



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S. KG, W., vertreten durch MMag. Dr. Irmtraud Oraz, 1150 Wien, Goldschlagstraße 64/26, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. RR Elisabeth Gürschka, betreffend Zurücknahmeerklärung einer Berufung ([§ 85 BAO](#)), entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), deren Geschäftszweig im Firmenbuch mit „Kantinen und Caterer“ angegeben ist, hat für das Jahr 2007 u.a. keine Umsatzsteuererklärung abgegeben.

Das Finanzamt richtete zunächst an die Bw. am 1.9.2009 einen Vorhalt folgenden Inhalts:

„In der Steuerbilanz 2006 werden Sachanlagen (Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung) in Höhe von € 60.000,- sowie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von € 62.758,48 ausgewiesen.

Sie werden ersucht bekanntzugeben, ob das Anlagevermögen im Jahre 2007 veräußert wurde, bzw. die Lieferverbindlichkeiten beglichen wurden. Um Stellungnahme bzw. belegmäßigen Nachweis wird ersucht.

Weiters wird um Nachreichung der Steuererklärungen 2007 sowie des Jahresabschlusses zum 31.12.2007 ersucht.“

Da eine Reaktion auf dieses Schreiben unterblieb, ermittelte das Finanzamt daraufhin mit Umsatzsteuerbescheid vom 1.2.2010 die Besteuerungsgrundlagen nach [§ 184 BAO](#) im

Schätzungsweg. Als steuerpflichtige Umsätze wurden unter Hinweis auf die Bilanz 2006 60.000 € zu 20% angesetzt, weiters erfolgte eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 UStG in Höhe von 10.459,75 €.

Die dagegen durch die nunmehrige Rechtsvertreterin fristgerecht eingebrachte, mit 5.3.2011 datierte Berufung lautet wörtlich wie folgt:

„...-ad mangelhaftes Ermittlungsverfahren

Die belangte Behörde hat im bisherigen Ermittlungsverfahren, dessen Zwecke es im Sinne des § 37 AVG 1991 i.d.g.F. ist, den für die Erledigung einer Verwaltungssache maßgebenden Sachverhalt festzustellen, den **maßgeblichen Sachverhalt** für eine nach den normierten Bestimmungen des § 184 BAO zu erfolgenden Schätzungsgrundlagen nicht festgestellt. Im bisher durchgeführten Ermittlungsverfahren hätte belangte Behörde feststellen müssen, dass entgegen den normierten Bestimmungen des § 184 BAO keine Umstände berücksichtigt wurden, die für eine Schätzung von Bedeutung sind. Schon gar nicht ist der Umsatz von Euro 60.000,00 **ohne Abzug von Vorsteuern** in eigener Anschauung heranzuziehen, zumal dies den wahren wirtschaftlichen Tatsachen nicht entspricht. Insbesondere lässt sich aus den von der belangten Behörde herangezogenen Fragmenten von Besteuerungsgrundlagen nicht die Umsatzsteuer bestimmen. Darüber hinaus wurden von der belangten Behörde sämtliche Vorsteuern unberücksichtigt gelassen, die sich aus dem Veranlagungsjahr 2007 ergeben. Insgesamt gesehen, wurde von der belangten Behörde die Höhe des Gesamtabgabebetrag nach den wahren wirtschaftlichen Tatsachen nicht bestimmt, was zur Folge hat, dass die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid herangezogenen Besteuerungsgrundlagen für den ersten Säumniszuschlag schlichtweg falsch sind. Der Sachverhalt ist sohin in einem wesentlichen Punkt ergänzungsbedürftig.

Ein Bescheid ist wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, wenn die dem Bescheidinhalt zugrunde liegenden Rechtsnormen falsch angewendet wurden. Der inhaltlich rechtswidrige Bescheid beruht auf einer falschen Auslegung der Verwaltungsvorschrift, die die belangte Behörde auf den von ihr angenommenen Sachverhalt zur Anwendung brachte (VwSlg 82A/1947; VwGH 16.11.1978, ZI 2317/77).

Hätte die belangte Behörde die richtigen Schätzungsgrundlagen festgestellt, wäre die belangte Behörde zu einem für den Steuerpflichtigen günstigeren Ergebnis gelangt. Das Verfahren ist diesbezüglich mangelhaft geblieben, so daß die Durchführung oder Wiederholung des Ermittlungsverfahrens unvermeidlich erscheint.

Die angefochtenen Bescheide erleiden überdies jeweils an einem Begründungsmangel. Aus den angefochtenen Bescheiden lässt sich aus der rudimentären Begründung nicht entnehmen, welche Umstände und maßgeblicher Sachverhalt für die jeweilige Festsetzung herangezogen wurde.

