

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch seine Gattin Gattin\_Bf, Adr, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 betreffend

1. Einkommensteuer 2009 vom 22.01.2013
2. Einkommensteuer 2010 vom 22.01.2013
3. Einkommensteuer 2011 vom 22.01.2013
4. Umsatzsteuer 2010 vom 22.01.2013
5. Umsatzsteuer 2011 vom 22.01.2013
6. Beschwerdevorentscheidung vom 13.1.2014

beschlossen:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und an das Finanzamt zurückverwiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 1.12.2011 betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen wandte sich das Finanzamt Wien 4/5/10 (belangte Behörde) an den Beschwerdeführer und ersuchte um die ausländische Bankkontenentwicklung sowie um Offenlegung der Herkunft des Kapitals. In den Jahren 2012/2013 führte die belangte Behörde eine Außenprüfung beim Beschwerdeführer durch, wobei in der Niederschrift und im Bericht über diese Außenprüfung vom 21.1.2013 festgehalten ist, dass weder der Beschwerdeführer noch ein Vertreter zur Schlussbesprechung erschienen wäre. Die allgemeinen Feststellungen der Außenprüfung lauten:

*"Hr. Bf hat am 3.5.2012 die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2011 in Papierform eingereicht, worin er angemerkt hat, dass er keine berufliche Tätigkeit ausübt. Der Pflichtige hat bereits bei der telefonischen Kontaktaufnahme mitgeteilt, dass er keine Betriebsprüfung brauche, da er kein Unternehmen betreibt und daher*

auch keine Einnahmen zu versteuern habe, außerdem sei er krank und nicht willig zur Prüfung ins Finanzamt zu kommen. Die Vorladung zur Außenprüfung wurde schriftlich übermittelt. Der Pflichtige ist zu Prüfungsbeginn aber nicht erschienen. Lediglich ein Schreiben seiner Frau wurde übermittelt, worin mitgeteilt wurde, dass Hr. Bf nicht in Österreich sei und auch in nächster Zeit nicht sein werde und daher den Termin nicht wahrnehmen kann. Nachweise über einen Auslandsaufenthalt wurden nicht vorgelegt. Zur Schlussbesprechung am 21.1.2013, der Termin wurde schriftlich bekannt gegeben, ist der Pflichtige nicht erschienen, lediglich seine Gattin hat angerufen, dass Hr. Bf nicht in Wien ist und nicht daran denkt, zu einer Vorladung des Finanzamtes zu kommen.

Mangels Vorliegen von Grundaufzeichnungen sind die Erlöse daher gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

[...]

Laut Erhebungen kauft und verkauft der Pflichtige Eigentumswohnungen, dazu wurde vom Pflichtigen bisher kein Spekulationsgewinn gemeldet. Er wird lt. Auskunft seiner Gattin, von dieser unterstützt, da er auch keiner unselbständigen Tätigkeit nachgeht. Angeblich hat er in Deutschland geerbt, er erhält lt. der EU-Zinskontrollmitteilung seit 2009 von der deutschen Sparkasse Zinserträge. Die Finanzierung der Wohnungen wurde nicht geklärt und auch die Lebenshaltungskosten sind nicht gedeckt, daher werden die Anschaffungskosten der im Jahr 2010 erworbenen Wohnungen in Höhe von € 192.000,- als bisher nicht erklärte Einkünfte im Jahr 2009 angesetzt.

[...]

Spekulationsgewinn 2011:

Dabei wurde auf Grundlage der Auswertungen der Kaufverträge der Spekulationsgewinn berechnet, wobei Kaufnebengebühren in Höhe von 10% angenommen werden. Die Verkäufe wurden alle im Jahr 2011 getätigt. Daher ergibt sich für das Jahr 2011 lt. nachfolgender Tabelle ein Spekulationsgewinn in Höhe von € 35.700,-

[...]

Mieterlöse:

Die Wohnungen in Ort1 (gekauft am 5.3.2010 um € 54.000,-) und Ort2 (gekauft am 27.5.2011 um € 50.000,-) wurden bis dato nicht verkauft sondern vermietet. In Ort1 war Fam. AB als Mieter in der Zeit von 18.5.2010 bis 13.9.2012 wohnhaft, danach wurde die Wohnung zum Verkauf ausgeschrieben aber lt. Grundbuch bis dato nicht verkauft. Der monatliche Mietzins inklusive Betriebskosten betrug 2010 € 702,00, ab 2011 € 716,00. Von der Betriebspprüfung werden die monatlichen Aufwendungen im Schätzungswege mit € 200,00 angesetzt. In der Wohnung in Ort2 wohnt Hr. CD seit 1.1.2012 als Mieter, der Mietvertrag wurde von diesem dem Finanzamt übermittelt, monatlich werden € 315,00 Miete und € 200,00 Betriebskosten bezahlt. Daraus ergeben sich nachfolgende Mieterträge, der Nettobetrag der Mietzahlungen ist mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% der Umsatzsteuer zu unterziehen. Vorsteuern können wegen des Fehlens der Unterlagen nicht geltend gemacht werden.

Für das Jahr 2012 wird eine die Umsatzsteuer in Höhe von € 929,45 festgesetzt.

[...]

*Für die Jahre 2009 und 2010 wird lt. Erhebungen ein reger Autoan- und verkauf vom Pflichtigen betrieben, wobei die Autos auf die Gattin angemeldet wurden, als Verkäufer tritt aber Hr. Bf auf, wobei er auch mit seiner Handynummer im Internet inseriert. Der Gewinn wird mit jeweils € 5.000,- in den Jahren 2009 bis 2011 im Schätzungswege ermittelt. "*

Im Anschluss daran erließ die belangte Behörde am 22.1.2013 die Einkommensteuerbescheide 2009-2011, die Umsatzsteuerbescheide 2010-2011 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-11/2012. In der Begründung zu diesen Bescheiden wird stets auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift und den Prüfbericht verwiesen. Die Bescheide wurden am 26.1.2013 durch Hinterlegung zugestellt. Am 2.10.2013 erließ das Finanzamt noch den Umsatzsteuerbescheid 2012.

Am 5.2.2013 langte bei der belangten Behörde ein mit "Einspruch" überschriebenes Schreiben vom 4.2.2013 mit folgendem Inhalt ein:

*"Ich erhebe Einspruch gegenständ der Prüfung -Zeiträume Umsatzsteuer 2009-2011  
Einkommensteuer 2009-2012*

*Zeitraum der Nachschau*

*Nachschau 1/2012-11/2012*

*Steuernummer 04-1\*\*\*\*\**

*Z Hd.Fr.\*SB\**

*Ich bin mit Ihren angenommenen Zahlen nicht einverstanden. Ich habe ein Recht krank zu sein und bin nicht unwillig. Ich habe meiner Frau eine Vollmacht erteilt. Sie hat sich bemüht von der Bank Kontoauszüge zu erlangen. Zum vorgegebenen Termin war sie erkrankt (Grippe) von Ihnen. Aus diesem Grund bin ich nicht einverstanden mit Ihren Schätzungen.*

*mfg. Bf*

*i.v. Gattin\_Bf*

Mit einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 19.2.2013 betreffend "Berufung gegen Betriebsprüfung UST / EST" wurden folgende Ergänzungspunkte durch die belangte Behörde verfasst:

*"Sie werden aufgefordert eine ausführliche Berufsbegründung anhand geeigneter Unterlagen zu übermitteln. In welchen konkreten Punkten wird berufen? (eindeutige Argumentation)*

*zu übermitteln sind:*

1. Kontoauszuge aller Konten
2. Finanzierungsnachweise für Wohnungskäufe
3. Nachweis der Lebenshaltungskosten
4. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen
5. Mietverträge - Unterlagen und Banküberweisungen
6. Unterlagen bezüglich der Autoverkäufe

*Bei Nichtbeantwortung der oben angeführten Punkte (lückenlos!!), in gesetzter, nicht verlängerbarer Frist ist die Berufung abzuweisen."*

Am 25.3.2015 langte bei der belangten Behörde nachfolgendes Schreiben sowie ein Konvolut aus Unterlange (Bankkontenübersicht, gerichtlicher Vergleich, Korrespondenz mit Rechtsanwalt) ein:

"*Betrifft Akt 1\*\*\*\*\**

*Betrift ihr Schreiben vom 05.02.2013 hiermit stelle ich Ihnen die Kontoauszüge zu Verfügung. Hiermit stelle ich den Gerichtsakt von Fam. AB zur Verfügung wodurch ich auch nur Verluste und keine Gewinne über Jahre gemacht habe. Anwaltkosten, Gerichtskosten Betriebskosten Renovierungskosten Räumungskosten usw. Polizeikosten wegen Besitzstörung. Aus diesen Gründen haben sich Schulden angehäuft und keine Gewinne und dank der anderen Mieter die auch nicht besser waren. Habe ich meine Wohnungen Verkaufen müssen um meine Schulden zu decken. Ich sehe mich außerstande die Außenstände einzuklagen vielleicht können sie mir behilflich sein, dann schicke ich Ihnen die andren Gerichtskosten zu. Wenn sie noch andere Akten wünschen, schicke ich Ihnen die anderen Sachen zu.*

*Ps Herr Bf ist noch immer im Krankenhaus.*

*i.v. Gattin\_Bf"*

Beigelegt waren eine Kontoübersicht des Kontos Nr. 2\*\*\*\*\* (BLZ: BLZ\_Nr) für das Jahr 2010 und die Monate Jänner bis August 2011, ein Vergleich, der vor dem Bezirksgericht \*\*\*\* am 20.2.2012 zwischen dem Beschwerdeführer als Kläger und \*Mieter1\* als Beklagte wegen Räumung/Mietzins abgeschlossen wurde und sich die Beklagten zur Zahlung von € 7.160 samt Zinsen verpflichteten sowie Unterlagen über ein vom Beschwerdeführer angestrengtes Exekutionsverfahren gegen die Beklagten.

