



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WG, Adresse, vertreten durch Hon. Prof. Mag. Dr. Josef Schlager, Steuerberater, 4046 Linz, Freistädter Straße 307, vom 20. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch HR Gottfried Buchroithner, vom 28. September 2004 betreffend Zurücknahmeerklärung von Anträgen auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 28. April 2004, beim Finanzamt eingelangt am 29. April 2004, stellte der Berufungswerber (= Bw) einen "Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens und/oder Wiedereinsetzung in den vorigen Stand" die Einkommensteuer 2001 betreffend. Diesen Antrag begründete er im Wesentlichen damit, dass er auf Grund physischer und psychischer Erkrankungen mit Langzeitfolgen in den letzten Jahren nicht in der Lage gewesen sei, sich ordentlich um seine Steuerangelegenheiten zu kümmern. Bis zu diesem Zeitpunkt habe er seine Pflichten ordentlich und termingerecht erfüllt. Die Krankheitsfolgen hätten aber dazu geführt, dass er auf Schreiben und Forderungen des Finanzamtes völlig falsch, unzureichend oder gar nicht reagiert habe. Er überreiche eine Einkommensteuererklärung und eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001. Aus den Unterlagen gehe eindeutig hervor, dass er im Jahr 2001 weder steuerpflichtige Einkünfte noch Unterstützungsgelder der öffentlichen Hand – wie beispielsweise Arbeitslosengeld – bezogen

habe. Er habe daher für das Jahr 2001 keine Einkommensteuer zu leisten. Seinen bescheidenen Lebensunterhalt habe er in diesem Jahr im Wesentlichen aus – versteuerten – Eigenmitteln und der Unterstützung der Familien bestritten. In diesem Zusammenhang übergebe er seine Bankauszüge (36 Kopien) für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2001. Im Übrigen verweise er auf seine Ausführungen in seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 9. Juli 2001 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 20. Dezember 2002 (erg.: hierbei handelte es sich um ein Sicherstellungsverfahren gemäß § 232 BAO für das Jahr 2001). Für das Jahr 2001 ergebe sich daher keine Steuernachzahlung, sondern ein Steuerguthaben.

Mit gleichem Datum stellte der Bw einen gleich lautenden Antrag die Einkommensteuer 2002 betreffend. Dem Umstand Rechnung tragend, dass dieser Antrag das Jahr 2002 betraf, verwies der Bw auf die Überreichung einer Einkommensteuererklärung und einer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 sowie darauf, dass er in diesem Jahr - von einem geringfügigen Einkommen abgesehen - weder steuerpflichtige Einkünfte noch Unterstützungsgelder der öffentlichen Hand – wie beispielsweise Arbeitslosengeld – bezogen und für das Jahr 2002 daher keine Einkommensteuer zu leisten habe. Darüber hinaus verwies der Bw wiederum darauf, dass er bezüglich Bestreitung seines bescheidenen Lebensunterhaltes im Jahr 2002 seine Bankauszüge (30 Kopien) für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 übergebe und diesen im Wesentlichen durch versteuerte Eigenmittel und Unterstützung der Familien bestritten habe.

Im Beisein des Bw wurde am 18. Mai 2004 niederschriftlich – neben der Klärung der weiteren Vorgangsweise hinsichtlich einer Vielzahl weiterer Anträge – festgehalten, dass zur weiteren Bearbeitung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren bzw. auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 ein Mängelbehebungsauftrag ergehen werde, im Zuge dessen der Nachweis des fehlenden groben Verschuldens im Sinne der §§ 303a Abs. 2 bzw. 309a Abs. 2 BAO (richtig: §§ 303a Abs. 1 lit. d bzw. 309a Abs. 1 lit. c BAO) gefordert werde, der Bw dies zur Kenntnis nehme und Entsprechendes vorbringen werde.

