

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 23.12.2016 der Bf., X1 geboren, A. wohnhaft, vertreten durch Steuerberater Mag. Dieter Schneider, 1050 Wien, Gartengasse 21, gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2005, des Finanzamtes Wien 4/5/10, vom 22.12.2015, zugestellt am 7.01.2016, StNr.: X2

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO stattgegeben und der Wiederaufnahmebescheid wegen Verjährung ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Zudem hat das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich betreffend die Bescheidbeschwerde vom 23.12.2016 der Bf., X1 geboren, A. wohnhaft, vertreten durch Steuerberater Mag. Dieter Schneider, 1050 Wien, Gartengasse 21, gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005, des Finanzamtes Wien 4/5/10, vom 22.12.2015, zugestellt am 7.01.2016, StNr.: X2

beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 und gegen den Anspruchszinsenbescheid 2005 wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang:

Das Finanzamt führte bei der Bf., beginnend mit 30.07.2014, für die Jahre 2004 bis 2010 eine abgabenbehördliche Prüfung im Auftrag der Finanzstrafbehörde gemäß § 99 Finanzstrafgesetz durch. Es war durch Kontrollmitteilungen bekannt geworden, dass die Bf. ausländisches Kapitalvermögen besitzt, das sie in liechtensteinische Stiftungen anlegte und sie die Einkünfte daraus in Österreich nicht erklärt hat.

Zu Prüfungsbeginn nahm die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) eine Selbstanzeige vor. Darin wurden für das Jahr 2005 Einkünfte aus Kapitalvermögen von insgesamt € 171.259,91 und eine darauf entfallende Einkommensteuer von € 63.354,51 offengelegt.

Entsprechend den Angaben in der Selbstanzeige erließ das Finanzamt am 22.12.2015 folgende Abgabenbescheide:

Mit Bescheid vom 22.12.2015 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 (ESt-Erstbescheid vom 3.10.2006) wiederaufgenommen. In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 1 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Gleichzeitig wurde ein geänderter Einkommensteuerbescheid 2005 erlassen, in dessen Begründung Folgendes ausgeführt wurde:

„Anlässlich der laufenden Betriebsprüfung erhielt das Finanzamt erstmalig Kenntnis über die ausländischen Kapitaleinkünfte der Steuerpflichtigen. Es wird daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO durchgeführt.

Aufgrund der Gestaltung über eine eigene Stiftung, muss davon ausgegangen werden, dass die entsprechenden Erträge vorsätzlich der Besteuerung in Österreich entzogen wurden. Es ist deshalb gemäß § 207 Abs. 2 BAO keine Verjährung eingetreten.

Die Einkünfte werden mit den vom steuerlichen Vertreter (StV) gegenüber der Betriebsprüfung (BP) erklärten Beträgen in Ansatz gebracht.“

Zudem wurden mit Bescheid vom 22.12.2015 die Anspruchszinsen für 2005 mit € 9.164 festgesetzt.

Bei der elektronischen Ausfertigung dieser Bescheide wurde vom Sachbearbeiter die voreingestellte Zustellverfügung „Zustellung mit Fensterkuvert“ belassen, sodass die Zustellung dieser Sendungen an den zustellungsbevollmächtigten StV ohne Zustellnachweis erfolgte.

Der StV brachte mittels FinanzOnline am 26.1.2016 für die drei genannten Bescheide folgende Anträge auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist ein:

„Wir ersuchen die Frist zur Einbringung einer Beschwerde bis zum Abschluss der laufenden Betriebsprüfung zu erstrecken.“

Vom Finanzamt wurden diese Fristverlängerungsansuchen, ohne mit Bescheid darüber abzusprechen, zur Kenntnis genommen.

