

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache des Vereins_X, Y_str., xxxx B, gegen die Bescheide des Finanzamts B mit Ausfertigungsdatum 20.6.2013 betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2011 sowie gegen die Bescheide des Finanzamts B mit Ausfertigungsdatum 31.10.2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011

I. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2011 wird gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen erklärt.

Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II. zu Recht erkannt:

Die Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 (mit Ausfertigungsdatum 31.10.2013) werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

a.) In den am 23.5. sowie am 31.7.2012 eingereichten Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2010 und 2011 wurden von der beschwerdeführenden Körperschaft (kurz: Bf.), einem Verein iSd VereinsG, steuerpflichtige Umsätze von 83.419,56 € (2010) sowie von

69.566,07 € (2011) ausgewiesen. Die Veranlagung zur Umsatzsteuer dieser Jahre erfolgte mit Bescheiden vom 24.5. und vom 2.8.2012 erklärungskgemäß.

b.) Mit Bescheiden vom 20.6.2013 wurden ua. die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 und 2011 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Mit demselben Ausfertigungsdatum wurden berichtigte Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 sowie (erstmalig) Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011 erlassen.

c.) Gegen die genannten Wiederaufnahmebescheide sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011 wurde am 22.7.2013 Berufung erhoben. Dabei wurde ausgeführt, dass eine ausführliche Begründung nachgereicht werde.

d.) Mit Bescheid vom 16.8.2013 wurde der Bf. aufgetragen, die der Berufung vom 22.7.2013 anhaftenden (näher dargestellten) Mängel fristgerecht zu beheben, widrigenfalls das Anbringen als zurückgenommen gelte. Mit Schreiben vom 12.9.2013 sollte dem Auftrag entsprochen werden: Die Berufung richte sich gegen die Sicherheitszuschläge 2010 und 2011 und die sich daraus ergebenden Nachbelastungen. Nach den beiliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sei ein Verlust von 2.682,57 € (2010) bzw. ein Gewinn von 184,34 € (2011) entstanden. Von den dazugehörigen Umsatzsteuerverproben seien die Vorauszahlungen bzw. Voranmeldungen in Abzug gebracht worden. Somit ergäben sich eine Gutschrift von 735,10 € (2010) bzw. eine Nachzahlung von 17,60 € (2011). Die im Schätzungsweg angesetzten Gewinne von 1.505,05 € bzw. von 1.305,22 € und die daraus resultierenden Umsatzsteuernachzahlungen von 376,00 € bzw. 272,05 € seien zu hoch angesetzt worden.

e.) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 31.10.2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2011 wurden die Bescheide vom 20.6.2013 geändert. Begründend wurde ausgeführt, dass es im Rahmen der Außenprüfung nicht möglich gewesen sei, auf der Grundlage der vorgelegten Unterlagen und Grundaufzeichnungen Umsatzsteuerverproben der Jahre 2010 und 2011 durchzuführen.

Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters seien die Jahre 2010 und 2011 inzwischen aufgebucht worden. Anhand dieser Buchhaltung seien die neuen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sowie die Umsatzsteuerverproben erstellt worden.

Die Differenzen der Jahre 2010 und 2011 hätten nicht aufgeklärt werden können. Wie der Verein auf die ursprünglich erklärten Umsätze gekommen sei, könne auf Grund der nur ungenau geführten Grundaufzeichnungen nicht nachvollzogen werden. Dasselbe gelte für die Frage, weshalb die Erlöse und Ausgaben nach Aufbuchung durch den steuerlichen Vertreter von den früheren Aufstellungen abweichen würden.

Der Besteuerung würden die vom steuerlichen Vertreter ermittelten Ergebnisse zugrunde gelegt. Allerdings werde der Sicherheitszuschlag von 2,5% auf 5% erhöht, da die vorhandenen Abweichungen nicht nachvollziehbar seien und die Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen gemäß § 131 BAO nicht gegeben sei. Im Übrigen hätte

weder für das Jahr 2010 noch für das Jahr 2011 ein gemäß § 128 BAO zu führendes Wareneingangsbuch vorgelegt werden können.

