

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.G., gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Zurücknahmeverklärung einer Berufung gem. §§ 85, 275 BAO (hinsichtlich Berufung gegen den Bescheid vom 3. Februar 2004 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2002) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Sachverhalt:

Die berufungswerbende Vermietungsgemeinschaft (im Folgenden kurz: bw. G.) vermietet das Haus in L.. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2002 (Umsatzsteuererklärung sowie Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften- Gemeinschaften) schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO und erließ am 3.2.2004 einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid und einen Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2002 (Schätzung der steuerpflichtigen Umsätze mit 30.000,00 € und der abziehbaren Vorsteuern mit 2.000,00 € und Schätzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 6.000,00 €).

Gegen diese Bescheide erhob die Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus (Eingabe vom 17.2.2004, beim Finanzamt eingelangt am 24.2.2004):

Wie sie bereits in einem schriftlichen Ansuchen auf Schätzung mitgeteilt habe, sei das Haus, welches die Grundlage der Vermietungsgemeinschaft sei, im Jahr 2003 zur Gänze an die O.AG verkauft worden. Diese AG sei seit 2001 bereits Hälfteeigentümerin gewesen. Nach Abschluss der Verhandlungen seien sämtliche Unterlagen an die Erwerberin übergeben worden, es sei ihr daher nicht

mehr möglich, ordnungs gemäße Abrechnungen einzureichen. Die Erwerberin hätte das Haus ursprünglich für Eigenzwecke erwerben wollen und daher seien ab 1999 ausscheidende Mieter nicht mehr durch neue ersetzt worden. Dadurch würden sich die hohen Verluste in diesen Jahren erklären. Die Einnahmen-Ausgaben-Situation habe sich daher auch 2003 (Anmerkung der Berufungsbehörde: gemeint wohl 2002) gegenüber den Vorjahren nicht geändert. Die Schätzung eines Gewinnes iHv. 6.000,00 € sei daher nicht im Mindesten gerechtfertigt – ein solcher sei letztmalig 1994 erzielt worden. Berufen werde daher gegen den Bescheid über die Festsetzung der Einkünfte.

Da nur die Abrechnung für 1999 Einnahmen von 30.000,00 € aufweisen würde, die beiden anderen aber gleich bleibende Einnahmen von ca. 11.000,00 € sei der Einnahmenansatz für die Umsatzsteuererklärung nicht korrekt. Auch der Vorsteuerabzug von 2.000,00 € für ein Haus mit Fixkosten (für Gas, Wasser, Strom, Abwasser, etc.) sei nicht plausibel. In den beigelegten Abrechnungen seien die entsprechenden Angaben in jedem Jahr nachzuprüfen. Es werde daher auch gegen den Bescheid zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2002 berufen.

Mit der erwähnten Eingabe vom 17.2.2004 wurde auch gegen die Festsetzung eines Verspätungszuschlages 2002 sowie eines ersten Säumniszuschlages Berufung erhoben, diese Berufungen sind aber nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Aus den Beilagen zur erwähnten Berufung vom 17.2.2004 geht Folgendes hervor: mit einer Eingabe, die am 16.12.2003 beim Finanzamt einlangte, richtete die Vertreterin der Bw. folgendes Ersuchen an das Finanzamt:

Betreffend Abgabe der Steuererklärungen für 2002 werde um eine Schätzung der Besteuerungsgrundlage ersucht. Wie bereits telefonisch mitgeteilt habe sie (die Miteigentümerin Mag.D. - im Folgenden kurz: Mag. D.) ihre Liegenschaftshälfte im Jahr 2003 an die andere Hälfteigentümerin verkauft. Die Agenden der Hausabrechnung habe die Erwerberin bereits im Frühjahr übernommen. Da sie nun keinerlei Unterlagen über die Hausabrechnungen mehr in Händen halte, könne sie keine Erklärungen abgeben. Auf Grund der unveränderten Mietsituation hätte sich aber die Einnahmen-Ausgaben-Situation gegenüber den Vorjahren nicht verändert. Es sei ein Verlust iHv. ca. 20.000,00 € für die gesamte Liegenschaft anzunehmen (Hinweis auf die Entwicklung 2000 und 2001).

