



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0273-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Z. GmbH, vertreten durch Dr. R. , Rechtsanwalt, D-81675 München, Ismaninger Straße 7/A, vom 14. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Dezember 2009 betreffend Zurücknahmeverklärung einer Berufung gemäß § 275 BAO (Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer betreffend die Jahre 2007 und 2008 sowie Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. August 1993 gegründet. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist seit dem 5. Dezember 1995 Dr. R.. Trotz Aufforderung des Finanzamtes und Festsetzung einer Zwangsstrafe wurden von der Bw. keine Abgabenerklärungen für die Jahre 2007 und 2008 eingebrochen. Am 10. Juli 2010 erließ das Finanzamt Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Verspätungszuschlagsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 und schätzte die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO.

Mit Schreiben vom 28. September 2009 erhob die Bw. Berufung gegen die Bescheide vom 10. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer sowie Verspätungszuschlag Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 und begründete diese wie folgt: Dem Finanzamt

seien durch die Umsatzsteuervoranmeldungen die jeweiligen Umsätze, die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge bekannt gewesen. Die im Schätzungswege festgesetzten Besteuerungsgrundlagen und Einkünfte für die Jahre 2007 und 2008 würden von den angemeldeten Umsätzen und Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträgen in erheblichem Umfang abweichen. Die vom Finanzamt geschätzten Gewinne seien auch nicht annähernd daraus ableitbar. Die Schätzungen seien daher ohne jede sachliche Grundlage, willkürlich und verletzen jedenfalls den auch vom Finanzamt anzuwendenden verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz. Als Beweis dienen die noch vorzulegenden Umsatz- und Körperschaftssteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008. Auf Grund eines Hardwareproblems sei es nicht möglich gewesen, diese Erklärungen und die Abschlüsse auszudrucken oder in einer anderen Form als der Papierform zu erhalten. Diese Erklärungen samt den zugrunde liegenden Abschlüssen würden daher in den nächsten Tagen nach Behebung des Problems gesondert vorgelegt werden.

Am 13. Oktober 2009 erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag zur Berufung vom 28. September 2009 (es fehle „*1. eine Erklärung, welche Änderungen in Bezug auf den jeweils angefochtenen Bescheid beantragt wird; 2. eine Begründung*“) und gewährte eine Frist bis zum 16. November 2009, widrigenfalls das Anbringen als zurückgenommen gelte.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 legte die Bw. die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 dem Finanzamt vor.

Mit Bescheiden vom 10. Dezember 2009 erklärte das Finanzamt die Berufung vom 28. September 2009 als zurückgenommen, da dem Auftrag vom 13. Oktober 2009, die Mängel der Berufung bis zum 3. Dezember 2009 zu beheben, nicht entsprochen worden sei. Den am 3. Dezember 2009 per Telefax eingelangten Abgabenerklärungen seien weder Jahresabschlüsse noch sonstige Unterlagen, aus denen sich die in den Steuererklärungen angegebenen Beträge hätten ableiten lassen, angeschlossen gewesen. Im Mängelbehebungsauftrag sei u. a. die Behebung des Mangels einer dem Berufungsbegehren entsprechenden Begründung aufgetragen worden. Nach Lehre und Rechtsprechung stellen die in ausgefüllten Erklärungsvordrucken angeführten Ziffern aber noch keine Begründung im Sinn des § 250 Abs. 1 lit. d BAO dar, wenn nicht erläutert werde, wie diese Ziffern ermittelt worden seien. Als schlüssige Erläuterung sei zum Beispiel die Vorlage eines Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn/Verlustrechnung) anzusehen (siehe auch Ritz, BAO-Kommentar, Tz 16 zu § 250 und VwGH 11.12.1974, 1114/74; 23.5.1978, 595,658,659/78; 17.12.2002, 97/14/0030). „*Da den mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 eingereichten Steuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 keine die dort angeführten Ziffern erläuternden Unterlagen*

angeschlossen gewesen waren, ist die Behebung des Berufungsmangels der fehlenden Begründung nicht erfolgt und war zufolge der zwingenden gesetzlichen Bestimmungen des § 275 BAO die Zurücknahme der Berufungen vom 28. September 2009 auszusprechen".