Ad unrichtig rechtliche Beurteilung

Nach den Begriffsbestimmungen des § 184 BAO hat die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung erst dann zu erfolgen, wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

All dies liegt beim Steuerpflichtigen nicht vor. Rechtlich verkennt die belangte Behörde, dass nach den normierten Bestimmungen des § 37 AVG 1991 i.d.g.F. Zweck des Ermittlungsverfahrens ist, den für die Erledigung einer Verwaltungssache, zu welcher das vorliegende Ermittlungsverfahren der Grundlagen der Abgabenerhebung gehört, den maßgebenden Sachverhalt festzustellen und wäre die belangte als auch untergeordnete Behörde verpflichtet gewesen, den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Von der belangten Behörde wurde, wie im Kapitel mangelhaftes Ermittlungsverfahren umfassend ausgeführt, der maßgebende Sachverhalt **nicht** festgestellt.

Auf Grund der gesamten obigen Ausführungen ist die im Schätzungswege erfolgte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen aus rechtlicher Sicht unzulässig und wäre der jeweils angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben und das Schätzungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen einzustellen.

Es stellt der Berufungswerber aus all diesen Gründen den

Berufungsantrag

an die Berufungsbehörde.

Die Rechtsmittelbehörde wolle der Berufung Folge geben und

1.

den jeweils angefochtenen Bescheid aufzuheben und das Schätzungsverfahren gegen den Berufungswerber einzustellen;

in Eventu, den jeweils angefochtenen Bescheid aufzuheben und in der Sache nach weiteren Ermittlungsverfahren selbst entscheiden;

in Eventu, den jeweils angefochten Bescheid aufzuheben und an eine im Instanzenzug untergeordnete Behörde nach weiteren Ermittlungsverfahren die neuerliche Entscheidung aufzuerlegen.

2.

Auf die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor der Rechtsmittelbehörde wird seitens des Berufungswerbers **nicht** verzichtet und wird beantragt, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen..."

Das Finanzamt erteilte am 29. März 2010 gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) den Auftrag, die Mängel der Berufung zu beheben; es fehlten die Angaben, welche Änderungen beantragt würden.

Der Bescheid war wie folgt begründet:

„Ihre Berufung vom 5.3.2010 gegen den Bescheid über die Festsetzung USt 2007 (vom 1.2.2010) weist hinsichtlich dem Fehlen eines Inhaltserfordernisses (§ 85 Abs. 2 BAO) die nachfolgenden Mängel auf:

Es fehlt:

die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden

Anmerkung: Eine ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides käme nur in Frage, wenn mit der Berufung die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde an sich bestritten würde; ein solcher Umstand wurde von Ihnen allerdings nicht behauptet und nicht nachgewiesen, sodass sich das Rechtsmittel zweifelsfrei u. ausschließlich gegen die im Schätzungswege ermittelte Höhe der festzusetzenden USt richtet, also nicht gegen die Schätzung an sich, sondern gegen deren Ergebnis. Hierzu ist jedoch festzustellen, dass die dem Wesen einer Schätzung innewohnende allfällige Ungenauigkeit grundsätzlich zu Lasten des Steuerpflichtigen geht; sollten daher Einwände gegen das Schätzungsergebnis erhoben werden, obliegt es diesem, nicht nur die Unrichtigkeit des von der Abgabenbehörde geschätzten Ergebnisses zu behaupten, sondern auch all jene Umstände offenzulegen, die dazu dienlich sind, ein allfälliges Nichtzutreffen der Schätzung offenzulegen bzw. nachzuweisen, bzw. die den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechenden Bemessungsgrundlagen darzulegen. Anders gesagt, die Anfechtung des Schätzungsergebnisses mit Berufung erfordert im Gegenzug seitens des Abgabepflichtigen die Offenlegung der seiner Meinung nach zutreffenden Bemessungsgrundlagen, die auf Verlangen der Abgabenbehörde überdies, soweit möglich, nachzuweisen bzw. zu dokumentieren sind.

Die von Ihnen gewählte Vorgangsweise, das Ergebnis der vom Finanzamt durchgeführten Schätzung als nicht zutreffend zu bezeichnen und lediglich die ersatzlose Aufhebung des Bescheides zu beantragen, ohne die tatsächlichen Bemessungsgrundlagen offenzulegen, darf daher in diesem Fall jedenfalls als unstatthaft bezeichnet werden und, darüber hinaus, bei dem gegebenen Sachverhalt, als nicht zulässig. (Der dem Finanzamt zugegebenermaßen unterlaufene Fehler, die Bescheidebegründung in irrtümlich „verkürzter“ Form zu übermitteln, mag zwar einen Mangel hinsichtlich der Darlegung der Er-

mittlung des geschätzten Ergebnisses darstellen, ändert aber nichts an der o.a. rechtlichen Beurteilung und tritt demgegenüber völlig in den Hintergrund).

