

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, Doblhoffgasse 9 Tür Top 14, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20. Februar 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. Jänner 2015 betreffend Glücksspielabgabe 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkte - Verfahrensgang

Die Streitpunkte des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens sind:

- „Verfristung“ der Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 1. BAO – Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages
- Welche Gewinne wurden nach den Spielbedingungen der inländischen Öffentlichkeit in Aussicht gestellt? – „Österreichpool“
- Bewertung von Geschenkgutscheinen - „Jedermannsgutscheine“
- Verstößt § 58 Abs. 3 GSpG gegen die Dienstleistungs- und Warenverkehrsfreiheit nach dem AEUV?

Mit Beschluss vom 25.4.2022 wurde die Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des zum damaligen Zeitpunkt beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. Ro 2019/17/0005 gegen die Entscheidung BFG 20.02.2019, RV/7100887/2017 (betreffend die Glücksspielabgabe der Bf. für 2012) anhängigen Revisionsverfahren ausgesetzt.

Während das gegenständliche Verfahren ausgesetzt war wurde die Rechtssache mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 1019 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen wurde.

Mit Beschluss vom **27.10.2023, Ro 2019/17/0005** wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision zurück und führte darin ua. aus wie folgt:

„Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe nach § 58 Abs. 3 GSpG bildet die Gesamtheit aller in Aussicht gestellten Gewinne. Maßgeblich ist der Empfängerhorizont der inländischen Öffentlichkeit und nicht eine Intention oder Mentalreservation des Veranstalters (vgl. dazu auch VwGH 24.1.2017, Ro 2015/16/0038).

...

Einem Veranstalter solcher Preisausschreiben bleibt es nämlich unbenommen, die im Revisionsfall bei der Durchführung des Gewinnspiels von der Revisionswerberin ohnehin (lediglich intern) vorgenommene Beschränkung des Preis pools auf das Inland auch gegenüber der inländischen Öffentlichkeit zum Ausdruck zu bringen (vgl. VwGH 24.1.2017, Ro 2015/16/0038), und damit auch die Bemessungsgrundlage auf die im Inland in Aussicht gestellten Preise zu beschränken.

...

In seinem Erkenntnis vom 11. Juli 2000, 97/16/0222, hat der Verwaltungsgerichtshof zu einem Gutschein, der zum Bezug von Leistungen aus dem Programm einer Fertighaus GmbH berechnete, ausgesprochen, dass im Falle, dass eine Branchenüblichkeit von Rabatten festgestellt wird, dies bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht außer Betracht bleiben darf. Wenn immer und gegenüber jedermann ein derartiger Rabatt gewährt wird, dann ist der um den Rabatt reduzierte Preis der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Das Bundesfinanzgericht hat aber im Revisionsfall unter Hinweis auf dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bei der Bemessung des Werts der Geschenkgutscheine von P.de - ausgehend von den „Stattpreisen“ der versprochenen Gegenständen, welche, auf der Internetseite der P.de ausgewiesen, zwischen 20 und 40 Euro liegen - ohnehin nur einen Durchschnittspreis von 10 Euro je Gutschein angenommen, womit ein Abweichen von der genannten Rechtsprechung nicht ersichtlich ist.

Darüber hinaus handelt es sich bei der Beurteilung der Tauglichkeit einer Wertermittlungsmethode um eine Beweisfrage, die der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichts obliegt (vgl. VwGH 17.3.2022, Ra 2019/11/0120, mwN).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Zusammenhang mit der Beweiswürdigung läge nur dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hätte (vgl. etwa VwGH 19.4.2023, Ra 2021/17/0082, mwN, ebenso VwGH 18.5.2022, Ra 2022/15/0012, mwN). Einen solchen Fehler zeigt die Revision jedoch nicht auf. Den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts lässt sich nicht entnehmen, dass exakt die gegenständlichen Gutscheine tatsächlich jedermann, das heißt auch Personen, die am Gewinnspiel nicht teilgenommen hätten,

zur Verfügung gestellt worden seien. Insofern entfernt sich das Zulässigkeitsvorbringen der Revision auch vom festgestellten Sachverhalt.“

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren wurde daher gemäß § 271 Abs. 4 BAO von Amtswegen fortgesetzt und nahm die nunmehr zuständige Berichterstatterin Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile und die bisher im Verfahren vor dem BFG ergangenen Vorhalte sowie die beim BFG eingebrachten Schriftsätze. In der Folge teilte die nunmehr zuständige Berichterstatterin zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat den Verfahrensparteien mit Vorbereitungsvorhalt vom 14.12.2023 mit, wie sich die Sach- und Rechtslage insbesondere zum Streitpunkt der „Verfristung“ für sie darstelle. Dazu wurde den Verfahrensparteien die Gelegenheit zur Abgaben einer Stellungnahme bis zum 31.1.2024 eingeräumt.

