W) erfolgt

ist. Im Schriftsatz vom 27. Oktober 2008 hat MV-W anschließend beantragt, diesem Antrag des SW vom 30. September 2008 in angemessener Form zu entsprechen.

Die im bekämpften Zurückweisungsbescheid vom 14. Jänner 2009 vom Finanzamt sinngemäß vertretene Rechtsansicht, im gegenständlichen Fall habe MV-W SW bzw. den für diesen einschreitenden Rechtsanwalt erst nachträglich am 27. Oktober 2008 bevollmächtigt, steht nach Ansicht der Berufungsbehörde im Einklang mit der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Folglich wurde im gegenständlichen Fall ein weiterer Antrag auf Verlängerung der Frist zur Behebung der Mängel der oben unter lit. A genannten Berufungen erst am 27. Oktober 2008 wirksam gestellt. Zuvor wurden seitens MV-W Anträge auf Verlängerung der diesbezüglichen Frist bis 30. September 2008 gestellt.

Die Verlängerung einer an sich verlängerbaren Frist kann nur über ein vor deren Ablauf gestelltes Ansuchen erfolgen. Eine in diesem Sinne bereits abgelaufene Frist kann somit begrifflich nicht mehr verlängert werden (VwGH 13.12.1991, 91/13/0142, unter Hinweis auf VwGH 05.10.1951, 2434/49).

Das Finanzamt hat daher im bekämpften Bescheid vom 14. Jänner 2009 den Antrag vom 27. Oktober 2008 zu Recht als verspätet zurückgewiesen.

Auch aus diesem Grund konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Zurückweisung der oben unter B) genannten Anträge auf weitere Verlängerung der Berufungsfrist durch das Finanzamt

1. Fehlendes Rechtsschutzinteresse mangels Bescheide

Hinsichtlich der **Kapitalertragsteuer** für die **Jahre 2002 bis 2006** sind **weder** Aufhebungsbescheide nach **§ 299 BAO** noch **neuerliche Festsetzungen** wirksam geworden, da alle diese Erledigungen vom 17. März 2008 an die GmbH zHd MV-W gerichtet wurden (oben **B**). Ein Rechtsschutzinteresse hinsichtlich der Verlängerung einer Frist zur Erhebung einer Berufung gegen eine gar nicht wirksam gewordene Erledigung liegt nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht vor.

Die Zurückweisung im bekämpften Bescheid ist dem Ergebnis nach daher schon aus diesem Grund zu Recht erfolgt.

Im weiteren Verfahren wird das Finanzamt unter Beachtung der Bestimmungen betreffend die Festsetzungsverjährung Abgaben(erst)bescheide (B) zu erlassen haben.

2. Unzulässigkeit eines abgesonderten Rechtsmittels nach § 244 iVm § 110 Abs. 3 BAO

Ritz, aaO § 245 BAO Tz 18 führt dazu Folgendes aus:

Auch für die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung der Berufungsfrist gilt § 110 Abs. 3 (Ausschluss eines abgesonderten Rechtsmittels). Unter Ablehnung sind die Abweisung und die Zurückweisung des Antrages zu verstehen. Die Ablehnung hat schriftlich zu erfolgen; dies ergibt sich aus dem Wort „zugestellt“ im § 245 Abs. 4 erster Satz (Ellinger ua, BAO3, § 245 Anm. 20).

Auch deshalb konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

3. Verlängerung einer abgelaufenen Frist ist nicht möglich

Gemäß **§ 245 Abs. 3 BAO** kann die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

Ritz, aaO § 245 Tz 12 ff führt dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

Tz 12: Ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 Abs. 1. Antragsberechtigt sind diejenigen, die nach § 246 zur Einbringung der Berufung berechtigt sind (vgl. VwGH 21.12.1972, 1429/72); ebenso die nach § 248 Berufungslegitimierten (vgl. Stoll, BAO, 2525)

Tz 14: Der Antrag auf Fristverlängerung kann rechtswirksam nur innerhalb der Rechtsmittelfrist gestellt werden (vgl. VwGH 27.6.1974, 1635/73; 22.2.1996, 93/15/0192). Ein verspäteter Antrag hat keine fristhemmende Wirkung (VwGH 8.3.1994, 91/14/0026); er ist zurückzuweisen (und nicht abzuweisen, wie dies der VwGH 27.6.1974, 1635/73, als rechtmäßig beurteilte).

Gemäß § 110 Abs. 2 BAO können von der Abgabenbehörde festgesetzte Fristen verlängert werden. Die Verlängerung einer an sich verlängerbaren Frist kann nur über ein vor deren Ablauf gestelltes Ansuchen erfolgen. Eine in diesem Sinne bereits abgelaufene Frist kann somit begrifflich nicht mehr verlängert werden (VwGH 13.12.1991, 91/13/0142, unter Hinweis auf VwGH 05.10.1951, 2434/49).

Strittig ist im gegenständlichen Fall im Zusammenhang mit der Wahrung von Fristen, inwieweit der faktische Machthaber SW den Masseverwalter MV-W vertreten kann bzw. zu welchem Zeitpunkt die von SW gemachten Eingaben für MV-W wirksam geworden sind.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf obige Ausführungen zu A Pkt. 3 verwiesen.

Die im bekämpften Zurückweisungsbescheid vom 14. Jänner 2009 vom Finanzamt sinngemäß vertretene Rechtsansicht, im gegenständlichen Fall habe MV-W SW bzw. den für diesen einschreitenden Rechtsanwalt erst nachträglich am 27. Oktober 2008 bevollmächtigt, steht

nach Ansicht der Berufungsbehörde Im Einklang mit der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Folglich wurde im gegenständlichen Fall ein weiterer Antrag auf Verlängerung der Frist zur Erhebung oben unter lit. B genannten Berufungen erst am 27. Oktober 2008 wirksam gestellt. Zuvor wurden seitens MV-W Anträge auf Verlängerung der diesbezüglichen Frist bis 30. September 2008 gestellt.

Die Verlängerung einer an sich verlängerbaren Frist kann nur über ein vor deren Ablauf gestelltes Ansuchen erfolgen. Eine in diesem Sinne bereits abgelaufene Frist kann somit begrifflich nicht mehr verlängert werden (VwGH 13.12.1991, 91/13/0142, unter Hinweis auf VwGH 05.10.1951, 2434/49).

Das Finanzamt hat daher im bekämpften Bescheid vom 14. Jänner 2009 den Antrag vom 27. Oktober 2008 zu Recht als verspätet zurückgewiesen.

Auch aus diesem Grund konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 6. Juli 2009