Abschließend sei daher darauf hingewiesen, dass in dem Falle, dass keine korrekte Erklärung der tatsächlichen Bemessungsgrundlage vorliegt, jedenfalls mit einer abweisenden Erledigung der Berufung zu rechnen ist bzw. in dem Falle, dass der o.a. Mangel nicht behoben wird, diese als zurückgenommen zu gelten hat..."

Innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Frist (19.4.2010) beantwortete die Bw. den Auftrag wie folgt:

„Eingangs ist festzuhalten, dass 85 Abs 1 BAO iVm § 63 Abs 3 AVG 1991 idgF verlangt, dass eine Berufung den Bescheid zu bezeichnen hat, gegen den sie sich richtet und einen begründeten Berufungsantrag zu enthalten hat, da nach den Bestimmungen der BAO eine Eingabe ein schriftliches Anbringen darstellt, durch welches ein bestimmtes Verhalten einer Privatperson zur amtlichen Kenntnis gebracht wird. Demnach kann also eine Eingabe auch einen Antrag enthalten. Dies ist namentlich, wie vorliegend, bei Berufungen der Fall. Hierbei darf wohl bei der Auslegung des Begriffes „begründeter Berufungsantrag“ kein übertriebener Formalismus angewendet werden; aus der Eingabe muss jedoch ersichtlich sein, aus welchen konkreten Erwägungen die Partei die in Berufung gezogene Entscheidung bekämpft. § 63 Abs. 3 AVG verlangt somit eine Darstellung der Partei, ob und aus welchen Gründen sie den angefochtenen Bescheid hinsichtlich des von der Behörde angenommenen Sachverhaltes oder hinsichtlich der Beurteilung der Rechtslage bekämpft (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse des VwGH vom 8. September 1998, Zl. 98/03/0190, und vom 19. Dezember 2005, Zl. 2001/03/0451).

Dies ist hier wohl unmissverständlich der Fall, denn die nach den Bestimmungen des 85 Abs 1 BAO iVm § 63 Abs 3 AVG 1991 idgF ausgefertigte Berufung enthält eine ausführliche Begründung, aus welchen konkreten Gründen der Berufungswerber den angefochtenen Bescheid hinsichtlich des von der Behörde angenommenen Sachverhaltes oder hinsichtlich der Beurteilung der Rechtslage bekämpft. Die von der Behörde angenommenen Sachverhalte im Mängelbehebungsauftrag sind nicht zutreffend und greifen unzulässigerweise in die Entscheidungsbefugnis der instanzmäßig übergeordneten Verwaltungsbehörde ein, die sich mit der Berufung zu befassen hat.

Aus den Erklärungen des Berufungswerbers geht unmissverständlich hervor, dass das Schätzungsverfahren gegen den Berufungswerber einzustellen ist, in eventu die Berufungsbehörde in der Sache nach weiteren Ermittlungsverfahren selbst zu entscheiden hat, in eventu an eine im Instanzenzug untergeordnete Behörde nach weiteren Ermittlungsverfahren die neuerliche Entscheidung aufzuerlegen sei. Diese Erklärungen unterliegen im Gegensatz zur Ansicht der belangten Behörde nicht einem Formgebrechen, zumal nach den Bestimmungen des § 85 Abs 2 BAO inhaltliche Mängel nur dann vorliegen, wenn in der vorliegenden Berufungseingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen, was gegenständlich nicht der Fall ist.

Die Berufung wird in jedem Falle nicht zurückgezogen und die Entscheidung darüber beantragt."

Das Finanzamt erklärte daraufhin die Berufung bescheidmäßig mit folgender Begründung als zurückgenommen:

„1) Bei dem vom Finanzamt festgestellten Mangel hinsichtl. eines fehlenden Berufungsbegehrens handelt es sich um ein *inhaltliches* Gebrechen (wurde auch so im Mängelbehebungsauftrag bezeichnet!), nicht um ein solches formaler Art (wie in Ihrem Antwortschreiben fälschlicherweise angeführt).

2) Auf die in weiterer Folge von ihnen angeführten inhaltlichen Erfordernisse einer Berufung, wie sie im § 250 BAO normiert sind, braucht hier nicht näher eingegangen zu werden, da der Gesetzestext ja an sich unbestritten sein dürfte; auch Ihren Ausführungen hinsichtlich der Definition von „Eingaben“ bzw. „Anbringen“ wird h.a. volle Zustimmung entgegengebracht, desgleichen der im Antwortschreiben enthaltenen Formulierung, dass eine Eingabe auch einen Antrag enthalten könne. Selbstverständlich bietet eine Eingabe grundsätzlich nicht nur die Möglichkeit, einen „Antrag“ zu formulieren, sondern wird im Regelfall ausschließlich den Zweck haben, einen solchen an die hierfür zuständige Behörde zu richten, so dass auch in diesem Punkt Ihre Ausführungen ha. als völlig zutreffend bezeichnet werden dürfen, im gegebenen Zusammenhang aber als sachlich irrelevant zu werten sind, zumal das Finanzamt mit den dem Mängelbehebungsauftrag hinzugefügten Anmerkungen ja auch gar nicht in Abrede gestellt hat,