In den Finanzamtsakten enthalten ist eine Vollmacht des Beschwerdeführers an seine Gattin mit folgendem Inhalt:

# VOLLMACHT

Hiermit bevollmächtige Ich, [REDACTED] geb. [REDACTED] 1958, Frau [REDACTED]  
geb. [REDACTED] 1959 in meinem Auftrag und mit meinem Einverständnis zu handeln hinsichtlich  
aller meiner Angelegenheiten.

Datum : Unterschrift

29.11.2012 [REDACTED]

Die bevollmächtigte [REDACTED] geb. [REDACTED] 1959

Muss sich ausweisen können!

Am 28.10.2013 richtete die belangte Behörde folgendes "Ersuchen um Ergänzung/Auskunft" betreffend Erteilung der Sondervollmacht in Angelegenheiten der Berufungen an die Gattin des Beschwerdeführers:

"Aus Ihnen, Frau Gattin\_Bf als Ehegattin des Abgabepflichtigen und Berufungswerbers, geboren am \*\*.\*\*.1959, erteilter Vollmacht vom 29.11.2012 geht nach Ansicht der ho. Behörde nicht hinreichend klar hervor, ob Ihnen auch die Befugnis zur Empfangnahme von amtlichen Schreiben in den abgabenrechtlichen Angelegenheiten des Bf hat.

Es wird daher ersucht, mit gesonderter und von Herrn Bf persönlich unterfertigter Note zu klarzustellen, dass die erteilte Vollmacht auch die Zustellvollmacht betreffend behördlicher Schreiben des gefertigten Finanzamtes umfasst. Zum Nachweis, dass die Unterschrift auf der angeforderten Note von Herrn Bf persönlich stammt, wird um Beilage der Ablichtung eines amtlichen Ausweises ersucht einschließlich jenes Teiles, in dem Herr Bf höchstpersönlich unterschrieben hat.

Sollte die geforderte Bestätigung der Zustellvollmacht nicht spätestens bis zum 18.11.2013 einlangen, wird die Abgabenbehörde amtliche Schreiben nicht mehr an Frau Gattin\_Bf, sondern aufgrund der jeweils anzuwendenden Bestimmungen des Zustellgesetzes zustellen, mit den damit allenfalls verbundenen möglichen Nachteilen bei der Rechtsverfolgung durch Herrn Bf als Abgabepflichtigen."

Ebenfalls am 28.10.2013 versendete die belangte Behörde einen Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der Berufung vom 4.2.2013 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010-2011, Einkommensteuerbescheide 2009-2011 sowie

Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-11/2012 - einerseits an den Beschwerdeführer direkt und andererseits (in einem weiteren Schreiben) an den Beschwerdeführer zu Händen der Gattin des Beschwerdeführers wie folgt:

*"Ihre Berufung vom 04.02.2013 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010-2011 und Einkommensteuerbescheide 2009-2011 sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-11/2012, alle vorgeschrieben aufgrund des Ergebnisses einer Außenprüfung gemäß §150 BAO mit Bescheiden vom 22.01.2013, weist folgende inhaltliche Mängel auf:*

*Gemäß § 250 BAO muss eine mangelfreie Berufung zumindestens folgende Merkmale erfüllen :*

- 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) die Angabe der Gründe, warum die begehrten Änderungen gerechtfertigt sein sollen.*

*Ihre angesprochene Eingabe vom 4.2.2013, eingelangt bei der ho. Behörde am 5.2.2013, bedarf folgender Verbesserungen, damit über sie inhaltlich abgesprochen werden kann:*

*1. In der Eingabe vom 4.2.2013 wird zwar auf den Nachschauzeitraum 1-11/2012 verwiesen, es geht aus dem Schriftsatz nicht eindeutig hervor, ob gegen den aufgrund des Ergebnisses der für den angeführten Zeitraum durchgeföhrten Nachschau hinsichtlich Umsatzsteuer erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gemäß § 201 Abs 1 u. Abs 2 BAO für 1-11/2012 mit dem angeführten Anbringen Berufung eingebracht wird. Bitte in der Mängelbehebung ausdrücklich anführen, dass der angegebene Schriftsatz auch als Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-11/2012 mit Bescheid vom 22.1.2013 gemeint ist.*

*2. Das angegebene Anbringen vom 4.2.2013 führt im Einzelnen nicht die Punkte an, gegen die es sich richtet. Bitte in der nachzureichenden Mängelbehebung genau anführen, gegen welche Punkte der angefochtenen Abgabenbescheide sich konkret die Berufung richtet. Die im bezogenen Anbringen verwendete Wortwahl „ Ich bin mit Ihren angenommenen Zahlen nicht einverstanden“ erfüllt das angegebene Berufungsmerkmal nicht.*

*3. Das Anbringen vom 4.2.2013 macht keine Angaben darüber, welche Änderungen der angefochtenen Bescheidpunkte begehrt werden.*

*4. Ihr Anbringen vom 4.2.2013 entbehrt jeglicher Gründe, aufgrund der die begehrten Bescheidänderungen, deren genaue Benennung noch ausständig ist, gerechtfertigt sein sollen und warum die angefochtenen Bescheide inhaltlich rechtswidrig sein sollen.*

*Dem Mängelbehebungsauftrag gilt als entsprochen, wenn unter Hinweis auf diesen Mängelbehebungsauftrag schriftliche Unterlagen nebst Beilagen zum Nachweis der Richtigkeit der in diesen Unterlagen gemachten Angaben spätestens bis zum gesetzten Mängelbehebungstermin eingereicht werden.*

*Aus der Frau Gattin\_Bf, geboren am \*\*.\*\*.1959, erteilten Vollmacht vom 29.11.2012, per Fax übermittelt am 29.8.2013, geht nach Ansicht der ho. Behörde nicht hinreichend klar nicht hervor, ob Frau Gattin\_Bf auch die Befugnis zur Empfangnahme von amtlichen Schreiben in den abgabenrechtlichen Angelegenheiten des Bf hat. Es wird daher ersucht, mit gesonderter und von Herrn Bf persönlich unterfertigter Note klarzustellen, dass die erteilte Vollmacht auch die Zustellvollmacht betreffend behördlicher Schreiben des gefertigten Finanzamtes umfasst. Zum Nachweis, dass die Unterschrift auf der angeforderten Note von Herrn Bf persönlich stammt, wird um Beilage der Ablichtung eines amtlichen Ausweises ersucht einschließlich jenes Teiles, in dem Herr Bf höchstpersönlich unterschrieben hat.*

*Sollte die geforderte Bestätigung der Zustellvollmacht nicht spätestens bis zum 18.11.2013 einlangen, wird die Abgabenbehörde amtliche Schreiben nicht mehr an Frau Gattin\_Bf, sondern aufgrund der jeweils anzuwendenden Bestimmungen des Zustellgesetzes zustellen, mit den damit allenfalls verbundenen möglichen Nachteilen bei der Rechtsverfolgung durch Herrn Bf als Abgabepflichtigen.*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Wien 4/5/10 gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 18.11.2013 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen."*

Aus den Zustellnachweisen ist ersichtlich, dass die Mängelbehebungsaufträge am 30.10.2013 durch Hinterlegung in einer Geschäftsstelle des Zustelldienstes zugestellt wurden.

