



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Dkfm. Reinhard Schmidt Steuerberatungs GmbH, vom 4. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. März 2007 betreffend Zurücknahmeerklärung einer Berufung gemäß § 275 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 29. Jänner 2007 erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2005, mit denen die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden. Gegen diese Bescheide erhob die Abgabepflichtige am 20. Februar 2007 fristgerecht Berufung, der eine ausgefüllte Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung für 2005 beigelegt wurde. Gleichzeitig wurde ersucht, die Veranlagung im Sinne der übermittelten Steuererklärungen vorzunehmen.

Am 23. Februar 2007 erließ das Finanzamt einen Bescheid (Mängelbehebungsauftrag), der zur Behebung von Mängeln wie folgt aufforderte:

„Ihre Berufung vom 21. Februar 2007 gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 29. Jänner 2007 weist hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAO) die nachfolgenden Mängel auf:

- *c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (Bilanz 2005)“*

Gemäß § 275 BAO wurde die Behebung dieser Mängel bis zum 14. März 2007 mit dem Hinweis aufgetragen, dass die Berufung bei Versäumnis dieser Frist als zurückgenommen gilt.

Mit Schreiben vom 5. März 2007 (Mängelbehebung) führte die Abgabepflichtige fristgerecht aus, dass mit der Berufung folgende Änderungen beantragt werden:

„Da die Grundlagen für eine Schätzung gem. § 184 BAO weggefallen sind, beantragen wir, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -1.033.170,50 Euro, die anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer mit 1,64 Euro, die Umsätze, die dem 20%igen Steuersatz unterliegen, mit 169.929,90 Euro und den Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern mit 31.430,75 Euro festzusetzen.“

Die vom Finanzamt mit dem Mängelbehebungsauftrag offensichtlich angeforderte „Bilanz 2005“ wurde dem Schreiben vom 5. März 2007 nicht beigelegt.

Am 28. März 2007 erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit dem die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen erklärt wurde. Dem Auftrag, die Mängel der Berufung zu beheben, sei nicht vollinhaltlich entsprochen worden. Die Bilanz für das Jahr 2005 sei nicht beigebracht worden.

Gegen den Bescheid vom 28. März 2007 betreffend die Zurücknahmeerklärung einer Berufung gemäß § 275 BAO erhob die Abgabepflichtige am 4. April 2007 fristgerecht Berufung. Im Mängelbehebungsauftrag sei lediglich ein Mangel angeführt worden, nämlich die fehlende Erklärung, welche Änderungen beantragt würden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO). Dieser Mangel sei schon ursprünglich nicht vorgelegen, da bereits mit der Berufung gegen die Sachbescheide die vollständig ausgefüllten Erklärungen K 1 und U 1 übermittelt worden seien. Mit der Mängelbehebung vom 5. März 2007 seien die beantragten Änderungen erneut beziffert worden.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung sei der Zurücknahmebescheid rechtswidrig, wenn kein Mangel iSd § 250 BAO vorliege. Ein Mangel iSd § 250 Abs. 1 lit. c BAO liege jedenfalls nicht vor, wenn die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, ausreichend bestimmt sei. Das sei durch die Abgabe der betreffenden vollständig ausgefüllten Erklärungen jedenfalls gegeben. Die Nichtvorlage einer Bilanz möge allenfalls eine Mangelhaftigkeit der Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO) zur Folge haben. Das sei jedoch im Streitfall ohne Bedeutung, weil diesbezüglich kein Mängelbehebungsauftrag ergangen sei und ein Zurücknahmebescheid nur aufgrund der im Mängelbehebungsauftrag genannten Gründe ergehen dürfe. Es sei der Abgabepflichtigen weiters ursprünglich nicht bewusst gewesen, dass der Mängelbehebungsauftrag auf Vorlage einer Bilanz gerichtet gewesen sei. Der Zusatz „Bilanz 2005“ sei dahingehend verstanden worden, dass damit nur das betreffende Jahr noch einmal

angeführt werden sollte. Der Berufung wurde nunmehr der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005 beigelegt.

Am 19. April 2007 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend den Zurücknahmebescheid vom 28. März 2007. Ein Zurücknahmebescheid sei nur dann gesetzwidrig, wenn kein Mangel iSd § 250 BAO vorgelegen oder die gesetzte Frist zur Mängelbehebung nicht angemessen gewesen sei. Im Streitfall sei ein Mangel iSd § 250 Abs. 1 lit. c BAO vorgelegen, auch sei die vom Finanzamt gesetzte Frist (knapp drei Wochen) angemessen gewesen. Eine erst in der Berufung gegen den Zurücknahmebescheid vorgenommene Mängelbehebung sei nicht mehr rechtzeitig. Ein Zurücknahmebescheid sei selbst dann zu erlassen, wenn die Mängelbehebung verspätet, aber noch vor Erlassung des Zurücknahmebescheides erfolge.

