



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 3

GZ. RV/0292-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw. , Adr1, **vom 14. Dezember 2006**

gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk **vom 6. Dezember 2006**,
mittels welchem die Berufung vom 13.10.2006 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1995-2001 vom 02.02.2004 gem. **§ 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen wurde**,
im Beisein der Schriftführerin ad nach der am 19. Februar 2009 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstrasse 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Den Unternehmensgegenstand der im Firmenbuch eingetragenen Bw. (im Folgenden kurz Bw.) bildete u.a. das Gewerbe der Unternehmensberater, die Ausübung des Baumeistergewerbes, der Innenausbau, die Planung von Hochbauten, das Gewerbe der Spengler und Dachdecker, der Schlosser und Gitterstricker, der Elektroinstallationen, der Gas- und Wasserleitungsinstallationen und weitere. Als Geschäftsführer fungierte SR, welcher an der Gesellschaft 90% der Geschäftsanteile hielt. Die Gesellschaft hatte ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Mit Bescheiden vom 02.02.2004 setzte das Finanzamt den Feststellungen einer Außenprüfung folgend und auf diese in den Bescheiden verweisend Umsatz-, Körperschaft- sowie mittels Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 – 2001 fest. Die nachweisliche Zustellung (laut Rückscheinen) dieser Bescheide erfolgte an die damalige Steuerberaterin am 04.02.2004, die nachweisliche Zustellung des Prüfungsberichtes am 25.06.2004, womit die Rechtsmittelfrist zu laufen begann.

Die damalige Steuerberaterin bzw. nach **Eröffnung des Konkursverfahrens am 24.11.2004** der Masseverwalter stellten nachfolgend dargestellte Fristverlängerungsansuchen:

Antrag durch	vom	bis	Fristende
Steuerberaterin	27.02.2004	30.06.2004	
Steuerberaterin	25.06.2004	31.12.2004	31.12.2004
Masseverwalter	22.12.2004	um drei Monate	31.03.2005
Masseverwalter	22.03.2005	um sechs Monate	30.09.2005
Masseverwalter	21.09.2005	um sechs Monate	31.03.2006

Mit Beschluss **vom 05.07.2006** erfolgte die Aufhebung des Konkursverfahrens, im Firmenbuch eingetragen am 25.07.2006. Die amtswegige Löschung der Gesellschaft erfolgte am 09.01.2007.

Im für das Strafverfahren erstellten Gutachten nahm der in diesem bestellte Sachverständige Bezug auf das am **21.09.2005** eingebrachte Fristverlängerungsansuchen (vgl. Seite 15 des Gutachtens).

Am 13.10.2006 er hob die Bw., vertreten durch den ehemaligen Geschäftsführer, Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 – 2001.

Das Finanzamt erließ am **06.12.2006** den streitgegenständlich bekämpften

Zurückweisungsbescheid mit folgendem **Spruch**:

Ihre Berufung vom 13. Oktober 2006 (Eingangsdatum 20. Oktober 2006) betreffend/gegen Umsatzsteuerbescheide 1995-2001, KSt-Bescheide 1995-2001, Haftungs- u AbgBescheide betr. KEST 1995-2001 alle vom wird gemäß § 273 Absatz 1 Bundesabgabenordnung zurückgewiesen.

In der **Begründung** führte es aus: *Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufungsfrist, die gemäß § 245 Abs. 1 BAO einen Kalendermonat ab Zustellung des Bescheides beträgt, bereits am 08.03.2004 abgelaufen ist.*

In der gegen diesen Zurückweisungsbescheid eingebrachten Berufung führte die Bw. formelle und materielle Mängel in Form der Verletzung des Parteiengehörs an und brachte vor, dass immer rechtzeitig Fristverlängerungsansuchen eingebracht worden seien, insbesondere laut Auskunft des Masseverwalters, dessen Einvernahme als Zeuge begehrt werde.

In der Berufungsschrift wurde - auszugsweise - ausgeführt:

Zu den formellen Mängeln:

Das Recht auf Parteiengehör wurde dadurch verletzt, dass es die Rechtsmittelbehörde unterlassen hat, der Berufungsbewerberin (in der Folge Bw.) gemäß § 183 Abs. 4 BAO vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeföhrten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Der Bw. wurde von der Rechtsmittelbehörde keine Möglichkeit eingeräumt, sich zu der behaupteten Versäumung der Berufungsfrist zu äußern.

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH 19.9.1990, 89/13/0276, 89/13/0277; 12.6.1997, 96/09/0333, ZfVB 1998/5/1726; 26.6.1998, 95/19/0428) hat die Rechtsmittelbehörde das Risiko einer Bescheidaufhebung zu tragen, wenn sie von einer Versäumung der Berufungsfrist ausgeht, dies aber dem Rechtsmittelwerber vor ihrer Entscheidung nicht vorgehalten hat.

Bei dem von der Bw. monierten Mangel handelt es sich um einen wesentlichen formellen Mangel, da davon auszugehen ist, dass die Behörde bei Einhaltung der Verfahrensvorschriften anders entschieden hätte.

Zu den materiellen Mängeln:

Im Zurückweisungsbescheid wird ausgeführt, die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Berufungsfrist, die gemäß § 245 (1) BAO einen Kalendermonat ab Zustellung des Bescheides beträgt, bereits am 08.03.2004 abgelaufen sei.