Aus den ebenfalls als Beilage zur Berufung vorgelegten "Hausabrechnungen" für die Jahre 1999 bis 2001 gehen Einnahmen, Werbungskosten und Werbungs kostenüberschüsse in folgender Höhe hervor:

Jahr	Einnahmen (brutto)	Werbungskosten (brutto)	Werbungskostenüberschuss
1999	307.129,19	509.222,05	202.092,86
2000	156.663,29	434.014,51	277.351,22
2001	152.100,00	591.286,01	439.186,01

(Die Zahlenangaben in der vorstehenden Tabelle sind jeweils Schillingbeträge.)

Am 14.6.2004 erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsbescheid gem. § 275 BAO mit folgendem Inhalt:

*"Ihre Berufung vom 27. Februar 2004 gegen Umsatzsteuerbescheid und Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2002 vom 3.2.2004 weist hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAO) die nachfolgenden Mängel auf:*

*Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden.*

*(Abgabe einer Umsatzsteuererklärung und Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften-Gemeinschaften)*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Linz gem. § 275 BAO zu beheben.*

*Frist zur Beantwortung bis zum 12. Juli 2004*

*Achtung! Bei Versäumnis dieser Frist gilt Ihre Berufung als zurück genommen".*

In weiterer Folge ersuchte die Vertreterin der bw. G. um Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Mängelbehebungsantrages (Eingabe vom 5.7.2004, beim Finanzamt eingelangt am 12.07.2004).

Im Schreiben vom 4.08.2004 an die Vertreterin der bw. G. teilte das Finanzamt Folgendes mit:

*"Ihr Ansuchen um Fristverlängerung – Mängelbehebung zur Berufung vom 27.02.2004*

*Sehr geehrte Frau Mag. D.!*

*Die Frist zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung und Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften-Gemeinschaften für das Veranlagungsjahr 2002 wird bis 20.8.2004 verlängert".*

Am 29.09.2004 erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit dem es die Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2002 als zurückgenommen erklärte. Das Finanzamt begründete diesen Bescheid damit, dass dem Auftrag, die Mängel der Eingabe zu beheben nicht entsprochen worden sei, daher sei mit Bescheid auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gelte.

In der mit 11.10.2004 datierten Eingabe (beim Finanzamt eingelangt am 13.10.2004) erhob die Vertreterin der bw. G. Berufung und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:

Es werde Berufung gegen den Bescheid für 2002 vom 29.9.2004 erhoben. Begründet werde dies damit, dass das vermietete Haus seit August 2002 zweimal verkauft worden sei und die Finanzunterlagen ordnungsgemäß mit weitergegeben worden wären. Es hätten daher die Erklärung der Einkünfte nicht frist- und formgerecht abgegeben werden können. Auf Rat der Referentin des Finanzamtes habe sie daher um Schätzung der Einkünfte gebeten, bei der durchgeführten Schätzung seien jedoch sämtliche Werte aus den Vorjahren außer Acht gelassen worden, sodass die Schätzung jenseits jeglicher Realität angesetzt worden wäre.

Sie habe gegen den Einkünftefeststellungsbescheid mit der Begründung berufen, dass die darin angenommenen Einnahmen und Ausgaben nicht der Wirklichkeit entsprechen würden. Zur Untermauerung dieser Aussagen habe sie Abrechnungen der Jahre 1999 bis 2001 übermittelt, die alle

einen Verlust aufweisen würden. Gleichzeitig habe sie darauf hingewiesen, dass die ursprüngliche Bitte um Schätzung sich darauf gründe, dass ihr für den fraglichen Zeitraum auf Grund des inzwischen erfolgten zweimaligen Verkaufes des Hauses keine Unterlagen mehr zur Verfügung stehen würden.

Trotz dieser Erklärungen und übermittelten Beilagen für die Vorjahre habe sie die Aufforderung erhalten, die entsprechenden Unterlagen nachzureichen. Eine persönliche Vorsprache im Veranlagungsreferat im Juli habe ergeben, dass die zuständige Beamte eine neuerliche Prüfung zugesagt habe. Einige Tage später habe dieselbe Beamte sie telefonisch aufgefordert, eine Fristerstreckung zu beantragen, da sie auf Grund ihres Urlaubes nicht in der Lage wäre, den Fall noch rechtzeitig neuerliche zu prüfen. Sie habe daraufhin die Fristverlängerung beantragt und diese sei auch gewährt worden.