## Beschwerdevorentscheidung

Am 13.1.2014 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung, mit der sie die Beschwerde vom 4.2.2013 als zurückgenommen erklärte, wobei die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung an den Beschwerdeführer und eine weitere Ausfertigung an den Beschwerdeführer zu Händen der Gattin des Beschwerdeführers versendet hatte. Die Begründung lautet wie folgt:

*"Der Beschwerdeführer (bis 31.12.2013 Berufungswerber) hat am 4.2.2013 eine inhaltlich mangelhafte Beschwerde (bis 31.12.2013 Berufung) eingebracht. Diese Beschwerde hat nicht den in § 250 Abs 1 lit a-d BAO angeführten Mindestanforderungen an die Merkmale einer Beschwerde entsprochen. Für die Abgabenbehörde war nicht klar zu erkennen, welche konkrete Unrichtigkeiten der Beschwerdeführer den angefochtenen Bescheid zuschreiben wollte. Gemäß § 85 Abs 2 BAO wurde dem Beschwerdeführer die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufgetragen, dass die Beschwerde nach fruchtlosem Ablauf der bis 1.10.2013 festgelegten Frist als zurückgenommen gilt. Das Rückscheinkuvert der Post, mit dem das gegenständliche Dokument zur Versendung gebracht worden war, gelangte vor dem 1.10.2013 mit einem Vermerk des mit der Zustellung betrauten Zustellers der Post als Zustelldienst an das ho.*

*Finanzamt zurück, aus dem nicht eindeutig hervorging, ob dem Beschwerdeführer als Empfänger das Dokument persönlich zugegangen war und ob er von dessen Inhalt Kenntnis hätte nehmen können. Es wurde daher am 28.10.2013 die neuerliche Zustellung des Mängelbehebungsauftrages durch die Post als Zustelldienst verfügt. Für die Mängelverbesserung wurde eine Frist bis 18.11.2013 gesetzt. Da das Dokument durch die Post als Zustelldienst am 30.10.2013 an der angegebenen Abgabestelle nicht zugestellt werden konnte, wurde es noch an diesem Tag bei der zuständigen Geschäftsstelle der Post hinterlegt.*

*Da das hinterlegte Dokument nach Ablauf der Abholfrist an das ho. Finanzamt als Absender nicht zurückgesendet wurde mit dem Hinweis, dass der Empfänger wegen vorübergehender Abwesenheit während der Abholfrist des Dokumentes nicht rechtzeitig oder erst zu einem späteren Tag als am ersten Tag der Bereithaltung des Dokumentes zur Abholung zur Kenntnis genommen werden konnte, ist gemäß § 17 Abs 3 ZustellG davon auszugehen, dass das hinterlegte Dokument am ersten Tag der Abholfrist (Donnerstag, 31.10.2013) als zugestellt gilt. Da bis 18.11.2013 weder die Mängelverbesserung zur Post begeben und damit dem Mängelbehebungsauftrag hinreichend entsprochen wurde noch ein rechtzeitig eingebrachter, begründeter fristhemmender Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist bei der ho. Abgabenbehörde bekanntgeworden ist, gilt die Beschwerde als zurückgenommen, weil die fehlenden Beschwerdemerkmale nicht rechtzeitig erbracht und somit die Abgabenbehörde nicht in die Lage versetzt wurde, bezüglich der meritorischen Erledigung der Beschwerde in Hinblick auf die sachrichtige, möglichst rasche und verfahrensökonomische Entscheidung die entsprechenden Dispositionen zu verfügen. "*

Die Beschwerdevorentscheidung wurde nachweislich am 17.1.2014 durch Hinterlegung zugestellt.

## **Vorlageantrag**

Am 21.1.2014 langte bei der belangte Behörde nachfolgendes, von der Gattin des Beschwerdeführers unterschriebenes Schreiben ein:

"04 1\*\*\*\*\* Wien 20.01.2014

z.Hd. \*\*Sachbearbeiter\*\*

Betr.Beschwerdevorschreibung

*Erhebe einspruch gegen die Vorschreibungen von 2009-2011 da keine einnahmen gewesen sind*

*bitte um einen termin wegen Besprechung*

*mfg. Gattin\_Bf'*

Beigelegt war eine Kopie des Reisepasses des Beschwerdeführers, auf der die eigenhändige Unterschrift des Beschwerdeführers ersichtlich ist.

Am 5.2.2014 informierte die belangte Behörde den Beschwerdeführer schriftlich darüber, dass nach Einbringung des Vorlageantrages an das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt jede Möglichkeit zu deren Änderung genommen ist, weil diesbezügliche Änderungen bis zur Erledigung durch Erkenntnis des BFG nicht mehr in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde fallen. Daher ersuchte die belangte Behörde von einer Vorsprache beim Finanzamt Abstand zu nehmen.

Am 5.5.2014 langte bei der belangten Behörde folgendes Schriftstück ein:

"04 1\*\*\*\*\* Wien 28.04.2014

*z.Hd. \*\*Sachbearbeiter\*\**

*FINANZAMT*

*Marxergasse 4*

*1030 Wien*

*Bescheid-Mängelbehebungsauftrag*

*Wir erheben EINSPRUCH gegen alle Bescheide des Finanzamt Wien das bis jetzt vorgebracht wurden.*

*Ich habe keine Gewinne erzielt, sondern nur total Verlust, weil meine Mieter keine Mieten gezahlt haben und die Wohnungen komplett zerstört wurden. Das Gericht in Ort1 und mein Anwalt war mir keine Hilfe und haben mir nur viel Geld gekostet.*

*Einkommensteuer 2009 2010 2011*

*Umsatzsteuer 2010 2011 2012 2013*

*Bf*

*Gattin\_Bf "*

## **Vorlagebericht**

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass nach erfolgter Abholung der Beschwerdevorentscheidungen vom Postamt die Gattin des Beschwerdeführers den Organwalter der belangten Behörde anrief, der auf der Beschwerdevorentscheidung als Approbant ausgewiesen war, und sich rechtlich belehren ließ, welche Rechtsmöglichkeiten ihrem Mann als Beschwerdeführer zur Verteidigung seiner Rechtsinteressen gegen die Beschwerdevorentscheidung zuständen. Sie kündigte daraufhin die zeitgerechte Einbringung eines Vorlageantrages an und bedingte sich eine Vorsprache beim Sachbearbeiter nach Einbringung des Rechtsmittels aus.

Nach Ansicht der belangten Behörde liegen keine Anhaltspunkte vor, dass wegen der mangelhaften Beschwerde vom 4.2.2014 kein Mängelbehebungsverfahren in Gang gesetzt hätte werden dürfen.

Es wird von der belangten Behörde die Abweisung des Vorlageantrages begeht.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt**

Mit Bescheiden vom 22.1.2013 setzte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Einkommensteuer für die Jahre 2009-2011 fest. Daraus ergaben sich Abgabennachforderungen in Höhe von € 103.544,25. Ebenfalls am 22.1.2013 setzte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Umsatzsteuer für die Jahre 2010, 2011 und für die Monate 1-11/2012 fest. Daraus ergaben sich Abgabennachforderungen in Höhe von € 2.189,18. Die Bescheide sind an den Beschwerdeführer adressiert, wurden bei der Post hinterlegt und konnten ab 26.1.2013 abgeholt werden. Diesen Abgabenfestsetzungen ging eine Außenprüfung voran.

Am 5.2.2013 langte bei der belangten Behörde ein mit "Einspruch" bezeichnetes Schreiben ein. Das Rechtsmittel richtet sich gegen die im Anschluss der Außenprüfung ergangenen Einkommensteuer- (2009-2011) und Umsatzsteuerbescheide (2010 bis 1-11/2012). Im Textteil des Rechtsmittels wird angeführt, dass der Beschwerdeführer mit den geschätzten Bemessungsgrundlagen nicht einverstanden ist und dass er seiner Gattin eine Vollmacht erteilt hat.

Unter Bezugnahme auf ein Ersuchen um Ergänzung der belangten Behörde vom 19.2.2013 richtete der Beschwerdeführer (bzw. seine Gattin als seine Vertreterin) ein Schreiben vom 25.3.2013 an die belangte Behörde und gab darin an, dass er mit der Vermietung der Wohnungen keinen Gewinn, sondern einen Verlust gemacht habe.

Am 2.10.2013 erließ die belangte Behörde den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 (ohne Zustellnachweis) mit teilweise anderen Bemessungsgrundlagen als im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2012 vom 22.1.2013 enthalten waren.

Am 28.10.2013 erließ die belangte Behörde einen Mängelbehebungsauftrag zur Berufung vom 4.2.2013 und führte darin an, dass alle Merkmale, die ein mängelfreies Rechtsmittel enthalten muss, fehlen. Der Mängelbehebungsauftrag enthält den Hinweis, dass bei Versäumung der Frist, die bis 18.11.2013 gewährt wurde, das Anbringen als zurückgenommen gilt. Die Zustellung erfolgte durch Hinterlegung am 30.10.2013.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.1.2014 erklärte die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 sowie die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 als zurückgenommen. Eine Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich des Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheid 1-11/2012 vom 22.1.2013 bzw. des Umsatzsteuerbescheides 2012 vom 2.10.2013 existiert nicht.

Im Jahr 2009 hat der Beschwerdeführer seinen am Datum\*\*\*\*2009 verstorbenen Vater beerbt.

In den Jahren 2010 und 2011 hat der Beschwerdeführer vier Wohnungen in Ort1 (je zwei Wohnungen in der AB\_Straße und in der CD\_Straße) und eine Wohnung in Ort2 erworben. Im Jahr 2011 wurden drei Wohnungen in Ort1 und im Jahr 2012 die vierte Wohnung in Ort1 wieder verkauft. Die belangte Behörde hat die Kaufpreise der Wohnungen als nicht erklärte Einkünfte im Jahr 2009 angesetzt.