Dies ist unrichtig. Vielmehr wurde durch die steuerliche Vertreterin der Bw. bzw. deren Masseverwalter wiederholt und stets fristgerecht eine Verlängerung der Berufungsfrist betreffend die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1995 bis 2001 beantragt und auch erwirkt.

Dieser Umstand wurde in dem der Berufungsschrift vom 13.10.2006 beiliegenden Gutachten des gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Buch- und Rechnungsprüfung, SV bereits vorgebracht (Punkt 4.4.1. des Gutachtens).

Dass dieser Umstand auch aktenkundig sein muss, ergibt sich daraus, dass dem genannten Sachverständigen, wie ebenfalls im Gutachten ausgeführt wird, für die Befundaufnahme

ausschließlich Unterlagen aus den Steuer- und Gerichtsakten zur Verfügung standen, darunter der beim Finanzamt 6/7/15 zur St. Nr. 213/0317 geführte Körperschaftsteuerakt der Bw. Aus diesen Akten sind die vorliegenden Fristverlängerungsanträge ersichtlich.

Die Rechtsmittelbehörde hat sich jedoch mit diesen wesentlichen Ausführungen im genannten Gutachten nicht auseinandergesetzt.

Überdies wäre nach der Lebenserfahrung nicht davon auszugehen, dass von der Bw. das am 20.10.2006 eingebrachte Rechtsmittel erhoben worden wäre, wenn deren vertretungsbefugtes Organ nicht von dessen Rechtzeitigkeit überzeugt gewesen wäre.

Auch die Berufung gegen die den Genannten persönlich betreffenden abgabenrechtlichen Bescheide war nach mehrmaliger Verlängerung der Berufungsfrist fristgerecht eingebracht worden, wobei dem Berufungsbegehren anschließend in vollem Umfang stattgegeben wurde.

In der Folge brachte die Bw. im **ergänzenden Schriftsatz vom 23.11.2008** vor:

Gemäß § 96 BAO müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat.

Eine Unterschrift ist ein „Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann“ (vgl. Ritz, BAO, § 96 Rz 4; VwGH 16.2.1994, 93/13/0025; 17.5.2001, 2001/16/0062).

„Eine Paraphe (Handzeichen) ist keine Unterschrift“ (vgl. VwGH 13.10.1994, 93/09/0302, ZfVB 1995/6/2301; Ritz, BAO § 96 Rz 4).

Bei einer Paraphe handelt es sich um ein auf wenige Zeichen verkürztes Namenszeichen.

Der vorbezeichnete Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes betreffend Kapitalertragsteuer weist lediglich einige handschriftliche Zeichen auf. Keinesfalls ist es möglich, aus diesen Zeichen den Namen des Unterzeichneten herauszulesen. Es mangelt der Erledigung daher an der Unterschrift.

„Das Fehlen der Unterschrift des Genehmigenden oder der Beglaubigung (demgemäß auch das Fehlen der Unterschrift des für die Beglaubigung Verantwortlichen) ist wesentlich. Erst durch die Unterschrift erlangt die Erledigung den Charakter einer behördlichen Ausfertigung, im konkreten Fall den eines Bescheides (z.B. VfGH 6.6.1986, B 231/86, mit Hinweis auf die Vorjudikatur; VwGH 13.2.1985, 83/3/126). Neben der Bezeichnung der Behörde und dem Spruch ist somit die Unterschrift das dritte wesentliche, Bescheidwirksamkeit begründende Element. Das Fehlen eines dieser essentiellen Merkmale nimmt der Schrift den Bescheidcharakter, „ohne Unterschrift liegt gar kein Bescheid vor“ (VwGH 9.9.1983, 82/2/256)“ (vgl. Stoll, BAO § 93 S. 981).

Es ist zu sagen, dass die „Verletzung des Gebotes der Beisetzung der Unterschrift (VwGH 13.2.1985, 83/3/126) oder der Beglaubigung (z.B. VfGH 15.10.1969, B 73/69 u VwGH 31.10.1979, 1817/78) der Ausfertigung den Charakter einer behördlichen Erledigung nehmen (siehe auch VwGH 13.2.1967, 1473/66 A u 18.2.1971, 21/70). Das Fehlen dieser Merkmale führt zur absoluten Nichtigkeit eines erlassenen „Bescheides“ (VwGH 29.1.1988, 87/17/145f).“ (vgl. Stoll, BAO § 96 S. 992).

„Der Sinn und die Bedeutung der Unterschrift des die Erledigung genehmigenden Organwalters auf der schriftlichen Ausfertigung liegen darin, den Erlass der Erledigung mit Wissen und Willen des hiefür nach der internen Behördenorganisation zuständigen „Zeichnungsberechtigten“ und damit für die Handlung verantwortlichen Organwalters nachzuweisen, dem Adressaten Gewissheit über die Person des Verantwortlichen zu ermöglichen und sicherzustellen, dass die Ausfertigung nicht als beliebiges Schriftstück, sondern als öffentliche Urkunde mit der ihrem Inhalt entsprechenden Bedeutung anzusehen ist und schließlich dass die schriftliche Erledigung der Behörde zuzurechnen ist, deren Organwalter die Unterschrift geleistet hat. „(vgl. Stoll, BAO § 96 S. 992).