Mit Bescheid vom 15. Juni 2004 trug die Abgabenbehörde dem Bw unter Bezugnahme auf seine Anträge vom 28. April 2004 auf Wiederaufnahme des Verfahrens und/oder Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 auf, die in diesen Anträgen fehlenden Angaben zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren nachzuholen. Der Nachweis sei für den Zeitraum zwischen Bescheidezustellung und dem Zeitpunkt der gegenständlichen Anträge zu erbringen. Das Finanzamt gewährte dem Bw zur Behebung des angeführten Mangels eine

Frist bis zum 2. Juli 2004 und wies zugleich darauf hin, dass die Eingaben bei Versäumnis dieser Frist als zurückgenommen gelten würden.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2004, welches beim Finanzamt am 5. Juli 2004 einlangte - ein Kuvert zum Nachweis der fristgerechten Postaufgabe befindet sich nicht im Einkommensteuerakt des Bw -, ersuchte dieser unter Hinweis auf den Bescheid vom 15. Juni 2004 um Fristverlängerung bis zum 18. Juli 2004. Der Bw begründete seinen Antrag damit, dass er als Spätfolge eines Trümmerbruches nunmehr einen Armbruch der rechten Hand erlitten habe.

Das Finanzamt sprach über dieses Fristverlängerungsansuchen nicht ab.

Einem im Einkommensteuerakt des Bw zu St.Nr. X befindlichen Aktenvermerk vom 26. August 2004 ist zu entnehmen, dass der Bw am 26. August 2004 telefonisch mitgeteilt habe, dem Mängelbehebungsauftrag am 30. August nachzukommen.

Am 30. August 2004 teilte der Bw dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes unter Bezugnahme auf das am 26. August 2004 geführte Telefonat mittels E-Mail mit, dass er heute leider aufgehalten worden sei und daher sehr spät nach Linz komme. Morgen sei er aber verlässlich in Linz und werde das Finanzamt Urfahr aufsuchen. Sofern ein Gespräch nicht möglich sein werde, werde er jedenfalls seine Unterlagen abgeben.

Am 28. September 2004 stellte das Finanzamt bescheidmäßig fest, dass die Anträge des Bw vom 29. April 2004 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen gelten würden, da er dem Auftrag, die Mängel bis zum 31. August 2004 zu beheben, nicht entsprochen habe.

Der Bw erhob durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung gegen diesen Bescheid, welche wie folgt lautete:

"A) Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird:

Der Bescheid wird hinsichtlich der damit ausgedrückten Zurücknahme der Eingabe vom 29. April 2004 hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 angefochten.

B) Erklärung, welche Änderungen beantragt werden:

Es wird beantragt, die in dieser Berufung vorgenommene Mängelbeseitigung im Rahmen der stattgebenden Berufungserledigung anzunehmen.

C) Begründung:

Hinsichtlich des Mängelbehebungsbescheides vom 15. Juni 2004, wo nach dem Antrag jene Eingaben fehlen, die zur Beurteilung des fehlenden Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind, wobei der Nachweis den Zeitraum zwischen

Bescheidzustellung und Zeitpunkt der gestellten o.a. Eingaben betrifft, wird ein Schreiben von Frau Dr. GD vom 3. Oktober 2004 nachgebracht. Meinem Mandanten war es auf Grund seiner Krankheit nicht möglich, diese Mängelbehebung bis 31. August 2004 durchzuführen.

Mit dieser Bestätigung ist der im Bescheid vom 15. Juni 2004 aufgezeigte Mangel der Eingabe vom 29. April 2004 m.E. geheilt, da unvorhersehbare und unabwendbare physische und psychische Ereignisse vorlagen, die dazu führten, dass mein Mandant dem Mängelbehebungsauftrag nicht rechtzeitig nachgekommen ist. Gerade die psychischen Probleme erlauben es nicht, kontinuierlich tätig zu sein, wie es für die Bearbeitung notwendig ist.“

