

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 22. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vom 15. August 2010 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO in Verbindung mit § 85 Abs. 2 BAO für zurückgenommen erklärt.

Die Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 vom 9. November 2010 werden aufgehoben.

II. Der Vorlageantrag vom 17. Jänner 2011 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. a BAO in Verbindung mit § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 vom 9. November 2010 werden aufgehoben.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Dezember 2006 gegründet. Gründungsgesellschafter waren X. zu 75 % und Y. zu 25 %. Zum Geschäftsführer wurde Y. bestellt. Betriebsgegenstand der Bf. ist die Ausübung des Tischler- und Restaurierungsgewerbes.

Anlässlich einer bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfung, welche den Prüfungszeitraum 2006 bis 2008 umfasste, wurden die folgenden beschwerdegegenständlichen Feststellungen getroffen (s. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. Juli 2010, Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 8. Juli 2010):

"Tz. 3 Teilrechnung

Teilrechnungen wurden als Teilzahlungsrechnungen behandelt, dies wird seitens der Betriebsprüfung richtig gestellt. Im § 19 Abs. 2 UStG ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld geregelt. Unterschieden wird dabei zwischen der Entstehung der Steuerschuld

- bei Sollbesteuerung,*
- bei Istbesteuerung,*
- bei Eigenverbrauch,*
- bei Ausstellung unrichtiger oder fingierter Rechnungen mit Ausweis der USt (§ 11 Abs. 12 und 14),*
- gemäß § 16 Abs. 2.*

*Da es sich in diesem Fall um einen Sollversteuerer und nicht um einen Istversteuerer handelt, entsteht die Steuerschuld kraft Rechnung gemäß § 19 (2) UStG. In den Fällen der Soll-Besteuerung **entsteht die Steuerschuld** mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder **sonstigen Leistungen ausgeführt** worden sind. Bei der Sollbesteuerung ist somit für die Entstehung der Steuerschuld der Zeitpunkt der Ausführung der Leistung maßgebend.*

Die festgestellten Änderungen führen zu einer Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO."

Im Jahr 2007 seien die Umsätze laut Gewinn- und Verlustrechnung um € 101.317,35 zu erhöhen (Hinzurechnung laut Außenprüfung € 68.720,35 und Bauleistungen § 19 Abs. 1 Z a UStG 1994 in Höhe von € 32.597,00 Euro).

"Tz. 4 Körperschaftsteuer

Aufwandskürzung

Es werden seitens des Unternehmens Verrechnungskonten für beide Gesellschafter geführt. Diese Beträge sind keine Betriebsausgaben des Unternehmens, sondern eine Vorteilsgewährung an die Gesellschafter-Geschäftsführer, daher stellen sie eine verdeckte Ausschüttung dar.

Diese Aufwendungen werden seitens der AP nicht anerkannt und erhöhen den Gewinn des Unternehmens.

Die festgestellten Änderungen führen zu einer Wiederaufnahme gemäß § 303 (4) BAO."

Die Aufwandskürzung betrage im Jahr 2007 € 48.043,52 und im Jahr 2008 € 15.000,00.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 22. Juli 2010 nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 den Prüfungsergebnissen entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008.

Mit Schreiben vom 15. August 2010 erhob die steuerliche Vertreterin der Bf. fristgerecht Berufung gegen "den Bescheid vom 22. Juli 2010 betreffend:

Wiederaufnahmebescheid Umsatzsteuer 2007 € 4.494,35

Wiederaufnahmebescheid Körperschaftsteuer 2007 € 12.010,88

Sämtliche festgesetzte Anspruchszinsen- Säumniszuschläge der Bescheide 2007.

Die Berufung richtet sich gegen folgenden Punkt der Bescheide:

- 1. Umsatzsteuerbescheid 2007*
- 2. Körperschaftsteuerbescheid 2007*
- 3. Anspruchszinsen und Säumniszuschläge*

Begründung:

Mit dem angefochtenen Bescheid der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2007 wurde eine Nachzahlung von € 4.494,35 und € 12.010,88 sowie Zinsen und Säumniszuschläge vorgeschrieben. Aufgrund der Mangelhaften Buchhaltung bzw. unkorrekten Einreichung der Bilanz 2007 ersuchen wir um Wiederaufnahme.

Ich beantrage, die Begründung zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen."