Inhaltliche Stellungnahmen wurden dazu beim BFG bis dato nicht eingebracht. Die Bf. nahm mit Telefax vom 7.2.2024 ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung in Senatsbesetzung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am **20.1.2014** überwies die *****Bf1***** (die nunmehrige beschwerdeführende Partei oder kurz Bf.) unter Verwendung von FinanzOnline einen Betrag iHv **€ 58.074,22** ohne Angabe eines Verwendungszweckes auf das Konto des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, kurz FA). Der Betrag wurde auf dem Abgabenkonto der Bf. mit der StNr *****BF1StNr2***** (kurz Abgabenkonto) am 22.01.2014 mit **Entrichtungsdatum 21.01.2014** als Gutschrift verbucht. Da keine Verrechnungsweisung erteilt worden war wurde das Abgabenkonto nicht gleichzeitig mit Glücksspielabgabe belastet und entstand so ein Guthaben am Abgabenkonto.

Am **22.1.2014** gab die Bf. ein mit 20.1.2014 datiertes Schreiben **zur Post**, das am **23.1.2014** beim FA **einlangte**. Darin nahm die Bf. Bezug auf die Überweisung vom 20.1.2014 und erläuterte dem Finanzamt die **Berechnung der Glücksspielabgabe für 2013** iHv **€ 58.074,22** unter Anschluss einer Tabelle (in dem der „Gesamt-Pool“ und der „Österreich-Pool“ der ausgelobten Preise dargestellt wurde) sowie der Spielbedingungen.

Am **24.01.2014** führte die zusätzlich eine **Selbstberechnung der Glücksspielabgabe über Finanz-Online** durch und gab dabei einen Abgabebetrag iHv € 58.074,22 bekannt.

Am **30.1.2014** wurde das Abgabenkonto der Bf. mit der Glücksspielabgabe für 2013 mit Fälligkeitsdatum 20.1.2013 entsprechend der Selbstberechnung mit € 58.074,22 belastet.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens erließ das FA am **19.01.2015** einen **Glücksspielabgabenbescheid** (Festsetzung gemäß § 201 BAO), der der Bf. zu Händen ihres ausgewiesenen rechtsfreundlichen Vertreters ohne Zustellnachweis am **23.01.2015** **zugestellt** wurde. Das FA stützte die Erlassung des Bescheides auf **§ 201 Abs. 2 Z 1 BAO** und setzte die Glücksspielabgabe für Dezember 2013 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 436.499.749,16 gemäß § 58 Abs. 3 GSpG unter Anwendung eines Steuersatzes von 5% mit **€ 21.834.987,46** fest.

Die zu diesem Bescheid ergangene **gesonderte Begründung** wurde der Bf. zu Händen ihres ausgewiesenen rechtsfreundlichen Vertreters nachweislich am **22.01.2015** zugestellt.

2. Beweiswürdigung

Der tatsächliche Ablauf der für die nunmehrige Entscheidung relevanten Verfahrensschritte ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, den Schriftsätzen beider Verfahrensparteien und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtsgrundlagen

Gemäß **§ 85 Abs. 1 Bundesabgabenordnung** (BAO) sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der [hier nicht relevanten] Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß **§ 85 Abs. 2 BAO** berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) 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 angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Gemäß **§ 85a BAO** sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

§ 108 BAO lautet wie folgt:

„(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 Monats, 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 Monats.

(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.“

§ 109 BAO

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).

Nach **§ 97 Abs. 1 BAO** werden Erledigung dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgaben erfolgt
a) bei schriftlichen Erledigungen „...“, durch Zustellung.

§ 201 Abs.1 BAO lautet idgF wie folgt:

“(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden."