Der Berufung wurde ein Schreiben von Dr. GD, Ärztin für Allgemeinmedizin, vom 3. Oktober 2004 beigelegt. Der Bw sei erstmalig im Juni 2003 in ihrer Ordination erschienen. Nach einem Sturz hätte sich die Verdachtsdiagnose auf eine Fersenbeinfraktur rechts ergeben. Diese Diagnose sei im UKH Linz bestätigt worden, sodass für den Bw ein langer Leidensweg mit mehrfachen physikalischen, physiotherapeutischen und medikamentösen Therapien begonnen habe. Auf Grund des anfangs nur zögerlichen Behandlungserfolges und der starken Schmerzen habe der Bw ab Dezember 2003 schmerzstillende Infusionen erhalten. Zeitgleich habe sich eine reaktive Depression entwickelt, die sich in Form von Schlaflosigkeit, Müdigkeit und teilweise Hoffnungslosigkeit geäußert habe. Dieser Umstand habe zu einem medikamentösen Behandlungsbeginn mit einem Serotonin-Wiederaufnahmehemmer (Antidepressivum) geführt. Der physische und physikalische Heilungsprozess sei durch eine Speichenfraktur im Juni 2004 zusätzlich erschwert worden.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 6. April 2006 ersuchte die Rechtsmittelbehörde den Bw, an Hand geeigneter Unterlagen für den Zeitraum 15. Juni 2004 bis 31. August 2004 lückenlos darzulegen, welche Umstände bzw. Krankheiten genau ihn an der Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages gehindert hätten sowie mitzuteilen, ob die dem das Rechtsmittel verfassenden Steuerberater erteilte Vollmacht auch eine Zustellvollmacht umfasse. Der Bw wurde zudem darauf hingewiesen, dass die der Berufung beigelegte Bestätigung von Dr. GD nicht geeignet sei, eine andauernde Unfähigkeit, dem erteilten Mängelbehebungsauftrag nachzukommen, zu bescheinigen.

In einem Antwortschreiben gab der Bw bekannt, dass die von ihm erteilte Vollmacht eine Zustellvollmacht umfasse. Die Fa. W GmbH habe er vor Beginn des Dienstverhältnisses sowohl darüber informiert, dass er am 25. Juni 2003 einen schweren Trümmerbruch am rechten Unterfuß erlitten habe, als auch über die noch bestehenden Unfallauswirkungen bzw. Behinderungen und die daraus resultierende Krankheit. Aus diesem Grund sei eine flexible Arbeitszeit vereinbart worden.

Dem Schreiben wurden drei Behandlungsbestätigungen des Unfallkrankenhauses Linz, datiert mit 26. April 2006, mit 27. April 2006 und mit 31. Oktober 2003, beigelegt. Aus der erstgenannten Bescheinigung ist ersichtlich, dass der Bw von 7. Juni bis 14. Juni 2004 und am 25. Juni 2004 wegen einer "fractura capituli radii dext." in ambulanter Behandlung gewesen sei. Als Behandlung sind "Hirudoidsalbenverband; Synthetikwatte, Gekalastbinde; Schonung; Analgetika hat der Patient zu Hause" vermerkt. Der zweitgenannten Bescheinigung ist zu entnehmen, dass der Bw auf Grund eines am 25. Juni 2003 erlittenen Unfalls vom 5. August bis 21. Oktober 2004 in ambulanter Behandlung gewesen sei. Als Behandlung sind "symptomatisch antiphlogistische und abschwellende Therapie wie bisher; bezüglich seiner Giving-way-Attacken Propriozeptionstraining und Gangschulung; ad Physiotherapie zweimal wöchentlich" angeführt. Auf der dritten Behandlungsbestätigung ist ein Unfall (Sturz) vom 25. Juni 2003 bescheinigt. Ein dem Schreiben ebenfalls beigelegtes ärztliches Attest vom 27. April 2006, ausgestellt von Dr. GD, Ärztin für Allgemeinmedizin, Diplom Akupunktur, Diplom Arbeitsmedizin, welches als Behandlungszeitraum den 15. Juni bis 31. August 2004 anführt, hat folgenden Wortlaut: "Nach Bruch der rechten Speiche am 7. Juni 2004 Gekalastverband für sechs Wochen. Am 25. Juni Wiedervorstellung wegen schweren Depressionen mit Suizidgedanken mit Beginn einer antidepressiven Therapie (Medikament und Psychotherapie) ab 28. Juni 2004. Am 27. Juni Behandlung einer eitrigen Zehe bis einschließlich 5. August 2004, am selben Tag Beginn einer neuerlichen Physiotherapie wegen Schmerzen, Unsicherheitsgefühl und Sturzgefahr auf Grund des Fersenbruchs bis einschließlich 21. Oktober 2004. In diesem Zeitraum war der Patient nicht arbeitsfähig."