dass eine Eingabe einen Antrag enthalten dürfe. Dass von der Partei eine Darstellung verlangt wird, ob und aus welchen Gründen sie den angefochtenen Bescheid hinsichtl. des von der Behörde angenommenen Sachverhaltes bzw. hinsichtl. der Beurteilung der Rechtslage bekämpft, wird ha. ebenfalls nicht bestritten (soweit zu jenen Punkten, deren Auffassung auf beiden Seiten als übereinstimmend bezeichnet werden dürfte).

Strittig scheinen im berufsgegenständlichen Fall daher vielmehr nicht die Erfordernisse zu sein, die vom Gesetz verlangt werden, sondern die vom Finanzamt vorgenommene inhaltliche Bewertung Ihrer Berufung, die den besagten Mängelbehebungsbescheid und letztlich den hiermit ergangenen Bescheid über die Zurücknahme der Berufung zur Konsequenz gehabt hat. Es wird Ihnen daher hinsichtl. Ihrer Auffassung, dem vom Finanzamt erlassenen Mängelbehebungsauftrag nachgekommen zu sein, bzw. Ihrer Meinung, besagter Mängelbehebungsbescheid wäre an sich bereits unzulässig gewesen, folgendes entgegengehalten:

Es sei daher erwähnt, dass das in § 250 BAO normierte Erfordernis einer Begründung nicht zu verwechseln ist mit jenem, die beantragten Änderungen bekannt zu geben; die Berufung wurde ja auch, soweit dem Mängelbehebungsauftrag eindeutig zu entnehmen ist, nicht wegen einer fehlenden (oder mangelhaften) Begründung für mangelhaft befunden, sondern wegen der fehlenden *Erklärung der beantragten Änderungen* (Dass der betr. Bescheid angefochten wird, weil die hiermit festgesetzte Abgabe im Hinblick auf die dieser zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen als den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entsprechend betrachtet wird, war der Berufung schließlich ohne weiteres zu entnehmen).

Hinsichtlich der von der BAO geforderten Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, wurde bei der Prüfung, ob diese in der Berufung enthalten ist, nicht nur durchaus kein „übertriebener Formalismus“, sondern ein solcher überhaupt gar nicht angewendet. Man ist sich ha. sehr wohl nämlich dessen bewusst, dass ein formaler Antrag auf Abänderung einzelner Bescheidpunkte *nicht in jedem Falle* in einer Berufung enthalten sein muss (und dass aus eben diesem Grunde das Erfordernis des § 250 BAO nicht 'formalistisch' im engsten Sinn des Wortes auszulegen ist); dies deshalb, weil - abhängig von der Art des angefochtenen Bescheides bzw. von der Begründung, mit der ein Bescheid angefochten wird - Fälle denkbar sind, in denen sich das Berufungsbegehren sozusagen „von selbst erklärt“, in denen also das Berufungsbegehren, auch ohne ausdrückliche in der Berufung enthaltene Formulierung, von sich aus ohne weiteres erkennbar u. nachvollziehbar ist. Als Beispiel sei etwa eine Berufung erwähnt, die sich gegen einen Bescheid wendet, der die Wiederaufnahme eines Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 verfügt; diesfalls wäre eine (inhaltliche) „Abänderung“ des Bescheides in einem oder mehreren Punkten ja gar nicht denkbar, da sich ein Rechtsmittel gegen einen solchen Bescheid ja nur gegen die Wiederaufnahme an sich wenden kann und das einzige schlüssige (und zulässige) Berufungsbegehren ja nur darin bestehen kann, die (ersatzlose) Aufhebung des Bescheides zu beantragen, weil im Zuge der Entscheidung über die Berufung eben nur die beiden Alternativen bestehen, die Berufung abweisend zu erledigen (womit der Bescheid in vollem Umfange u. unverändert seine abgabenrechtliche Wirkung behält) oder der Berufung stattzugeben, woraus die ersatzlose Aufhebung des Bescheides folgt und dieser eben aus dem Rechtsbestand verschwindet.

In solchen Fällen wäre eine Berufung selbstverständlich auch dann als inhaltlich vollständig zu beurteilen, wenn das Berufungsbegehren - formalistisch betrachtet - nicht ausdrücklich in der Berufung formuliert wäre.