Am 31. August 2010 erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag betreffend die Berufung vom 15. August 2010 gegen die Wiederaufnahmebescheide Umsatz- und Körperschaftsteuer 2007 vom 22. Juli 2010, "sowie sämtliche festgesetzte Anspruchszinsen- Säumniszuschläge der Bescheide 2008". Gemäß § 250 Abs. 1 BAO würden die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und eine Begründung fehlen. Die angeführten Mängel seien bis zum 15. September 2010 zu beheben, widrigenfalls die Berufung als zurückgenommen erklärt werde. Diese Frist wurde laut Vermerk des Finanzamtes auf 30. September 2010 verlängert.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2010 (persönlich überreicht am 2. November 2010) brachte die steuerliche Vertreterin der Bf. folgende Ergänzungen zur Berufung vom 15. August 2010 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 beim Finanzamt ein:

"Betreffend der gelegten Teilrechnungen stellen wir die Argumentation der Prüfung in Frage.

Alle ausgestellten Teilrechnungen waren und sind Anzahlungsrechnungen und wurden nach dem IST-Steuerprinzip (bei der ZAHLUNG zur jeweiligen TR) versteuert.

Das einbuchen der Rechnungen (halbfertige Arbeiten) hatte nur den Zweck gehabt, den "kommenden" Erfolg in einer noch zu legenden Schlussrechnung auch in den laufenden Auswertungen präsent zu halten. Ohne dieses einbuchen wäre nur das Akonto (Geld) in der Buchhaltung vorhanden gewesen und daher kein Erlös.

Die endgültige Abnahme durch den Leistungsempfänger erfolgte im Zuge der Schlussrechnung welche alle gelegten Teilrechnungen der jeweiligen Aufträge sowie die dazugehörigen versteuerten Akontozahlungen stornierte, so dass nur die wirklich geleistete Arbeit in die Erlöse floss.

Bedingt durch die Buchungstechnik im BMD Programm erscheinen die Stornobuchungen als negative Ziffern in den Bilanzen auf.

Dieser Umstand kann bzw. könnte auf Wunsch in einem bereits vorhandenen Beispiel demonstriert und erklärt werden.

Es wurde im Bericht der Außenprüfung im Jahr 2007 Hinzurechnung lt. AP an Umsatz € 68.720,35 kann jedoch Buchungstechnisch nicht stimmen (siehe oben).

Wie schon erwähnt, kann dieses nur Anhand eines Beispiels erklärt werden.

Aus diesem Grund ist die Berechnung der Abgabennachforderung der Körperschaftsteuer 2007 € 12.010,88 nicht gegeben."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2010 wies das Finanzamt die Berufung vom "18. August 2010" gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 22. Juli 2010 als unbegründet ab und führte in der Begründung folgendes aus:

"In Ihrem Jahresabschluss weisen Sie die betreffenden Einnahmen als Teilrechnungen aus. Bei Teilrechnungen entsteht die Umsatzsteuerschuld bereits mit Rechnungslegung und mit der Höhe des in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrages, bei einer Anzahlung (Teilzahlungsrechnung) wäre dieser Vorgang auf einem Bestandskonto zu berücksichtigen gewesen ("erhaltene Anzahlungen"). Außerdem müsste gegebenenfalls auf einer Teilzahlungsrechnung die Bezeichnung Anzahlungsrechnung oder Teilzahlungsrechnung vermerkt sein. Da laut vorliegenden Sachverhalten eindeutig eine Teilrechnung vorgelegen hat und diese Leistung bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu versteuern ist, ist das Sollprinzip maßgeblich und Ihre Berufung abzuweisen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2010 wies das Finanzamt die Berufung vom "18. August 2010" gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 22. Juli 2010 als unbegründet ab und führte in der Begründung folgendes aus:

