



Bescheid

Die Berufung des Bw., vertreten durch ETH, vom 19. Mai 2008 gegen den Bescheid des FA1, vertreten durch ADir. RR Heinz Anzinger, vom 28. April 2008 betreffend Einkommensteuer für 2005 und 2006 gilt gemäß § 85 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als zurückgenommen.

Begründung

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25. Juli 2013, Zl. 2011/15/0005 die Beschwerde des Berufungswerbers (Bw) gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 6. April 2009, Zl. RV/1486-L/08, betreffend Erklärung einer Berufung vom 19. Mai 2008 gegen die Bescheid des FA1 betreffend Einkommensteuer für 2005 und 2006 als zurückgenommen, zu Recht erkannt, dass der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben wird. In der Begründung stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung des Beschwerdeführers (betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006) als zurückgenommen erklärt, weil einem Auftrag der belangten Behörde, eine Begründung dieser Berufung (binnen Wochenfrist) nachzuholen, nicht nachgekommen worden sei. Der angefochtene Bescheid erweist sich schon deshalb als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weil er zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass ein solcher Auftrag wirksam erlassen worden wäre.

Demnach ist neuerlich zu prüfen, ob die Berufung vom 19. Mai 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide für 2005 und 2006 inhaltlich den Bestimmungen des [§ 250 Abs. 1 BAO](#) entspricht.

Mit Bescheid vom 29. April 2008 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit 5.426,31 € festgesetzt. Der Berechnung der Einkommensteuer wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 4.715,34 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 18.875,93 € zu Grunde gelegt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 23.591,27 €.

Mit Bescheid vom 29. April 2008 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit 64.850,43 € festgesetzt. Der Berechnung der Einkommensteuer wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 7.656,67 €, aus Gewerbebetrieb in Höhe von 132.000,00 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.874,19 € zu Grunde gelegt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 146.530,86 €.

Den angefochtenen Bescheiden liegen umfangreiche Feststellungen einer Betriebsprüfung zu Grunde. Es wurde auf die Ergebnisse der Erhebung bzw. der Nachschau AB.Nr. 300685/2005. Auf das Besprechungsprogramm vom 28.1.2008 und auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 28.2.2008 wird hingewiesen. Weiters wurde dargelegt, dass die Schätzung der Bemessungsgrundlage gemäß § 184 BAO erfolgt sei, da keine Abgabenerklärungen abgegeben wurden.

Die Betriebsprüfung führte etwa im Besprechungsprogramm vom 28.1.2008 aus:

„Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit:

Hr. S. erhielt für seine Leistungen als Geschäftsführer der XY Ltd. ein geringes Entgelt. Da Hr. S. an der XY Ltd. wesentlich beteiligt ist, liegen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, sondern Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Diese Einkünfte werden laut den eingereichten Lohnzettel wie folgt angesetzt:

	2005	2006	gesamt
Betriebseinnahmen :	5.753,42	9.333,34	15.086,76
SV-Beiträge:	-1.038,08	-1.676,67	-2.714,75
Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit:	4.715,34	7.656,67	12.372,01

Die im Jahre 2006 von Seiten der XY Ltd. einbehaltene und entrichtete Lohnsteuer kann gem. [§ 240 Abs. 3 BAO](#) auf Antrag rückerstattet werden.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Laut der niederschriftlichen Aussage des Hrn. S. vom 23.3.2006 nutzt die XY Ltd. zumindest einen Büroraum in der Wohnung des Hrn. S. in Adr.. Die bei der XY Ltd. abgezogenen Betriebsausgaben für Büroaufwand (Miete, BK) führen bei Hrn. Werner S. zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Untermietverhältnis).

	2005	2006	gesamt
Einnahmen aus Vermietung Büro:	21.449,92	7.811,58	29.261,50
Schätzung Werbungskosten 12%:	-2.573,99	-937,39	-3.511,38
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	18.875,93	6.874,19	25.750,12

Die Werbungskosten wurden in Anlehnung an § 17 Abs. 1 EStG geschätzt. Hrn. S. steht es jedoch frei, die tatsächlichen Ausgaben nachzuweisen."