Am 4. Mai 2006 nahmen sowohl der steuerliche Vertreter (telefonisch) als auch der Bw (in Form einer persönlichen Vorsprache) mit der Referentin Kontakt auf.

Während der steuerliche Vertreter ankündigte, ein psychiatrisches Gutachten nachreichen zu wollen, stellte der Bw – nach ausführlicher Schilderung seiner Krankheitsgeschichte – ebenfalls die Vorlage eines psychiatrischen Gutachtens sowie von Stundenaufzeichnungen bis zum 18. Mai 2006 in Aussicht. Mit dem Umstand konfrontiert, dass er während der gesamten Beschäftigungsdauer bei der Fa. W GmbH kein einziges Mal krank gemeldet gewesen sei, erklärte der Bw, nur stundenweise gearbeitet zu haben, um sämtliche Arzt- und Behandlungstermine in seiner Freizeit wahrnehmen zu können.

Innerhalb der festgelegten Frist ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw telefonisch, die Frist bis 26. Mai 2006 zu verlängern, da der Bw bis zu diesem Termin ein ärztliches Gutachten, Stundenaufzeichnungen sowie zwei Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes, die zur Frage der Dispositionsfähigkeit ergangen seien, nachreichen wolle.

Mit E-Mail vom 29. Mai 2006 übermittelte der Bw Aufzeichnungen über die von Juni bis August 2004 bei der Fa. W GmbH geleisteten Stunden, aus denen neben dem entsprechenden Tag Beginn und Ende der Tätigkeit ersichtlich sind, sowie ein weiteres ärztliches Attest von Dr. GD mit Ausstellungsdatum 23. Mai 2006. Dieses hat zum Inhalt, dass sie zur Frage der Dispositionsfähigkeit auf ihr Attest vom 27. April 2006 verweise, in welchem sie schwere Depressionen mit Suizidgedanken bestätigt habe. Nach Beginn einer antidepressiven Therapie sei nach einer Kontrolluntersuchung am 21. Oktober 2004 erstmalig eine Besserung der Erkrankung festzustellen gewesen.

Aus den Stundenaufzeichnungen ist ersichtlich, dass der Bw im maßgeblichen Zeitraum zwischen Ergehen des Mängelbehebungsauftrages am 15. Juni 2004 und dem 18. Juli 2004, bis zu dem er in seinem Fristverlängerungsansuchen die Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages selbst in Aussicht gestellt hatte, täglich – ausgenommen an den Wochenenden und am 1. und 8. Juli – zwischen fünfeinhalb und vierzehn Stunden gearbeitet hat.

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

Wenngleich die maßgebliche, auf den gegenständlichen Fall anzuwendende gesetzliche Bestimmung weder im Antrag vom 29. April 2004 noch im Mängelbehebungsauftrag vom 15. Juni 2004 noch im Bescheid über die Zurücknahme des Wiederaufnahmeantrages vom 28. September 2004 ausdrücklich genannt ist, ist dennoch auf Grund der aufgeworfenen Frage nach dem groben Verschulden eindeutig ableitbar, dass die Erstbehörde über einen auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützten Wiederaufnahmeantrag abgesprochen hat.

*Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag der Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können nur jene Tatsachen und Beweismittel, die beim Abschluss des Verfahrens bereits vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde und die im Verfahren daher nicht berücksichtigt worden sind, zu einer Wiederaufnahme führen. Von neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln kann nur dann gesprochen werden, wenn diese zur Zeit des nunmehr abgeschlossenen Verfahrens bereits existent waren, aber im Verfahren nicht berücksichtigt wurden; erst nach der Bescheiderlassung entstandene Tatsachen oder später zustande gekommene Beweismittel bilden keine taugliche Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens.

§ 303 Abs. 2 BAO bestimmt weiters, dass der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen ist, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

*Nach § 303a Abs. 1 BAO hat ein Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:*

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;*
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind;*
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden "groben" Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.*

*Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (§ 303a Abs. 2 BAO).*

Richtigerweise wäre der angefochtene Zurücknahmebescheid somit nicht auf § 85 Abs. 2 BAO, sondern auf § 303a Abs. 2 BAO zu stützen gewesen.

Hinsichtlich eines Mängelbehebungsverfahrens nach § 303a BAO sind die Bestimmungen des § 275 BAO sinngemäß anzuwenden.