Im Streitfall seien die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 auf der Grundlage einer Schätzung des Umsatzes und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergangen, weil keinerlei Erklärungen bzw. Unterlagen eingereicht worden seien. Gegen diese Sachbescheide sei eine Berufung eingebracht worden mit dem Ersuchen, die Veranlagung im Sinne der übermittelten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung für 2005 vorzunehmen. Da die Bilanz, somit also die Erklärung, wie die angegebenen Zahlen ermittelt worden seien, nicht beigelegt gewesen sei, habe das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag zur Behebung eines Mangels iSd § 250 Abs. 1 lit. c BAO erlassen mit dem Zusatz, dass die „Bilanz 2005“ fehle. Mit der Mängelbehebung vom 5. März 2007 sei eine Bilanz für das Jahr 2005 nicht beigebracht worden, weshalb ein Bescheid ausgefertigt worden sei, wonach die Berufung gegen die Sachbescheide als zurückgenommen gelte.

Am 2. Mai 2007 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Zurücknahmebescheid durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Berufung vom 20. Februar 2007 gegen die Sachbescheide habe sämtliche Inhaltserfordernisse des § 250 BAO erfüllt. Es sei beantragt worden, die Veranlagung im Sinne der übermittelten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung für 2005 vorzunehmen. Die Berufung sei aber auch begründet worden damit, dass durch die Einreichung der entsprechenden Steuererklärungen die Grundlage für eine Schätzung weggefallen sei. Der Mängelbehebungsauftrag gemäß § 250 Abs. 1 lit. c BAO sei durch die Mängelbehebung vom 5. März 2007 und die darin enthaltene detaillierte Auflistung der beantragten Änderungen vollständig erfüllt worden, obwohl in der Berufung vom 20. Februar 2007 ein diesbezüglicher Mangel durch die gleichzeitige Einreichung der Steuererklärungen gar nicht vorgelegen sei. Hinsichtlich des § 250 Abs. 1 lit. d BAO (Begründungsmangel) sei ein Mängelbehebungsauftrag nicht ergangen.

Es wurde auch darauf hingewiesen, dass die Steuererklärungen in der gegenwärtigen Form eine Art Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Bilanz darstellten. Durch die übermittelten Steuererklärungen sei kein Begründungsmangel iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO vorgelegen, weil die Steuererklärungen in der neuen Form eine Zusammenstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben darstellten. Dass die „Bilanz 2005“ im Mängelbehebungsauftrag nur in Klammer erwähnt worden sei, weise ebenfalls darauf hin, dass diese nur alternativ gefordert gewesen sei. Die ursprüngliche Schätzung sei auch wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen und nicht wegen Nichtabgabe der Bilanz erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss die Berufung enthalten:

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

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

Mit dem Mängelbehebungsauftrag vom 23. Februar 2007 wurde die Berufungswerberin (Bw.) im Hinblick auf die Berufung vom 20. Februar 2007 aufgefordert, eine Erklärung nachzureichen, „*welche Änderungen beantragt werden*“. Der Mängelbehebungsauftrag erstreckte sich somit auf das Tatbestandsmerkmal des § 250 Abs. 1 lit. c BAO. Der Berufungsantrag soll die Abgabenbehörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid anlastet. Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, muss somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt haben, wobei sich die Bestimmtheit aus der Berufung ergeben muss (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 250 Tz 11, mwH).

Der Antrag, erklärungsgemäß zu veranlagern, ist nach der Rechtsprechung des VwGH nicht ausreichend, wenn die betreffenden angekündigten Steuererklärungen und die Darstellung der angestrebten Besteuerungsgrundlagen nicht vorgelegt werden. Beantragt der Abgabepflichtige, er möge „*erklärungsgemäß*“ veranlagt werden, so kann dies nur dann als Erklärung iSd § 250 Abs. 1 lit. c BAO gewertet werden, wenn tatsächlich eine solche

Abgabenerklärung eingereicht wurde. Andernfalls bleibt die Erklärung inhaltslos (VwGH 29.9.1976, 1093/76; VwGH 20.7.1999, 93/13/0312).

Mit den Bescheiden vom 29. Jänner 2007 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wurden die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Der Berufung gegen diese Bescheide legte die Bw. eine ausgefüllte Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung für 2005 bei. Gleichzeitig ersuchte sie, die Veranlagung im Sinne der übermittelten Steuererklärungen vorzunehmen. Aus den der Berufung vom 20. Februar 2007 beigelegten, vollständig ausgefüllten Steuererklärungen war (anhand der Kennzahlen) klar und eindeutig ersichtlich, welche Änderungen im Verhältnis zu den angefochtenen Bescheiden beantragt wurden. Dem § 250 Abs. 1 lit. c BAO hat die Berufung somit zweifelsfrei entsprochen, weshalb ein darauf gestützter Mängelbehebungsauftrag nicht zulässig war.