Ebenso würde es sich auch mit Berufungen verhalten, die zwar gegen einen abgabenfestsetzenden Bescheid gerichtet sind, sich aber nicht gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage wenden, sondern den Bescheid aus anderen Gründen anfechten. Insbesondere in dem Falle, dass eine Berufung gegen einen Bescheid, mit dem eine im Schätzungswege ermittelte Abgabe festgesetzt wird, damit begründet wird, dass die Schätzungsbefugnis an sich bestritten wird (z.B. weil die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung noch nicht verstrichen war), wäre der Fall gegeben, dass im Falle einer stattgebenden Erledigung nicht materiellrechtlich, nämlich hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage, über die Berufung abgesprochen werden brauchte, auch diesfalls würde das Berufungsbegehren, das folgerichtig - und auch ohne ausdrückliche in der Berufung enthaltene Formulierung erkennbar - nur auf eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides abzielen könnte. Auch in diesem Fall wäre das in § 250 BAO normierte Erfordernis der Erklärung, welche Änderungen mit der Berufung beantragt werden, selbstverständlich nicht streng „formalistisch“ auszulegen. Es sei aber gleich hinzugefügt, dass dieser Fall im gegebenen Zusammenhang nicht gegeben ist, weil Sie Ihre Berufung im wesentlichen damit begründen, dass die Abgabebehörde nicht die „richtige“ Schätzungsgrundlage ermittelt hätte und so zu einem für

den Abgabepflichtigen ungünstigeren Ergebnis gekommen wäre. Letztlich wird mit Ihrer Berufung also *das Schätzungsergebnis* angefochten, somit die *Bemessungsgrundlage*.

Mit Berufungen, die einen abgabenfestsetzenden Bescheid hinsichtlich der hierin enthaltenen *Bemessungsgrundlagen* anfechten, verhält es sich nun unbestrittenermaßen so, dass vom Abgabepflichtigen hinsichtl. der inhaltlichen Erfordernisse einer Berufung verlangt wird, dass dieser

- erklärt, in welchen Punkten der Bescheid falsch ist (Berufungsbegehren gem. § 250 Abs. lit. b) BAO), sowie

- dass der Abgabepflichtige selbstverständlich bekannt gibt, wie die angefochtenen Punkte des Bescheides - seiner Meinung nach - richtig lauten sollen, womit wir bei der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c) BAO) angelangt wären.

Dass bei abgabenfestsetzenden Bescheiden zu unterscheiden wäre zwischen solchen, die (mehr oder weniger) eine vom Abgabepflichtigen erklärte Bemessungsgrundlage zur Grundlage haben und solchen, deren Bemessungsgrundlage im Schätzungswege ermittelt wurde, ist weder aus dem Gesetzestext noch aus anderen Gesetzesmaterialien ersichtlich, womit die von Ihnen offensichtl. vorgenommene Unterscheidung letztlich nur willkürlich getroffen wird, ohne jedoch in irgendeiner Form rechtlich untermauert zu sein.

Es folgt daraus, dass Ihre Berufung letztlich, wie im Mängelbehebungsbescheid zutreffend festgestellt, mit einem inhaltlichen Mangel dahingehend behaftet war, dass die - Ihrer Meinung nach richtige - Bemessungsgrundlage nicht bekannt gegeben wurde. Selbst in dem Falle, dass Sie - aus welchen Gründen auch immer - tatsächlich selbst nicht in der Lage wären, die richtige Bemessungsgrundlage zu ermitteln, hätte es an Ihnen gelegen, die angeblich unrichtige Schätzung des Finanzamtes nach Möglichkeit zu korrigieren bzw., darzulegen, auf welche Art u. Weise die Schätzung richtig - oder „richtiger“ - vorzunehmen gewesen wäre. Da Sie dies eben nicht getan haben, insbesondere auch nicht mit der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages, mit der wiederum lediglich die in der Berufung formulierten Anträge wiederholt wurden, hatte der vom Finanzamt festgestellte Mangel eben zu Recht als nicht behoben zu gelten, womit bescheidmäßig auszusprechen war, dass die Berufung als zurückgenommen gilt.

Letztlich sei ein Argument vorgebracht, das auch im Falle eines fehlenden oder mangelhaften Verständnisses der rechtlichen Materie einleuchtend sein dürfte: Sollte in all jenen Fällen, in denen ein Schätzungsergebnis lediglich mit der Begründung angefochten wird, das Schätzungsergebnis sei unzutreffend (und werden hierzu keine weiteren Angaben hinsichtlich einer anstelle der geschätzten Bemessungsgrundlage heranzuziehenden richtigen Bemessungsgrundlage gemacht), die derart ausformulierte Berufung als ausreichend begründet gelten und wäre diesfalls der betr. Bescheid ersatzlos aufzuheben, wäre das Instrument der Schätzung iSd. § 184 BAO völlig nutzlos, da die Möglichkeit der rechtlichen Durchsetzung für die Abgabenbehörde grundsätzlich überhaupt niemals möglich wäre, da an sich ja stets behauptet werden kann, ein Schätzungsergebnis sei unzutreffend. Dies kann nicht in der Absicht des Gesetzgebers gelegen sein, und es wird versichert, dass dies, wie auch allgemein bekannt sein dürfte, sicher nicht der Fall ist!

