



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, vertreten durch Stb, vom 3. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 4. Oktober 2007 betreffend Zurücknahmeerklärung der Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 vom 30. Juni 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Oktober 2003 wurden beim Berufungswerber (= Bw.) Erhebungen gemäß § 143 BAO begonnen. Am 17. November 2003 wurde darüber der Bericht ausgefertigt. Im Zuge der durchgeführten Erhebungen erlangte die Abgabenbehörde erster Instanz Kenntnis von dem Umstand, dass der Bw. Provisionen der Firma A Handels GmbH bezogen und diese der Abgabenbehörde gegenüber nicht erklärt hat. Mit Schreiben vom 29. April 2004 wurde der Bw. daher aufgefordert, die beiliegenden Abgabenerklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Veranlagungsjahre 2001 bis 2003 innerhalb von vier Wochen vollständig ausgefüllt dem Finanzamt zurückzusenden.

Mit Schriftsatz vom 14. Juli 2004 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass er offenbar übersehen hätte, die Erklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 einzureichen. Er werde ersucht dies bis längstens 6. August 2004 nachzuholen.

Am 7. Jänner 2005 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001, 2002 und 2003. Zur Begründung wurde ua. ausgeführt, dass der Bw. trotz Erinnerungsschreiben vom 14. Juli 2004 die Abgabenerklärungen nicht eingereicht hätte, sodass nunmehr eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO erfolgen müsse.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2005 beantragte der Bw. eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 bis 2003 bis zum 31. März 2005.

Mit Schriftsatz vom 25. März 2005 beantragte der ausgewiesene Vertreter des Bw. die Rechtsmittelfrist der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 bis 30. April 2005 zu verlängern.

Mit Schreiben vom 30. April 2005 beantragte der ausgewiesene Vertreter des Bw. die Rechtsmittelfrist bis 31. Mai 2005 zu verlängern.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2005 beantragte der ausgewiesene Vertreter des Bw. die Rechtsmittelfrist der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2003 bis 20. Juni 2005 zu verlängern.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 2005 wurde die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 10. Juli 2005 beantragt. Mit Bescheid vom 22. Juni 2005 wurde dem Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist für die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 7. Jänner 2005 nicht stattgegeben. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass seit der Bescheiderlassung fast 6 Monate vergangen seien. Es würden keine Gründe vorliegen, die eine weitere Fristverlängerung rechtfertigen würden.

Der Bescheid wurde am 29. Juni 2005 durch Hinterlegung zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 30. Juni 2005 wurde Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 7. Jänner 2005 eingebracht. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Abgaben bisher aufgrund einer behördlichen Schätzung festgesetzt worden seien. Die Festsetzung sei unter der behördlichen Rechtsmeinung erfolgt, dass die Geschäftsbeziehung zur Firma A nicht dem zivilrechtlichen Geschäftspartnerverein "Menschen für Tiere" zuzurechnen sei, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Bw. persönlich. Dabei seien insbesondere diverse Ausgaben unberücksichtigt geblieben. Die fertige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und die daraus resultierenden Abgabenerklärungen würden umgehend nachgereicht.

Am 5. Juli 2005 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz einen Mängelbehebungsbescheid. Die Berufung vom 30. Juni 2005 würde hinsichtlich des Inhaltes Mängel aufweisen. Es würde die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden, fehlen, die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und die Begründung. Die Frist zur Mängelbehebung wurde mit 5. August 2005 festgesetzt.

Am 5. August 2005 übergab der ausgewiesene Vertreter des Bw. der Post einen Schriftsatz, in dem ersucht wurde, die Frist zur Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 5. Juli 2005 bis zum 12. August 2005 zu verlängern. In den Gewinnermittlungen der betroffenen Veranlagungsjahre müssten auch die vom Bw. persönlich getragenen Aufwendungen für die zugrunde liegende Tätigkeit berücksichtigt werden. In den amtlichen Schätzungen seien nur die vom Verein getragenen Ausgaben berücksichtigt. Die nunmehr vorliegenden Unterlagen könnten erst jetzt in eine gemeinsame Gewinnermittlung zusammengefasst werden.

Mit Bescheid vom 9. August 2005 teilte die Abgabenbehörde erster Instanz dem Bw. mit, dass dem Ansuchen vom 5. Juli 2005 um Verlängerung der Frist zur Behebung der Mängel betreffend die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 bis zum 12. August 2005 nicht stattgegeben würde. Die betreffenden Bescheide seien mit 7. Jänner 2005 datiert. Der Bw. hätte bis 5. August 2005 Zeit gehabt eine Berufung auszuarbeiten und es würden keine Gründe vorliegen, die eine weitere Fristverlängerung rechtfertigen würden.

Mit Schriftsatz vom 9. August 2005 wurden die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und die daraus resultierenden Abgabenerklärungen für die Jahre 2002 und 2003 der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt.