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurde seitens der Betriebsprüfung Folgendes festgestellt:

„.... In freier Beweiswürdigung wird daher von Amts wegen folgender Sachverhalt festgestellt:

- Hr. S. hat tatsächlich Geld von diversen Anlegern eingesammelt, wobei er eine großzügige Rendite iHv. 5% bis 15% versprochen hatte. Vorgespiegelt wurden "atypisch stille Beteiligungen", tatsächlich sind jedoch derartige Geschäfte nicht vorgelegen. Über die tatsächlichen rechtlichen Grundlagen, die für die Zurverfügungstellung der Gelder maßgeblich waren, konnten keine Angaben gemacht werden. Fest steht jedenfalls, dass Hr. Werner S. tatsächlich nicht weiß, was unter einer unechten stillen Beteiligung zu verstehen ist.*
- Hrn. Werner S. ist jedenfalls Kapital iHv € 1.500.000,00 für den Zeitraum vom 9.12.2005 bis 16.11.2006 zur Verfügung gestanden. Tatsächlich ist davon auszugehen, dass dieser Betrag nicht von der YX Ltd. veranlagt wurde, sondern von Hrn. Werner S. selbst: Der Betrag iHv. € 1.500.000,00 befand sich im angeführten Zeitraum in der Gewahrsame des Hrn. Werner S..*
- Hr. S. hat jede Auskunft über den Verbleib des angeführten Geldbetrages verweigert. Auf irgendeine Art und Weise muss dieses Kapital jedoch ertragbringend angelegt worden sein. Zumindest eine risikolose Anlage in Form eines Sparbuches wäre jederzeit möglich gewesen. Es hat daher auf jeden Fall irgendwelche Erträge aus der Veranlagung des vorhandenen Kapitals iHv. € 1,5 Mio. gegeben. Hr. S. hat dazu von sich aus eine mögliche Rendite zwischen 5% und 15% des veranlagten Kapitals angegeben.*
- Jene Anleger, die dieses Kapital zur Verfügung gestellt hatten, haben keinerlei Erträge (Zinsen, Sonstiges) erhalten. Die aus der Veranlagung des Kapitals iHv. € 1.500.000,00 für den Zeitraum von knapp einem Jahr resultierenden Erträge sind daher Hrn. Werner S. zugeflossen.*

• Hr. Werner S. ist dabei selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht über einen längeren Zeitraum tätig geworden, wobei er sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt hat. Die aus dieser Betätigung erwirtschafteten Gewinne sind daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Gem. [§ 184 BAO](#) Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Weiters ist die Behörde gem. § 184 BAO Abs. 3 BAO verpflichtet zur Schätzung, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Bücher und Aufzeichnungen, mit denen die tatsächliche Veranlagung des ggstdl. Kapitalbetrages dokumentiert worden wäre, wurden tatsächlich nicht geführt. Hr. Werner S. ist weiters bisher seiner Anzeigen-, Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in keiner Weise nachgekommen. Er hat vielmehr alles unternommen, um den tatsächlichen Verbleib des eingesetzten Kapitals zu verschleiern. Die von Hrn. Werner S. erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb müssen daher im Schätzungswege ermittelt werden. Die Höhe der Rendite wurde in Anlehnung an die Auskünfte des Hrn. S., wonach er mit 5% bis 15% Ertrag rechne, mit dem Mittelwert von 10% geschätzt. Die Höhe der Betriebsausgaben wurde in Anlehnung an § 17 EStG mit 12% geschätzt.

	2006
veranlagtes Kapital:	1.500.000,00
Rendite geschätzt:	10%
ergibt Zins-/Beteiligungs-/sonstige Erträge geschätzt für ca. 12 Monate:	150.000,00
Betriebsausgaben geschätzt: 12%	<u>-18.000,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	132.000,00

Jede Schätzung ist hinsichtlich ihrer Höhe mit einem gewissen Risiko behaftet. Laut der ständigen Rechtsprechung des VwGH hat jedoch stets derjenige dieses Risiko zu tragen, der berechtigten Anlass für eine Schätzung gibt! Besonders zu beachten ist dabei, dass es Hrn. S. jederzeit möglich gewesen wäre, den Sachverhalt und alle für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Umstände vollständig offenzulegen. Ein Beweisvereitler soll jedoch nicht besser gestellt werden wie jene Abgabepflichtigen, die von sich aus laufend ihrer Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachkommen."

Der Berufungsschriftsatz vom 19. Mai 2008 lautet wie folgt:

"Gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 und gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2005 und 2006 erhebe ich das Rechtsmittel der Berufung.

In den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgewiesen, jedoch habe ich keine aus diesem Titel erzielt.

Weiters werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Steuerbescheiden ausgewiesen. In zwei Briefen (siehe Beilage) wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass keine Einkünfte aus Vermietung vorliegen, da nur der tatsächlich anfallende Aufwand der O Ltd. angelastet wurde.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 132.000,-- ausgewiesen und zwar auf Grundlage einer Schätzung des Prüfers.