In den Zurücknahmbescheiden werde nun als Begründung angegeben, dass die Mängel der Eingabe nicht fristgerecht behoben worden seien. Obwohl nun auch die verlängerte Frist inzwischen verstrichen sei, warte sie immer noch auf die Stellungnahme der Beamten, die eine nochmalige Prüfung der Lage zugesichert habe und ihr die weitere Vorgehensweise mitteilen wollte. Die Aufforderung zur Mängelbehebung widerspreche dem ursprünglichen Antrag auf Schätzung und die Mängel seien auch nicht behebbar, weil die Unterlagen nicht zur Verfügung stünden.

Das Finanzamt erließ daraufhin (am 10.01.2005) eine Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Berufung gegen den Zurücknahmbescheid vom 29.09.2004 (betreffend die Berufung gegen den Einkünfte feststellungsbescheid für 2002) und begründete diesen im Wesentlichen wie folgt:

Nach § 250 Abs. 1 lit. c BAO müsste eine Berufung u.a. die Erklärung enthalten, welche Änderungen beantragt würden. Diese Erklärung müsste einen bestimmten oder zumindest einen bestimmbaren Inhalt haben. Falls eine Berufung nicht die in § 250 Abs. 1 umschriebenen Erfordernisse aufweise, müsste das Finanzamt die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis auftragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gelte (§ 275 BAO).

Die Erlassung eines Mängelbehebungsaufrages liege nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, sondern sei verpflichtend. Wenn einem berechtigten Mängelbehebungsaufrag nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen werde, so sei die Abgabenbehörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt werde. Bei Fristversäumnis könne die einmal eingetretene Sanktion des § 275 BAO nicht nachträglich beseitigt werden. Ein Zurücknahmbescheid sei nur gesetzwidrig, wenn kein Mangel iSd § 250 BAO vorgelegen oder eine gesetzte Frist nicht angemessen gewesen sei.

In der strittigen Berufung würden sich die Angaben zu den beantragten Änderungen darauf beschränken, dass der schätzungsweise angesetzte Gewinn – unter Hinweis auf die Vorjahre – als nicht gerechtfertigt bzw. die angesetzten Umsätze und Vorsteuern als nicht plausibel bezeichnet würden. Die bloße Behauptung, die Schätzungsresultate seien unrichtig, würde jedoch nicht die Voraussetzungen eines bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhaltes im Sinne der genannten Gesetzesbestimmung

erfüllen, weil sie offen lasse, wie hoch der Verlust bzw. die Umsätze und Vorsteuern gewesen seien. Es hätte vielmehr genauer zahlenmäßiger Angaben zu den beantragten Änderungen bedurft.

Die Mängelbehebungsfrist sei über Ersuchen darüber hinaus verlängert worden, sodass auch nicht von einer unangemessenen Frist gesprochen werden könne.

In weiterer Folge richtete die Vertreterin der bw. G. an das Finanzamt ein "Ansuchen" um Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat (Eingabe vom 20.01.2005 beim Finanzamt einge-langt am 25.01.2005). Darin wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Für folgende Verfahren werde um Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat gebeten:

Schätzung der Einkünfte aus Personengesellschaften (Hausgemeinschaft D. ) für das Jahr 2002, sowie Schätzung der Einkommensteuer für Mag.D. für 2002.

Sowie alle damit im Zusammenhang stehenden Berufungen und Zurückweisungsbescheide.

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

Strittig ist die Zulässigkeit des Bescheides vom 29.09.2004 betreffend die Feststellung der Zurücknahme der Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften für 2002.

Der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 10.01.2005 umfasst zwar auch die "*Schätzung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2002*" und die "*Schätzung der Einkommensteuer für Mag. D. für 2002*". Die Berufung vom 11.10.2004 bezieht sich aber ausdrücklich (nur) auf den "*Bescheid vom 29.09.2002*" und somit nur auf den Zurücknahmbescheid gem. § 275 BAO betreffend die Berufung gegen den Einkünfte feststellungs escheid für 2002. Gegenstand dieses Berufungsverfahrens kann daher nur der Zurücknahmbescheid hinsichtlich der Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften für 2002 und nicht auch der Einkünfte feststellungs- bescheid 2002 selbst oder gar der Einkommensteuerbescheid der Mitbesitzerin der Hausgemeinschaft Mag. D. sein.