„Durch Einfügung beziehungsweise Erweiterung des Satzteiles „der unter leserlicher Beifügung des Namens abgegebenen Unterschrift“ im § 18 Abs. 4 AVG durch die Novelle BGBl 1982/199 wurde das Gebot der Leserlichkeit für den Anwendungsbereich des AVG „klargestellt“. Wenngleich § 96 BAO diese (erklärtermaßen nur klarstellende) Anordnung nicht enthält, gilt dieses Erfordernis auch im Abgabenverfahren...“ (vgl. Stoll, BAO § 96 S. 994)

Bei dem vorbezeichneten „Bescheid“ handelt es sich auch nicht um eine mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigung. Bei solchen Erledigungen stellt der VwGH auf das Erscheinungsbild ab.

„In der Praxis wird man auf die Erstellung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung – außer unter Umständen aus dem Erscheinungsbild der Erledigung (Art und Form des Ausdruckes) – vor allem aus dem Kuvert (Versendestelle: Bundesrechenzentrum-GmbH) schließen können“. (vgl. Ritz, BAO § 96 Rz 6).

Der gegenständliche „Bescheid“ enthält nicht, wie sonst bei ADV-Bescheiden üblich, den Aufdruck „Bundesrechenzentrum-GmbH“. Auch das Bescheiddatum wurde nicht ausgedruckt, sondern offenbar nach Durchführung des Ausdruckes unter Verwendung eines Datumsstempels eingesetzt.

Zudem befindet sich auf der zweiten Seite der Erledigung am Ende eine leere Zeile für die Anbringung einer Unterschrift, die auch tatsächlich mit einigen handschriftlichen Zeichen versehen wurde.

Überdies wurde das Kuvert handschriftlich ausgefüllt und weist als Absender das Finanzamt 6., 7., und 15 Bezirk aus. Keinesfalls ist die Versendestelle die Bundesrechenzentrum-GmbH ausgewiesen.

Aus dem gesamten Erscheinungsbild der Erledigung ist eindeutig zu erkennen, dass es sich hierbei um keinen ADV-Bescheid handelt.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis 94/13/0221 vom 3.7.1996 zu §§ 93-96 BAO entschieden hat, lag in einem vergleichbaren Fall ein Nichtbescheid vor.

Es wird daher die Feststellung beantragt, dass der angefochtene Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1995 – 2001 ein „**Nichtbescheid**“ im Sinne des Art 131 Abs. 1 B-VG ist.

„Eine Erledigung, die mit der Unterschrift des Genehmigenden in gebotener Form nicht versehen ist und auch einen den Erfordernissen entsprechenden Beglaubigungsvermerk nicht aufweist, ist, sollte sie auch als Bescheid bezeichnet ergehen, absolut nichtig (ein „Nichtbescheid“). Eine dennoch aus dem Grund dieser Mängelhaftigkeit oder aus anderen Gründen eingebrachte (wenn auch den in Rede stehenden Mangel nicht aufgreifende) Berufung ist als unzulässig **zurückzuweisen**, da kein (anfechtbarer) Bescheid vorliegt (VwGH 10.11.1988, 88/8/48). Der Adressat kann in seiner Rechtssphäre durch die an einem Mangel dieser Art ergangene Erledigung nicht berührt sein (die Zurückweisung bestätigt diese Rechtsposition des Betroffenen).“ (vgl. Stoll, BAO § 96 S. 995)

Eine (nicht rechtskräftige) Zurückweisung des angefochtenen Bescheides ist bekanntlich bereits erfolgt. Nach der Judikatur des VwGH verletzt jedoch die **Zurückweisung** aus einem **unzutreffenden Grund** den Berufungswerber (Bw.) in subjektiven Rechten; je nach Zurückweisungsgrund können für den Bw. nämlich unterschiedliche Rechtsfolgen verbunden sein. (vgl. VwGH 26.6.1990, 90/11/0042; 8.4.1992, 92/01/0001)

Im Zuge des **Erörterungstermins** wurde u.a. festgehalten:

Aufgrund der Darlegung der Aktenlage, wonach letztmalig vom ehemaligen Masseverwalter MV am 22.9.2005 eine Fristverlängerung um 6 Monate begehrt wurde, erklärt der ehemalige Gesellschafter SR:

'MV hat mir die von ihm gestellten Fristverlängerungsanträge nie übermittelt. Ich habe sie jetzt das erste Mal gesehen. Im Zuge des Antrages der Aufhebung des Konkurses wurde vom Masseverwalter gegenüber dem Handelsgericht vorgebracht, dass keine Berufung eingebracht werden konnte. Dabei entstand für mich der Verdacht, dass die Rechtsmittelfrist vom Masseverwalter versäumt wurde. Der Masseverwalter hat in einer ergänzenden Eingabe an das Handelsgericht mitgeteilt, glaublich im April oder Mai 2006, dass über den letzten Fristverlängerungsantrag noch nicht entschieden wurde. Dadurch ist der Eindruck entstanden, dass die Frist gewahrt wurde. Ich habe mich mit einem Schreiben vom 22.5.2006 an den Masseverwalter gewandt und mich dafür bedankt, ich habe zuvor seine Enthebung beantragt, und diesen Antrag dann zurück genommen. Dazu übergebe ich ein von mir am 22.5.2006 verfasstes an den damaligen Masseverwalter gerichtetes Schreiben.'

....

Im Rahmen dieses Erörterungstermins zieht der Geschäftsführer Hr. SR die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1995 bis 2001 zurück.

