

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

10.03.1994

Geschäftszahl

93/15/0137

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinel und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Eigersberger, über die Beschwerde der G-Gesellschaft m.b.H. i.L., vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22. Juni 1993, Zl. 6/4 - 4050/93-10, betreffend Zurücknahme von Berufungen, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit damit die Berufung gegen die Bescheide, mit denen Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1990 festgesetzt werden, als zurückgenommen erklärt wird, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen, nämlich soweit mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1990 wieder aufgenommen wurden, als zurückgenommen erklärt wird, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.570,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt L. gegenüber der Beschwerdeführerin die Verfahren betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1990 wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Weiters setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (erstmalig) Kapitalertragsteuer für die Jahre 1988 und 1989 fest. Die Bemessungsgrundlagen ermittelte das Finanzamt jeweils im Schätzungswege unter Einbeziehung von Sicherheitszuschlägen, da die Buchhaltung der Beschwerdeführerin - den Behauptungen des Liquidators zufolge deshalb, weil Unterlagen verbrannt seien - Mängel aufgewiesen hatte.

Mit Schriftsatz vom 3. September 1992 erhob die Beschwerdeführerin Berufung gegen die Bescheide, mit denen Kapitalertragsteuer für die Jahre 1988 und 1989 festgesetzt worden war. Sie machte Unzuständigkeit des Finanzamtes L. mit der Begründung geltend, der Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin liege in W. Die Schätzung der als verdeckte Gewinnausschüttung angesehenen Beträge sei unter Verletzung von Verfahrensvorschriften erfolgt, nicht schlüssig und unangemessen hoch. Der Beschwerdeführerin seien weder das Schätzungsergebnis vorgehalten noch die Schätzungsmethode zur Kenntnis gebracht worden. Auch werde nicht begründet, auf Grund welcher Methode, Überlegungen und Schlußfolgerungen das Finanzamt zum Schätzungsergebnis gelangt sei. Dieses hätte im übrigen erkennen müssen, daß die verdeckte Gewinnausschüttung auf jeden Fall geringer anzusetzen sei als der geschätzte Gewinn; dies deshalb, weil die Warenvorräte bis zum Jahr 1989 exorbitant angewachsen seien, und von vornherein nicht der ganze Gewinn dem Gesellschafter zugerechnet werden müsse. Die Sicherheitszuschläge seien ebenfalls unangemessen. Es werde daher beantragt, die bekämpften Bescheide aufzuheben, in eventuelle dahin abzuändern, daß die Kapitalertragsteuer angemessen herabgesetzt werde.

Mit Schriftsatz vom 7. September 1992 erhob die Beschwerdeführerin Berufung "gegen die Bescheide vom 4.8.1992, mit welchen a) das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1988, 1989 und 1990, der Körperschaftsteuer für 1988 und 1989, sowie der Gewerbesteuer für 1988 und 1989 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen wird und mit welchen b) die Umsatzsteuer für das Jahr 1988 mit S 577.135,--, für das Jahr 1989 mit S 187.416,-- sowie für das Jahr 1990 mit S 44.853,--, die Körperschaftsteuer für das Jahr 1988 mit S

435.000,-- und für das Jahr 1989 mit S 169.710,--, sowie die Gewerbesteuer für das Jahr 1988 mit S 148.770,-- und für das Jahr 1989 mit S 87.723,-- festgesetzt werden." Sie erhob zunächst (mit der oben bereits wiedergegebenen Begründung) die Einrede der Unzuständigkeit des Finanzamtes L. Im Zusammenhang mit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen machte sie die Verletzung des Parteiengehörs sowie Begründungsmängel geltend. Sie vertrat ferner - ohne nähere Begründung - die Auffassung, die Besteuerungsgrundlagen seien "unangemessen hoch". Dies betreffe sowohl die "Angemessenheit der geschätzten Beträge an sich als auch in Anbetracht der Höhe der vorgenommenen Sicherheitszuschläge"; die Behörde hätte bei ordnungsgemäßer Durchführung der Schätzung erkennen und feststellen müssen, daß "die Umsätze und Gewinne auf jeden Fall geringer anzusetzen sind als dies mit den oben genannten geschätzten Beträgen der Fall ist". Auf die Wiederaufnahmsbescheide wird in den Berufungsgründen nicht Bezug genommen. Es werde beantragt, "die bekämpften Bescheide aufzuheben, in eventu dahin abzuändern, daß die Umsatzsteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1990, die Körperschaftsteuer für die Jahre 1988 und 1989 sowie die Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989 angemessen herabgesetzt werden".