"In Ihrem Jahresabschluss weisen Sie die betreffenden Einnahmen als Teilrechnungen aus. Bei Teilrechnungen entsteht die Umsatzsteuerschuld bereits mit Rechnungslegung und mit der Höhe des in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrages, bei einer Anzahlung (Teilzahlungsrechnung) wäre dieser Vorgang auf einem Bestandskonto zu berücksichtigen gewesen ("erhaltene Anzahlungen"). Außerdem müsste gegebenenfalls auf einer Teilzahlungsrechnung die Bezeichnung Anzahlungsrechnung oder Teilzahlungsrechnung vermerkt sein. Da laut vorliegenden Sachverhalten eindeutig eine Teilrechnung vorgelegen hat und diese Leistung bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu versteuern ist, ist auch bereits eine Forderung im Zeitpunkt der (Teil-)Leistungserbringung verwirklicht worden, die ertragserhöhend berücksichtigt werden muss (im Jahr der Teilleistung)."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2010 wies das Finanzamt die Berufung vom 15. August 2010 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 22. Juli 2010 als unbegründet ab und führte in der Begründung folgendes aus:

"In Ihrem Jahresabschluss weisen Sie die betreffenden Einnahmen als Teilrechnungen aus. Bei Teilrechnungen entsteht die Umsatzsteuerschuld bereits mit Rechnungslegung und mit der Höhe des in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrages, bei einer Anzahlung (Teilzahlungsrechnung) wäre dieser Vorgang auf einem Bestandskonto zu berücksichtigen gewesen ("erhaltene Anzahlungen"). Außerdem müsste gegebenenfalls auf einer Teilzahlungsrechnung die Bezeichnung Anzahlungsrechnung oder Teilzahlungsrechnung vermerkt sein. Da laut vorliegenden Sachverhalten eindeutig eine Teilrechnung vorgelegen

hat und diese Leistung bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu versteuern ist, ist das Sollprinzip maßgeblich und Ihre Berufung abzuweisen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2010 wies das Finanzamt die Berufung vom 15. August 2010 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 22. Juli 2010 als unbegründet ab und führte in der Begründung folgendes aus:

"In Ihrem Jahresabschluss weisen Sie die betreffenden Einnahmen als Teilrechnungen aus. Bei Teilrechnungen entsteht die Umsatzsteuerschuld bereits mit Rechnungslegung und mit der Höhe des in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrages, bei einer Anzahlung (Teilzahlungsrechnung) wäre dieser Vorgang auf einem Bestandskonto zu berücksichtigen gewesen ("erhaltene Anzahlungen"). Außerdem müsste gegebenenfalls auf einer Teilzahlungsrechnung die Bezeichnung Anzahlungsrechnung oder Teilzahlungsrechnung vermerkt sein. Da laut vorliegenden Sachverhalten eindeutig eine Teilrechnung vorgelegen hat und diese Leistung bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu versteuern ist, ist auch bereits eine Forderung im Zeitpunkt der (Teil-)Leistungserbringung verwirklicht worden, die ertragserhöhend berücksichtigt werden muss (im Jahr der Teilleistung)."

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2011 brachte Dr. Z. als bevollmächtigter Vertreter der Bf. fristgerecht Vorlageanträge betreffend die Berufungsvorentscheidungen Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 beim Finanzamt ein und begründete diese wie folgt:

In der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen argumentiere die Behörde mit der Erbringung von Teilleistungen, die sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich nach dem Sollprinzip zu versteuern seien. Die Behörde wäre auf die Berufungsergänzung vom 28. Oktober 2010 nicht eingegangen. Bei entsprechender Würdigung hätte die Behörde zumindest ertragsteuerlich auf ein anderes Ergebnis kommen müssen, denn für "Einkommensteuerzwecke" wäre sehr wohl das Sollprinzip angewandt worden. Dies würde sich aus der Buchungstechnik für Teilleistungen ergeben, welche anhand eines Beispiels nunmehr wie folgt erläutert werde:

*"Ausgangslage: 1 Teilrechnung mit 50.000 + UST, die noch im alten Jahr bezahlt wird;
1 Schlussrechnung im Folgejahr mit 80.000 + UST unter Abzug der Teilrechnung =
Restbetrag 30.000 + UST.*

Im alten Jahr wird die Teilrechnung wie folgt gebucht: Klasse 2 Debitor 60.000 an Klasse 4 Erlöse Teilrechnungen 50.000 an Klasse 3 noch nicht geschuldete UST 10.000. Mit Bezahlung der Teilrechnung wird wie folgt gebucht: Bankeingang an Debitor (60.000) sowie Klasse 3 noch nicht geschuldete UST an Klasse 3 UST (10.000) sowie Klasse 2 Verrechnungskonto Anzahlungen an Klasse 3 Erhaltene Anzahlungen (50.000). Mit dieser Buchungstechnik wird sichergestellt, dass die erhaltenen Anzahlungen tatsächlich der UST unterworfen werden.