Die Wohnung in Ort2 wurde mit Mietvertrag vom 31.12.2011 vermietet und der Beschwerdeführer hat bereits am 31.12.2011 € 2.398 (darin enthalten eine Monatsmiete, eine Kusion und Umsatzsteuer) in bar erhalten.

Eine Wohnung in Ort1 (AB\_Straße 1a/6) wurde an \*Mieter1\* vermietet. Im Jahr 2010 erfolgten zumindest acht Mietzahlungen zu € 690,--.

Eine weitere Wohnung in Ort1 (AB\_Straße 1a/7) wurde an \*Mieter3\* vermietet und im Jahr 2010 erfolgten zumindest drei Mietzahlungen zu € 690,--.

Eine weitere Wohnung in Ort1 (CD\_Straße 10/4) wurde an \*Mieter2\* vermietet und im Jahr 2010 erfolgten zumindest zwei Mietzahlungen zu € 535,--.

## Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten.

Die Feststellung, wonach sich die als "Einspruch" bezeichnete Beschwerde vom 5.2.2013 gegen die Einkommensteuerbescheide 2009-2011 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2010 - 1-11/2012 richtet, ergibt sich aus dem Text der Eingabe vom 5.2.2013. Aus den vorgelegten Zustellnachweisen geht hervor, dass der Beginn der Abholfrist für die Bescheide vom 22.1.2013 der 26.1.2013 war. Das Schreiben vom 4.2.2013 wurde am 4.2.2013 eingeschrieben bei der Post aufgegeben und ist am 5.2.2013 bei der belangten Behörde eingelangt. Aus dem zeitlichen Zusammenhang der Zustellung (durch Hinterlegung) der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide sowie der Textierung "*Ich erhebe Einspruch [...]*" unter Nennung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer kann nur die Schlussfolgerung erfolgen, dass es sich um ein Rechtsmittel gegen die Einkommensteuerbescheide 2009-2011 sowie Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011 und 1-11/2012 handelt. Dabei schadet es auch nicht, dass im "Einspruch" auch die Umsatzsteuer 2009 erwähnt wird, obwohl für das Jahr 2009 gar kein Umsatzsteuerbescheid erlassen wurde.

Die Feststellungen zum Beschwerdevorbringen, dass der Beschwerdeführer mit der Vermietung der Eigentumswohnungen keinen Überschuss erzielt hätte, ergibt sich aus seinem Schreiben vom 25.3.2013. Als Verlustursache sind Renovierungskosten, Räumungskosten, Anwaltskosten, etc. angeführt. Beigelegt war ein Konvolut an Unterlagen. Darunter befanden sich auch Kontoübersichten für die Jahre 2010 und teilweise 2011. Allerdings geht aus diesen Kontoübersichten nicht hervor, wer der/die Kontoinhaber gewesen ist/sind. Aus der Kontoübersicht für das Jahr 2010 geht jedoch hervor, dass am 21.1.2010, am 18.2.2010 und am 3.3.2010, somit jeweils zu den Zeitpunkten des Ankaufs der Eigentumswohnungen Eigenerläge in Höhe von gesamt € 195.500 verbucht wurden.

Ebenfalls geht aus diesen Kontoaufstellungen hervor, dass Mieteinnahmen auf dieses Konto geflossen sind. So werden etwa Zahlungen eines/einer \*Mieter3\* in Höhe von € 690/Monat ausdrücklich als "Miete" bezeichnet. Daneben finden sich noch Zahlungseingänge in Höhe von € 690/Monat von AB, die eine Wohnung des Beschwerdeführers in Ort1 gemietet hat, was aus einem Protokoll des Bezirksgerichts \*\*\*\*\* vom 20.2.2012 hervorgeht. Die Angaben der Gattin des Beschwerdeführers im Schreiben vom 20.1.2014, dass es keine Einnahmen gegeben hätte, können somit nicht nachvollzogen werden.

Im Mängelbehebungsauftrag vom 28.10.2013, der von der belangten Behörde zwei Mal versendet wurde, nämlich einmal direkt an den Beschwerdeführer adressiert und einmal zu Handen der Gattin des Beschwerdeführers als Bevollmächtigte, hat die belangte Behörde festgehalten, dass eine an die Gattin erteilte Vollmacht, die mit 29.11.2012 datiert ist, per Fax am 29.8.2013 übermittelt wurde. In den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen findet sich diese Vollmacht als Beilage zu einer Klagebeantwortung an das Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien. Aus der allerersten Zeile des Dokuments ist ersichtlich, dass es sich um ein per Fax versendetes Dokument handelt. Als (Fax)Datum ist der 29.8.2013 genannt. Die aufgedruckte Faxnummer ist jene eines Abgabensicherungsteams der belangten Behörde. Die Angaben der belangten Behörde sind somit zutreffend.

Die Zustellung durch Hinterlegung des Mängelbehebungsauftrages (sowohl jenes Schriftstücks, das direkt an den Beschwerdeführer gerichtet ist, als auch jenes Schriftstücks, das an die Gattin des Beschwerdeführers als Bevollmächtigte gerichtet ist), ist durch Zustellnachweise belegt.

Dem als Vorlageantrag gewerteten Schreiben vom 20.1.2014 war auch eine Kopie des Reisepasses des Beschwerdeführers beigelegt, aus der ersichtlich ist, dass die Unterschrift auf der Vollmachtsurkunde vom 29.11.2012 mit der eigenhändigen Unterschrift im Reisepass übereinstimmt.

Die Feststellung zum Erbanfall des Beschwerdeführers nach dem verstorbenen EF gründet sich einerseits auf einen vom Amtsgericht Ort\_D (Deutschland) für den Beschwerdeführer ausgestellten Erbschein und andererseits auf das Vorbringen

des Rechtsvertreters der Gattin des Beschwerdeführers in der Klagebeantwortung vom 6.8.2013, die per Fax an die belangte Behörde übermittelt wurde.

Die Feststellung zu den von der belangten Behörde nicht erklärten Einkünften in Höhe von € 192.000 (Kaufpreise der Wohnungen - laut Kaufverträgen) gründet sich auf dem Bericht über die Außenprüfung vom 21.1.2013. Darin ist unter Tz.2 auch vermerkt, dass der Beschwerdeführer angeblich in Deutschland geerbt hätte, die Finanzierung der Wohnungen jedoch nicht geklärt sei und auch die Lebenshaltungskosten nicht gedeckt wären.

Die Feststellungen zu den Mieteinnahmen ergeben sich aus den Kontoeingängen, die in der Kontoübersicht für das Jahr 2010 ersichtlich sind. In dieser Kontoübersicht ist ersichtlich, dass \*Mieter1\* für eine Wohnung in Ort1 Miete bezahlten. Aus dem gerichtlichen Vergleich, der vor dem Bezirksgericht \*\*\*\*\* abgeschlossen wurde, geht hervor, dass es sich um die Wohnung in der AB\_Straße handelt.

Aus dem zentralen Melderegister, in das Einsicht genommen wurde, geht hervor, dass \*Mieter2\* von 27.4.2010 bis 15.11.2010 seinen Hauptwohnsitz in der CD\_Straße 10 in Ort1 hatte.

Ebenfalls aus dem zentralen Melderegister geht hervor, dass \*Mieter3\* von 24.4.2010 bis 11.2.2011 seinen Hauptwohnsitz in der AB\_Straße/7 in Ort1 hatte.

Aus einem per Fax übermittelten Mietvertrag vom 31.12.2011 (Fax-Nachricht vom 20.12.2012 zu Handen Frau GH) geht hervor, dass \*Mieter4\* die Wohnung in Ort2 zu einem Gesamtmietszins (inklusive Umsatzsteuer) von € 550,-- gemietet hat und die erste Miete - samt Kaution - bereits im Jahr 2011 bar an den Beschwerdeführer bezahlt hat.

## **Rechtsgrundlagen**

§ 85 BAO lautet:

*Verkehr zwischen Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen.*

A. Anbringen.

*§ 85. (1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).*

*(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen 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.*

- (3) Die Abgabenbehörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen,
- wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder
  - wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder
  - wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Abgabenbehörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Abgabenbehörde durch Anschlag kundzumachen sind.

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne daß sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne daß § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

(5) Der Einschreiter hat auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen (Abs. 1 oder 3) beigelegter Unterlagen beizubringen.