Am 19.12.2016 fand schließlich die Schlussbesprechung betreffend die Außenprüfung bei der Bf. statt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurden der Zeitpunkt ihrer Durchführung sowie die Namen der Teilnehmer festgehalten. Die Niederschrift wurde vom StV unterzeichnet und ihm eine Ausfertigung dieser Niederschrift ausgefolgt. Der BP-Bericht wurde am 22.12.2016 erstellt und dem StV mit Zustellnachweis am 2.01.2017 zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 23.12.2016, eingebracht am 23.12.2016, erhob die Bf. gegen die drei vorgenannten Bescheide Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bf. von der Steuerpflicht in Österreich, für das im Ausland veranlagte Kapitalvermögen auf Grund besonderer Umstände keine Kenntnis gehabt habe. Sie sei diesbezüglich einem Irrtum unterlegen. Die Nichterklärung dieser Einkünfte habe daher auf Fahrlässigkeit beruht. Da der Bf. der Vorsatz fehlte, die Abgaben zu verkürzen, komme die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung und es sei deshalb bereits Festsetzungsverjährung eingetreten.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 11.06.2018 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2005 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 sowie gegen den Anspruchszinsenbescheid 2005 als unbegründet ab.

Die Bf. stellte mit Eingabe vom 5.7.2018, eingebracht im Postwege am 5.7.2018, gegen die BVE betr. WA/Est-2005, ESt-Bescheid 2005 und AnspZ-Bescheid 2005 fristgerecht einen Vorlageantrag. In dem Schreiben erhob der StV ergänzend den Einwand, dass die angefochtenen Abgabenbescheide 2005 vom 22.12.2015 erst am 7.1.2016 in der Kanzlei eingelangt seien. Dies beweise der Poststempel der Kanzlei mit dem Eingangsdatum. Die rechtswirksame Zustellung der Bescheide sei somit erst am 7.1.2016 erfolgt. Im Zeitpunkt der Zustellung der angefochtenen Steuerbescheide für das Jahr 2005 sei bereits die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren, die mit der Entstehung des Abgabenanspruches zu laufen beginne, verstrichen (31.12.2015). Die am 7.1.2016 zugestellten Bescheide für das Jahr 2005 seien somit rechtswidrig, erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung, erlassen worden. Deshalb werde beantragt, diese Abgabenbescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit Vorlagebericht vom 25.07.2018 wurden diese Beschwerden unter Anschluss der Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

Im verwaltungsgerichtlichen Vorverfahren übermittelte die Bf. Kopien der drei angefochtenen Bescheide, auf denen sich jeweils der Eingangsstempel der Steuerberatungskanzlei mit dem Datum „07. Jan. 2016“ befand. Zudem legte der StV einen einseitigen Ausdruck aus der Fristendatei seiner Kanzlei betreffend den ESt-Bescheid 2005 vor. Auf diesem EDV-Ausdruck sind als Fristbeginn der 7.1.2016 und als Fristerinnerungsdatum der 25.1.2016 eingetragen.

Mit Beschluss vom 8.4.2019 wurde der Bf. aufgetragen, die inhaltlichen Mängel der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend die Einkommensteuer 2005 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen durch Vornahme einer Begründung sowie Abgabe einer Anfechtungserklärung und Darstellung des Beschwerdebegehrens zu beheben. Mit Anbringen vom 6.5.2019 wurden die aufgetragenen Mängel vollständig und fristgerecht behoben.

Es werde die ersatzlos Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides und des Anspruchszinsenbescheides beantragt, weil sie erst nach Eintritt der Verjährung erlassen worden seien. Zudem sei die Bescheidebegründung des Wiederaufnahmebescheides unzureichend, weil daraus nicht ersichtlich sei, auf welchen Feststellungen und Beweisen die Abgabenbehörde die angenommene Abgabenhinterziehung stütze.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Feststellungen

Zu klären sind im gegenständlichen Fall die verfahrensrechtlichen Fragen, bis zu welchem Zeitpunkt durch das Fristverlängerungsansuchen „*bis zum Abschluss der Betriebsprüfung*“ die Beschwerdefrist verlängert worden ist und welche Bedeutung dem Verweis in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die BP-Niederschrift und den BP-Prüfbericht zukommt (Zitat: „*Die Wiederaufnahme erfolgte aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der BP-Niederschrift, bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.*“).

Der Wiederaufnahmebescheid, der geänderte Einkommensteuerbescheid 2005 sowie der Anspruchszinsenbescheid 2005, jeweils mit Datum vom 22.12.2015, sind ohne einen Zustellnachweis dem bevollmächtigten StV zugestellt worden. Diese Zustellung ist nach der unwiderlegten Beweisführung durch den StV am Donnerstag, den 7. Jänner 2016 erfolgt. In diesem Zeitpunkt ist somit die Rechtswirksamkeit der angefochtenen Abgabenbescheide eingetreten.