*Mit Schlussrechnung im Folgejahr wird die Teilrechnung buchungstechnisch storniert:
Sollbuchungen: Debitor 36.000, Klasse 4 Erlöse 80.000, Klasse 3 UST 6.000, Klasse 2 VerrKto –Anz. 50.000.*

Mit dieser Buchungstechnik wird sichergestellt, dass nur noch der "Mehrbetrag" der UST unterworfen wird, nämlich als Saldo des Erlöskontos 20% mit 80.000 und der Verringerung der erhaltenen Anzahlungen mit 50.000."

Das Beispiel zeige, dass das in Klasse 4 geführte Konto "Erlöse Teilrechnungen" im Jahr 1 mit einem Habensaldo schließt, im Jahr 2 – durch die Auflösung mit Schlussrechnung – mit einem Sollsaldo. Werde nicht nur eine, sondern eine Vielzahl von Teil- und Schlussrechnungen gelegt, so würde sich folglich am Ende eines Wirtschaftsjahres dann ein Habensaldo ergeben, wenn die Summe der Teilrechnungen jene der Schlussrechnungen überwiegt und umgekehrt. Dies wäre auch aus den Jahresabschlüssen ersichtlich: Einmal habe dieses Konto mit einen Habensaldo, dann mit einem Sollsaldo geschlossen. Obwohl die "Erlöse aus Teilrechnungen" einmal im Soll, einmal im Haben geschlossen hätten, habe die Betriebsprüfung in offenkundigem Unverständnis der Buchungstechnik in beiden Jahren dieses Konto zu den Erlösen hinzugerechnet, was letztlich zu einer Doppelversteuerung geführt habe. Wie die obige Buchungstechnik zeige, wären die "Erlöse Teilrechnungen" nach Maßgabe der tatsächlichen Bezahlung (nämlich als Erhaltene Anzahlung) der Umsatzsteuer unterworfen worden.

Man könne sicherlich darüber diskutieren, ob die sogenannten "Teilrechnungen" nach dem Sollprinzip oder dem Istprinzip zu versteuern seien, letztlich würden aber beide Methoden zum gleichen Ergebnis führen. Im vorliegenden Fall wären sämtliche "Teilrechnungen" nach Maßgabe der effektiven Zahlungen der Umsatzsteuer unterworfen worden (als erhaltene Anzahlung). Die Umsatzsteuer wäre also definitiv abgeführt worden. Zur Diskussion stehe daher allenfalls die Frage, ob der Zeitpunkt der Richtige sei, ob nicht bereits mit Rechnungslegung zu versteuern gewesen wäre. Die Behörde könnte daher allenfalls einen Säumniszuschlag verhängen, aber niemals eine Umsatzsteuer für gelegte "Teilrechnungen" nachbelasten, da diese mit Bezahlung der Umsatzsteuer unterworfen worden seien. Die nunmehrige Vorschreibung der Umsatzsteuer führe daher letztlich zu einer Doppelbesteuerung. Tut sie dies trotzdem – weil sie dem Sollprinzip folgen möchte – so müsse sie freilich in jenem Jahr, in dem das Konto "Erlöse Teilrechnungen" einen Sollsaldo aufweist – diesen logisch konsequenterweise von der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage abziehen und nicht, wie es die Betriebsprüfung in mangelnder Kenntnis über die Buchungstechnik gemacht habe, nochmals hinzurechnen. Wie bereits einleitend erwähnt, führe die oben dargestellte Buchungstechnik der "Teilrechnungen" über die Kontenklasse 4 dazu, dass diese im laufenden Ertrag erfasst seien. Die in der *"BVE zur Einkommensteuer"* angeführte "Begründung" gehe damit völlig ins Leere, die Teilrechnungen seien im Ergebnis erfasst.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2011 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zu den Vorlageanträgen Stellung:

Die im Rahmen der Prüfung vorgelegte Buchhaltung habe sich als über weite Strecken nicht nachvollziehbar erwiesen. Die Bilanz zum 31.12.2008 wäre der Betriebsprüfung erst am 28. Mai 2010 zur Verfügung gestellt worden, Umsatzsteuervoranmeldungen wären im

Jahr 2007 für 5 Monate, im Jahr 2008 überhaupt nicht abgegeben worden, was nicht für eine laufend geführte (ordnungsmäßige) Buchhaltung spreche.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wären von der Betriebsprüfung die als Teilrechnungserlöse ausgewiesenen Umsätze versteuert worden. Ob im von der Bf. erklärten Umsatz für das Jahr 2008 Schlussrechnungsbeträge zu Teilrechnungen enthalten seien, welche nunmehr bereits im Jahr 2007 versteuert wären, könne nicht nachvollzogen werden.