Mit Bescheid vom 18. September 1992 verwies das Finanzamt darauf, daß in den Berufungen vom 3. und 7. September 1992 die Erklärung fehle, welche konkreten Änderungen beantragt werden ("betrifft die Sachbescheide"); hinsichtlich der Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme fehle die Begründung. Unter Hinweis auf die Rechtsfolgen des § 275 BAO trug das Finanzamt der Beschwerdeführerin die Behebung der angeführten Mängel auf.

Mit Schriftsatz vom 5. Oktober 1992 brachte die Beschwerdeführerin folgendes vor:

"Soweit die Behörde eine Behebung der Mängel hinsichtlich der Erklärung, welche konkreten Änderungen beantragt werden, für notwendig erachtet, modifiziert die Berufungswerberin ihren

Berufungsantrag

wie folgt:

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Berufungsbehörde möge die angefochtenen Bescheide zur Gänze aufheben, in eventu dahingehend abändern, daß die Umsatzsteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1990, die Körperschaftsteuer für die Jahre 1988 und 1989 sowie die Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989 mit den von der Berufungswerberin erklärten Beträgen festgesetzt, allenfalls auf die im Wege einer neuerlich und richtig durchzuführenden Schätzung sich ergebenden Beträge herabgesetzt werden.

Was die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens anlangt, so macht die Berufungswerberin diesbezüglich geltend - was sich im übrigen schlüssig aus den bereits erstatteten Berufungsausführungen ergibt - daß die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 304 Abs. 4 BAO nicht gegeben sind und sich auch diesbezüglich eine ausreichende Begründung aus den angefochtenen Bescheiden nicht ergibt."

Mit Bescheid vom 9. Oktober 1992 sprach das Finanzamt aus, daß die Berufungen vom 3. und 7. September 1992 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen gelten, weil dem Auftrag, die Mängel der Berufungen zu beheben, nicht vollinhaltlich entsprochen worden sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie vertrat die Auffassung, bereits die Berufungen vom 3. und 7. September 1992 hätten sämtlichen Erfordernissen entsprochen; andernfalls wären allfällige Mängel jedenfalls mit der Stellungnahme vom 5. Oktober 1992 behoben worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend vertrat sie nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage im wesentlichen die Auffassung, beim Eventualbegehren auf Änderung der Sachbescheide fehle eine deutliche Erklärung, welche Änderungen beantragt würden. Es lägen nebeneinander zu unterschiedlichen Ergebnissen führende Anträge vor. Eine Begründung der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide fehle; der Vollständigkeit halber sei zu bemerken, daß die Wiederaufnahme in den Bescheiden mit dem Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht, der eine Darstellung des zur Wiederaufnahme führenden Sachverhaltes enthalte, begründet worden sei. Es liege somit nicht hinsichtlich aller Berufungspunkte ein konkreter Berufungsantrag sowie eine Begründung vor.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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.

Nach § 275 BAO hat die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn eine Berufung nicht den in § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen entspricht, dem Berufungswerber die Behebung

dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder - gemessen an dem an § 250 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag - unzureichend entsprochen, ist die Behörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetz vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1992, Zl. 91/15/0135, und vom 20. Jänner 1993, Zl. 92/13/0192).

Die Gesetzmäßigkeit des angefochtenen Bescheides ist daher zunächst unter dem Gesichtspunkt der Rechtmäßigkeit des Mängelbehebungsauftrages zu prüfen.