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2010 erhab die Bw. Berufung gegen die Zurücknahmbescheide vom 10. Dezember 2009 und führte als Berufungsgründe unrichtige rechtliche Beurteilung, fehlende bzw. unrichtige Tatsachenfeststellungen sowie Verfahrensmängel an. Mit dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 13. Oktober 2009 sei der Bw. mitgeteilt worden, dass die Berufung vom 29. September 2009 folgende Mängel aufweise: „*Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 BAO und zwar 1. eine Erklärung, welche Änderung in Bezug auf den jeweils angefochtenen Bescheid beantragt wird; 2. eine Begründung.*“ Außer diesen allgemein gehaltenen Angaben enthalte der Mängelbehebungsauftrag vom 13. Oktober 2009 keinerlei weitere Konkretisierung von Mängeln. Die Berufung vom 28. September 2009 enthalte ausdrücklich folgende Anträge: „*Die angefochtenen Bescheide dahin gehend abzuändern, dass die Einkünfte und Bemessungsgrundlagen entsprechend den Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen 2007 und 2008 und dementsprechend die festgesetzten Steuern abgeändert werden.*“ Weiters beinhaltete die Berufung ausdrücklich eine Begründung: „*Die im Schätzungswege festgesetzten Bemessungsgrundlagen und Einkünfte für 2007 und 2008 weichen von den angemeldeten Umsätzen und Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträgen in erheblichem Umfang ab. Die vom Finanzamt geschätzten Gewinne sind auch nicht annähernd daraus ableitbar. Die Schätzungen sind daher ohne jede sachliche Grundlage willkürlich und verletzen jedenfalls den auch vom Finanzamt anzuwendenden verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz.*“ Unter Berücksichtigung der „konkreten“ Anträge sowie der „konkreten“ Begründung ergebe sich, dass der Mängelbehebungsauftrag, welcher vom Finanzamt üblicherweise als Textschablone ohne weitere Konkretisierung verwendet werde, bereits unrichtig erlassen worden sei, da, wie aufgezeigt, die Berufung genau die angeblich fehlenden Inhaltserfordernisse beinhaltet habe. Der Mängelbehebungsauftrag vom 13. Oktober 2009 sei daher jedenfalls verfehlt. In der Berufung werde weiters ausgeführt, dass die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen, auf welche in den Berufungsanträgen ausdrücklich verwiesen worden sei, auf Grund eines Computerproblems noch nicht vorgelegt hätten werden können. In der Folge seien am 3. Dezember 2009 die in der Berufung angebotenen und auch in den Berufungsanträgen genannten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 2007 und 2008 nachgereicht worden. Damit seien die Berufungen vollständig vorgelegen und auch die Berufungsanträge, welche auf die Erklärungen für 2007 und 2008 Bezug nehmen, konkretisiert.