Mit der ursprünglichen Berufung vom 17.02.2004 wurde auch der Umsatzsteuerbescheid der bw. G. für 2002 bekämpft und der strittige Mängelbehebungsauftrag vom 14.06.2004 bezog sich sowohl auf die Berufung gegen diesen Bescheid, als auch auf jene gegen den Einkünfte feststellungs bescheid 2002. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 wurde vom Finanzamt jedoch mit gesondertem Feststellungs bescheid vom 19.10.2004 gem. § 275 BAO für zurückgenommen erklärt und gegen diesen (Zurücknahme-) Bescheid wurde keine Berufung erhoben, sodass dieser bereits rechtskräftig ist. Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist daher nur der Zurücknahmbescheid (vom 29.09.2004) betreffend die Berufung gegen den Einkünfte feststellungsbescheid 2002.

Die Vertreterin der bw. G. meint, dass die aufgetragene Beseitigung der Mängel hinsichtlich ihrer Berufung u.a. gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften für 2002 deswegen nicht möglich sei, weil ihr die für die Steuererklärungen notwendigen Unterlagen infolge eines zwischen- zeitlich erfolgten zweimaligen Verkaufes des vermieteten Objektes nicht mehr zur Verfügung stünden.

Dieser Einwand kann der Berufung jedoch aus folgenden Gründen nicht zum Erfolg verhelfen:

Zur Ermittlung der Grundlagen für die Feststellung der Höhe der Einkünfte der bw. G. für das Jahr 2002 ist die Bekanntgabe der maßgeblichen Einnahmen des Jahres 2002 (erzielte Mieteinnahmen, sonstigen Einnahmen) und aller mit der Vermietung zusammenhängenden Ausgaben im Jahr 2002 unerlässlich. Der Hinweis auf die erzielten Einnahmen und auf die Ausgaben in den Vorjahren kann diese Angaben keineswegs ersetzen.

Auf Grund der langjährigen Vermietung des betreffenden Mietobjektes musste der Vertreterin der bw. G. auch bewusst sein, dass sie die Verpflichtung zur Abgabe (unter anderem) von Erklärungen zur Feststellung von Einkünften solange trifft, solange sie an der Vermietungsgemeinschaft tatsächlich beteiligt ist und als Vertreterin für diese bestellt ist. Nach den Angaben von Frau Mag. D. hat sie ihren Hälftenanteil an der vermieteten Liegenschaft im Jahr 2003 verkauft und die Agenden der Hausabrechnung "*im Frühjahr*" der Erwerberin ihres Hausanteiles übergeben. Sie verfüge daher über keinerlei Unterlagen über die Hausabrechnung und könne daher keine Steuererklärungen erstellen.

Nach § 126 Abs 2 BAO in Verbindung mit Abs 3 leg. cit. besteht bei Erzielung von Vermietungseinkünften die Verpflichtung zur Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben (Werbungskosten) für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und vom Ertrag.

Gemäß § 188 BAO werden unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

In § 43 EStG wird die Verpflichtung der zur Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Personen normiert, eine Steuererklärung zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten abzugeben, wenn die Einkünfte nach § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen sind.

Alle diese Verpflichtungen mussten der Vertreterin der bw. G. bekannt sein, da sie die steuerliche Vertretung der Vermietungsgemeinschaft schon viele Jahre lang wahrnahm. Es wäre daher ihre Verpflichtung gewesen, vor Übergabe der Unterlagen für die Hausabrechnung 2002 an die Erwerberin ihres Hälftenanteiles im Jahr 2003 entsprechend dafür vorzusorgen, dass ihr die Unterlagen für die Erstellung einer Einnahmen- Ausgabenrechnung und der Steuererklärungen zur Verfügung stehen (etwa durch Anfertigung von Belegkopien, durch vertragliche Vereinbarung mit der Erwerberin, dass diese die Unterlagen bei Bedarf zur Verfügung zu stellen habe u. dgl.). Auch bei Fehlen entsprechender Vereinbarungen mit der Erwerberin wäre es der Vertreterin der bw. G. zumutbar die Käuferin zu ersuchen, die erforderlichen Unterlagen, die für die Erstellung der für steuerliche Zwecke notwendigen Aufzeichnungen notwendig sind (deren Umfang im Übrigen nicht besonders groß ist, da es sich lediglich um ein Vermietungsobjekt handelt) kurzfristig zur Verfügung zu stellen bzw. die Anfertigung von Belegkopien zu ermöglichen.