Die Bf. hat in der Folge mit Anbringen vom 26.1.2016 um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum Abschluss der laufenden Betriebsprüfung ersucht. Die Schlussbesprechung zu dieser Betriebsprüfung fand am 19.12.2016 unter Anwesenheit des StV statt. Vom StV wurde auf der Niederschrift vom 19.12.2016 bestätigt, dass er eine Ausfertigung erhalten hat. Der BP-Bericht vom 22.12.2016 wurde dem StV mit Zustellnachweis am 2.1.2017 zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 23.12.2016, eingebracht am 23.12.2016 hat die Bf. gegen den Wiederaufnahmebescheid, den Einkommensteuerbescheid und den Anspruchszinsenbescheid vom 22.12.2015, zugestellt am 7.1.2016, Bescheidbeschwerde erhoben.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und als erwiesene Tatsachen zu beurteilen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde.

3.1. Beurteilung der Verjährung

§ 207 Abs. 1 und Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

„(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und „§ 24a“ des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist „zehn“ Jahre.

Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe. “

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens „zehn“ Jahre nach Entstehung des Abgabeanpruches (§ 4 BAO).

Die Bestimmung des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a BAO lautet:

„(1) Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

(2) Der Abgabensanspruch entsteht insbesondere

a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer

1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;

2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabensanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;

3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;“

Daraus folgt, dass der Abgabensanspruch für die Veranlagung der Einkommensteuer 2005 am 31.12.2005 entstanden ist. Die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO, also das Recht einen Einkommensteuerveranlagungsbescheid für das Jahr 2005 zu erlassen, ist somit 10 Jahre später, am 31.12.2015 eingetreten.

Gemäß § 304 BAO in der Fassung BGBl 62/2018 ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird (lit. a) oder innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird (lit. b).

Der das Einkommensteuerveranlagungsverfahren abschließende Einkommensteuerbescheid 2005 (Erstbescheid) ist mit 03.10.2006 datiert und wurde der Bf. ohne Zustellnachweis zugestellt. An der rechtswirksamen Zustellung dieses Bescheides bestehen keine Zweifel. Der Zustellzeitpunkt ist gemäß § 26 Abs. 2 Zustellgesetz mit dem dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan anzunehmen.

Da im Jänner 2007 bereits die absolute Verjährung betreffend die Einkommensteuer 2005 eingetreten ist und seit Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 3.10.2006 mehr als drei Jahre verstrichen sind, war gemäß § 304 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2005 im Jahr 2017 nicht rechtmäßig.

3.2. Beurteilung der Zulässigkeit der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid

Gemäß § 245 Absatz 1 beträgt die Beschwerdefrist einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt. Dies gilt sinngemäß, wenn ein Bescheid auf einen Bericht (§ 150) verweist.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid (zugestellt am 7.1.2016) verweist hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf den BP-Bericht. Zu diesem Zeitpunkt war

die abgabenbehördliche Prüfung noch nicht abgeschlossen und dieser BP-Bericht wurde schließlich am 22.12.2016 verfasst und am 2.1.2017 der Bf. zugestellt.

Die Beschwerdefrist für den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid hat somit gemäß § 245 Abs. 1 BAO mit 2.1.2017 zu Laufen begonnen. Dagegen wurde bereits vorher mit Schriftsatz vom 23.12.2016 Bescheidbeschwerde erhoben.

Gemäß § 260 Abs. 2 BAO darf eine Beschwerde nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde. Typischer Anwendungsfall einer vorzeitig eingebrachten Bescheidbeschwerde ist - wie im gegenständlichen Fall – dass dem Steuerpflichtigen der Bescheidinhalt schon bekannt ist, die Rechtsmittelfrist aber wegen Ankündigung einer ergänzenden Bescheidbegründung oder Verweis auf einen noch nicht zugestellten BP-Bericht erst später laufen beginnt.

Nach Zustellung des vorweg angefochtenen Bescheides sei nach Stoll (BAO-Handbuch, 657) erforderlichenfalls (wegen Fehlens der Erfordernisse des § 250 Abs 1) mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen (vgl. auch Ritz, ÖStZ 1987, 86). Jedenfalls hat die Behandlung einer vorzeitig eingebrachten Bescheidbeschwerde zur Voraussetzung, dass ein entsprechender Bescheid bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde ergangen ist (VwGH 20.3.1989, 88/15/0131).