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

Im vorliegenden Berufungsfall ergingen der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 am 17. Dezember 2003 und der Einkommensteuerbescheid 2002 am 28. Jänner 2004. Für beide Jahre waren die Bemessungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen trotz wiederholter Aufforderungen, der Androhung und Festsetzung einer Zwangsstrafe, im Schätzungswege ermittelt worden.

In beiden Wiederaufnahmeanträgen, datiert mit 28. April 2004, fehlen sowohl Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit der Anträge, als auch Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden "groben" Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig gewesen wären, sodass das Finanzamt dem Bw mit einem auf § 303a Abs. 1 lit. c und d iVm Abs. 2 BAO gestützten Mängelbehebungsauftrag die Behebung dieser beiden Mängel aufzutragen gehabt hätte.

Grundsätzlich sind in einem Mängelbehebungsauftrag alle fehlenden Inhaltserfordernisse mit einzubeziehen. Erfasst der Auftrag nicht alle derartigen Mängel und werden nur die vom

Auftrag erfassten Mängel behoben, so ist ein weiterer Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der nicht behobenen Mängel zu erlassen. Ein Zurücknahmebescheid ist dann rechtswidrig, wenn er wegen Nichtbehebung von Mängeln, deren Behebung nicht ausdrücklich aufgetragen wurde, ergeht (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 275 Tz 8).

Gegenständlich wurde dem Bw zwar nicht die Behebung sämtlicher Mängel aufgetragen, doch erging der Zurücknahmebescheid gestützt auf die Nichtbehebung des aufgetragenen Mangels, sodass dieser Bescheid insoweit rechtmäßig ist.

Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nämlich überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, hat zwingend ein Zurücknahmebescheid zu ergehen. Durch eine nach Fristablauf vorgenommene – verspätete – Mängelbehebung kann die zwingende Rechtsfolge des § 275 BAO nicht mehr beseitigt werden.

Die Mängelbehebungsfrist ist eine behördliche Frist, die gemäß § 110 Abs. 2 BAO verlängert werden kann. Eine solche Verlängerung setzt einen vor Fristablauf gestellten Antrag voraus. Ein solcher Antrag hat aber keine fristhemmende Wirkung. Ein Mängelbehebungsauftrag kann daher nur innerhalb der von der Abgabenbehörde gesetzten oder von ihr verlängerten Frist wirksam erfüllt werden. Eine derartige Fristverlängerung ist nur möglich und zulässig, wenn der Fristverlängerungsantrag vor Ablauf der gesetzten Frist gestellt wird. Der Abgabepflichtige kann nicht darauf vertrauen, dass eine bereits gesetzte Frist verlängert wird.

Nach der Rechtsprechung ist es nicht ausgeschlossen, dass die Abgabenbehörde über einen Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist – gleichgültig, wann der Antrag eingebracht wird – überhaupt nicht abspricht, sondern, sofern die Behebungsfrist ungenützt abläuft - also ohne dass der Bw die Mängel innerhalb der Behebungsfrist beseitigt -, sogleich nach § 275 vorgeht und den Antrag als zurückgenommen feststellt (VwGH 20.1.1993, 92/13/0215). Allerdings entspricht es nach herrschender Meinung den Geboten der Billigkeit und Zweckmäßigkeit, einem Verlängerungsansuchen in Ausübung des eingeräumten Ermessens stattzugeben, wenn ein solches Ansuchen innerhalb der gesetzten Frist eingebracht wurde, der Auftrag innerhalb der beantragten Frist erfüllt wurde und ein Zurücknahmebescheid noch nicht ergangen ist (vgl. Stoll, BAO, 2699).

Im vorliegenden Fall sprach die Abgabenbehörde über das Ansuchen des Bw um Verlängerung der Mängelbehebungsfrist vom 1. Juli 2004 nicht ab, sodass die Mängelbehebungsfrist am 2. Juli 2004 endete. Dessen ungeachtet hätte der Bw den Mangel aber auch nicht bis zu dem von ihm selbst beantragten Termin am 18. Juli 2004 behoben.