f.) In den am 3.12. bzw. am 5.12.2013 eingebrachten Vorlageanträgen betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 sowie Körperschaftsteuer 2010 und 2011 wurde der Sicherheitszuschlag von 5% bekämpft. Es sei zunächst die Pauschalierung für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler in Anspruch genommen worden. Grundlage dieser Pauschalierung seien die vom Verein übergebenen Unterlagen gewesen. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei von der Pauschalierung auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übergegangen worden. Es sei eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt und dem Finanzamt vorgelegt worden. Da somit eine ordnungsmäßige Buchführung vorliege, werde ein Sicherheitszuschlag von 5% als erhebliche Härte angesehen. Es werde beantragt, den Sicherheitszuschlag zu streichen.

g.) Mit Schreiben vom 21.1.2014 wurde der Antrag gestellt, ua. die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2010 und 2011 mit Ausfertigungsdatum 20.6.2013 gemäß § 299 BAO aufzuheben. Die Begründung des Antrags deckt sich mit jener der Berufung vom 22.7.2013.

h.) Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.2.2014 wurde die Beschwerde (vormalige Berufung) vom 22.7.2013 gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 und 2011 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde (nach Wiedergabe des § 303 Abs. 1 BAO) ausgeführt, dass im Rahmen der gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren eingebrachten Beschwerde vorgebracht worden sei, dass die Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer zu hoch angesetzt wurden. Diese Begründung sei nicht geeignet, die Abgabenbehörde davon zu überzeugen, dass ein Wiederaufnahmsgrund für die Jahre 2010 und 2011 nicht vorgelegen sei. Die in der Begründung der Beschwerde vorgebrachten Argumente seien nach Ansicht der Abgabenbehörde ausschließlich gegen die nicht beeinspruchten Umsatzsteuerbescheide gerichtet. Der Beschwerde hätte folglich nicht entsprochen werden können. Sie sei daher abzuweisen gewesen.

i.) Mit Bericht vom 30.4.2014 wurde die Beschwerde vom "12.9.2013" dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Dabei wurde ausgeführt, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde gegen die Umsatzsteuerbescheide keine Beschwerde erhoben worden sei (es seien lediglich die Wiederaufnahmsbescheide angefochten worden). Die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen sei daher nicht zulässig gewesen.

II. Umsatzsteuer 2010 und 2011

1. Sachverhalt

a.) Nach dem Betreff des durch eine berufsmäßige Parteienvertreterin eingebrachten Schriftsatzes richtet sich die Beschwerde ua. gegen die "folgenden Bescheide":

"Berufung gem. § 243 BAO gegen folgende Bescheide: ...

- Wiederaufnahmebescheid vom 20. Juni 2013 betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2010, zugestellt am 24. Juni 2013
- Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 20. Juni 2013, zugestellt am 24. Juni 2013
- Wiederaufnahmebescheid vom 20. Juni 2013 betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2011, zugestellt am 24. Juni 2013
- Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 20. Juni 2013, zugestellt am 24. Juni 2013".

In weiterer Folge wurde ausgeführt, dass "gegen die im Betreff angeführten Bescheide in offener Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Berufung" eingelegt werde.

b.) Die Beschwerde vom 22.7.2013 richtet sich damit in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise *nur* gegen die Bescheide gemäß § 303 BAO, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 und 2011 wiederaufgenommen wurden, nicht auch gegen die neuen (berichtigten) Sachbescheide desselben Ausfertigungsdatums.

c.) Ebenso unzweifelhaft bezieht sich auch der Mängelbehebungsauftrag vom 16.8.2013 auf die Berufung "gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 - 2011" sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011. Er enthält den in § 85 Abs. 2 BAO vorgesehenen Hinweis für den Fall der Versäumung der gesetzten Frist.

d.) Im Schreiben vom 12.9.2013, mit dem auftragsgemäß die fehlenden Inhaltserfordernisse der Berufung vom 22.7.2013 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 nachgereicht werden sollten, finden sich lediglich Ausführungen zur sachlichen Unrichtigkeit der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide. Ersucht wurde, die neuen Sachverhalte zu berücksichtigen und die "Umsatzsteuererklärungen" 2009 bis 2011 zu berichtigen. Die im Schätzungswege angesetzten Gewinne und daraus resultierenden Umsatzsteuernachzahlungen seien - gegenüber den gleichzeitig mitgeteilten Bemessungsgrundlagen - "zu hoch" angesetzt worden.