Das in § 250 Abs. 1 lit. c BAO normierte Erfordernis soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid zuschreiben will. Der Berufungsantrag muß daher bestimmten oder zumindest bestimmbareren Inhaltes sein. Die Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit einer Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, schließt neben der Erklärung, mit dem angefochtenen Bescheid nicht einverstanden zu sein, im Falle der teilweisen Anfechtung eines Bescheides die Erklärung mit ein, wie weit diese Anfechtung reicht. Dabei kommt es nicht auf Bezeichnungen und zufällige verbale Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel eines Verfahrensschrittes an (vgl. hierzu nochmals die oben zitierten Erkenntnisse vom 14. September 1992, und 20. Jänner 1993 mwH).

Die Berufung vom 3. September 1992 gegen die Bescheide, mit denen (erstmalig) Kapitalertragsteuer für die Jahre 1988 und 1989 festgesetzt wurde, entsprach den erwähnten Anforderungen nicht. Die Beschwerdeführerin hatte beantragt, die bekämpften Bescheide "aufzuheben, in eventu dahingehend abzuändern, daß die Kapitalertragsteuer angemessen herabgesetzt wird". Ein Mängelbehebungsauftrag in Ansehung dieses Berufungsantrages war schon deshalb geboten, weil dem Begehren auf "angemessene Herabsetzung" der Abgabe mangels Darlegung eines konkreten Maßstabes für die Angemessenheit und Darstellung entsprechender Berechnungsgrundlagen nicht einmal ein bestimmbarer, geschweige denn ein bestimmter Inhalt zukommt. Entsprechendes gilt für die Berufung vom 7. September 1992, die - abgesehen von den Bezeichnungen der betroffenen Abgaben - wortgleiche Anträge und eine im wesentlichen gleichlautende Begründung enthielt. Die zuletzt erwähnte Berufung richtete sich ausdrücklich auch gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer; in den Berufungsgründen wird auf die Wiederaufnahme jedoch mit keinem Wort eingegangen. Die Berufung entsprach somit auch nicht dem Erfordernis des § 250 Abs. 1 lit. d BAO.

Der Mängelbehebungsauftrag ist daher insgesamt zu Recht ergangen. Er war auch - anders als dies die Beschwerde sieht - nicht wegen Unzuständigkeit des Finanzamtes rechtswidrig. Die Beschwerde leitet die Unzuständigkeit des Finanzamtes L. zur Erlassung des Mängelbehebungsauftrages daraus ab, daß dieses bereits zur Festsetzung der Abgaben nicht zuständig gewesen wäre. Diese Auffassung erweist sich schon deshalb als verfehlt, weil zur Erlassung des Mängelbehebungsauftrages nach § 275 in Verbindung mit § 249 Abs. 1 erster Satz BAO jenes Finanzamt zuständig war, das den angefochtenen Bescheid erlassen hatte (und bei dem im Beschwerdefall auch die Berufung eingebracht worden war); dies war das Finanzamt L.

Mit der "Stellungnahme" vom 5. Oktober 1992 hatte die Beschwerdeführerin dem Mängelbehebungsauftrag (lediglich) insoweit entsprochen, als sie - wobei diese Ausführungen im Hinblick auf die ausdrückliche Bezeichnung der betroffenen Abgaben und den Inhalt der Anträge ausschließlich der Berufung vom 7. September 1992, soweit diese die Sachbescheide betrifft, zuzuordnen sind - hilfsweise beantragte, die strittigen Abgaben mit den von ihr erklärten Beträgen festzusetzen. Im Zusammenhalt mit vom Abgabepflichtigen abgegebenen, die Besteuerungsgrundlagen vollständig darstellenden Abgabenerklärungen entspricht ein solcher Antrag den Mindestanforderungen an die Bestimmbarkeit.

Hingegen wurde dem Auftrag des Finanzamtes, soweit er sich auf die Berufung vom 3. September 1992 bezog, nicht entsprochen. Auch die auf die Wiederaufnahmsbescheide bezogenen, oben wiedergegebenen Darlegungen der Stellungnahme entsprechen nicht den Anforderungen an die Begründung einer Berufung; denn eine nicht näher begründete Behauptung, daß der Bescheid nicht dem Gesetz entspreche, stellt keine Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO dar (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 28. April 1993, Zl. 91/13/0223).