In den Bescheidbegründungen verweise das Finanzamt auf Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes aus den Jahren 1974, 1978 und 2002 mit jeweils lange davor liegenden Anlassfällen. „*Steuererklärungen aus den Jahren, welchen diesen Entscheidungen jeweils vorangegangen sind, haben jeweils nur eine Zahl als Gewinn oder Verlust beinhaltet und keine weiteren Angaben im Erklärungsvordruck über die Zusammensetzung dieser Ziffern enthalten. Daraus ergibt sich, warum in den zitierten Entscheidungen und der darauf basierenden Lehre das Erfordernis der Vorlage eines Jahresabschlusses aufgestellt worden,, um den resultierenden, bloß in einer einzigen Ziffer bestehenden Gewinn oder Verlust schlüssig darzustellen.*“ Das Finanzamt berücksichtige nicht, dass Erklärungsvordrucke, wie sie konkret für die Erklärungen 2007 und 2008 verwendet werden müssten, anders als früher nicht bloß den Gewinn oder Verlust ausweisen, sondern die komplette Gliederung des Jahresabschlusses enthalten und in den Erklärungsvordrucken auch entsprechende Details des Jahresabschlusses aufzunehmen seien. Der Jahresabschluss selbst beinhalte keine anderen Zahlen und Daten als die Zahlen und Daten im Erklärungsvordruck. „*Es reicht somit nicht hin, sich auf Entscheidungen zu stützen, welche hinsichtlich der angeführten Erklärungsvordrucke von völlig anderen Tatsachen ausgeht, um die Berufungen als zurückgenommen zu erklären.*“ Hinzu komme, dass das Finanzamt bei Erlassung des Mängelbehebungsauftrages seiner gesetzlichen Informationspflicht nicht nachgekommen sei, in dem es lediglich ohne weitere Konkretisierung die gesetzliche Bestimmung zitiert habe. Wie bereits dargestellt, beinhalte der Mängelbehebungsauftrag keinerlei konkrete Information, welche konkreten Erfordernisse fehlen würden. Die im Mängelbehebungsauftrag bloß allgemein bezeichneten Inhaltserfordernisse seien durch die Berufung bereits erfüllt. Wenn das Finanzamt nicht konkrete Mängel anführe, könne es nicht davon ausgehen, dass es Aufgabe der Bw. sei, herauszufinden, was das Finanzamt vielleicht meinen könnte. Der Mängelbehebungsauftrag habe keinerlei Hinweise auf vorzulegende Unterlagen enthalten. „*Es stellt jedenfalls wesentliche Verfahrensmängel dar, wenn ein Mängelbehebungsauftrag ohne Konkretisierung erlassen werden und wenn ohne nähere Prüfung des Inhaltes der vorgelegten Unterlagen bzw. Erklärungen lediglich der Umstand, dass Erklärungen vorgelegt worden sind, welche mit dem Mängelbehebungsauftrag nicht verlangt worden sind, als Begründung für die Nichterfüllung eines bereits rechtlich problematischen Mängelbehebungsauftrages beurteilt wird. Weiters ist zu berücksichtigen, dass die vorgelegten Erklärungen aufgrund der für die Jahre 2007 und 2008 geforderten Aufgliederung im Erklärungsvordruck entsprechend dem Jahresabschluss enthält, sind die angefochtenen Bescheide jedenfalls rechtswidrig und verfehlt. Es liegen somit Verfahrensmängel vor und sind die Bescheide rechtswidrig.*“ Es werde daher der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

In § 275 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist folgendes normiert: „*Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.*“

Eine Berufung muss gemäß § 250 Abs. 1 BAO 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.

Die Bw. wendet sich gegen die Zulässigkeit des vom Finanzamt mit Bescheid vom 13. Oktober 2009 erlassenen Mängelbehebungsauftrages. Es ist daher zu prüfen, ob die mit Schreiben vom 28. September 2009 eingebrachte Berufung die im § 250 Abs. 1 BAO geforderten vier Inhaltserfordernisse enthält.

- a) Die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides

Die Berufung vom 28. September 2009 richtet sich gegen die Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Verspätungszuschlagsbescheide für die Jahre 2007 und 2008, womit dem Inhaltserfordernis des § 250 Abs. 1 lit a BAO zweifellos entsprochen wurde.

- b) Angefochtene Punkte

Dem Inhaltserfordernis des § 250 Abs. 1 lit b BAO wird nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ausreichend entsprochen, wenn der Bescheid „in seinem gesamten Umfang“ angefochten wird und beantragt wird, eine erklärungsgemäße Veranlagung vorzunehmen (vgl. Ritz, Kommentar BAO, § 250 BAO, Tz 10, VwGH 29.9.1976, 1093/76). Die Berufung vom 28. September 2009 richtet sich gegen die festgesetzten Abgabenbeträge, die Bw. beantragte eine erklärungsgemäße Veranlagung, ohne jedoch die Abgabenerklärungen für die Jahre 2007 und 2008 vorzulegen. Diese Erklärung ist entsprechend der dargestellten herrschenden Lehre und Rechtsprechung als ausreichend im Sinn des § 250 Abs. 1 lit. b anzusehen.

- c) Beantragte Änderungen

Der Berufungsantrag soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeiten 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 (vgl. Ritz, Kommentar BAO, § 250 Tz 11 und die dort zitierte Judikatur). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Antrag, erklärungsgemäß zu veranlagen, nicht ausreichend, wenn die betreffenden angekündigten Steuererklärungen und die Darstellung der angestrebten Besteuerungsgrundlagen nicht vorgelegt werden (vgl. VwGH 29.9.1976, 1093/76; 20.7.1999, 93/13/0312). Die Bw. hat eine erklärungsgemäße Veranlagung beantragt, die Abgabenerklärungen für die Jahre 2007 und 2008 dem Finanzamt mit der Berufung jedoch nicht vorgelegt. Das Inhaltserfordernis des § 250 Abs. 1 lit c BAO war daher keinesfalls erfüllt.