2. Rechtslage

a.) Gemäß § 250 Abs. 1 BAO hat die Bescheidbeschwerde zu enthalten: die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (lit. b); die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (lit. c); eine Begründung (lit. d).

b.) Entspricht die Bescheidbeschwerde nicht den in § 250 Abs. 1 BAO umschriebenen Erfordernissen, so *hat* gemäß § 85 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Bescheidbeschwerde nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt.

c.) Die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung war (nach der bis zum 31.12.2013 geltenden Rechtslage) nur zulässig, wenn eine Berufung wirksam erhoben wurde.

d.) Beim Wiederaufnahmebescheid (Verfahrensbescheid) und beim neuen Sachbescheid handelt es sich um zwei voneinander zu unterscheidende Bescheide, von denen jeder

für sich einer Berufung bzw. (ab 2014) einer Bescheidbeschwerde zugänglich ist und der Rechtskraft teilhaftig werden kann.

3. Würdigung

- a.) Dem Mängelbehebungsauftrag vom 16.8.2013 wurde, soweit er die *Wiederaufnahmsbescheide* betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 betrifft, nicht entsprochen. Es fehlt die Erklärung, in welchen Punkten diese Bescheide angefochten werden; es fehlt die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden. Es fehlt vor allem eine Begründung.
- b.) Im Schreiben vom 12.9.2013 wurde lediglich ausgeführt, in welchen Punkten die neuen *Sachbescheide* angefochten werden und welche Änderungen (Berichtigungen) beantragt werden. Auch die (nachgereichte) Begründung iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO bezieht sich ausschließlich auf die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer.
- c.) Das Schreiben vom 12.9.2013 könnte daher nur als Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrags angesehen werden, der sich auf eine - im vorliegenden Fall nicht eingebrachte - Beschwerde gegen die neuen Sachbescheide bezogen hätte (vorausgesetzt, dass ein solcher Auftrag erteilt worden wäre). Der vorliegende Auftrag hat sich aber einwandfrei nur auf die von der Bf. angefochtenen Verfahrensbescheide (Wiederaufnahmsbescheide iSd § 303 Abs. 4 BAO) bezogen.
- d.) Davon abgesehen gelten die - unter dem nachstehenden Punkt III. - für die Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011 getroffenen Ausführungen in gleicher Weise für die Wiederaufnahmsbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 und 2011.
- e.) Unzutreffend ist, dass eine Zurücknahmeerklärung gemäß § 85 BAO nicht mehr erfolgen dürfte, sobald ein Mängelbehebungsauftrag betreffend Wiederaufnahmsbescheide *tatsächlich* beantwortet wird, und sei es auch mit einer unzutreffenden, auf den Inhalt der *Sachbescheide* bezogenen Begründung, zumal die Bf. gerade nicht um eine neuerliche erklärungskonforme Veranlagung, sondern um eine Berücksichtigung der "neuen Sachverhalte" ersucht hat (sodass die letzte Voraussetzung des § 303 Abs. 4 BAO in der damals geltenden Fassung ersichtlich nicht angesprochen wurde). Wird einem Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen, hat vielmehr zwingend eine Formalentscheidung und nicht eine Erledigung der Beschwerde in der Sache selbst zu erfolgen (siehe § 263 Abs. 1 lit. b BAO).
- f.) Die Beschwerdevorentscheidung vom 6.2.2014, mit der die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide als unbegründet abgewiesen wurde, ist *in Rechtskraft* erwachsen. Ein Vorlageantrag wurde (nach Ausweis der vorgelegten Akten) nicht gestellt. Zutreffend wurde die Beschwerde vom 22.7.2013 daher dem Bundesfinanzgericht nicht auch hinsichtlich der vorgelagerten Verfahrensbescheide zur Entscheidung vorgelegt.
- g.) Da eine Beschwerde gegen die Sachbescheide nicht erhoben wurde, sind die - mit den Vorlageanträgen vom 5.12.2013 bekämpften - Berufungsvorentscheidungen vom 31.10.2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 zu Unrecht ergangen. Dazu kommt,

dass sich eine Berufungsvorentscheidung als rechtswidrig erweist, wenn nicht zumindest gleichzeitig über ein Rechtsmittel gegen den vorgelagerten Wiederaufnahmsbescheid abgesprochen wird (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Aufl., § 307 Rz 7).

h.) Die Berufungsvorentscheidungen vom 31.10.2013 waren daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben. Es entspricht dem Rechtsschutzinteresse der Bf., dass über ihren Vorlageantrag abgesprochen wird, auch wenn sie eine Bescheidbeschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 nicht eingebracht hat und daher auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass eine solche Beschwerde mit der Einbringung des Vorlageantrags "wiederum als unerledigt" gilt (§ 264 Abs. 3 BAO).