§ 115 BAO lautet:

§ 115. (1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

§ 250 BAO lautet:

### 3. Inhalt und Wirkung der Beschwerde

§ 250. (1) Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

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

(2) Wird mit Bescheidbeschwerde die Einreichung einer Ware in den Zolltarif angefochten, so sind der Bescheidbeschwerde Muster, Abbildungen oder Beschreibungen, aus denen die für die Einreichung maßgeblichen Merkmale der Ware hervorgehen, beizugeben. Ferner

*ist nachzuweisen, dass die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Ware mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimmt.*

§ 278 BAO lautet:

#### 18. Erkenntnisse und Beschlüsse

*§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes*

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch  
b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256  
Abs. 3, § 261) zu erklären,*

*so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung  
des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter  
Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen  
(§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid  
hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine  
solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes  
durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer  
erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*

*(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage  
zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.*

*(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung  
maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies  
gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid  
umfasst.*

§ 281a BAO lautet:

#### 18a. Verständigung

§ 281a. Wenn das Verwaltungsgericht nach einer Vorlage (§ 265) zur Auffassung gelangt,  
dass noch eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen ist oder ein Vorlageantrag  
nicht eingebracht wurde, hat es die Parteien darüber unverzüglich formlos in Kenntnis zu  
setzen.

### Rechtliche Erwägungen

#### Mängelbehebungsauftrag

§ 85 Abs 2 BAO bestimmt, dass Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche  
Mängel) nicht zur Zurückweisung berechtigen; inhaltliche Mängel liegen nur dann  
vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Dem  
Einschreiter ist die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die  
Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist  
als zurückgenommen gilt. Dabei handelt es sich um eine Verpflichtung der Behörde (kein

Ermessen). Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Entspricht die Beschwerde nicht den in § 250 Abs 1 BAO umschriebenen Erfordernissen, ist die Abgabenbehörde gemäß § 85 Abs 2 BAO verpflichtet, dem Berufungswerber unter Setzung einer Frist die Behebung der Mängel aufzutragen (VwGH 7.7.2011, 2010/15/0024, VwGH 27.6.2013, 2010/15/0213).

Dem Inhaltserfordernis des § 250 Abs 1 lit b BAO wird zB ausreichend entsprochen, wenn der Bescheid „in seinem gesamten Umfang“ angefochten wird und beantragt wird, eine erklärungsgemäße Veranlagung vorzunehmen (vgl *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 250 Rz 10).

Der Berufungsantrag iSd § 250 Abs. 1 lit c BAO soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid anlastet und beseitigt wissen will (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 2574). Das Vorbringen, Abgaben seien unrichtig festgesetzt, stellt keinen ausreichenden Berufungsantrag dar (vgl. VwGH 17.9.1996, 92/14/0081).

Auch das ausdrückliche Begehr der ersatzlosen Behebung eines Abgabenbescheides stellt eine ausreichende Erklärung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. b und c BAO dar. Ein solches Begehr zielt darauf ab, dass von der Erlassung eines Abgabenbescheides überhaupt Abstand genommen wird. Eine Erklärung, welche Änderungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage beantragt werden, kann begrifflich nicht abgegeben werden, weil ein nicht zu erlassender Abgabenbescheid keine Abgabenbemessungsgrundlage haben kann. Mit einem Begehr, die vorgeschriebenen Abgaben mögen "auf Null gestellt werden" wird mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass keine Abgaben vorzuschreiben wären (VwGH 30.9.1998, 93/13/0258).

Die Beschwerdebegründung iSd § 250 Abs 1 lit d BAO soll der Behörde aufzeigen, aus welchen Gründen der Berufungswerber sein Berufungsbegehr für gerechtfertigt bzw. erfolgversprechend hält. Die Begründung soll aufzeigen, was der Berufungswerber anstrebt und womit er seinen Standpunkt vertreten zu können glaubt. Nicht näher begründete Behauptungen, eine vorgeschriebene Abgabe oder festgestellte Bemessungsgrundlage sei zu hoch, stellen keine ausreichende Begründung dar (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0213).

Parteienerklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (zB VwGH 20.2.2019, Ro 2016/13/0011).

Voraussetzung für die Beurteilung eines Schriftsatzes als Beschwerde iSd § 243 BAO und des § 250 BAO ist, dass aus dem Anbringen zumindest andeutungsweise zu entnehmen ist, die Partei beabsichtige, eine behördliche Maßnahme zu bekämpfen. Die Eingabe

vom 4.2.2013, die mit "Einspruch" überschrieben ist, lautet: "*Ich erhebe Einspruch Gegenstand der Prüfung-Zeitraume Umsatzsteuer 2009-2011 Einkommensteuer 2009-2011 [...] Nachschau 1/2012-11/2012*". Auf die Bescheide vom 22.1.2013 wird in dieser Eingabe nicht Bezug genommen. Allerdings betreffen die Bescheide vom 22.1.2013 die Einkommensteuer 2009-2011, die Umsatzsteuer 2009-2011 und die Umsatzsteuer der Monate 1-11/2012. Während die Umsatzsteuerbescheide und die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2011 zu Steuernachforderungen geführt haben, wurde im Einkommensteuerbescheid 2010 das Einkommen mit lediglich € 8.055,00 festgesetzt, woraus sich keine Einkommensteuer ergibt. Einzig aus dem zeitlichen Zusammenhang lässt sich erschließen, dass mit dieser Eingabe die Bescheide vom 22.1.2013 bekämpft werden sollten.

Die Eingaben des bzw. für den Beschwerdeführer, die nach Zustellung der Beschwerdevorentscheidung vom 13.1.2014 bei der belangten Behörde eingelangt sind, können zur Beurteilung, ob der Mängelbehebungsauftrag zur Recht ergangen ist und - falls ja - ob die Mängel behoben wurden, nicht herangezogen werden. Darüber hinaus widersprechen die darin gemachten Angaben, dass die Mieter keine Miete bezahlt hätten, den Buchungstexten in den Kontoübersichten.

Die Beschwerde vom 4.2.2013, eingelangt bei der belangten Behörde am 5.2.2013, enthält - neben Angaben, gegen welche Abgaben sich die Beschwerde richtet - nur die Aussage, dass der Beschwerdeführer mit den von der belangten Behörde "angenommenen Zahlen", mit denen die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt wurden, nicht einverstanden ist. Ein solches Vorbringen stellt keine mängelfreie Beschwerde iSd § 250 BAO dar. Bereits aus dem als Ersuchen um Ergänzung vom 19.2.2013 bezeichneten Schreiben, das im Betreff "Berufung gegen Betriebsprüfung UST / EST" nennt, geht hervor, dass die belangte Behörde von einer Mangelhaftigkeit der Beschwerde ausging, zumal ausdrücklich gefragt wird, in welchen Punkten berufen wird. Der letzte Satz dieses Ergänzungsersuchens lautet zwar, dass bei Nichtbeantwortung der Ergänzungspunkte innerhalb der gesetzten Frist, die einzeln aufgezählt sind, die Berufung abgewiesen werden würde. Angesichts der Auflistung der konkreten Ergänzungspunkte, die sich nicht mit den Voraussetzungen einer mangelfreien Beschwerde gem. § 250 BAO decken, kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser letzte Satz der in § 85 Abs 2 BAO geforderte Hinweis darstellt, dass nach fruchtlosem Ablauf der Frist die Beschwerde als zurückgenommen gilt.

Im Schreiben des Beschwerdeführers vom 25.3.2013, das als Ergänzung zur Beschwerde vom 4.2.2013 anzusehen ist, wird vorgebracht, dass über die Jahre keine positiven Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit erwirtschaftet wurden.

Aus diesem Vorbringen lässt sich zumindest erkennen, dass der Beschwerdeführer die angefochtenen Bescheide deshalb für falsch hält, weil darin positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angeführt sind, während der Beschwerdeführer behauptet, nur Verluste mit den Wohnungen gemacht zu haben. Insoweit liegt eine Begründung, die den Anforderungen des § 250 Abs 1 lit d BAO entspricht vor, zumal dem Fehlen einer

Begründung nicht gleichzuhalten ist, dass sie unschlüssig oder inhaltlich unzutreffend ist (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 250 Rz 17).

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer am 3.5.2012 die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2011 in Papierform eingereicht habe und angemerkt habe, dass er keine berufliche Tätigkeit ausübe. Unter Bezugnahme auf diese eingereichten Steuererklärungen sind sowohl die angefochtenen Punkte als auch die beantragte Änderung zumindest bestimmbar. Die Unrichtigkeit, die den angefochtenen Bescheiden angelastet wird, besteht darin, dass positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung und Spekulationseinkünften festgesetzt wurden, während der Beschwerdeführer die Ansicht vertritt, dass er Verluste erwirtschaftet habe.

Betrachtet man nun die Eingaben des Beschwerdeführers vom 4.2.2013 und vom 25.3.2013, so ergibt sich,

- ) dass eine Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 vom 22.1.2013 vorliegt. Auch die belangte Behörde scheint diese Auffassung zu vertreten, zumal im Mängelbehebungsauftrag vom 28.10.2013 (nur) hinsichtlich des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides 1-11/2012 der Mangel des § 250 Abs 1 lit a BAO (Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Beschwerde richtet) angeführt wird;
- ) dass sich die Beschwerde (zumindest) dagegen wendet, dass positive Einkünfte im Zusammenhang mit den Einkünften aus den Eigentumswohnungen festgesetzt wurden;
- ) dass in Verbindung mit dem Vorbringen, dass keine "Gewinne über die Jahre" gemacht wurden, die vom Beschwerdeführer behauptete Unrichtigkeit des Vorliegens von Einkünften beseitigt werden soll;
- ) dass als Begründung angeführt wurde, dass nur Kosten entstanden wären.