Die Behauptung der Vertreterin der bw. G., es wäre faktisch unmöglich, an die für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen für das Jahr 2002 erforderlichen Unterlagen zu gelangen, sind aus diesen

Gründen nicht nachvollziehbar und somit unglaubwürdig.

Somit kann der Argumentation in der Berufung insoweit nicht gefolgt werden.

Allerdings ist der angefochtene Zurücknahmebescheid aus anderen Gründen rechtswidrig ergangen und daher aufzuheben:

Nach dem Wortlaut des Mängelbehebungs auftrages vom 14.06.2004 wurde die Behebung der fehlenden Erklärung hinsichtlich der beantragten Bescheidänderungen (§ 250 Abs 1 lit. c BAO) gefordert und in einem Klammerausdruck dazu wörtlich ausgeführt:

*"Abgabe einer Umsatzsteuererklärung und Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften – Gemeinschaften".*

Im Schreiben des Finanzamtes vom 4.08.2004 betreffend die Fristverlängerung für die Durchführung des Mängelbehebungs auftrages wird wörtlich ausgeführt:

*"Die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung und Erklärung der Einkünfte von Personen-gesellschaften- Gemeinschaften für das Veranlagungsjahr 2002 wird bis 20.08.2004 verlängert."*

Der objektive Erklärungsinhalt des Mängelbehebungs auftrages war demnach eindeutig darauf gerichtet, die fehlende Erklärung der beantragten Bescheidänderungen durch Vorlage der angeführten Steuererklärungen einzufordern.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfen jedoch Mängelbehebungs aufträge nicht zur Beibringung von Beweismitteln oder zur Vorlage von Steuererklärungen erteilt werden (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung – Kommentar<sup>2</sup>, Tz. 7 zu § 275 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Diese Ansicht begründet das Höchstgericht damit, dass die Vorlage von Steuererklärungen (und Steuerbilanzen) nicht zu den in § 250 Abs 1 BAO umschriebenen Erfordernissen einer Berufung zählt. Aus diesen Unterlagen könnten zwar die in lit b bis lit d dieser Gesetzesstelle umschriebenen Erfordernisse (Bezeichnung der angefochtenen Punkte, beantragte Bescheidänderungen und die Berufungs-begründung) hervorgehen, dies müsse aber nicht zwingend der Fall sein. Vor allem aber müsse der Abgabepflichtige die Möglichkeit haben, diesen Erfordernissen auch auf andere Weise – insbesondere durch hinreichend ausgeführte Schriftsätze – nachzukommen. Die Möglichkeit dazu müsse ein dem Gesetz entsprechender Mängelbehebungs auftrag bieten. Im Berufungsverfahren gehe es nämlich nicht so sehr um die Abgabe von Steuererklärungen, sondern in erster Linie darum, einem Abgabenbescheid gezielte, einer sachlichen Behandlung zugängliche Einwände entgegenzusetzen (siehe VwGH vom 14.10.1980, 1001/79).

Nach dem eben angeführten Erkenntnis des VwGH vom 14.10.1980 entspricht ein Mängelbehebungs-auftrag, der die Vorlage von Steuererklärungen fordert, nicht der Bestimmung des § 275 BAO. Auf der Grundlage eines derartigen Auftrages ist daher nach dieser Rechtsprechung die Erlassung eines Feststellungsbescheides, mit dem im Sinne des § 275 BAO ausgesprochen wird, dass Berufung als zurückgenommen gilt nicht zulässig.

Der angefochtene Zurücknahmebescheid gem. § 275 BAO (betreffend die Berufung gegen den Einkünfte festste llungsbescheid für 2002) erweist sich aus diesen Gründen als rechtswidrig und war somit aufzuheben.

Linz, am 4. Oktober 2005