Mit den Bescheiden vom 4. Oktober 2005 sprach die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass die Berufung vom 30. Juni 2005, eingebracht am 1. Juli 2005, gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003, alle vom 7. Jänner 2005, gemäß § 275 BAO als zurückgenommen gilt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass dem Auftrag, die Mängel der Berufung bis zum 5. August 2005 zu beheben, nicht entsprochen worden sei.

Mit den Schriftsätzen vom 3. November 2005 wurde vom ausgewiesenen Vertreter des Bw. gegen die Bescheide vom 4. Oktober 2005, mit denen die Berufung vom 1. Juli 2004 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 für zurückgenommen erklärt wurden, das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Es werde beantragt, die Entscheidung im Zurücknahmebescheid aufzuheben und in der Sache selbst, den zugrunde liegenden Berufungen entsprechend, zu entscheiden. Ergänzend und alternativ dazu werde beantragt,

die Verfügung vom 9. August 2005, gegen die ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig sei, dahingehend abzuändern, dass die Ergänzung der Berufung mit Zustellung des Bescheides als fristgerecht gelte. Es werde davon ausgegangen, dass dem Verfahren, wie es in der BAO vorgesehen sei, in jedem erdenklichen Stadium immer ein wohlbestimmter Zustand beigemessen werden könne. Insbesondere auch was die Wirkung auf die Rechtskraft von Bescheiden betrifft. In § 110 Abs. 2 BAO werde bestimmt: "Von der Abgabenbehörde festgesetzte Fristen können verlängert werden". Es hieße nicht: "Die Abgabenbehörde kann von ihr festgesetzte Fristen". Somit werde insbesondere auch dem Abgabepflichtigen ermöglicht und werde ihm auch das Recht eingeräumt, Anbringen einzureichen, in denen die Verlängerung einer solchen Art festgesetzten Frist beantragt werde. Ein diesbezüglicher Antrag müsse sinnvollerweise auch eine Wirkung erzielen. Dies könne nur darin liegen, dass eine derartige Frist vor dem Ablauf gehindert werde, ansonsten ja der Antrag in sich ja völlig sinnlos wäre. Es entstehe daher solange eine Karenzierung im Ablauf der Frist, als deren Verlängerung beantragt werde, ausgenommen, die Abgabenbehörde würde eine ablehnende Entscheidung zur Kenntnis bringen. Eine Zustimmung sei der Abgabenbehörde jedenfalls auch möglich, welcher Fall wohl unproblematisch aber auch erwähnenswert sei. Die Ablehnung eines solchen Anbringens werde aber sinnvollerweise nicht rückwirkend erfolgen können, sondern erst mit Wirkung frühestens ab Bekanntgabe. Anderweitig entstünde sein undefinierter Zustand, was das Verfahren zwischen dem Zeitpunkt der ursprünglich festgesetzten Frist und dem Zeitpunkt der Entscheidung (bzw. Bekanntgabe) der Ablehnung betreffe – genehmigt, nicht genehmigt oder beides. Es sei nicht anzunehmen, dass ein derart ambivalenter Zustand des Verfahrens in der BAO vorgesehen sei. Die Karenzierung im Ablauf der Frist sei auch keine Hemmung im Sinne des § 245 BAO. Die Wirkung einer Hemmung nach § 245 BAO sehe nämlich vor, dass der Lauf der Frist angehalten werde und nach einer allfälligen Erledigung seitens der Behörde weiterlaufen würde (§ 245 Abs. 4 BAO), somit der Rest der Frist, was auch zB eine Woche sein könne, dem Abgabepflichtigen unter den Umständen zustehe. Eine Karenzierung im Ablauf setze jedoch nur den Verfall des entsprechenden Rechtes bis zur Bekanntgabe einer allfälligen Ablehnung – oder aber auch Zustimmung – durch die Behörde aus. Zudem sei in § 5 ABGB für den Umfang und die Auslegung von Gesetzen zu lesen: "Gesetze wirken nicht zurück." Übertragen auf den Wirkungsbereich der BAO könne man im vergleichenden Größenschluss vermerken, dass der Abgabenbehörde seitens des Gesetzes nicht eingeräumt sein könne Entscheidungen zu treffen, die eine Rückwirkung erzeugen würden. Gemäß § 20 BAO getroffene (Ermessens)Entscheidungen seien somit dahingehend eingeschränkt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Anträge auf Verlängerung einer nach § 275 BAO gesetzten Frist Ermessensentscheidungen im Sinne des § 20 BAO. In der