III. Körperschaftsteuer 2010 und 2011

1. Sachverhalt

a.) Mit dem bereits erwähnten Bescheid vom 16.8.2013 (siehe Punkt II. 1 c.) wurde auch der Auftrag erteilt, die der Berufung vom 22.7.2013 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011 anhaftenden Mängel zu beheben, und zwar bis zum 3.9.2013.

b.) Nach einem auf der Durchschrift des Mängelbehebungsauftrags angebrachten Aktenvermerk eines Organwalters des Finanzamts vom 3.9.2013 ist eine "Fristverlängerung *telefonisch* bis spätestens 13.9.2013 genehmigt" worden.

2. Rechtslage

a.) Die in einem Mängelbehebungsauftrag bestimmte Frist ist zwar - als behördliche Frist - auf Antrag verlängerbar (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0166; VwGH 3.6.1993, 92/16/0116). Ein Antrag auf Verlängerung einer solchen Frist stellt aber ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO dar. Diese Bestimmung sieht telefonische Anbringen nicht vor, sodass telefonische Mitteilungen des Abgabepflichtigen keine "mündlichen" Anbringen im Sinne des § 85 BAO darstellen (VwGH 28.9.2011, 2008/13/0070; VwGH 25.11.2010, 2006/15/0179; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0215; VwGH 17.11.2005, 2001/13/0279).

b.) Ein normativer Abspruch des Inhalts, dass die in einem Mängelbehebungsauftrag gesetzte Frist verlängert wird, ändert die den Steuerpflichtigen treffenden Verpflichtungen. Er stellt somit einen Bescheid iSd § 92 Abs. 1 lit. a BAO dar. Die Erledigung wird allerdings erst dann als Bescheid *wirksam*, wenn sie dem Steuerpflichtigen nach den Vorschriften des § 97 BAO bekannt gegeben wird. § 97 BAO sieht eine telefonische Bekanntgabe nicht vor (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0166; VwGH 17.11.2005, 2001/13/0279). Telefonische Mitteilungen der Abgabenbehörde stellen keinen für eine Bescheiderlassung hinreichenden Formalakt dar. Sie sind keine Bescheide (VwGH 31.5.2006, 2003/13/0015).

3. Würdigung

a.) Beim telefonischen Ersuchen um Verlängerung der Frist zur Erfüllung des Mängelbehebungsauftrags vom 16.8.2013 handelte es sich, auch wenn es (noch) rechtzeitig erfolgt sein sollte, um kein Anbringen iSd § 85 BAO. Es vermochte den Ablauf

der Frist - nach der vor dem 1.1.2014 geltenden Rechtslage - nicht zu hemmen (VwGH 10.3.1994, 93/15/0092).

b.) Selbst wenn das Ersuchen um Verlängerung der Frist als Anbringen iSd § 85 BAO zu werten wäre, wäre die Frist bereits am 3.9.2013 abgelaufen, sodass das Schreiben vom 12.9.2013 als verspätet anzusehen ist. Die Erledigung des telefonischen Erstreckungsersuchens ist nicht in der für ein Behördenhandeln erforderlichen Form erfolgt. Sie war daher *wirkungslos* (vgl. SWK 2006, S 311).

c.) Da dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamts vom 16.8.2013 somit *nicht zeitgerecht* entsprochen wurde, war (zwingend) auszusprechen, dass die Beschwerde als zurückgenommen gilt. Ein Eingehen in die Sache selbst war ausgeschlossen (vgl. § 269 Abs. 1 BAO und § 278 Abs. 1 BAO).

IV. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Die für die Lösung des Beschwerdefalls bedeutsamen Rechtsfragen sind, soweit sich deren Lösung nicht ohnedies bereits aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, in der (zitierten) Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet. Die Voraussetzungen einer ordentlichen Revision iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG liegen damit nicht vor.

Innsbruck, am 23. Mai 2014