d) Begründung

Die Angabe der Berufungsbegründung soll die Berufungsbehörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Berufungswerber die Berufung für Erfolg versprechend hält. Keine ausreichende Begründung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der bloße Hinweis, die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen entspreche nicht der Buchhaltung und den noch nicht abgegebenen Steuererklärungen (vgl. VwGH 21.1.2004, 99/13/0120; 8.11.1983, 82/14/003, 83/14/0172). Die Bw. hat eine erklärungsgemäße Veranlagung beantragt, die Abgabenerklärungen für die Jahre 2007 und 2008 dem Finanzamt mit der Berufung jedoch nicht vorgelegt. Das Inhaltserfordernis des § 250 Abs. 1 lit d BAO war daher ebenfalls nicht erfüllt.

Daraus folgt, dass der vom Finanzamt mit Bescheid vom 13. Oktober 2009 erlassene Mängelbehebungsauftrag zur Berufung vom 28. September 2009 zu Recht ergangen ist, da die Berufung gegen die Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Verspätungszuschlagsbescheide für die Jahre 2007 und 2008 weder eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, noch eine Begründung aufweist.

Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist die Abgabenbehörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird. Die Bw. wendet, abgesehen von der Unzulässigkeit des Mängelbehebungsauftrages, gegen die Zurückweisungsbescheide vom 10. Dezember 2009 ein, dass mit der Einreichung der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Mängelbehebungsfrist jedenfalls die Mängel der Berufung beseitigt worden wären. Der Bw. ist darin zuzustimmen, dass die die Besteuerungsgrundlagen darstellenden

Abgabenerklärungen den Mindestanforderungen an die Bestimmbarkeit der beantragten Änderungen im Sinne des § 250 Abs. 1 lit c BAO entsprechen. Dieser der Berufung ursprünglich anhaftende Mangel wurde mit der Einreichung der Abgabenerklärungen für die Jahre 2007 und 2008 innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Mängelbehebungsfrist behoben. Nach der vom Finanzamt in der Begründung zu den Zurückweisungsbescheiden angeführten Judikatur reichen die in Abgabenerklärungen eingesetzten Ziffern jedoch für sich allein und ohne entsprechende Erläuterungen nicht als Begründung für eine Berufung aus. Was als Erläuterung einer Ziffer (z. B. 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 bzw. Verlustes kann z. B. durch eine aufgegliederte Zusammenstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben erläutert werden (vgl. Ritz, Kommentar BAO, § 250, Tz 16). Bei der Bw. handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, die auf Grund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist (§§ 22, 23 GmbHG in Verbindung mit § 189 ff HGB). Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 haben Steuerpflichtige, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Wer nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist, muss gemäß § 124 BAO auch für steuerliche Zwecke Bücher führen und einen Betriebsvermögensvergleich auf Basis einer doppelten Buchhaltung vornehmen (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0015). Mangels Erläuterung der in den Jahreserklärungen 2007 und 2008 angegebenen Ziffern durch Beilage einer von der Bw. nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zu führenden Bilanz bzw. zumindest einer Einnahmen/Ausgabenrechnung ist der Mangel der fehlenden Begründung im Sinn des § 250 Abs. 1 lit. d BAO keineswegs behoben. Entgegen den Ausführungen der Bw. enthalten die von ihr eingereichten Abgabenerklärungen für die Jahre 2007 und 2008 keine komplette Gliederung des Jahresabschlusses. Der Hinweis der Bw., dass der Jahresabschluss selbst keine anderen Zahlen und Daten als die Zahlen und Daten im Erklärungsvordruck enthalten würden, kann nur so verstanden werden, dass von der Bw. gar keine Bilanz bzw. jedenfalls kein gemäß § 5 EStG 1988 notwendiger Betriebsvermögensvergleich erstellt worden ist.

Aus der Rechtmäßigkeit des Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes vom 13. Oktober 2009 zur Berufung vom 28. September 2009 und der Tatsache, dass die Bw. der Aufforderung zur Mängelbehebung der fehlenden Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit d BAO nicht nachgekommen ist, folgt somit die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Zurücknahmeverfügung vom 10. Dezember 2009, weshalb die dagegen erhobenen Berufung, wie im Spruch ausgeführt, als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 15. Februar 2011