Da dem Mängelbehebungsauftrag mit Beschluss des BFG vom 8.4.2019 mit Anbringen vom 6.6.2019 rechtzeitig und inhaltlich vollständig entsprochen wurde, liegt eine zulässige Bescheidbeschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vor.

Das vor Lauf der Beschwerdefrist eingebrachte Firstverlängerungsansuchen vom 26.01.2016 ging damit ins Leere.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Wiederaufnahmebescheid betreffend die Einkommensteuer 2005 wegen Verjährung gemäß § 304 BAO rechtswidrig und daher spruchgemäß ersatzlos aufzuheben war.

3.3. Beurteilung der Zulässigkeit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 3.10.2006 erlangt danach wieder seine Wirksamkeit und der später ergangene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 22.12.2015 sowie die Beschwerdevorentscheidung vom 11.06.2018 treten automatisch aus dem Rechtsbestand.

Mit der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides wird eine gegen den geänderten Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2005) erhobene Bescheidbeschwerde unzulässig und ist mit Beschluss zurückzuweisen.

Die Frage, ob die Bescheidbeschwerde vom 23.12.2016 gegen den ESt-Bescheid 2005 vom 22.12.2015 - im Hinblick auf das Ansuchen auf Fristverlängerung bis zum Abschluss der Betriebsprüfung - rechtzeitig eingebracht wurde, ist somit nicht mehr relevant.

3.4. Beurteilung der Zulässigkeit der Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid

Mit Anbringen vom 26.1.2006 hat die Bf. eine Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum Abschluss der noch laufenden Betriebsprüfung beantragt.

§ 108 BAO lautet:

„(1) Bei der Berechnung der Fristen, die nach Tagen bestimmt sind, wird der für den Beginn der Frist maßgebende Tag nicht mitgerechnet.

(2) Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monates, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Fehlt dieser Tag in dem letzten Monat, so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages dieses Monates.

(3) Beginn und Lauf einer Frist werden durch Samstage, Sonntage oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, so ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen.

(4) Die Tage des Postenlaufes werden in die Frist nicht eingerechnet.“

Wird der Lauf einer Frist durch eine behördliche Erledigung ausgelöst, so ist für den Beginn der Frist der Tag maßgebend, an dem die Erledigung bekanntgegeben worden ist (§ 97 Abs. 1 und § 109 BAO).

Gemäß § 110 Abs. 1 BAO können gesetzlich festgesetzte Fristen nicht geändert werden, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gemäß § 245 Abs. 3 BAO ist die Beschwerdefrist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den Fällen des Abs. 3 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Beschwerdefrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft (§ 245 Abs. 4 BAO).

Bei einer Befristung ist die Rechtsfolge von einem sicheren, zukünftigen Ereignis abhängig, während bei einer Bedingung eine Rechtsfolge von einem ungewissen Ereignis abhängt.

Die gesetzliche Beschwerdefrist ist auf Antrag verlängerbar. In der Regel erfolgt eine Fristverlängerung durch Bestimmung eines konkreten datumsmäßigen Endigungszeitpunktes. § 128 ZPO ermöglicht, wie § 245 BAO, die Verlängerung gesetzlicher Fristen auf Antrag der Partei aus berücksichtigungswürdigen Gründen. Im

§ 128 Abs. 5 ZPO wird jedoch ausdrücklich normiert, dass bei Verlängerung der Frist, stets der Tag zu bestimmen ist, an welchem die verlängerte Frist endet.

Die ZPO hat eine gewisse „Vorbildfunktion“ für die BAO. Das Abgabenverfahrensrecht enthält aber keine explizite Regelung zur Art der Fristverlängerung, wie § 128 Abs. 5 ZPO.

Bei einer auf den Wortlaut abstellenden Rechtsauslegung, wird durch die Fristenregelungen der BAO eine Fristverlängerung gemäß § 245 BAO auf unbestimmte Dauer durch Anknüpfung an ein zukünftiges Ereignis, vom dem nur der Zeitpunkt des Eintrittes ungewiss ist, grundsätzlich nicht ausgeschlossen.