In der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung am 28.02.2008 in W wurden Unterlagen (Beilage 38 -41 des Berichtes) vorgelegt, die das "Anlagengeschäft" erklärten:

- Einzahlung von Anlegerkapital in Höhe von € 1.500.000,-- und Aufnahme eines Darlehens in Höhe von USD 30.000.000,--. Mit diesem Betrag sollten spekulative Veranlagungen erfolgen. Dazu ist es leider nicht gekommen und ich war "froh", dass ich den Kapitalgebern das eingesetzte Kapital wieder zurückzahlen konnte (Unterlagen wie Name, Bankbelege der Anleger wurden vorgelegt).

Die Verträge im Anlagebereich wurden mit Unternehmen und Anwälten in Deutschland abgeschlossen, sodass eine Auskunft über den Ablauf des Geschäftes kein Problem sein dürfte.

Ich stelle hiermit den Antrag auf Festsetzung der Einkünfte im Jahr 2005 und 2006 mit € 0,--. Anmerken möchte ich noch, dass ich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe."

Ergänzend führte der Bw. in der am 5. Jänner 2001 an den Verwaltungsgerichtshof eingebrachten Beschwerde, welche dem unabhängigen Finanzsenat am 12. April 2011 zur Kenntnis gelangt ist, zur behaupteten Rechtswidrigkeit des Inhalts Folgendes aus:

„Die belangte Behörde steht auf dem Standpunkt, die Berufung leide an formellen Mängeln, weshalb ein Verbesserungsverfahren einzuleiten gewesen wäre.

Ich habe in der Berufung vorgetragen, dass anlässlich der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung am 28.02.2008 Unterlagen (Beilagen 38-41 des Berichts) vorgelegt wurden, die das "Anlagengeschäft" erklärten und voraus hervorgeht, dass ein (steuerbarer) Gewinn

nicht erzielt wurde und deshalb die Einkünfte für die Jahre 2005 und 2006 mit 0,00 festzusetzen gewesen wären. Damit handelt es sich zumindest um die gesetzlichen Mindestanforderungen.

Ganz konkret wurde dabei auf Beilage 39 verwiesen, aus der hervorgeht, dass ein Gewinn nicht lukriert wurde und der Vertrag deshalb einvernehmlich aufgehoben wird. Zumindest damit hätte sich die belangte Behörde meritorisch auseinandersetzen müssen. Folgt man nämlich dieser Urkunde (eine Malversation in Ansehung dieser Urkunde steht nicht im Raum), dann wurde ein Gewinn nicht erzielt."

Zur Rechtslage

Nach [§ 250 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) muss eine Berufung enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Gemäß [§ 85 Abs 2 BAO](#) berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Die Abgabenbehörde 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.

Zum Mangel des Fehlens der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung für 2005 und 2006:

Durch das im [§ 250 Abs. 1 lit. c BAO](#) vorgesehene Erfordernis der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, soll die Berufungsbehörde in die Lage versetzt werden, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid zuschreiben will. Hierbei kommt es (hier wie bei Anbringen ganz allgemein) nicht auf förmliche Bezeichnungen und verbale äußere Formen der Parteienerklärungen an, sondern auf den Inhalt, also auf das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes. Der Berufungsantrag muss jedenfalls bestimmten, zumindest aber bestimmbareren Inhaltes sein (VwGH 28.5.2008, [2008/15/0123](#)). Erforderlich ist daher bei teilweiser Anfechtung eines Bescheides die Erklärung, wie weit diese Anfechtung reicht.

Der Berufungswerber beantragte, die „Einkünfte im Jahr 2005 und 2006 mit € 0,--“ festzusetzen. Gleichzeitig räumte er jedoch ein, dass er „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe“. Da für 2005 und 2006 keine Abgabenerklärungen abgegeben wurden und er auch sonst keine Ausführungen macht, wie hoch etwa seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 2005 und 2006 seiner Ansicht nach waren, ist nicht bestimmbar, ob nach Ansicht des Bw. eine Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 2005 und 2006 zu erfolgen hat bzw. welche Einkommensteuerfestsetzung der Bw. tatsächlich für richtig hält.

Somit ist die gegenständliche Berufung hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung für 2005 und 2006 ohne Änderungsbegehren iSd. [§ 250 Abs. 1 lit. c BAO](#), sodass gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen war.

Zum Mangel des Fehlens der Begründung hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung für 2005:

Die Angabe gemäß [§ 250 Abs. 1 lit. d BAO](#) soll die Berufungsbehörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Berufungswerber die Berufung für Erfolg versprechend hält (vgl. VwGH 21.1.2004, [99/13/0120](#)). Ein derartiges Vorbringen ist der gegenständlichen Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 nicht zu entnehmen.