Zum Aktenvermerk des Sachbearbeiters des Finanzamtes vom 26. August 2004 über ein mit dem Bw geführtes Telefonat, im Zuge dessen dieser ankündigte, die Mängelbehebung am 30. August 2004 nachzureichen, sowie zur E-Mail des Bw vom 30. August 2004, das



Finanzamt verlässlich am 31. August 2004 aufsuchen zu wollen (beides unterblieb), ist - obwohl für die Entscheidung über die vorliegende Berufung nicht von Bedeutung - Folgendes klarstellend zu bemerken:

Nach § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3, welcher in auf den vorliegenden Fall nicht zutreffenden Ausnahmefällen mündliche Anbringen für zulässig erklärt, schriftlich einzureichen.

§ 86a Abs. 1 BAO 1. Satz legt fest, dass Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen, auch telegraphisch oder fernschriftlich eingereicht werden können. Die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenverarbeitung ist nur zulässig, soweit dies durch Verordnung des BMF zugelassen wird.

Nach der mit 12. September 1991 in Kraft getretenen, auf Grund des § 86a BAO ergangenen Verordnung des BMF, BGBl 1991/494 idF BGBl II 2002/395) ist für Anbringen - mit Ausnahme der in § 2 der Verordnung angeführten Anbringen - die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zulässig.

Ebenfalls auf § 86a BAO gestützt wurde die Verordnung des BMF über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form, die so genannte FinanzOnline-Verordnung 2002 (BGBl II 2002/46 idF BGBl II 2003/592) erlassen.

Mangels einer entsprechenden gesetzlichen Bestimmung sind daher sowohl telefonisch als auch per E-Mail eingereichte Anbringen unzulässig. Eine mündlich zugesagte Fristverlängerung ist zwar zulässig, doch ist die telefonische Zusage einer Fristverlängerung durch die Abgabenbehörde gesetzlich nicht möglich bzw. nicht vorgesehen (VwGH 22.2.1996, 93/15/0192).

Telefonische Eingaben an das Finanzamt bzw. Eingaben in Form von E-Mails entfalten daher ebenso wenig rechtliche Wirkung wie Erledigungen der Abgabenbehörde in Form von E-Mails oder eines Telefonates.

Eine weitere Fristverlängerung wäre demnach nur dann möglich gewesen, wenn die – allenfalls bereits verlängerte – Frist zur Behebung der Mängel noch nicht abgelaufen gewesen wäre. Ist der Lauf einer Frist aber bereits beendet, kann ihr Lauf, der nicht mehr besteht, nicht erstreckt werden. Somit war das vom Bw mit dem zuständigen Sachbearbeiter am 26. August 2004 geführte Telefonat, mit welchem jener die Mängelbehebung bis zum 30. August 2004 in Aussicht gestellt hatte, nicht nur deswegen rechtlich unbeachtlich, weil, wie oben ausgeführt, ein Telefonat keine gesetzlich vorgesehene Form für ein Anbringen im

Sinne des § 85 Abs. 1 BAO ist, sondern auch, weil die Frist zur Mängelbehebung bereits am 2. Juli 2004 abgelaufen war und diese abgelaufene Frist am 26. August 2004 daher nicht mehr erstreckt werden konnte.

Sowohl die telefonisch beantragte als auch die telefonisch zugesagte, in einem Aktenvermerk festgehaltene Fristverlängerung bis 30. August 2004 als auch die mit E-Mail beantragte Fristverlängerung bis 31. August 2004 waren daher rechtlich nicht wirksam.

Da allerdings, wie oben dargestellt, der Bw den Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht erfüllt hat und die Abgabenbehörde aus diesem Grund die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 und 2002 mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 28. September 2004 für zurückgenommen erklärt hat, ist die nicht dem Gesetz entsprechende rechtliche Beurteilung des Finanzamtes, die Mängelbehebungsfrist habe erst am 31. August 2004 geendet, nicht entscheidungswesentlich.

Wesentlich ist dagegen, dass der Bw dem Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen hat, sodass die Wiederaufnahmeanträge nicht die in § 303a Abs. 1 BAO normierten Inhaltserfordernisse erfüllt haben und die Abgabenbehörde zu keiner meritorischen Entscheidung über die Wiederaufnahmeanträge berechtigt, sondern vielmehr verpflichtet war, Formalentscheidungen zu treffen.