Im Allgemeinen sind im Abgabenverfahren bedingte Prozesshandlungen unzulässig. Bedingte Prozesserkklärungen gelten als nicht gesetzt. Beispielsweise hat der VwGH sich im Erkenntnis vom 7. 6. 2001, 2001/16/0016, mit einem bedingten Rückzahlungsantrag auseinander gesetzt. Dabei hat er die Beifügung der Bedingung „bei Ergehen des Urteils des EuGH, mit dem die EU-Widrigkeit der Steuer festgestellt wird“ als schädlich angesehen. Ein bedingter Rückzahlungsantrag kann nicht als gültiger Rechtsbehelf angesehen werden (Zorn, SWK 2001, S 570). Eine bedingte Prozesshandlung ist unzulässig, wenn durch das bedingte Ereignisse ein im Verfahrensverlauf abträglicher Schwebezustand eintreten würde (VwGH, 17.8.1998, 97/17/0401; sowie VwGH, 16.3.2016, Ra 2015/15/0041 zu einem bedingten Antrag auf mündliche Verhandlung). Ein bedingtes Fristverlängerungsansuchen hätte jedenfalls einen nachteiligen Schwebezustand im Verfahren zur Folge und stellt daher eine unwirksame Prozesserklärung dar.

Die Bf. beantragte eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist „bis zum Abschluss der laufenden Betriebsprüfung“.

Da jedem Anfang auch ein Ende innewohnt, muss prinzipiell auch eine begonnene Betriebsprüfung einen Abschluss haben. Dieser Umstand spricht dafür, dass es sich bei der gegenständlichen Antragsbeifügung um eine Befristung und nicht um eine Bedingung handelt. Der Abschluss einer Betriebsprüfung ist jedoch je nach Situation unterschiedlich.

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.

Die Schlussbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlussbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint (§ 149 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 150 BAO ist über das Ergebnis der Außenprüfung ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die Abgabenbehörde hat dem Abgabepflichtigen eine Abschrift des Prüfungsberichtes zu übermitteln.

Die herrschende Meinung (vgl. Ritz, BAO, § 149 Tz. 1) vertritt auf Grund der Formulierung des § 149 BAO die Rechtsauffassung, dass nach Beendigung der Prüfungshandlungen und allfälliger Vorbesprechungen eine Schlussbesprechung abzuhalten ist, soweit nicht eine der angeführten Ausnahmefälle vorliegt. Mit Abhaltung der Schlussbesprechung, über die eine Niederschrift aufzunehmen ist, ist die abgabenbehördliche Außenprüfung gemäß § 147f BAO beendet. Stellt sich etwa nach diesem Zeitpunkt heraus, dass noch behördliche Ermittlungen vorzunehmen sind, kann diese bereits beendete Prüfung deshalb nicht einfach fortgesetzt werden. Die nachträglichen im Prüfungsgegenstand notwendig gewordenen Ermittlungen müssen daher auf einer anderen Rechtsgrundlage vorgenommen werden (z.B. Wiederholungsprüfung gem. § 148 Abs. 3 BAO, Vorhalt gem. § 161 BAO, Empfängerbenennung gem. § 162 BAO).

Daraus folgt, dass eine Außenprüfung mit der Schlussbesprechung – wenn eine solche stattgefunden hat, beendet ist. Das von der Bf. gestellte Fristverlängerungsansuchen „bis zum Abschluss der Betriebsprüfung“ hat daher die Rechtsmittelfrist bis zum Tag der Abhaltung der Schlussbesprechung verlängert. Diese Schlussbesprechung hat am 19.12.2016 stattgefunden. Die darüber aufgenommene Niederschrift vom 19.12.2016 wurde dem an der Schlussbesprechung teilgenommenen StV ausgefolgt.

Die Beschwerdefrist für den Anspruchszinsenbescheid 2005 ist mit 19.12.2016 abgelaufen. Es wäre an der Bf. bzw. an deren Vertreter gelegen, im Zuge der Schlussbesprechung einen neuerlichen Antrag auf Fristverlängerung zu Protokoll zu geben oder bereits vorher oder am Tage der Schlussbesprechung die Bescheidbeschwerde einzubringen.

Die erst am 23.12.2016 – somit nach Ablauf der verlängerten Beschwerdefrist – eingebrachte Bescheidbeschwerde vom 23.12.2016 ist jedoch verspätet und war daher als unzulässig zurückzuweisen.