Aus den Verwaltungsakten geht hervor, dass sämtliche Bescheide vom 22.1.2013 als Folge des Abschlusses der Außenprüfung ergangen sind. Dies trifft auch auf den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2012 zu. Im als "Einspruch" gewerteten Rechtsmittel vom 4.2.2013 ist der Nachschauzeitraum 1/2012 bis 11/2012 genannt. Der einzige Bescheid vom 22.1.2013, der über genau diesen ausdrücklich angeführten Nachschauzeitraum abspricht, ist der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2012. Unter Berücksichtigung des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage muss davon ausgegangen werden, dass sich der "Einspruch" auch gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2012 richtet, der auch zu einer Nachforderung geführt hat.

Wird einem (rechtmäßigen) Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen (zB VwGH 3.6.1993, 92/16/0116), so ist auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gilt. Das Verwaltungsgericht, welchem keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Beschwerde vorliegt, ist zu einer Sachentscheidung nicht zuständig (VwGH 19.12.2017, Ro 2017/16/0011). Trifft es eine

solche dennoch, so belastet es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes.

Gegen eine wirksam erlassene Beschwerdevorentscheidung kann ein Vorlageantrag gestellt werden. Gemäß § 263 Abs 3 BAO gilt bei rechtzeitiger Einbringung eines Vorlageantrages die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung wird jedoch durch einen Vorlageantrag nicht berührt (§ 264 Abs 3 BAO).

Gegen eine Beschwerdevorentscheidung, mit der ausgesprochen wurde, dass eine Beschwerde als zurückgenommen gilt, ist ein Vorlageantrag möglich. Erging der Mängelbehebungsauftrag nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes zu Unrecht, bedeutet dies, dass dieser Bescheid (verfahrensleitende Verfügung) gar nicht hätte ergehen dürfen. In diesem Fall ist durch das Verwaltungsgericht in der Sache (mit Erkenntnis) zu entscheiden, sofern nicht eine Aufhebung und Zurückverweisung nach § 278 Abs 1 BAO wegen unterlassener Sachverhaltsermittlungen in Betracht kommt (BFG 15.2.2015, RV/5101670/2014; *Salzmann*, Meritorische Entscheidung durch das BFG nach formaler Beschwerdevorentscheidung der Abgabenbehörde, BFGjournal 2015, 118).

Da aus den Eingaben vom 4.2.2013 und 25.2.2013 (samt Beilagen und Beweisanbot) gerade noch die von § 250 BAO normierten Voraussetzungen erkennbar sind, erging der Mängelbehebungsauftrag nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu Unrecht.

## **Zurückverweisung**

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs 1 BAO steht im Ermessen des Gerichtes. Zulässig ist sie aber nur dann,

- a) wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (§ 278 Abs 1 erster Satz BAO) und
- b) wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes nicht durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen ist oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (§ 278 Abs 1 zweiter Satz BAO).

Diese "im Rahmen" der sodann zu fällenden Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden positiven und negativen Voraussetzungen sind in rechtlicher Gebundenheit zu prüfen. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und auch die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087).

## Einkünfte 2009:

Auf Grund der Umsetzung der EU-Zinsrichtlinie (2003/48/EG) erhielt die belangte Behörde von der deutschen Finanzverwaltung für das Jahr 2009 und 2010 die Mitteilung, dass der Beschwerdeführer Zinserträge von der Sparkasse Ort\_D erhalten hatte. In diesen Mitteilungen wurden allerdings nur die Höhe der Zinserträge, nicht jedoch die Höhe

des Kontostandes oder des Verlaufs der Kontostände mitgeteilt. Wohl aus diesem Grund hat die belangte Behörde mit Ersuchen um Ergänzung vom 1.12.2011 den Beschwerdeführer aufgefordert, die ausländische Bankkontenentwicklung offen zu legen. Diesem Ergänzungsersuchen ist der Beschwerdeführer jedoch nicht nachgekommen. Neben der Erwähnung der Zinserträge im Bericht über die Außenprüfung ist in der Tz.2 auch angemerkt, dass der Beschwerdeführer in Deutschland angeblich geerbt hätte. Offenbar erst nach Abschluss der Außenprüfung gelangte ein Erbschein des Amtsgerichts Ort\_D an die belangte Behörde. Darin wird angeführt, dass der Beschwerdeführer auf Grund eines notariellen Erbvertrages den am Datum\*\*\*\*2009 verstorbenen EF beerbt hat. Weder die Höhe der Erbschaft noch die Zusammensetzung der Aktiva der Erbschaft sind darin erwähnt.

Bedenkt man nun, dass der Beschwerdeführer im Februar 2010 begonnen hatte, mehrere Wohnungen in Ort1 zu kaufen und berücksichtigt man noch, dass aus der Kontoübersicht zum Bankkonto 2\*\*\*\*\* bei der Sparkasse Ort\_A AG (BLZ BLZ\_Nr) im ersten Quartal 2010 Eigenerläge in Höhe von in Summe € 196.500 ersichtlich sind, so erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass es sich dabei um (teilweise) geerbtes Vermögen handelt. Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass die belangte Behörde Ermittlungen in diese Hinsicht angestellt hat.

Das Ergebnis dieser - bislang vermissten - Ermittlungsschritte ist wesentlich für die Beurteilung der Frage, ob im Beschwerdezeitraum die Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers gedeckt sind und die Finanzierung der Wohnungen nachvollziehbar ist, zumal die belangte Behörde € 197.000 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2009 angesetzt hatte.

#### Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2010-2011:

Aus dem Bericht über die Außenprüfung geht hervor, dass die belangte Behörde die Vermietung der Wohnung in der AB\_Straße in Ort1 als Einkunftsquelle anerkannt hat. Dabei wurde die Höhe der Mietzahlungen im Jahr 2010 mit siebeneinhalb Monatsmieten zu € 702,-- (ergibt € 5.265) ermittelt. Von diesen Einnahmen wurden Aufwendungen in Höhe von € 200,-- (ergibt 1.500) abgezogen.

Einerseits hat der Beschwerdeführer auf Probleme mit den Mietern (\*Mieter1\*) hingewiesen und auch Unterlagen dazu zur Verfügung gestellt (zB gerichtlicher Vergleich). Andererseits ergibt sich aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Kontoübersicht, dass AB im Jahr 2010 acht Mal € 690,-- überwiesen hat (ergibt Einnahmen in Höhe von € 5.520). Neben den pauschalen Werbungskosten in Höhe von € 200/Monat wurden keine weiteren Werbungskosten berücksichtigt. Ausführungen etwa zu einer Absetzung für Abnutzung fehlen (zB Afa-Bemessungsgrundlagen), obwohl Werbungskosten von Amts wegen zu berücksichtigen sind (vgl Schubert in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 16 Anm 14).

Ebenfalls ist aus der vorgelegten Kontoübersicht ersichtlich, dass im Jahr 2010 \*Mieter3\* mehrmals € 690,-- und \*Mieter2\* € 535,-- als Miete und Betriebskosten überwiesen haben. Feststellungen zu diesen Vermietungen (ob es sich um Einkunftsquelle handelt und falls

ja, wie hoch die Einkünfte sind) fehlen im Bericht über die Außenprüfung. Dabei wird auch zu berücksichtigen sein, dass die Wohnungen in Ort1 im Jahr 2011 wieder verkauft wurden.

Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften (§§ 25–29 EStG) ist die einzelne Einkunftsquelle. Bei der Vermietung von Eigentumswohnungen ist die Prüfung grundsätzlich für jede einzelne Wohnung anzustellen, es sei denn, eine Mehrheit von Wohnungen wird einheitlich bewirtschaftet (*Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 2 Tz 529; *Laudacher* in Jakom EStG, § 2 Tz 230; *Brennsteiner/Zangerl-Reiter* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO Anm 6). Die (entgeltliche oder unentgeltliche) Übertragung der Einkunftsquelle beendet die Betätigung für den Übertragenden (*Brennsteiner/Zangerl-Reiter* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO Anm 58). Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Steuerpflichtige (*Brennsteiner/Zangerl-Reiter* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO Anm 48a), andernfalls liegt ein abgeschlossener Zeitraum vor, der der Liebhabereibeurteilung zu unterziehen ist (UFS 21.4.2008, RV/0760-G/07; UFS 23.12.11, RV/0068-K/09, vom VwGH zu 2012/15/0032 mit Beschluss vom 24.10.2013 abgelehnt).

Aus dem per Fax übermittelten Anhang zum Mietvertrag mit \*Mieter4\* (letzte Seite) geht hervor, dass bereits am 31.12.2011 die erste Mietzahlung und demnach Einnahmen beim Beschwerdeführer erfolgten.