Betreffend den Zurückweisungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragssteuer verweist er auf sein ergänzendes Vorbringen vom 23.11.2008.

Der als Zeuge einvernommene Masseverwalter im Konkursverfahren gab zum Gang des Konkursverfahrens – auszugsweise - Nachfolgendes zu Protokoll:

. . . Am 6.12.2005 habe ich einen Bericht an das HG Wien verfasst. Der wesentliche Inhalt war, dass ich berichtet habe, dass es mir nicht gelungen ist, mit Hrn. SR ein persönliches Gespräch zu führen. Des weiteren, dass beim Landesgericht Wien ein Finanzstrafverfahren gegen Hrn. SR anhängig war, an welchem ich mich als Privatbeteiligter angeschlossen habe. Des weiteren dass ich bezüglich der Umsatz-, Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 2001 und die Haftungsbescheide 1995 bis 2001 um Rechtsmittelfristverlängerung ersucht habe. Termin wurde keiner genannt. . .

In der am 19. Februar 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass bezüglich des Haftungs- und Abgabenbescheides gemäß § 95 EStG hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1995 – 2001 vom 02.02.2004 ein Nichtbescheid vorliege, weil diesem die Unterschrift fehle.

Der bekämpfte Bescheid beinhaltet u.a. Nachfolgendes:

Als bescheiderlassende Behörde scheint das Finanzamt f. d. 6.,7. u. 15. Bezirk unter Anführung seiner Adresse auf und auf dem Bescheid befindet sich ein "gestempeltes" Datum "2. FEB. 2004". Mit "Haftungs- und Abgabenbescheid(e)" s über den Prüfungszeitraum 1995-2001 wurde "gemäß § 95 Einkommensteuergesetz 1988 haften Sie als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der zu entrichtenden Kapitalertragsteuer" Kapitalertragsteuer in Höhe von ATS 17,141.344,00 , entspricht € 1,245.710,05, zur Nachzahlung festgesetzt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde dazu die im Original im Akt einliegende "Durchschrift" (= Seiten drei und vier des Formulars L 20) des Haftungs- und Abgabenbescheides über den Prüfungszeitraum 1995 bis 2001 des Finanzamtes für den 6., 7.

und 15. Bezirk vom 2. Feber 2004 zur Hand genommen und festgestellt, dass sich auf Seite "4" zwei Unterschriften befinden, nämlich unter "Punkt 1. ausfertigende Stelle" ein Schriftzug vor dem Datum 9.1.2004, bei Genehmigung ein weiterer Schriftzug nach dem Datum " 2.2. und i. V. P..." , wobei der Anfangsbuchstabe eindeutig als großes "P" zu erkennen ist.

Der Amtsvertreter erklärte hiezu, als Genehmigende habe eindeutig Frau DP , die Fachvorständin, unterschrieben, die Unterschrift des "Bearbeiters" könne er nicht zuordnen, weil es sich um die Unterschrift eines ihm unbekannten Prüfers handle.

Der Geschäftsführer der Bw. brachte dazu vor, die Bw. habe einen **anderen** Bescheid erhalten, **dessen Kopie vorgelegt** und zum Akt genommen wurde.

Dazu wurde festgestellt, dass es sich um eine Kopie der Seiten eins und zwei des Formulars L 20 (=Erstausfertigung) des bezughabenden Haftungs- und Abgabenbescheides betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1995 - 2001 handelt. An der für die Unterschrift vorgesehenen Stelle befindet sich ein Schriftzug, welcher mit i.V. Dr. und einem eindeutig erkennbarem großen "P" beginnt. Ein Vergleich der Unterschriften auf den Seiten 2 und 4 des Formulares L 20 ergibt, dass es sich um ein und dieselbe Unterschrift handelt. Demnach hat – aufgrund der Aussage des Amtsvertreters - als Genehmigende DP unterschrieben.

Vorgelegt wurde weiters ein ergänzender Schriftsatz, datiert mit 14.2.2009, welcher im Zuge der mündlichen Verhandlung verlesen wurde, mit nachfolgend auszugsweise dargestelltem Inhalt:

In Ergänzung zum Schriftsatz vom 23.11.2008 wird vorgebracht, dass es dem fertigenden ehemaligen Organ der Berufungswerberin nicht möglich ist, aus den handschriftlichen Zeichen auf dem Dokument den Namen des Unterzeichneten herauszulesen. Bei dem rechts stehenden handschriftlichen Zeichen ist es allenfalls möglich, betreffend den ersten Buchstaben Vermutungen darüber anzustellen, um welchen Buchstaben es sich hierbei handelt, im übrigen ist es nicht möglich, weitere Buchstaben zu erkennen. Zu den Formerfordernissen für eine Unterschrift gehört jedoch, dass zumindest einzelne Buchstaben zu erkennen sind, weil es ansonsten am Merkmal einer Schrift überhaupt fehlt. (vgl. Stoll, BAO & 96 S. 994 und die dort zitierte Judikatur)

Wie bereits im vorbezeichneten Schriftsatz (Seite 2, 4. Absatz) ausgeführt wurde, liegen der Sinn und die Bedeutung der Unterschrift des die Erledigung genehmigenden Organwalters auf der schriftlichen Ausfertigung darin, den Erlass der Erledigung mit Wissen und Willen des hiefür nach der internen Behördenorganisation zuständigen "Zeichnungsberechtigten" und damit für die Handlung verantwortlichen Organwalters nachzuweisen, dem Adressaten (in concreto: der Berufungswerberin) Gewissheit über die Person des Verantwortlichen zu ermöglichen und sicherzustellen, dass die Ausfertigung nicht als beliebiges Schriftstück, sondern als öffentliche Urkunde mit der ihrem Inhalt entsprechenden Bedeutung anzusehen ist.