Der bekämpfte Bescheid, mit dem das Finanzamt die vom Gesetz fingierte Zurücknahme der Wiederaufnahmeanträge ausgesprochen hat, wäre nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann gesetzwidrig erlassen worden, wenn die Wiederaufnahmeanträge keinen Mangel im Sinne des § 303a Abs. 1 BAO aufgewiesen hätten oder die vom Finanzamt bestimmte Frist nicht angemessen gewesen wäre.

Eine Berufung gegen einen Bescheid, mit dem ausgesprochen worden ist, dass ein Wiederaufnahmeantrag wegen nicht erfolgter Mängelbehebung als zurückgenommen gilt, kann weiters nur dann mit Aussicht auf Erfolg eingelegt werden, wenn den Wiederaufnahmeanträgen anhaftende Mängel nicht behoben worden wären, deren Behebung nicht aufgetragen worden war, oder wenn der Auftrag unerfüllbar gewesen wäre (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 275 Tz 20).

Im vorliegenden Fall behauptete der Bw zwar nicht, dass die Wiederaufnahmeanträge keine Mängel aufgewiesen hätten, doch kann sein Vorbringen, ihm sei auf Grund seiner Krankheit nicht möglich gewesen, den Mängelbehebungsauftrag fristgerecht zu erfüllen, dahin gehend gedeutet werden, dass der erteilte Auftrag für den Bw innerhalb der ihm gesetzten Frist nicht erfüllbar gewesen sei.

Die Frist musste so ausreichend sein, dass der Bw in der Lage war, dem Auftrag ordnungsgemäß nachzukommen. Eine Frist ist z.B. dann nicht unangemessen kurz, wenn sie jener entspricht, die der Bw zur Nachreichung der fehlenden Angaben selbst in Aussicht gestellt hat.

Zu prüfen bleibt daher die faktische Handlungsmöglichkeit des Bw, das heißt, inwieweit es ihm möglich gewesen ist, dem von der Abgabenbehörde erteilten Auftrag innerhalb der ihm zur Verfügung gestellten Frist nachzukommen.

Unter Hinweis auf einen Armbruch der rechten Hand - laut Bescheinigung des UKH Linz erlitten am 7. Juni 2004 - beantragte der Bw gegenständlich eine Fristverlängerung bis zum 18. Juli 2004, welche er aber ebenfalls nicht einhielt.

Eindeutig durch die Aktenlage widerlegt ist das Berufungsvorbringen, dem Bw sei die Mängelbehebung bis zum 31. August 2004 nicht möglich gewesen, da der Bw mit E-Mail vom 30. August 2004 dem Finanzamt nachweislich mitteilte, er sei aufgehalten worden und werde sehr spät nach Linz kommen. Diesfalls war er offenbar an der – wenn auch ohnedies verspäteten – Erfüllung der Mängelbehebung nicht durch seine wiederholt vorgebrachte Krankheit, sondern durch ihm wichtiger scheinende Termine gehindert worden.

Der Bw war, wie aus einem dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel ersichtlich und im Ergänzungsvorhalt der Berufsbehörde unwidersprochen geblieben ist, von 9. März bis 12. November 2004 bei der Fa. W GmbH beschäftigt. Der von diesem Unternehmen übermittelten Krankenstandsbescheinigung, die der steuerlichen Vertretung im Zuge eines Telefonates am 4. Mai 2006 und dem Bw anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 4. Mai 2006 vorgehalten wurde, ist zu entnehmen, dass der Bw während der gesamten Dauer seiner Beschäftigung an keinem einzigen Tag krank gemeldet gewesen ist.

Die vom Bw vorgebrachten Argumente, warum eine fristgerechte Mängelbehebung nicht möglich gewesen sei, vermögen nicht zu überzeugen. Trotz der vorgebrachten psychischen und physischen Probleme war es dem Bw dennoch möglich, einer Beschäftigung nachzugehen und am 1. Juli 2004 einen Fristverlängerungsantrag zu verfassen, sodass nicht ersichtlich ist, welche Gründe ihn an der Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages innerhalb der vom Finanzamt vorgegebenen Frist gehindert haben sollten.