Aus dem Bericht über die Außenprüfung geht hervor, dass im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 nur die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung an das Ehepaar AB erfasst sind - nämlich € 716 pro Monat (ergibt € 8.592). Der gerichtliche Vergleich vom 20.2.2012 vor dem Bezirksgericht \*\*\*\* lässt jedoch erkennen, dass im Jahr 2011 nicht alle Mieten bezahlt wurden.

Einnahmen sind einem Steuerpflichtigen zugeflossen, sobald er die volle Verfügungsmacht über sie erhält (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 19 Anm 13).

Zu den pauschal geschätzten Aufwendungen ist noch anzuführen, dass sich aus den Kontoübersichten - wenigstens teilweise - tatsächliche Empfänger der Aufwendungen ausmachen lassen. So ist etwa die "WEG Ort1, CD\_Straße" ausdrücklich genannt. Da es sich bei allen vier Wohnungen um Eigentumswohnungen zu handeln scheint, wird wohl von den Eigentümern eine Instandhaltungsrücklage zu dotieren sein. Dabei ist jedoch zu bedenken, dass Beiträge der Wohnungseigentümer an den Instandhaltungsfonds noch keine Werbungskosten darstellen und erst bei Abfluss aus dem Instandhaltungsfonds berücksichtigt werden können, weil erst zu diesem Zeitpunkt beurteilt werden kann, ob die Zahlungen für Herstellungen bzw Instandsetzungen (und damit zu aktivieren sind) oder für die reine Erhaltung der Liegenschaft verwendet werden (zB BFG 23.10.2014,

RV/3100573/2014; BFG 20.06.2017, RV/7101780/2015 anhängig beim VwGH unter Ra 2017/13/0062; *Lenneis* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 28 Anm 58 "Reparaturfonds").

Das Ergebnis dieser - bislang vermissten - Ermittlungsschritte ist wesentlich für die Beurteilung der Frage, ob Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen und falls ja, wie hoch diese sind.

#### Einkünfte aus Kapitalvermögen 2010:

Wie bereits für das Jahr 2009 wurde auch für das Jahr 2010 von der deutschen Finanzverwaltung eine Informationen über Zinseinkünfte übermittelt, die besagt, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2010 Zinsen in Höhe von € 597 von einem deutschen Kreditinstitut erhalten hat. Diese Zinseinkünfte wurden im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 nicht angesetzt. Sofern die belangte Behörde davon ausgeht, dass diese Einkünfte aus Kapitalvermögen auf Grund der unter € 11.000 angesetzten anderen Einkünfte des Beschwerdeführers keine Auswirkung hätten, ist auf § 97 Abs 4 EStG idF BGBl. I 26/2009 zu verweisen, wonach der allgemeine Steuertarif anzuwenden wäre, wenn die im Sinne des § 37 Abs 8 EStG zu erhebende Einkommensteuer Steuer höher wäre. Im Rahmen dieser Veranlagung sind sämtliche in Betracht kommenden Erträge in die Veranlagung einzubeziehen ( *Marschner* in Jakom EStG<sup>3</sup> (2010), § 97 Rz 36). Die Anrechnung einer bereits vorab erhobenen KESt (zB am Konto bei der Sparkasse Ort\_A AG) ist beträchtlich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag vermittelt.

#### Progressionseinkünfte / Schätzung:

Aus einem - wohl im Zuge der Außenprüfung angefertigten - Aktenvermerk, der mit "Auswertung noch nicht verkaufter Wohnungen" überschrieben ist, geht hervor, dass der Beschwerdeführer auch in Griechenland Wohnungen besitzen soll.

Es mag zwar zutreffen, dass Österreich weder an Mieteinkünften noch an einem Überschuss aus der Veräußerung solcher Immobilien ein Besteuerungsrecht hat, doch sieht das DBA-Griechenland vor, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat jene Einkünfte, die in Österreich von der Besteuerung ausgenommen sind, bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen berücksichtigen darf.

Die Klärung der Frage, ob der Beschwerdeführer Einkünfte aus Griechenland im Beschwerdezeitraum bezogen hat, hat somit Auswirkung auf die in Österreich - allenfalls - zu erhebende Steuer auf inländische Einkünfte und ist relevant zur Beurteilung der Frage, ob die Lebenshaltungskosten in den Einkünften Deckung finden oder die Einkünfte im Schätzungswege zu ermitteln sind. Bei einer Schätzung sind zunächst alle jene Umstände zu erheben und zu berücksichtigen, die für eine Schätzung dem Grunde nach (zB Verhältnis der Buchergebnisse zu den Lebenshaltungskosten , Vermögenszuwachs) bedeutsam sein können (VwGH 27.1.2011, 2007/15/0226). Die Behörde darf ihrer Schätzung zwar zu Grunde legen, dass die Lebenshaltungskosten durch die nach Zuschätzung von Erlösen ermittelten Einkünfte gedeckt sind, ist aber nicht gehalten, aus den Lebenshaltungskosten eine Obergrenze für die Zuschätzung

zu ermitteln (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150). Bei dem vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argument, dass er von seiner Gattin finanziell unterstützt wird, wird auch zu berücksichtigen sein, dass zum Aktenzeichen \*GZ\* beim Bezirksgericht Favoriten ein Schuldenregulierungsverfahren der Gattin des Beschwerdeführers anhängig ist.

#### Umsatzsteuer:

Auch die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide verweisen in ihrer Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung. Aus diesem Bericht ergibt sich, dass die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen dadurch ermittelt wurden, dass aus den (Brutto)Mieteinnahmen die Nettobeträge ermittelt wurden. Diese Nettobeträge wurden sodann dem 10 % - Steuersatz unterworfen.

Aus dem per Fax übermittelten Mietvertrag mit \*Mieter4\* geht hervor, dass im monatlichen Gesamtmietszins von € 550,-- auch € 35 an Umsatzsteuer enthalten sind.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Stellt der Kleinunternehmer aber Rechnungen aus, in denen er Umsatzsteuer gesondert ausweist, so schuldet er diese Steuer auf Grund der Rechnung (§ 11 Abs 12 UStG; vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 6 Tz 467). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt auch eine Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern in Betracht. Voraussetzung dafür ist aber, dass es als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs 1 Z 1 UStG in Verbindung mit § 11 UStG in Rechnung gestellt worden sind (vgl. VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189, mwN). Gleiches muss auch in dem Fall gelten, dass eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung angenommen wird. Auch in diesem Fall kommt eine Schätzung der Umsätze in Betracht, es muss aber weiter als erwiesen angenommen werden können, dass der Unternehmer entsprechende Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt hat (VwGH 16.9.2015, Ra 2015/13/0018).

Bei Dauerverträgen - somit auch bei Mietverträgen - ist der Zahlungsbeleg iVm dem Vertrag über die vereinbarten Leistungen als Rechnung anzusehen, wenn im Vertrag alle vom Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung enthalten sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 11 Tz 49 mwN).

Zur Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage wurde von der belangten Behörde ein - offenbar - vereinbarter Mietszins herangezogen, auf das Jahr hochgerechnet und von diesem Betrag der Nettobetrag wieder herausgerechnet. Im Jahr 2011 wurde eine solche Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nur für die Wohnung AB\_Straße (Mieter waren \*Mieter1\*) ermittelt. Aus dem gerichtlichen Vergleich vom 20.2.2012, in dem sich die Mieter verpflichten, Teile der Miete für 2011 (nach)zuzahlen, wird es im Jahr 2011 für diese Mieten keine Zahlungen gegeben haben.

In der Tz.5 des Berichts über die Außenprüfung wurde der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb "Autohandel" mit jährlich € 5.000,-- geschätzt. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist gem. § 4 UStG 1994 das Entgelt bzw. gem. § 24 Abs 4 UStG 1994 (bei Differenzbesteuerung) jener Betrag, um den der Verkaufspreis

den Einkaufspreis übersteigt. In den Umsatzsteuerbescheiden 2010, 2011 und im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2012 sind die Umsätze aus dem Autohandel nicht erfasst, zumal auch bei differenzbesteuerten Umsätzen die Umsatzsteuer 20 % beträgt (siehe § 24 Abs 6 UStG 1994) und im angefochtenen Bescheid nur 10 %-Umsätze enthalten sind. Hingegen sind im Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 2.10.2013 (gemäß § 253 BAO tritt ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden) die bisher mit 10 % besteuerten Vermietungsumsätze als von der Kleinunternehmerregelung erfasste Umsätze behandelt worden und die Umsatzsteuerschuld (die sich im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2012 auf Grund der steuerpflichtig behandelten Vermietungsumsätze ergeben hat) in Höhe von € 929,45 als Steuerschuld gem. § 19 UStG 1994 erfasst worden. Als Begründung hierfür ist angeführt, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege gem. § 184 BAO ermittelt wurden.

Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus. Der Umsatzsteuerjahresbescheid trat an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

Die Frage, ob eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung entstanden ist oder die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung kommt, wird noch zu klären sein. Weiters wird die Bemessungsgrundlage noch nachvollziehbar zu ermitteln sein (sowohl für die Vermietungstätigkeiten als auch für einen Gewerbebetrieb).