An der erforderlichen Gewissheit über die Person des verantwortlichen Organwalters der Abgabenbehörde mangelt es der Berufungswerberin jedoch.

Wie bereits im vorbezeichneten Schriftsatz (Seite 2, 5. Absatz) ausgeführt wurde, wurde durch die Novelle BGBl. 1982/199 das Gebot der Leserlichkeit für den Anwendungsbereich des

AVG "klargestellt". Wenngleich § 96 BAO diese (erklärtermaßen nur klarstellende) Anordnung nicht enthält, gilt dieses Erfordernis auch im Abgabenverfahren (vgl. Stoll, BAO § 96 S. 994).

Dieses Erfordernis ist in dem Sinn zu verstehen, dass der Name des Unterzeichnenden bei Kenntnis dieses Namens (noch) "herauslesbar" sein muss. Die vage Erkennbarkeit eines einzelnen Buchstabens bei dem rechts stehenden Namenszeichen kann diesem Erfordernis nicht genügen.

Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass es einem Organ der Abgabenbehörde allenfalls möglich ist, aus einem ihm bekannten Namenszeichen Rückschlüsse auf die Person des Unterfertigenden zu ziehen. Schließlich ist das Organ in der Lage, aufgrund seiner Kenntnis der inneren Organisationsvorschriften die in Frage kommenden approbationsbefugten Personen auf einen relativ kleinen Kreis einzuschränken. Des Weiteren ist davon auszugehen, dass dem Genannten die Namenszeichen dieser Person aufgrund der Bearbeitung einer Vielzahl von Verfahren bis zu einem gewissen Grad geläufig sind.

Wie bereits dargelegt wurde, zielen die einschlägigen Vorschriften jedoch auf eine Erkennbarkeit durch den Empfänger ab, die umso wesentlicher ist, als aus dem gegenständlichen "Bescheid" abgabenrechtliche Forderungen in beträchtlicher Höhe resultieren sollen.

Wie bereits im eingangs erwähnten Schriftsatz (Seite 3, letzter Absatz) ausgeführt wurde, verletzt die Zurückweisung aus einem unzutreffenden Grund die Berufungswerberin in subjektiven Rechten.

Es wird daher neuerlich die Feststellung beantragt, dass der angefochtene Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1995 – 2001 ein "Nichtbescheid" im Sinne des Art 131 Abs. 1 B-VG ist.

Des Weiteren wird beantragt, den angefochtenen Zurückweisungsbescheid vom 06. Dezember 2006 dahingehend abzuändern, dass er hinsichtlich der Berufung gegen den vorbezeichneten Kapitalertragsteuerbescheid statt der Zurückweisung wegen mangelnder Rechtzeitigkeit nunmehr die Zurückweisung wegen Unzulässigkeit mangels Vorliegens eines Bescheides (§ 273 Abs. 1 lit. a BAO) ausspricht.

Der Geschäftsführer der Bw. Bw. brachte weiters vor:

Ich habe im Schriftsatz darauf hingewiesen, dass der Adressat die Gewissheit über die Person des Unterzeichneten haben muss. Ein Mindestfordernis der Lesbarkeit ist schon gegeben, es wurde auf die Bestimmung des AVG verwiesen, in dem die Lesbarkeit der Unterschrift gegeben sein muss, und hier wird auch erklärtermaßen ausgeführt, dass diese Anordnung nur Klarstellung ist, die von mir erwähnt wurde, und dass dieses Erfordernis (Hinweis auf Schriftsatz vom 14.2.2009) auch im Abgabenverfahren gilt.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass im Hinblick darauf, dass bei ADV – Bescheiden jegliche Unterschrift fehle und auch kein Name eines Sachbearbeiters aufscheine, hier bei einem händischen Bescheid eine unleserliche Unterschrift nicht zu einem Nichtbescheid führen könnte, insbesondere auch laut Stoll (Kommentar zur BAO).

Der Geschäftsführer der Bw. wies nochmals drauf hin, dass im Schriftsatz vom 23.11.2008 ausführlich dargelegt worden sei, dass es sich bei dem gegenständlichen Bescheid um keinen ADV-Bescheid handelt, und des weiteren Erkenntnisse des VwGH bekannt seien, nach welchen diesbezüglich festgestellt worden wäre, dass ein Nichtbescheid vorliege, etwa im Erkenntnis vom 3.7.1996 zu 94/13/0221.