3.5. Allgemeine Hinweise zur materiellen Rechtslage der Anspruchszinsen

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) festzusetzen.

Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. § 205 BAO gilt für Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer und zwar nur im Verhältnis zum Eigenschuldner.

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen kommt es nicht an (zB VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175).

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor (zB UFS 18.6.2008, RV/0829-K/07;

28.6.2010, RV/0408-S/08; 4.5.2011, RV/0785-L/09; BFG 25.7.2014, RV/7100105/2014; 4.3.2015, RV/7104620/2014; 7.7.2015, RV/6100343/2010; 19.1.2016, RV/7101338/2015).

Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (zB BMF, AÖF 2001/26, Abschn 8.1; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039; 27.3.2008, 2008/13/0036; UFS 18.6.2008, RV/0829-K/07; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107; UFS 26.11.2010, RV/0239-F/09; BFG 11.6.2014, RV/6100380/2008; 17.11.2016, RV/1100481/2016).

Zinsenrelevante Nachforderungen oder Gutschriften können sich unter anderem – jeweils bezogen auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer – auch ergeben aus

- neuen Sachbescheiden nach Aufhebung gem § 299 Abs 1,
- neuen Sachbescheiden nach Wiederaufnahme des Verfahrens,
- kassatorischen Beschwerdeerledigungen (Beschlüsse) gem § 278 (Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde),
- Erkenntnissen des BFG (§ 279),
- Aufhebungen durch den VwGH gem § 42 Abs 2 VwGG oder durch den VfGH gem § 87 Abs 1 VfGG (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO 3, § 205 Anm 12),
- Entscheidungen in der Sache durch den VwGH (§ 42 Abs 4 VwGG).

Der Abgabensanspruch (§ 4 Abs 1) für Anspruchszinsen entsteht nach Ellinger/Sutter/Urtz (BAO 3, § 205 Anm 4) erst durch die Bekanntgabe des Bescheides, aus dem die Nachforderung bzw. Gutschrift resultiert (aM ErlRV 311 BlgNR 21. GP, 198, wonach der Abgabensanspruch mit jedem Tag des zinsenrelevanten Zeitraumes entsteht).

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides; vgl VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017). Nach VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062, ist der Zinsenbescheid nach § 295 Abs 3 anzupassen (bei nachträglicher Abänderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheides).

Der Zinsenbescheid ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei nicht zugestellt worden oder der im Zinsenbescheid angenommene Zeitpunkt seiner Zustellung sei unzutreffend. Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Wird ein Wiederaufnahmebescheid betreffend die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer wegen Rechtswidrigkeit vom BFG ersatzlos aufgehoben, sodass

der geänderte Einkommensteuerbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand scheidet und der Erstbescheid wieder in Rechtskraft erwächst, muss auf Grund der Bindung des Zinsenbescheides an die geänderte Stammapgabe von Amts wegen ein neuer Zinsenbescheid erlassen werden. Dazu bedarf es weder einer Anfechtung des mit der Wiederaufnahme erlassenen Einkommensteuerbescheides noch einer Anfechtung des aus diesem Grunde ergangenen Anspruchszinsenbescheides. Wegen der Bindungswirkung des Zinsenbescheides ist seine Anfechtung mit Einwendungen der Rechtswidrigkeit des Grundlagenbescheides oder des den Grundlagenbescheid betreffenden Verfahrensbescheides (z.B. Wiederaufnahmebescheides) gar nicht mit Erfolg möglich. Derartige Bescheidbeschwerden sind auf Grund der gesetzlichen Einschränkung des Beschwerderechtes durch § 252 BAO als unbegründet abzuweisen.

Resümierend ist somit festzuhalten, dass die Bescheidbeschwerde gegen Anspruchszinsenbescheid 2005 – wenn sie nicht wegen Verspätung zurückzuweisen gewesen wäre – auf Grund ihrer ausschließlichen Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid gemäß § 252 Abs. 3 BAO abzuweisen gewesen wäre.

4. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Eine Tatsachenfrage (z.B. Zeitpunkt der Zustellung der angefochtenen Bescheide) ist keiner Revision zugänglich. Die Lösung der behandelten Rechtsfragen, folgen aus dem klaren Wortlaut der Normen oder stehen im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 10. Mai 2019