Zweckmäßigkeit der notwendigen Ermittlungen durch die belangte Behörde:  
Nach § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Bestehen mit dem jeweiligen Ausland Amtshilfemöglichkeiten (zB DBA-rechtlicher Informationsaustausch), tritt der Grundsatz der Amtsweigigkeit stärker in den Vordergrund und die Behörde kann sich nicht auf eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen berufen; sie hat zuerst die Möglichkeit der amtsweigigen Ermittlung unter Mithilfe der Abgabenbehörde des anderen Staates auszunutzen (vgl *Bendliger* in *Bendliger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 940 mwN). Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalten besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland. Daher besteht die erhöhte Mitwirkungspflicht insoweit nicht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten bestehen ( *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 115 Tz 10).

Artikel 26 Abs 1 DBA-Deutschland und Artikel 26 Abs 1 DBA-Griechenland sehen vor, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen austauschen, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung beziehungsweise Vollstreckung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung,

die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Artikel 3 Abs 1 DBA-Deutschland bzw. DBA-Griechenland regelt, dass der Ausdruck "zuständige Behörde" in der Republik Österreich der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter ist. Das Bundesfinanzgericht fällt somit nicht unter diesen Begriff. Insofern erscheint es dem Bundesfinanzgericht verwehrt, sich direkt an die zuständigen Behörden in der Bundesrepublik Deutschland bzw. Hellenischen Republik zu wenden und um die entsprechenden Informationen zu ersuchen, ob die Summen, die zum Ankauf der Wohnungen aufgewendet wurden, etwa aus der Erbschaft in Deutschland stammen. Hingegen hat die belangte Behörde als Abgabenbehörde sehr wohl die Möglichkeit, ein Amtshilfeersuchen nach Deutschland zu richten, was auch der internationalen Übung entspricht und somit ist mit einer raschen Bearbeitung im anderen Vertragsstaat zu rechnen.

Schließlich ist noch zu bedenken, dass über die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-11/2012 bzw den diesen Bescheid ersetzenden Umsatzsteuerjahresbescheid noch nicht von der belangten Behörde mit Beschwerdevorentscheidung entschieden wurde. Im Vorlagebericht vom 9.4.2014 sind beide Bescheide in der Liste der angefochtenen Bescheide enthalten. Die Beschwerdevorentscheidung vom 13.1.2014 spricht nur über "*die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 sowie die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011*" ab. Beiden Verfahrensparteien ist iSd § 281a BAO mitzuteilen, dass das Bundesfinanzgericht zur Auffassung gelangt ist, dass noch eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen sein wird. Insofern muss sich die belangte Behörde jedenfalls mit dem Sachverhaltskomplex auseinandersetzen, zumal auch bei dieser Beschwerdevorentscheidung, welche (zwar nur) die Umsatzsteuer betrifft, die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen zu ermitteln sind.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass die belangte Behörde in der Zwischenzeit zusätzliches Kontrollmaterial aus dem Ausland erhalten haben mag (etwa Meldungen auf Grund des automatischen Informationsaustausches - AEOI), die - auch wenn sie nicht den Beschwerdezeitraum betreffen - Rückschlüsse auf den Beschwerdezeitraum möglich machen können.

Auf Grund der Anzahl an noch durchzuführenden Ermittlungen im In- und Ausland ist es nicht zu erwarten, dass diese Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht rascher durchgeführt werden könnten oder zu einer Kostensparnis führen würden. Da in der belangten Behörde bereits diverse Abteilungen (Betriebliche Veranlagung, Abgabensicherung, Fachbereich) mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt konfrontiert waren und von der belangten Behörde auch die Finanzprokuratur bereits beizogen wurde, kann ein effizientes und rasches (Ermittlungs)Verfahren sinnvollerweise nur durch die belangte Behörde selbst durchgeführt werden. Es erscheint hingegen nicht sinnvoll oder im Interesse der Raschheit gelegen, dass eine weitere

Behörde, nämlich das Bundesfinanzgericht, in demselben Sachverhaltskomplex Ermittlungsaufträge vergibt, Vorhalteverfahren durchführt, die jeweils andere Partei von Antworten, Eingaben und Stellungnahmen in Kenntnis setzt oder Erörterungstermine abhält.

Schließlich ist noch zu bedenken, dass der Beschwerdeführer bzw. seine Gattin in dem als Vorlage gewerteten Schreiben vom 20.1.2014 noch einen Gesprächstermin mit der belangten Behörde wünschte.

Letztlich ist es auch nicht zweckmäßig, wenn es wegen des Unterbleibens des Ermittlungsverfahrens durch die belangte Behörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Abgesehen davon werden im Falle eines Erkenntnisses des BFG dem Beschwerdeführer kostenfreie Rechtsschutzmöglichkeiten genommen.

Im Hinblick auf das Kriterium der Zweckmäßigkeit stehen keine öffentlichen Interessen einer Aufhebung unter Zurückverweisung entgegen. Auch das Kriterium der Billigkeit spricht dafür, gegenüber einer Partei bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde ein ordnungsgemäßes Beweisverfahren und somit insgesamt ein mängelfreies, die Parteirechte wahrendes Ermittlungsverfahren nach den §§ 114 ff BAO durchzuführen.

Die Beschwerdevorentscheidung ist ebenfalls aufzuheben, da ihre Wirkung durch den Vorlageantrag nicht berührt wird (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 278 Tz 7; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup>, § 278 Anm 3). Der Umsatzsteuerfestsetzungbescheid 1-11/2012 vom 22.1.2013 schied hingegen durch die Erlassung des Jahresbescheides aus dem Rechtsbestand aus. Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 2.10.2013 konnte nicht gemäß § 278 BAO aufgehoben werden, da diesbezüglich keine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts (mangels Beschwerdevorentscheidung) vorliegt.

Die Bestimmungen der §§ 83 f BAO regeln das Verhältnis gewillkürter Vertreter des Abgabepflichtigen zu den Abgabenbehörden. Es liegt grundsätzlich bei der Partei, ob sie gegenüber der Behörde selbst einschreiten oder sich vertreten lassen will. Der entsprechende Willensentschluss, sich vertreten zu lassen, erlangt erst durch Erklärung gegenüber der Behörde Bedeutung. Diese Erklärung umgrenzt die Ausübung des Rechtes der Partei, sich vertreten zu lassen (VwGH 16.12.2013, 2001/15/0026).

Für die Wirksamkeit der Bevollmächtigung genügt die Entgegennahme der empfangsbedürftigen Willenserklärung durch den Bevollmächtigten selbst. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der Verkehrssitte (§ 863 Abs. 2, § 914 ABGB) und der ihm erkennbaren Umstände im Einzelfall

verstehen musste (vgl. OGH vom 15. Oktober 2012, 6 Ob 192/12x - VwGH 28.10.2014, 2012/13/0102).

Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der Berufung auf die Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam.

In den Verwaltungsakten enthalten ist eine Vollmacht vom 29.11.2012, die per Fax am 29.8.2013 an die belangte Behörde übermittelt wurde. Darin bevollmächtigt der Beschwerdeführer seine Gattin in seinem Auftrag und mit seinem Einverständnis hinsichtlich aller seiner Angelegenheiten zu handeln. Eine Beschränkung hinsichtlich des Empfangs von Schriftstücken ist in dieser Vollmacht nicht enthalten. Es handelt sich somit um eine allgemeine Vollmacht, die nach Erlassung der angefochtenen Bescheide, somit im Rechtsmittelverfahren, vorgelegt wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schließt eine allgemeine Vertretungsbefugnis eine Zustellungsbevollmächtigung mit ein (VwGH 26.2.2014, 2012/13/0051). Daher erfolgt die Zustellung zu Handen der zustellbevollmächtigten Ehegattin.

Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279 BAO) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 BAO aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) des aufhebenden Beschlusses ergeht (§ 209a Abs 5 BAO).

Handlungen der Abgabenbehörde, die in irgendeiner Form der Realisierung eines Abgabenanspruches dienen, führen nicht dazu, dass ein Abgabepflichtiger seiner Offenlegungspflicht, Wahrheitspflicht und Anzeigepflicht und damit auch seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen, enthoben wäre (VwGH 24.10.2000, 95/14/0086). Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs 1 BAO offenzulegen (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145).

Aus § 119 Abs 1 BAO ergibt sich somit die Verpflichtung des Beschwerdeführers, im Verfahren zur Feststellung einer Abgabenpflicht, mitzuwirken. Die vorsätzliche Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht ist als Finanzordnungswidrigkeit strafbar. Eine schuldhafte Verletzung solcher abgabenrechtlichen Pflichten ist weiters ein Tatbestandselement u.a. der Tathandlung der Abgabenhinterziehung und der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 119 Tz 6 ).

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht hat im Ermessen die Beschwerdevorentscheidung sowie die angefochtenen Bescheide aufgehoben und an das Finanzamt zu weiteren Ermittlungen zurückverwiesen. Dabei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 27. Juni 2019