Verfügung vom 9. August 2005 werde zudem auch begründet, dass keine Gründe vorliegen würden die eine weitere Fristverlängerung rechtfertigen würden. Bei der Frist zum 5. August 2005 handle es sich aber um eine von der Behörde erstmalig festgesetzten Frist, welche niemals erstreckt worden sei. Es wäre somit im Sinne einer Zweckmäßigkeits- und Billigkeitsentscheidung, falls formal überhaupt notwendig, eine Ablehnung mit letztmaliger Fristsetzung auch auf den Zustellungszeitpunkt bezogen, die einzig richtige Vorgangsweise. Nicht unerwähnt bleiben dürfe in diesem Zusammenhang auch, dass der Abgabenbehörde von vornherein immer eine Frist von mindestens 6 Monaten zugestanden werde, egal welches Anliegen vorgebracht werde. In der Eingabe vom 5. August 2005 (irrtümlich mit 5. Juli 2005 ausgefertigt) werde lediglich eine kurzfristige Verlängerung bis zum 12. August 2005 begehrt. Bereits am 9. August 2005 sei die aufgetragene Ergänzung zur Post gegeben worden, einem Zeitpunkt noch vor dem Ende der beantragten Frist und auch vor dem Bekanntgabe einer bezug habenden Stellungnahme seitens der Behörde. Erneut zeige sich unter Bedachtnahme auf diesen Zeitverlauf, dass sinnvollerweise keine Versäumnis der Frist vorliegen könne.

Am 13. Juli 2007 langte der Vorlagebericht der Abgabenbehörde erster Instanz beim Unabhängigen Finanzsenat ein, in dem die Abweisung der Berufung beantragt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 245 Abs. 1 erster Satz BAO beträgt die Berufungsfrist ein Monat. Gemäß § 245 Abs. 3 zweiter Satz BAO wird durch einen Antrag auf Fristverlängerung der Lauf der Berufungsfrist gehemmt. Gemäß § 245 Abs. 4 BAO beginnt die Hemmung mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag der Zustellung der Entscheidung über diesen Antrag.

Nach der Zustellung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 am 13. Jänner 2005 wurden insgesamt 5 Fristverlängerungsansuchen betreffend Einbringung der Berufung bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht. Der Fristverlängerungsantrag vom 20. Juni 2005 wurde am 20. Juni 2005 der Post übergeben. An diesem Tag beginnt daher die Hemmung des Fristablaufes. Dies war der letzte Tag der aufgrund des Schreibens vom 31. Mai 2005 verlängerten Frist. Wird der Antrag am letzten Tag der Berufungsfrist eingebracht (hier: Letzter Tag der verlängerten Frist: 20. Juni 2005), so steht dem Bw. bei Abweisung des Fristverlängerungsantrages nur mehr ein Tag zur Ausarbeitung der Berufung zur Verfügung, nämlich jener, der dem Tag der Zustellung des die Hemmungswirkung beseitigenden Bescheides folgt. Der Bescheid vom 22. Juni 2005, mit dem dem Fristverlängerungsansuchen vom 20. Juni 2005 nicht stattgegeben wurde, wurde am 29. Juni 2005 durch Hinterlegung zugestellt. Die Berufung gegen die Umsatz- und

Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 wurde am 30. Juni 2005 der Post übergeben und wurde daher rechtzeitig eingebracht.

Nach § 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.

Gemäß § 275 BAO hat die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn eine Berufung nicht den in § 250 Abs. 1 BAO umschriebenen Erfordernissen entspricht, dem Bw. die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Die Frist zur Mängelbehebung ist zwar verlängerbar, einem dementsprechenden Antrag kommt aber keine hemmende Wirkung zu. Wird das Fristverlängerungsansuchen abgewiesen, endet die Frist mit jenem Tag, der von der Behörde im Mängelbehebungsauftrag festgesetzt worden ist.

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist aber – gemessen an dem sich an den Vorschriften des § 250 Abs. 1 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag – unzureichend entsprochen, gilt die Berufung kraft Gesetzes als zurückgenommen. Der Eintritt dieser Folge wird durch den auf diese Rechtstatsache bezugnehmenden, von der Behörde im Sinne des § 275 BAO zu erlassenden (verfahrensrechtlichen) Bescheid nicht begründet, sondern festgestellt, und kann somit durch nach Fristablauf vorgenommene (verspätete) Mängelbehebungen nicht mehr beseitigt werden.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt mit Bescheid vom 5. Juli 2005 die Frist zur Behebung der Mängel der Berufung vom 30. Juni 2005 mit 5. August 2005 festgesetzt und darauf hingewiesen, dass bei Versäumung dieser Frist die Berufung als zurückgenommen gilt. Es ist unbestritten, dass in der Berufung vom 30. Juni 2005 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 13. Jänner 2005 die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden, die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und eine Begründung fehlten, dass die Abgabenbehörde erster Instanz einen Auftrag im Sinne des § 275 BAO zur Behebung der Mängel erteilt hatte und dass die Frist bis zum 5. August 2005 gesetzt war. Vor Ablauf dieser Frist, nämlich am 5. August 2005, hat der Bw. einen Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist eingereicht, welchem mit Bescheid vom 9. August 2005 nicht stattgegeben wurde. In der gegenständlichen Berufung wird die Ansicht vertreten, dass der fristgerecht eingebrachte Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist sinnvollerweise auch eine Wirkung erzielen müsse. Diese könne nur

darin liegen, dass eine derartige Frist vor dem Ablauf gehindert werde, ansonsten ja der Antrag an sich völlig sinnlos wäre.