Die Angabe gemäß § 250 Abs. 1 lit. d BAO soll die Berufungsbehörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Berufungswerber die Berufung für Erfolg versprechend hält. Die in ausgefüllten Erklärungsvordrucken angeführten Ziffern stellen noch keine Begründung iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO dar, wenn nicht erläutert wird, wie diese Ziffern ermittelt wurden (VwGH 11.12.1974, 1114/74; VwGH 23.5.1978, 595, 658, 659/78; VwGH 17.12.2002, 97/14/0030). Was als Erläuterung einer Ziffer (zB. der Höhe der Umsätze, des Gewinnes) in Betracht kommt, hängt von den jeweiligen Umständen des Einzelfalles ab. Eine solche Erläuterung kann etwa durch Vorlage einer Bilanzabschrift erfolgen. Die Höhe des Gewinnes (Verlustes) kann zB. durch eine aufgegliederte Zusammenstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben erläutert werden (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 250 Tz 16, mwH).

Die Bw. räumte in der Berufung vom 4. April 2007 selbst ein, dass die Nichtvorlage der Bilanz gleichzeitig mit Einreichung der Steuererklärungen allenfalls einen Begründungsmangel iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO zur Folge gehabt habe. Wenn das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2007 argumentierte, dass „*die Bilanz, somit also die Erklärung, wie die angegebenen Zahlen ermittelt wurden*“, nicht beigelegt gewesen sei, so stellte sie damit offensichtlich selbst auf das Tatbestandsmerkmal des § 250 Abs. 1 lit. d BAO ab. Dazu ist Folgendes festzuhalten: Wird wegen Nichtbehebung solcher Mängel, deren Behebung nicht ausdrücklich aufgetragen wurde (und die auch nicht unaufgefordert behoben wurden), ein Bescheid betreffend die Zurücknahmeerklärung einer Berufung gemäß § 275 BAO erlassen, so ist dieser rechtswidrig (VwGH 23.5.1978, 595, 658, 659/78; VwGH 30.9.1998, 93/13/0258). Mit dem Mängelbehebungsauftrag vom 23. Februar 2007 wurde die Bw. nicht auch aufgefordert, ihre Berufung den Erfordernissen des § 250 Abs. 1 lit. d BAO

anzupassen. Wie die Bw. richtig erkannte, ist diesbezüglich kein Mängelbehebungsauftrag ergangen.

Mit dem Mängelbehebungsauftrag vom 23. Februar 2007 wurde die Bw. im Hinblick auf die Berufung vom 20. Februar 2007 offenkundig (auch wenn dies von der Bw. anders gesehen wird) auch aufgefordert, die „Bilanz 2005“ nachzureichen. Mängelbehebungsaufträge dürfen nicht zur Beibringung von Beweismitteln erteilt werden (VwGH 16.12.1981, 81/13/0063; VwGH 17.12.1998, 97/15/0130). Auch die Vorlage von Steuererklärungen und der Steuerbilanz darf nicht mit einem Mängelbehebungsauftrag aufgetragen werden, weil aus diesen Unterlagen zwar die in § 250 Abs. 1 lit. b bis d BAO umschriebenen Erfordernisse hervorgehen können, aber der Berufungswerber diesen Erfordernissen auch auf andere Weise – insbesondere durch hinreichend ausgeführte Schriftsätze - nachkommen kann. Letztere Möglichkeit muss ihm ein dem Gesetz entsprechender Mängelbehebungsauftrag bieten (VwGH 14.10.1980, 1001/79; vgl. auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 275 Tz 7). Mit dem Mängelbehebungsauftrag vom 23. Februar 2007 wurde die Bw. zur Nachreichung der „Bilanz 2005“, nicht aber iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO zur Nachreichung einer Begründung aufgefordert. Der Mängelbehebungsauftrag vom 23. Februar 2007 war daher auch aus diesem Grund rechtswidrig, weil er zur Vorlage der „Bilanz 2005“ aufforderte; dies selbst dann, wenn tatsächlich ein inhaltlicher Mangel iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO vorgelegen sein sollte (VwGH 14.10.1980, 1001/79).

Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen kann es auch dahingestellt bleiben, ob überhaupt ein Mängelbehebungsauftrag iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO zur Nachreichung einer fehlenden Begründung erforderlich gewesen wäre. So wendete die Bw. ein, dass die Berufung vom 20. Februar 2007 mit der gleichzeitigen Einreichung der Steuererklärungen auch entsprechend begründet worden wäre. Durch die übermittelten Steuererklärungen sei kein Begründungsmangel iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO vorgelegen, weil die Steuererklärungen in der neuen Form eine Zusammenstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben darstellten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. März 2008