Insgesamt gesehen ist daher festzustellen, dass es dem Abgabepflichtigen grundsätzlich freisteht, jedwede Art von Anträgen, Anbringen, etc. in der von ihm eingebrachten Berufung zu formulieren, was aber nicht bedeutet, dass diese in jedem Fall zulässig oder ausreichend sind oder den Erfordernissen des § 250 BAO Rechnung tragen.

3) Ihr in der Berufung geäußerter Eventualantrag, „den jeweils angefochtenen Bescheid aufzuheben und in der Sache nach weiteren Ermittlungsverfahren selbst zu entscheiden“ ist insofern unverständlich, als Sie selbst offensichtlich nicht in der Lage oder auch nicht Willens sind, der Abgabenbehörde weitere Ermittlungen zu ermöglichen (Überdies sei darauf hingewiesen, dass ein Antrag auf Durchführung amtswegiger Ermittlungen weder zulässig noch denkbar ist, da eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung entweder besteht oder eben nicht besteht; Es bleibt dem Abgabepflichtigen jedoch selbstverständlich überlassen, in einem allfälligen Rechtsmittel gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid geltend zu machen, dass seiner Meinung nach eine allfällige diesbezügliche Verpflichtung der Abgabenbehörde bestanden hätte, von dieser aber nicht wahrgenommen wurde).

In diesem Zusammenhang sei der Vollständigkeit halber hingewiesen auf die in § 119, Abs. 1 u. 2, verankerte Offenlegungs- u. Wahrheitspflicht („Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“) hingewiesen. Dieser sind Sie zur Gänze nicht nachgekommen, einerseits durch die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen, andererseits dadurch, dass letztlich auch im bisherigen Berufungsverfahren weder irgendwelche Unterlagen vorgelegt noch irgendwelche Auskünfte gegeben wurden, die dazu beitragen könnten, den richtigen Sachverhalt - nämlich die tatsächliche Ihrer Meinung nach in Ansatz zu bringenden Bemessungsgrundlagen - aufzuklären. d.h. es handelt sich hier sozusagen um eine 100%ige „Nicht-Mitwirkung“ Ihrerseits, wodurch es der Abgabenbehörde eben vollständig unmöglich ist, *überhaupt irgend etwas* in diesem Zusammenhang zu ermitteln. Hier ist daher ganz klar festzustellen, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung dort endet, wo die Mitwirkung durch den Abgabepflichtigen aufhört (das wäre also schon am Beginn des Verfahrens, so dass eine Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlungspflicht bisher überhaupt nicht bestanden hat).

Die Sinnhaftigkeit des zweiten in der Berufung formulierten Eventualantrags, nämlich den Bescheid aufzuheben und „an eine im Instanzenzug untergeordnete Behörde nach weiteren Ermittlungsverfahren neuerliche Entscheidung aufzuerlegen“ kann ha. überhaupt nicht nachvollzogen bzw. gedeutet werden. Da jedoch ohnehin sachlich irrelevant, braucht hierauf nicht näher eingegangen zu werden.

Abschließend hofft das Finanzamt, die Gründe für die beschiedmäßig ausgesprochene Entscheidung hinreichend dargelegt zu haben. Die o.a. Ausführungen mögen auch event. zum besseren Verständnis der Rechtsmaterie dienen und es Ihnen ermöglichen, in Hinkunft bei der Abfassung von Rechtsmitteln darauf zu achten, dass diese nicht mit gravierenden inhaltlichen Mängeln behaftet sind.“

Die dagegen gerichtete Berufung hat folgenden Wortlaut:

„Der obseits bezeichnete Bescheid wird vom Berufungswerber zur Gänze angefochten und werden als Berufungsgründe

- **Mangelhaftes Ermittlungsverfahren**
- **Unrichtig rechtliche Beurteilung**

geltend gemacht.

Dazu zum gesamten Berufungsvorbringen im Einzelnen:

- ad mangelhaftes Ermittlungsverfahren

Die belangte Behörde hat im bisherigen Ermittlungsverfahren, dessen Zwecke es im Sinne des § 37 AVG 1991 i.d.g.F. ist, den für die Erledigung einer Verwaltungssache maßgebenden Sachverhalt festzustellen, den **maßgeblichen Sachverhalt** für eine nach den normierten Bestimmungen des § 184 BAO zu erfolgenden Schätzungsgrundlagen nicht festgestellt. Im bisher durchgeführten Ermittlungsverfahren hätte belangte Behörde feststellen müssen, dass entgegen den normierten Bestimmungen des § 184 BAO keine Umstände berücksichtigt wurden, die für eine Erlassung der angefochtenen Bescheide von Bedeutung sind. Schon gar nicht entspricht die Bescheidbegründung den wahren wirtschaftlichen Tatsachen. Der Sachverhalt ist sohin in einem wesentlichen Punkt ergänzungsbedürftig.