Das Finanzamt legte am 17. Mai 2011 die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 15. August 2010 (Vorlageantrag 17. Jänner 2011) gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte die Abweisung im Sinne der bisherigen abgabenbehördlichen Ausführungen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

1. Umsatzsteuer 2007:

Die Bf. reichte am 21. November 2008 die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 beim Finanzamt ein und erklärte folgende Besteuerungsgrundlagen (in €):

Gesamtbetrag der Entgelte	131.781,84
Steuerfreie Umsätze Bau-/Katalogleistungen/§ 19	0,00
Steuerpflichtige Umsätze 20%	131.781,84
Umsatzsteuer	26.356,37
Vorsteuer	21.599,97
Zahllast	4.756,40

Am 9. März 2009 übermittelte die Bf. eine Umsatzsteuer-Berechnung für das Jahr 2007 mit folgenden Besteuerungsgrundlagen (in €):

Gesamtbetrag der Entgelte	260.309,68
Steuerfreie Umsätze Bau-/Katalogleistungen/§ 19	-15.580,70
Steuerpflichtige Umsätze 20%	244.728,98
Umsatzsteuer	48.945,80
Vorsteuer	16.184,68
Zahllast	32.761,12

Das Finanzamt erließ am 9. März 2009 einen Erstbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 und setzte die Umsatzsteuer entsprechend den am 9. März 2009 von der Bf. übermittelten Besteuerungsgrundlagen fest.

Am 23. April 2009 reichte die Bf. eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 beim Finanzamt mit folgenden Besteuerungsgrundlagen ein (in €):

Gesamtbetrag der Entgelte	199.891,10
Steuerfreie Umsätze Bau-/Katalogleistungen/§ 19	0,00
Steuerpflichtige Umsätze 20%	199.891,10
Umsatzsteuer	39.978,22
Vorsteuer	16.184,68
Zahllast	23.793,54

Im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 22. Juli 2010 die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt fest (in €):

Gesamtbetrag der Entgelte	299.797,75
Steuerfreie Umsätze Bau-/Katalogleistungen/§ 19	32.597,00
Steuerpflichtige Umsätze 20%	267.200,75
Umsatzsteuer	53.440,15
Vorsteuer	16.184,68
Zahllast	37.255,47

Grundlage für diese Feststellungen der Betriebsprüfung war die von der Bf. am 23. April 2009 beim Finanzamt eingereichte Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2007. Die belangte Behörde ging dabei von den erklärten Umsatzerlösen (Kto. 12345) aus. Diese Form der Umsatzermittlung entspricht der von der Bf. im Jahr 2008 gewählten Vorgangsweise (s. die mit Schreiben vom 30. April 2010 beim Finanzamt eingereichte Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2008 und die Umsatzsteuerjahreserklärung 2008).

2. Körperschaftsteuer 2007

Von der Betriebsprüfung wurden Aufwandskürzungen in Höhe von € 48.043,52 als verdeckte Ausschüttungen außerbilanzmäßig zugerechnet. Sonstige Feststellungen wurden von der Betriebsprüfung nicht getroffen.

3. Umsatzsteuer 2008

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 entsprechend der von der Bf. am 30. April 2010 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung 2008 fest.

Von der Betriebsprüfung wurden betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 keine Feststellungen getroffen.

4. Körperschaftsteuer 2008

Von der Betriebsprüfung wurden Aufwandskürzungen in Höhe von € 15.000,00 als verdeckte Ausschüttungen außerbilanzmäßig zugerechnet. Sonstige Feststellungen wurden von der Betriebsprüfung nicht getroffen.