Wenngleich der Bw gerade wegen seiner psychischen und physischen Beeinträchtigung mit seinem Arbeitgeber eine flexible Arbeitszeit vereinbart haben mag, die es ihm ermöglichte, Arzt- und Behandlungstermine in seiner Freizeit wahrzunehmen, so ändert dies dennoch nichts daran, dass nicht einsichtig ist, dass der an sich arbeitsfähige und zur Wahrnehmung anderer Termine in der Lage gewesene Bw in seiner Wahrnehmung derart beeinträchtigt gewesen sein soll, dass es ihm unmöglich gewesen wäre, die ihm vom Finanzamt gesetzte

Frist zur Mängelbehebung zu nützen oder zumindest die von ihm selbst vorgeschlagene Frist einzuhalten. Mag der Bw im maßgeblichen Zeitraum auch unbestritten seelisch und körperlich beeinträchtigt gewesen sein und mag sein Verhalten, seine Aufmerksamkeit ihm vordringlich scheinenden Angelegenheiten zu widmen und wiederholten Aufforderungen und Fristsetzungen der Abgabenbehörde nur untergeordnete Bedeutung beizumessen, auch menschlich verständlich sein, so kann die Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages innerhalb der vorgegebenen Frist auch deshalb nicht als unerfüllbar oder die dafür gesetzte Frist als unangemessen beurteilt werden, als es ihm frei gestanden wäre, die Wahrnehmung seiner steuerlichen Agenden, wie im Berufungsverfahren dann tatsächlich auch geschehen, einem Steuerberater zu übertragen.

Die vom Bw vorgebrachte und von Dr. GD bescheinigte, durchgehende Arbeitsunfähigkeit lag somit tatsächlich nicht vor und war diese auch aus den vorgelegten Behandlungsbestätigungen, die allesamt ambulante Aufenthalte des Bw bestätigen, nicht zu entnehmen.

Vielmehr lässt sich auch aus den vom Bw vorgelegten Stundenaufzeichnungen entnehmen, dass er im maßgeblichen Zeitraum zwischen Ergehen des Mängelbehebungsauftrages am 15. Juni 2004 und dem 18. Juli 2004, bis zu dem er in seinem Fristverlängerungsansuchen die Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages selbst in Aussicht gestellt hatte, täglich – ausgenommen an den Wochenenden und am 1. und 8. Juli – gearbeitet hat. War es ihm aber möglich, einer regelmäßigen Beschäftigung nachzugehen, so wäre es ihm auch möglich gewesen, für die Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages innerhalb der ihm gesetzten Frist Sorge zu tragen.

Der dem Bw erteilte Mängelbehebungsauftrag war somit innerhalb der angemessen bestimmten Frist erfüllbar und rechtmäßig. Die erst in der Berufung nachgetragenen Ergänzungen der Wiederaufnahmeanträge sind als verspätet und nicht mehr als Erfüllung des Mängelbehebungsauftrags anzusehen, sodass die einmal eingetretene Sanktion der Zurücknahme (§ 303a Abs. 2 BAO) nicht nachträglich wieder beseitigt werden konnte.

Dem Bw wäre darüber hinaus bereits ab 18. Mai 2004, als ihm gegenüber im Zuge einer persönlichen Vorsprache die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages zur Erbringung eines Nachweises betreffend das Fehlen von grobem Verschulden angekündigt worden war, ausreichend Zeit zur Vorbereitung einer entsprechenden Begründung zur Verfügung gestanden.

Die vorliegende Berufungsentscheidung hatte nur über die Zurücknahme der Wiederaufnahmeanträge für die Jahre 2001 und 2002 abzusprechen, nicht aber über die Wiederaufnahmeanträge selbst zu entscheiden.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass auch eine der Voraussetzungen eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist, dass dem Bw an der Versäumung einer Frist auf Grund eines unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses kein grobes Verschulden zur Last zu legen ist (§ 308 Abs. 1 iVm § 309a Abs. 1 lit. c.)

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Krankheit als Wiedereinsetzungsgrund nur dann in Betracht, wenn sie zur Dispositionsunfähigkeit führt und so plötzlich und schwer auftritt, dass der Erkrankte nicht mehr in der Lage ist, als notwendig erkannte Handlungen fristgerecht zu setzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Mai 2006