Ein Bescheid ist wegen **Rechtswidrigkeit seines Inhaltes** aufzuheben, wenn die dem Bescheidinhalt zugrunde liegenden Rechtsnormen falsch angewendet wurden. Der inhaltlich rechtswidrige Bescheid beruht auf einer falschen Auslegung der Verwaltungsvorschrift, die die belangte Behörde auf den von Ihr angenommenen Sachverhalt zur Anwendung brachte (VwSlg 82A/1947; VwGH 16.11.1978, ZI 2317/77).

Hätte die belangte Behörde die richtigen Schätzungsgrundlagen festgestellt, wäre die belangte Behörde zu einem für den Steuerpflichtigen günstigeren Ergebnis gelangt. Das Verfahren ist diesbezüglich mangelhaft geblieben, so dass die Durchführung oder Wiederholung des Ermittlungsverfahrens unvermeidlich erscheint.

Die angefochtenen Bescheide erleiden überdies jeweils an einem Begründungsmangel. Aus den angefochtenen Bescheiden lässt sich aus der bloß aus rechtlicher bestehender Begründung nicht entnehmen, welche Umstände und maßgeblicher Sachverhalt für die jeweilige Bescheiderlassung herangezogen wurden.

- Ad unrichtig rechtliche Beurteilung

Nach den Begriffsbestimmungen des § 184 BAO hat die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung erst dann zu folgen, wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

All dies liegt beim Steuerpflichtigen nicht vor. Rechtlich verkennt die belangte Behörde, dass nach den normierten Bestimmungen des § 37 AVG 1991 i.d.g.F. Zweck des Ermittlungsverfahrens ist, den für die Erledigung einer Verwaltungssache, zu welcher das vorliegende Ermittlungsverfahren der Grundlagen der Abgabenerhebung gehört, den maßgebenden Sachverhalt festzustellen und wäre die belangte als auch untergeordnete Behörde verpflichtet gewesen, den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Von der belangten Behörde wurde, wie im Kapitel mangelhaftes Ermittlungsverfahren umfassend ausgeführt, der maßgebende Sachverhalt **nicht** festgestellt.

Auf Grund der gesamten obigen Ausführungen ist die jeweils angefochtene Bescheiderlassung aus rechtlicher Sicht unzulässig und wäre der jeweils angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Es stellt der Berufungswerber aus all diesen Gründen den

Berufungsantrag

an die Berufsbehörde.

Die Rechtsmittelbehörde wolle der Berufung Folge geben und

1.

den jeweils angefochtenen Bescheid aufheben und die zugrunde liegende Berufung einer geschäftlichen Behandlung zuführen.

in Eventu, den jeweils angefochtenen Bescheid aufzuheben und in der Sache nach weiteren Ermittlungsverfahren selbst entscheiden;

in Eventu, den jeweils angefochtenen Bescheid aufzuheben und an eine im Instanzenzug untergeordnete Behörde nach weiteren Ermittlungsverfahren die neuerliche Entscheidung aufzuerlegen.

2.

Auf die Anberaumung einer mündlichen Berufsverhandlung vor der Rechtsmittelbehörde wird seitens des Berufungswerbers **nicht** verzichtet und wird beantragt, eine mündliche Berufsverhandlung anzuberaumen..."

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung folgenden Inhalts:

„...Hinsichtlich des abweisenden Bescheids betr. der Berufung USt 2007 werden mit der. nunmehr eingebrachten Berufung lediglich jene Argumente wiederholt, die bereits in den von Ihnen eingebrachten Berufungen bzw. im als Reaktion auf den Mängelbehebungsauftrag an das Finanzamt übermittelten Schreiben (mehrfach) zu finden sind, weshalb sich ein näheres Eingehen hierauf, welches lediglich eine Wiederholung des vom Finanzamt bereits ausführlich dargelegten Standpunkts zur Folge hätte, erübrigt. Es wird daher lediglich auf die im angefochtenen Bescheid dargelegte ausführliche Begründung verwiesen.“