Keine Begründung iSd [§ 250 Abs. 1 lit d BAO](#) stellen etwa die nicht näher begründete Behauptung, die vorgeschriebene Abgabe sei unrichtig, oder die bloße Behauptung, eine Schätzung entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen, dar. Nicht näher begründete Behauptungen, eine vorgeschriebene Abgabe oder festgestellte Bemessungsgrundlage sei zu hoch, stellen keine ausreichende Begründung dar (Vgl. VwGH 27.6.2013, [2010/15/0213](#)).

Der Bw. führte lediglich aus, in den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 seien Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgewiesen worden, jedoch hätte er keine aus diesem Titel erzielt.

Zudem wurde nur ausgeführt, dem Finanzamt sei mitgeteilt worden, dass keine Einkünfte aus Vermietung vorliegen, da nur der tatsächlich anfallende Aufwand der XY Ltd. angelastet wurde. Aus diesen Ausführungen ist nicht klar ersichtlich, aus welchen Gründen die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unzutreffend sein sollten. Auf die ausführlichen Feststellungen der Betriebsprüfung wurde nicht eingegangen.

Somit ist die gegenständliche Berufung hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung für 2005 ohne Begründung iSd. [§ 250 Abs. 1 lit. d BAO](#), sodass gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen war.

Der Mängelbehebungsauftrag wurde am 23. August 2013 zugestellt, sodass die Frist am 6. September 2013 abgelaufen ist.

Mit Telefax vom 4. September 2013 wurde von der im Auftrag des Masseverwalters einschreitenden ETH beantragt, die Frist bis 30. September 2013 zu verlängern. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass es auf Grund der Urlaubssituation leider nicht möglich wäre, innerhalb der gesetzten Frist die erforderlichen Unterlagen einzureichen.

Die Abgabenbehörde kann eine Mängelbehebungsfrist zwar verlängern ([§ 110 Abs. 2 BAO](#)), einem Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist kommt aber keine fristhemmende Wirkung zu. Die Entscheidung über die Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages ist demnach nicht davon abhängig, ob allenfalls (weitere) Ansuchen zur Verlängerung der Mängelbehebungsfrist vor Ablauf der Frist eingebracht wurden. Eine Frist ist dann angemessen im Sinne der Mängelbehebungsvorschriften, wenn die Fristbemessung den besonderen Verhältnissen sachgerecht Rechnung trägt und der Berufungswerber in die Lage versetzt wird, dem Auftrag innerhalb der gesetzten Frist ordnungsgemäß nachzukommen (Vgl. VwGH 7.7.2011, [2010/15/0024](#)).

Dem Bw. stand zur Behebung der aufgezeigten Mängel etwa die Hälfte der gesetzlichen Berufsfrist zur Verfügung. Bei dem Bw., einem Masseverwalter, und bei der nunmehr einschreitenden Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.m.b.H. handelt es sich um befugte Parteienvertreter. Es ist davon auszugehen, dass befugte Parteienvertreter auch bei urlaubsbedingten Abwesenheiten dafür Sorge tragen, dass unaufschiebbare Angelegenheiten fristgerecht erledigt werden. Damit ist der allgemeine Hinweis auf die „Urlaubssituation“, ohne zu schildern, auf Grund welcher konkreten Sachlage es tatsächlich nicht möglich war, dem Mängelbehebungsauftrag fristgerecht nachzukommen, nicht geeignet, eine Fristverlängerung zu erwirken. Bei einem derart mangelhaft begründeten Fristverlängerungsansuchen konnte der Bw. auch nicht darauf vertrauen, dass die Frist auch tatsächlich verlängert wird. Zudem war es auf Grund des ausführlich gestalteten Mängelbehebungsauftrages, der den wesentlichen Inhalt des Abgabenverfahrens wiedergibt, durchaus möglich, dem Mängelbehebungsauftrag ohne größeren Aufwand nachzukommen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen war es auch nicht geboten, zuerst gesondert über das zwei Tage vor Ablauf der Frist eingebrachten Fristverlängerungsansuchen abzusprechen, wäre

doch eine Zustellung des darüber absprechenden Bescheides vor Ablauf der Frist ohnehin nicht mehr möglich gewesen.

Da dem Auftrag vom 21. August 2013, die Mängel der Berufung vom 19. Mai 2008 zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist nicht entsprochen wurde, hatte die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge einzutreten.

Linz, am 17. September 2013