Darstellung der maßgeblichen Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, muss eine Berufung (Bescheidbeschwerde) 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."*

§ 85 Abs. 2 BAO idF AbgVRefG, BGBl I 2009/20, lautet:

"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 Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht."

Das Erlassen eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Entspricht eine Bescheidbeschwerde nicht den Vorgaben des § 250 Abs. 1 BAO, ist die Behörde verpflichtet, einen derartigen Auftrag zu erlassen. Ebenso gilt die Bescheidbeschwerde zwingend als zurückgenommen, wenn einem gesetzeskonform ergangenen Mängelbehebungsauftrag nicht ordnungsgemäß entsprochen wurde. Diese Rechtsfolge tritt ex lege ein, ohne dass es dazu eines Zurücknahmebescheides bedarf. In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa zum Erkenntnis vom 6.7.2006, Zl. 2006/15/0157 folgenden Rechtssatz formuliert: *"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...."*

Ergeht trotz nicht ordnungsgemäßer Erfüllung eines behördlichen Mängelbehebungsauftrages kein Zurücknahmebescheid, sondern wird die Bescheidbeschwerde in der Sache behandelt und mittels Beschwerdeentscheidung materiell erledigt, kommt dieser Vorgangsweise für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht keine Bindungswirkung zu. Das Bundesfinanzgericht hat auf die Rechtsfolge des § 85 Abs. 2 BAO Bedacht zu nehmen,

die Bescheidbeschwerde mit Beschluss als zurückgenommen zu erklären und das Beschwerdeverfahren ohne Erledigung in der Sache zu beenden.

Ziel des Mängelbehebungsverfahrens ist es, Gegenstand und Umfang eines Rechtsmittels und damit die Grenze der (behördlichen) Entscheidungspflicht, somit jenen Bereich zu klären, über den in der Beschwerdeerledigung jedenfalls abzusprechen ist.

Der Beschwerdeantrag muss so bestimmt bzw. dessen Inhalt zumindest so bestimmbar sein, dass die Behörde erkennen kann, welche Unrichtigkeit der Beschwerdeführer dem bekämpften Bescheid anlastet. Bei teilweiser Anfechtung eines Bescheides muss aus dem Antrag zu entnehmen sein, wie weit diese Anfechtung reicht. Auch die Begründung eines Rechtsmittels muss so gestaltet sein, dass die Behörde daraus erkennen kann, worin die Unrichtigkeit des bekämpften Bescheides gelegen sein soll und weshalb der Beschwerdeführer seine Beschwerde für Erfolg versprechend hält (vgl. zB VwGH vom 28.5.2008; 2007/15/0247).

Berufungen, die dem Unabhängigen Finanzsenat vor dem 1. Jänner 2014 vorgelegt wurden, gelten gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Bescheidbeschwerde im Sinne des § 243 Abs. 1 BAO, für die das Bundesfinanzgericht zuständig ist.

Gemäß § 276 Abs. 2 BAO konnte gegen eine Berufungsvorentscheidung innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Für Vorlageanträge ist gemäß § 264 Abs. 4 BAO § 260 Abs. 1 BAO (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung) sinngemäß anzuwenden. Unzulässig ist ein Vorlageantrag insbesondere wegen mangelnder Befugnis des Antragstellers (vgl. *Ritz*, BAO⁵ § 265, Tz. 17).

Rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes:

A. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2007

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage zum Mängelbehebungsverfahren bestand im vorliegenden Rechtsmittelverfahren ohne Zweifel eine Verpflichtung des Finanzamtes zur Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages betreffend die Berufung vom 15. August 2010. Zu den angefochtenen Bescheiden Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 hatte die Berufung vom 15. August 2010, abgesehen von der Bezeichnung der angefochtenen Bescheide und der entsprechenden Nachforderungen, lediglich die Ausführung enthalten, dass *"aufgrund der Mangelhaften Buchhaltung bzw. unkorrekten Einreichung der Bilanz 2007 um Wiederaufnahme ersucht wird"*. Der Berufung ist nicht zu entnehmen, wogegen sie sich konkret richtet und welche Änderungen begehrt werden. Unter den gegebenen Umständen ist an der Rechtmäßigkeit des Mängelbehebungsauftrages vom 31. August 2010 insgesamt nicht zu zweifeln.