Die Berufsbehörde beraumte die beantragte mündliche Verhandlung an; am Tag der Verhandlung kontaktierte die Rechtsvertreterin der Bw. den Referenten und teilte ihm mit, dass der Geschäftsführer der Bw., der die mündliche Verhandlung durchgeführt haben wolle, den Termin offensichtlich vergessen habe. Da es sich beim Thema der Verhandlung um ein reines Rechtsproblem handle, zu deren Klärung der Geschäftsführer der Bw. wenig beitragen könne,

wurde der Vertagungsbitte nicht entsprochen, allerdings eine Nachfrist zur Einbringung eines etwaigen ergänzenden Schriftsatzes eingeräumt. Nach einer Fristverlängerung teilte die Rechtsvertreterin der Bw. mit, dass kein Schriftsatz eingebracht werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Festgehalten sei zunächst, dass im Berufungsfall nicht das AVG, sondern die BAO anzuwenden ist (vgl. Art. II Abs. 5 EGVG und § 1 lit. a und § 3 BAO).

Nach [§ 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. 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.

Nach § 250 Abs. 1 muss die 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.

2. Sachverhalt und rechtliche Würdigung

2.1 Allgemeines

Wie oben ausgeführt, hat das Finanzamt der Bw. aufgetragen, die Mängel der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 zu beheben; es fehle die Angabe, welche Änderungen beantragt würden.

Im Rahmen dieser Berufungsentscheidung ist daher zu beurteilen,

- ob die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 entsprechend den Annahmen des Finanzamtes diesen Mangel aufgewiesen hat, sowie
- wenn dies der Fall war, ob dieser Mangel durch den Schriftsatz vom 19.4.2010 behoben wurde.

Ob der Berufung auch die Begründung fehlt (wovon auszugehen ist; sh. hierzu zB VwGH 28.4.1993, [91/13/0223](#)), war dagegen nicht zu beurteilen, da die Behebung dieses Mangels vom Finanzamt nicht aufgetragen wurde.

2.2 Änderungsantrag

Durch das im [§ 250 Abs. 1 lit. c BAO](#) vorgesehene Erfordernis der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, soll die Berufsbehörde in die Lage versetzt werden, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid zuschreiben will. Hierbei kommt es nicht auf förmliche Bezeichnungen oder 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 bestimmbaren Inhaltes sein (VwGH 28.5.2008, [2008/15/0123](#), unter Verweis auf VwGH 23.4.2001, [99/14/0104](#)).

Nicht ausreichend ist das Vorbringen, Abgaben seien unrichtig festgesetzt sowie die Vorauszahlungen nicht berücksichtigt worden (VwGH 17.9.1996, [92/14/0081](#); sh. hierzu *Ritz*, BAO³, § 250 Rz 13) sowie das Vorbringen, die vom Finanzamt geschätzten Gewinne wären in der Branche des Beschwerdeführers nicht erzielbar gewesen, da hieraus nicht auf eine konkrete Gewinnhöhe geschlossen werden kann (VwGH 26.5.2004, [2004/14/0035](#)).

2.3 Mangelhafte Berufung

Gemessen an diesen Kriterien steht fest, dass die gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 gerichtete Berufung keine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, enthalten hat. Der Änderungsantrag beschränkt sich im Wesentlichen darauf, die Heranziehung eines Umsatzes von € 60.000,00 ohne Abzug von Vorsteuern zu rügen, ohne aber auch nur annähernd bekannt zu geben, welcher konkrete Umsatz und welche konkreten Vorsteuern zum Ansatz kommen sollen. Damit hat der Berufungsantrag weder einen bestimmten noch einen zumindest bestimmbaren Inhalt enthalten. Die Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages ist somit rechtlich nicht zu beanstanden.

2.4 Behebung der Mängel?

Auch das Schreiben vom 19.4.2010, mit dem die Mängel behoben werden sollten, enthält keinen tauglichen Änderungsantrag. Im Wesentlichen wird vorgebracht, die Berufung habe keine Mängel aufgewiesen. Wenn die Bw. dies damit zu erklären sucht, aus der Berufung gehe unmissverständlich hervor, dass „das Schätzungsverfahren gegen den Berufungswerber einzustellen“ sei, so ist unklar, was hierunter zu verstehen ist, da ja die Schätzungsberechtigung (zu Recht) nicht bestritten wird. Somit liegt nach wie vor kein bestimmter noch ein zu-

mindest bestimmbarer Inhalt vor. Auch der Eventualantrag, die Berufungsbehörde möge nach weiterem Ermittlungsverfahren in der Sache selbst entscheiden, trägt hierzu nichts bei. Ergänzend wird auf die ausführliche Begründung des Zurücknahmebescheides durch das Finanzamt verwiesen.

Somit wurde dem Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen. Auch die gegen den Zurücknahmebescheid gerichtete Berufung zeigt nichts Gegenteiliges auf, sondern geht fast ausschließlich auf beim Umsatzsteuerbescheid 2007 angeblich vorliegende Verfahrensmängel ein.

Wien, am 26. Mai 2011