Da die im Zuge der mündlichen Verhandlung vom Geschäftsführer der Bw. überreichten und während dieser verlesenen Schriftstücke im per Postweg rückübermittelten Akt nicht mehr auffindbar waren, wurde der Geschäftsführer ersucht, diese noch einmal in körperlicher Form zu übermitteln, welche am 09.03.2009 bei der fertigenden Behörde einlangten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Frage der "steuerlichen Rechts- und Parteifähigkeit" der berufenden Gesellschaft wird auf die bei *Ritz*, BAO-Kommentar, Tz 11 zu § 79 BAO, wiedergegebene Rechtsprechung verwiesen. Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch hat nach übereinstimmender Rechtsprechung der Höchstgerichte bloß deklaratorischen Charakter. Die Rechtspersönlichkeit einer GmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch solange fort, als noch Abwicklungsbedarf aufgrund von Rechtsbeziehungen zu Gläubigern oder Schuldndern besteht, also Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt sind, was dann der Fall ist, wenn Abgaben einer solchen Gesellschaft gegenüber bescheidmäßig festzusetzen sind. Diese Auffassung hat der VwGH u.a. im Erkenntnis vom 28.06.2007, 2006/16/0220, sowie vom 17.12.1993, 92/15/0121, zum Ausdruck gebracht. Die gegenständliche Entscheidung ist daher an die bereits im Firmenbuch gelöschte Gesellschaft, gegenüber welcher seitens des Finanzamtes nach wie vor Abgabenforderungen bestehen, als Steuerrechtssubjekt und demnach als Bescheidadressat zu richten.

Dass hinsichtlich der nach erfolgter Löschung im Firmenbuch weiter als Steuerrechtssubjekt anzusehenden GmbH von einer fehlenden Vertretung auszugehen wäre, somit Handlungsunfähigkeit der bereits aufgelösten Gesellschaft gegeben sei, ist im Hinblick darauf, dass der vormalige Geschäftsführer dieser Gesellschaft als "geborener Liquidator" anzusehen ist, zu verneinen (vgl. Ausführungen des VwGH vom 17.12.1993, 92/15/0121 unter Verweis auf das Erkenntnis vom 23.06.1993, 91/15/0157), zumal der "ehemalige" Gesellschafter-Geschäftsführer weiterhin federführend agiert.

2) Verspätung der Berufung vom 13.10.2006

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO **hat** die Abgabenbehörde eine Berufung, die gegen einen von ihr erlassenen Bescheid eingebracht worden ist, durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

nicht zulässig ist (lit. a) oder

nicht fristgerecht eingebracht wurde (lit. b).

Wie sich aus der Aktenlage ergibt, wurde mit Ansuchen vom 21.09.2005 letztmalig um Verlängerung der Berufungsfrist um sechs Monate angesucht. Die Rechtsmittelfrist war demnach Ende März 2006 abgelaufen.

Auch wenn über ein Fristverlängerungsansuchen durch die Behörde nicht entschieden wird, führt dies nicht dazu, dass die Frist nach dem Zeitpunkt endet, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde.

Wird die Berufungsfrist versäumt bzw. wird eine Berufung nach Ablauf des Zeitpunktes, bis zu welchem eine Fristverlängerung begehrt wurde, eingebracht, so **hat** die Abgabenbehörde diese Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO durch Bescheid zurückzuweisen. Die in der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid ins Treffen geführte Verletzung des Parteiengehörs dadurch, dass das Finanzamt der Bw. vor Erlassung des Zurückweisungsbescheides den Umstand der Verspätung nicht mitgeteilt habe, bewirkt keine Rechtswidrigkeit aus diesem Umstande heraus. Die Bw. konnte alle ihre diesbezüglichen Bedenken im Berufungsverfahren gegen diesen wegen verspäteter Einbringung erlassenen Zurückweisungsbescheid vorbringen. Wie das diesbezügliche Ermittlungsverfahren, insbesondere auch die Zeugeneinvernahme des Masseverwalters und die Einsichtnahme in den Konkursakt ergeben haben, stellte der Masseverwalter letztmalig am 21.09.2005 ein Ansuchen, die Frist um weitere sechs Monate zu verlängern. Auch das ins Treffen geführte Gutachten des Sachverständigen im Strafprozess nimmt auf genau dieses Ansuchen – und nicht auf ein späteres - Bezug. Die Berufungsfrist war demnach per Ende März 2006 abgelaufen.

3) Vorliegen eines "Nichtbescheides"

In § 92 BAO ist vorgesehen, dass Erledigungen von Abgabenbehörden als Bescheide zu erlassen sind (Abs. 1), wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben (lit. a), abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen (lit. b), oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen (lit. c).

§ 96 BAO lautet:

Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Zu den unverzichtbaren Bestandteilen eines Bescheides gehört demnach auch die Unterschrift (nach Maßgabe des § 96 BAO, vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 22) (VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035). Abgesehen von den in § 96 BAO genannten Fällen, in denen eine Erledigung keine Unterschrift (Beglaubigung) aufweisen muss, führt das Fehlen der Unterschrift auf einer Erledigung dazu, dass kein Bescheid vorliegt (VwGH 10. Oktober 1991, 91/17/0096).

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 273, Tz. 6).

Der an die Bw. zugestellte angefochtene des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 02.02.2004 wurde nicht mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt, sodass die diesbezügliche Regelung des § 96 letzter Satz BAO nicht greifen kann.

Im vorliegenden Fall stellt die Bw. nun nicht in Abrede, **DASS** dem Bescheid eine Unterschrift als solche überhaupt fehle. Sie wendet in ihren Schriftsätzen vom 23.11.2008 und 14.02.2209 sowie während der mündlichen Verhandlung ein, es sei der - an der für die Unterschrift vorgesehenen Stelle ohne Zweifel – vorhandene Schriftzug nicht als eine im Sinn des § 96 BAO für das Vorliegen eines Bescheides erforderliche Unterschrift zu qualifizieren. Dies deshalb, weil es sich nach Meinung der Bw. nicht um ein Gebilde aus Buchstab**EN** handle. Der Schriftzug weise lediglich einige handschriftlichen Zeichen auf. Keinesfalls sei es möglich, aus diesen Zeichen den Namen des Unterzeichneten herauszulesen.