Die am 2. November 2010 eingebrachte Ergänzung zur Berufung vom 15. August 2010 (eine Beurteilung der fristgerechten Einbringung ist anhand der vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile nicht möglich) beziehen sich betreffend die Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2007 auf die Problematik der Versteuerung von Teilrechnungen bzw. Anzahlungsrechnungen. In Bezug auf die angefochtenen

Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2007 wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem Mängelbehebungsauftrag vom 31. August 2010 mit dieser Ergänzung nicht ordnungsgemäß entsprochen.

Zum Umsatzsteuerbescheid 2007 fehlen sowohl eine Anfechtungserklärung als auch eine entsprechende Begründung. Die Vorbringen der Bf. zur umsatzsteuerlichen Problematik der Erfassung von Teilrechnungen bzw. Anzahlungsrechnungen vermögen diese Mängel nicht zu beseitigen, zumal von der Bf. diverse unterschiedliche Berechnungen zur Umsatzsteuer 2007 vorgelegt wurden und sich die belangte Behörde an den Berechnungen der Bf. in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 orientiert hat. Diesbezüglich wurden von der Bf. keine Einwendungen vorgebracht. Die Abgabenerklärungen der Bf., die Erklärungsbeilagen sowie die von der Bf. vorgelegte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2007 ermöglichen keinesfalls eine eindeutige Feststellung der von der Bf. im Rechtsmittel begehrten Besteuerungsgrundlagen (und damit der beantragten Änderungen), sodass kein ordnungsgemäßer Änderungsantrag vorliegt. Zudem ist auch aus dem später eingebrachten Vorlageantrag nicht zu ersehen, welche konkrete Änderungen der Besteuerungsgrundlagen die Bf. begehrt. Ergänzend ist zu den Vorbringen im Vorlageantrag vom 17. Jänner 2011 festzuhalten, dass von der Behörde keine ertragsteuerlichen Feststellungen im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Problematik der Erfassung von Teilrechnungen bzw. Anzahlungsrechnungen getroffen wurden. Die diesbezüglichen Vorbringen entbehren somit jeder Grundlage. Auch die Ausführungen hinsichtlich einer eventuellen Doppelversteuerung der Umsätze durch nochmalige Hinzurechnung im Jahr 2008 können nicht nachvollzogen werden, zumal von der belangten Behörde lediglich Feststellungen betreffend des Jahres 2007 getroffen wurden. Mangels Änderungen der von der Bf. erklärten Umsatzbesteuerungsgrundlagen für 2008 durch die Betriebsprüfung wurde von der Bf. betreffend des Jahres 2008 auch kein Rechtsmittel eingebracht.

Betreffend des Körperschaftsteuerbescheides 2007 wurden von der belangten Behörde ausschließlich Feststellungen betreffend das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen getroffen. Von der Bf. wurden lediglich Vorbringen zur umsatzsteuerlichen Problematik der Erfassung von Teilrechnungen bzw. Anzahlungsrechnungen vorgebracht. Diesbezüglich wurden von der belangten Behörde bzw. der Betriebsprüfung ertragsteuerlich keine Feststellungen getroffen. Neben einer Begründung hätte es bezüglich der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2007 daher auch einer näheren Konkretisierung der Anfechtungspunkte und der Änderungsanträge bedurft.

Insgesamt wurde daher dem Mängelbehebungsauftrag vom 31. August 2010 mit der Eingabe vom 2. November 2010 hinsichtlich der Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2007 eindeutig nicht entsprochen. Daher hatte die in § 85 Abs. 2 BAO vorgesehene Rechtsfolge einzutreten.

B. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2008

Betreffend die vom Finanzamt am 22. Juli 2010 erlassenen Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 wurden von der Bf. keine Rechtsmittel erhoben. Die Erlassung entsprechender Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 durch das Finanzamt war daher nicht zulässig. Die am 9. November 2010 erlassenen Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 waren daher ersatzlos aufzuheben und die diesbezüglich am 17. Jänner 2011 eingebrachten Vorlageanträge gemäß § 278 Abs. 1 lit. a BAO in Verbindung mit § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zu dem im Vorlageantrag vom 17. Jänner 2011 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter Verweis auf § 274 BAO noch auszuführen, dass von der Durchführung einer beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden kann, wenn die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen bzw. als zurückgenommen zu erklären ist.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 7. Juli 2015