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide entsprach somit auch unter Bedachtnahme auf die aus Anlaß des Mängelbehebungsauftrages erstattete Stellungnahme nicht den Anforderungen. Die geltend gemachte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides liegt somit, soweit dieser die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide als zurückgenommen erklärt, nicht vor; die Beschwerde war in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der weiteren Erörterung ist folgendes vorzuschicken:

Die Fiktion der Zurücknahme der Berufung im Sinne des § 275 BAO tritt dann nicht ein, wenn ungeachtet der Nichterfüllung oder unzureichenden Erfüllung des berechtigt erteilten Mängelbehebungsauftrages der Rechtsmittelbehörde ein tauglicher Entscheidungsgegenstand vorliegt, sei es in Gestalt eines schon im ursprünglichen Berufungsschriftsatz - neben anderen, zum Mängelbehebungsauftrag führenden unzureichend bestimmten Anträgen - gestellten tauglichen Antrages, sei es in Gestalt eines im Verbesserungsschriftsatz enthaltenen tauglichen Antrages nebst anderen, nach wie vor den Anforderungen

des § 250 Abs. 1 lit. c BAO nicht entsprechenden Anträgen. Läßt nämlich der vom Mangel nicht betroffene Teil der Berufung eine Erledigung des Rechtsmittels gegen den eine Einheit bildenden Bescheidspruch zu, so kann das Unterbleiben der Behebung von Mängeln hinsichtlich eines Teiles des Berufungsvorbringens nur dazu führen, daß der Berufungswerber durch die Nichtberücksichtigung dieses Teiles seines Vorbringens anlässlich der Sachentscheidung über die Berufung nicht in einem subjektiven Recht verletzt wird, das er noch vor dem Verwaltungsgerichtshof verfolgen könnte (vgl. das Erkenntnis vom 27. Februar 1990, Zl. 89/14/0255).

Im Beschwerdefall war daher zu beachten, daß in beiden Berufungen - neben von vornherein und auch in Ansehung des Inhaltes der Stellungnahme den Anforderungen des § 250 Abs. 1 lit. c BAO nicht entsprechenden Anträgen - der Antrag auf "Aufhebung der Bescheide" enthalten war, was mangels anderweitiger Anhaltspunkte nicht anders als als Antrag auf ersatzlose Behebung der Abgabefestsetzungsbescheide entsprechend der Auffassung der Beschwerdeführerin, daß die entsprechenden Abgaben nicht bzw. mit Null festzusetzen wären, verstanden werden konnte. Schon insofern lag der belangten Behörde ein tauglicher Entscheidungsgegenstand vor; dabei war im vorliegenden Zusammenhang nicht zu erörtern, ob eine solche Entscheidung bei der gegebenen Sach- und Rechtslage in Betracht kam und die dem Antrag beigegebene Begründung im Sinne des Begehrens zielführend und schlüssig war.

Dazu kommt, daß im Falle der Berufung vom 7. September 1992 der in der Stellungnahme enthaltene Antrag, die Abgaben auf Grund der Erklärungen festzusetzen, nach dem oben Gesagten ebenfalls den Anforderungen des § 250 Abs. 1 lit. c BAO entspricht.

In Ansehung der Berufungen gegen die Sachbescheide lag der belangten Behörde somit jeweils ein tauglicher Entscheidungsgegenstand vor; diese war nicht schon deshalb zu einem Vorgehen nach § 275 letzter Halbsatz BAO berechtigt, weil weitere Anträge der Berufung den Anforderungen an die Bestimmtheit bzw. Bestimmbarkeit nicht entsprachen.

Die belangte Behörde hat daher, soweit sie auch die Berufungen gegen die Sachbescheide als zurückgenommen erklärt hat, die Rechtslage verkannt; im angeführten Umfang war der angefochtene Bescheid daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBI. Nr. 104/1991.