Dazu verweist die Bw. u.a. auf nachfolgende Kommentarmeinungen:

- *eine Unterschrift ist ein „Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann“* (vgl. Ritz, BAO, § 96 Rz 4; VwGH 16.2.1994, 93/13/0025; 17.5.2001, 2001/16/0062).
- *Eine Paraphe (Handzeichen) ist keine Unterschrift (Hinweis auf VwGH 13.10.1994, 93/09/0302, ZfVB 1995/6/2301; Ritz, BAO § 96 Rz 4).*

Bei einer Paraphe handelt es sich um ein auf wenige Zeichen verkürztes Namenszeichen.

Wie die Bw. in ihren Schriftsätzen weiters selbst ausführt, liegen der "Sinn und die Bedeutung der Unterschrift des die Erledigung genehmigenden Organwalters auf der schriftlichen Ausfertigung darin, den Erlass der Erledigung mit Wissen und Willen des hiefür nach der internen Behördenorganisation zuständigen „Zeichnungsberechtigten“ und damit für die Handlung verantwortlichen Organwalters nachzuweisen, dem Adressaten Gewissheit über die Person des Verantwortlichen zu ermöglichen und sicherzustellen, dass die Ausfertigung nicht als beliebiges Schriftstück, sondern als öffentliche Urkunde mit der ihrem Inhalt entsprechenden Bedeutung anzusehen ist und schließlich dass die schriftliche Erledigung der Behörde zuzurechnen ist, deren Organwalter die Unterschrift geleistet hat. (vgl. Stoll, BAO § 96 S. 992).

Im vorliegenden Fall kann nun ein "Außenstehender" – wie auch die Bw. - die Unterschrift auf Seite zwei der der Bw. zugekommenen Ausfertigung nicht "erlesen". Doch wurde von der genehmigenden Organwalterin ein derartiger Namenszug gesetzt, dass dieser – der internen Behördenorganisation entsprechend - als Unterschrift der zuständigen Zeichnungsberechtigten eindeutig erkennbar und zuordenbar ist (welcher Umstand auch durch den Amtsvertreter durch sofortiges Erkennen und Zuordnen bestätigt wurde). Damit ist aber der von der Bw. selbst ins Treffen geführte Umstand, dem Adressaten, nämlich der Bw., Gewissheit über die PERSON der Unterzeichnenden aufgrund der internen Behördenorganisation zu ermöglichen, gegeben. Es ist nicht erforderlich, dass die Bw. den Namenszug der Genehmigenden als solche zu lesen vermag (vgl. Stoll, BAO § 96, Seite 994, wie auch von der Bw. selbst im Schriftsatz vom 23.11.2008 zitiert). Stoll führt weiters aus, dass die Unterschrift ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen aus dem Schriftbild gerade (noch) heraus lesen kann. Es ist nicht zu verlangen, dass die Unterschrift lesbar ist, es muss aber ein die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender, individueller Schriftzug sein, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist. Der Schriftzug muss somit weder lesbar noch voll ausgeschrieben sein, vielmehr reicht es aus, dass ein individuell gestalteter Namenszug vorliegt, der die Absicht einer vollen Unterschrift erkennen lässt, selbst wenn er nur flüchtig geschrieben wurde. Der individuelle Charakter des Schriftbildes muss die Unterscheidungsmöglichkeit gegenüber anderen Unterschriften gewährleisten und die Nachahmung durch einen Dritten zumindest erschweren. Dazu gehört, dass zumindest einzelne Buchstaben zu erkennen sind.

Betrachtet man den vorliegenden Namenszug auf Seite zwei der der Bw. übermittelten Bescheidausfertigung so handelt es sich unzweifelhaft um einen charakteristischen, individuellen, die Nachahmung erschwerenden Namenszug und sind ohne Kenntnis des Namens des Untertifigenden "Dr." und ein großes "P" erkennbar. Bei Kenntnis des Namens "DP" lässt sich dieser aus dem Namenszug herauslesen. Das Vorliegen eines erforderlichen "Mindestmaßes" einer Unterschrift ist daher zu bejahen.

Soweit sich die Bw. darauf beruft, dass "*im § 18 Abs. 4 AVG durch die Novelle BGBI 1982/199 durch Einfügung beziehungsweise Erweiterung des Satzteiles „der unter leserlicher Beifügung des Namens abgegebenen Unterschrift das Gebot der Leserlichkeit für den Anwendungsbereich des AVG „klargestellt“ wurde und, wenngleich § 96 BAO diese (erklärtermaßen nur klarstellende) Anordnung nicht enthalte, dieses Erfordernis – laut Stoll, BAO § 96 Seite 994, auch im Abgabenverfahren gelte*", ist festzuhalten, dass dazu Stoll, BAO § 96 Seite 994 unten, ausführt, dass dieses Erfordernis in dem Sinne zu verstehen sei, dass

der Name des Unterzeichnenden bei Kenntnis dieses Namens (noch) "herauslesbar" sein muss.