Mit diesem Vorbringen verkennt der Bw. die Rechtslage:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, kommt einem Antrag auf Verlängerung der gemäß § 275 BAO gesetzten Mängelbehebungsfrist keine Frist hemmende Wirkung zu. Der Abgabenbehörde erster Instanz kann daher nicht entgegen getreten werden, wenn sie bei Erlassung des angefochtenen Bescheides davon ausgegangen ist, es liege keine innerhalb der nach § 275 BAO festgesetzten Frist erfolgte Behebung des der Berufung gegen die Bescheide vom 13. Jänner 2005 anhaftenden Mängel vor. Es kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz mit dem angefochtenen Bescheid ausgesprochen hat, dass diese Berufung als zurückgenommen gilt. Ausgehend von dieser Rechtslage ist die Entscheidung über die Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages nicht davon abhängig, ob allenfalls (weitere) Ansuchen zur Verlängerung der Mängelbehebungsfrist vor Ablauf der ursprünglichen Frist eingebracht wurden. Das Berufungsvorbringen in der Richtung, wonach lediglich eine kurzfristige Verlängerung begehrt worden sei und die erforderliche Ergänzung bereits vor Ablauf dieser Frist zur Post gegeben worden sei, vermag der gegenständlichen Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Da dem Fristverlängerungsansuchen vom 5. August 2005 (fälschlich bezeichnet mit 5. Juli 2005) aufgrund der dargelegten Rechtslage keine Frist hemmende Wirkung zukommt, wäre der Zurücknahmebescheid nach der Judikatur nur dann rechtswidrig, wenn kein Mangel im Sinne des § 250 vorgelegen oder die gesetzliche Frist nicht angemessen gewesen wäre. Beides wird in der Berufung nicht behauptet. Es ist unbestritten, dass in der Berufung vom 30. Juni 2005 nicht dargelegt wird, in welchen Punkten die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2002 und 2003 angefochten werden, welche Änderungen beantragt würden; ebenso fehlt eine Erklärung. Um den Anforderungen des § 250 Abs. 1 BAO gerecht zu werden, muss sich der Berufung, allenfalls im Zusammenhang mit dem bekämpften Bescheid oder mit anderen aktenkundigen Erklärungen des Abgabepflichtigen entnehmen lassen, welchen normativen Inhalt die von ihm angestrebte Berufungsentscheidung haben soll. Die Berufungsbehörde soll in die Lage versetzt werden, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Bw. dem Bescheid zuschreiben will. Diesen Anforderungen wird der Schriftsatz vom 30. Juni 2005 nicht gerecht.

Die nach § 275 BAO zu setzende Frist verfolgt den Zweck, ohne unvertretbaren Aufwand feststellen zu können, ob die Berufung einer inhaltlichen Erledigung zuzuführen ist. Die Fristsetzung muss den besonderen Verhältnissen sachgerecht Rechnung tragen und so

ausreichend sein, dass der Bw. in die Lage versetzt wird, dem Auftrag ordnungsgemäß nachkommen zu können. Die Bundesabgabenordnung normiert eine Berufungsfrist von einem Monat. Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 wurden am 13. Jänner 2005 zugestellt. Daher wäre die gesetzliche Berufungsfrist grundsätzlich am 13. Februar 2005 abgelaufen. Aufgrund von mehreren Fristverlängerungsansuchen wurde dem Bw. gestattet, die Berufung erst am 30. Juni 2005, also 4 1/2 Monate später, einzubringen. Mit dem Mängelbehebungsbescheid vom 5. Juli 2005 wurde die Behebung der Mängel bis 5. August 2005 aufgetragen. Das bedeutet, dass dem Bw. ein Zeitraum von fast einem halben Jahr länger als gesetzlich vorgesehen zur Ausformulierung seiner Berufungsschrift zur Verfügung stand. Unter diesem zeitlichen Aspekt muss jedenfalls davon ausgegangen werden, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz gewährte Frist als angemessen im Sinne des § 275 BAO angesehen werden muss.

Die nunmehr angefochtenen Zurücknahmebescheide wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht erlassen, sodass die dagegen gerichteten Berufungen als unbegründet abzuweisen waren. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Jänner 2009