Sinn und Bedeutung der Unterschrift des die Erledigung genehmigenden Organwalters auf der schriftlichen Ausfertigung liegen darin, den Erlass der Erledigung mit Wissen und Willen des hiefür nach der internen Behördenorganisation zuständigen "Zeichnungsberechtigten" und damit für die Handlung verantwortlichen Organwalters nachzuweisen, also dem Adressaten (in concreto: der Berufungsverberberin) Gewissheit über die Person des Verantwortlichen zu ermöglichen und sicherzustellen, dass die Ausfertigung nicht als beliebiges Schriftstück, sondern als öffentliche Urkunde mit der ihrem Inhalt entsprechenden Bedeutung anzusehen ist. Aufgrund der Ausführungen in den vorhergehenden Absätzen ist dies zu bejahen.

Damit ist auch dem Vorbringen der Bw., dass der Umstand, dass es einem Organ der Abgabenbehörde allenfalls möglich sei, aus einem ihm bekannten Namenszeichen Rückschlüsse auf die Person des Unterfertigenden zu ziehen, für die Qualifikation als Unterschrift nicht ausreiche, denn schließlich sei das Organ in der Lage, aufgrund seiner Kenntnis der inneren Organisationsvorschriften die in Frage kommenden approbationsbefugten Personen auf einen relativ kleinen Kreis einzuschränken, entgegen getreten.

Die in den vorhergehenden Absätzen dargelegte Auffassung ist auch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 04.09.2000, 98/10/0013, entnehmbar. In diesem führt das Höchstgericht aus, dass 18 Abs. 2 AVG anordne, dass die Genehmigung einer Erledigung durch die Unterschrift des Genehmigenden zu erfolgen habe. Die URSCHRIFT einer Erledigung müsse das genehmigende Organ erkennen lassen (Hinweis auf Erkenntnis vom 16.2.1992, 91/09/0169). Eine UNTERSCHRIFT sei ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen könne; eine Unterschrift müsse nicht lesbar, aber ein INDIVIDUELLER SCHRIFTZUG sein, der entsprechend charakteristische Merkmale aufweise. Die Anzahl der Schriftzeichen müsse der Anzahl der Buchstaben des Namens nicht entsprechen. Solches legte der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 17.5.2001, 2001/16/0062, dar:

. . Eine Unterschrift ist ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann. Sie muss nicht lesbar sein. Nötig ist aber ein die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender, individueller Schriftzug, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist und sich als Unterschrift eines Namens darstellt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar2, § 96, Rz 4, und die dort wiedergegebene hg Rechtsprechung). Diesem Erfordernis entspricht im Beschwerdefall der Schriftzug, der auf der der Beschwerdeführerin zugestellten Ausfertigung der Erledigung aufscheint, durchaus.

Auf Basis all dieser Ausführungen ist im gegenständlichen Fall auch zu verneinen, dass eine Paraphe vorliege. Eine Paraphe (Abwandlung von lateinisch *paragraphus*) ist ein auf wenige Zeichen (Initialen) verkürztes Namenszeichen oder ein Namensstempel. Solch ein Kürzel weist (im Gegensatz zur Unterschrift) in der Regel nicht genug Merkmale auf, um als sicheres Authentifizierungsmerkmal dienen zu können. Dass eine Identifizierung unzweifelhaft möglich ist, wurde oben ausführlich dargelegt. Unbestritten ist, dass im streitgegenständlichen Fall kein Namensstempel verwendet wurde.

Das Vorliegen einer im Sinn des § 96 BAO erforderlichen Unterschrift – neben den weiteren Bescheidmerkmalen – auf der der Bw. zugegangenen Bescheidausfertigung ist daher zu bejahen. Da die Ausfertigung vom 02.02.2004 der Bw. nachweislich zukam, wurde der Abgaben- und Haftungsbescheid vom 02.02.2004 als Bescheid wirksam. Ein Nichtbescheid liegt demnach aus diesem Grund nicht vor.

Rechtsmittelfähig ist der Spruch eines Bescheides. Der Spruch des bekämpften Zurückweisungsbescheides vom 06.12.2006 lautet:

Ihre Berufung vom 13. Oktober 2006 (Eingangsdatum 20. Oktober 2006) betreffend/gegen Umsatzsteuerbescheide 1995-2001, KSt-Bescheide 1995-2001, Haftungs- u AbgBescheide betr. KEST 1995-2001 alle vom wird gemäß § 273 Absatz 1 Bundesabgabenordnung zurückgewiesen.

Wie unter Punkt 2) dargelegt, hat sich im Rechtsmittelverfahren ergeben, dass die Berufung vom 16.10.2006 gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1995-2001 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 1995-2001 vom 02.02.2004 nach Ablauf der bis Ende März 2006 offenen Berufungsfrist eingebracht wurde. Nach Ablauf der Berufungsfrist eingebrachte Berufungen sind gemäß § 273 Abs. 1 lit. b BAO (Bundesabgabenordnung) als verspätet zurückzuweisen.

Die Zurückweisung der Berufung vom 13.10.2006 gemäß § 273 Abs. 1 BAO war daher zu Recht erfolgt.

Die Berufung vom 14. Dezember 2006 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 06.12.2006, mittels welchem die Berufung vom 13.10.2006 gegen den Abgaben- und Haftungsbescheid vom 02.02.2004 hinsichtlich der Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995- 2001 zurückgewiesen wurde, war aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Klagenfurt, am 12. März 2009