Die für die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe relevanten Bestimmungen des Glücksspielgesetzes (GSpG) lauten wie folgt:

Gemäß **§ 58 Abs. 3 GSpG** unterliegen Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet. Die Steuerpflicht entfällt, wenn die Steuer den Betrag von 500 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet.

Gemäß **§ 59 Abs. 1 Z 1 GSpG** entsteht die **Abgabenschuld** in den Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages **in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;**

Gemäß **§ 59 Abs. 2 Z. 2 GSpG** sind **Schuldner** der Abgaben bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der **Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter**, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

Gemäß **§ 59 Abs. 3 GSpG** haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt Österreich zu entrichten. Die **Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3** haben diese jeweils **für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt Österreich zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen.** Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die **Abrechnung gilt als Anzeige.** § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. **Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.**

Die hier angesprochene Verordnung wurde bis dato vom Bundesminister für Finanzen nicht erlassen.

Erwägungen (nur) zur „Verfristung“

Das FA stützte die Erlassung des Festsetzungsbescheides ausdrücklich auf § 201 Abs. 2 Z. 1 BAO. Die Bescheidbegründung enthält keine Angaben über das Vorliegen eines allfälligen Wiederaufnahmegrundes, auch ein Antrag der Bf. auf Festsetzung der Glücksspielabgabe liegt

hier nicht vor, weshalb der Bf. insofern beizupflichten ist, als die Rechtmäßigkeit des Abgabenbescheides vom 19.1.2015 voraussetzt, dass im Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Bescheides am **23.1.2023** (Zustellung) die Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z. 1 BAO noch nicht abgelaufen war.

Für die von der Bf. im Jahr 2013 veranstalteten Gewinnspiele (Preisausschreiben) ist die **Steuerschuld** entsprechend der Bestimmung des § 59 Abs. 1 Z. 1 GSpG am **31.12.2013** entstanden und war von ihr als Veranstalterin – und damit Steuerschuldnerin nach § 59 Abs. 2 Z. 2 GSpG – die Glücksspielabgabe bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (**Fälligkeitstag**), somit bis zum **20.1.2014** an das Finanzamt zu entrichten. Bis zu diesem Tag (20.1.2014) hätte sie dem FA auch eine **Abrechnung** über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen gehabt.

Im vorliegenden Fall hat die Bf. zwar am 20.1.2014 an das FA eine Überweisung des von ihr selbstberechneten Betrages vorgenommen, durch das Fehlen eines Verwendungszweckes am Zahlungsbeleges wurde dem FA damit aber nicht bekannt gegeben, dass es sich bei dem überwiesenen Betrag um die Glücksspielabgabe für 2013 handeln soll. Dies zeigt sich auch daran, dass keine gleichzeitige Belastung des Abgabenkontos der Bf. mit der Glücksspielabgabe erfolgte und es durch die Verbuchung der Überweisung nach der Grundregel des § 214 Abs. 1 BAO zu einem Guthaben der Bf. am Abgabenkonto kam.

Die von der Bf. angesprochene Bestimmung des § 214 Abs. 5 BAO betrifft die Verrechnung von Zahlungen und sonstigen Gutschriften. § 214 Abs. 5 BAO sieht vor, dass bei irrtümlicher Angabe einer unrichtigen Abgabenart oder eines unrichtigen Zeitraumes bei Erteilung einer Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 BAO über Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungsweisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen sind und gilt dies sinngemäß, soweit eine Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 irrtümlich nicht erteilt wurde. Ein derartiger Antrag kann nur binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden.

Nach der Aktenlage wurde von der Bf. kein Antrag nach § 214 Abs. 5 BAO eingebracht. Überdies sind die von § 214 Abs. 5 erfassten Rechtsfolgen insbesondere die Verrechnung selbst, Säumnisfolgen und Folgen von Terminverlusten (vgl. dazu Ritz/Koran, BAO 7, Rz 23 zu § 214 unter Hinweis auf VwGH 24.2.2004, 98/14/0146).

Erst der mit 20.1.2014 datierte **Schriftsatz der Bf.**, der am **22.1.2014 zur Post** gegeben wurde und am **23.1.2014** beim FA **einlangte**, nennt nicht nur eine mögliche Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe 2013, sondern ist darin auch der mit einem Steuersatz von 5 % selbstberechnete Abgabebetrag mit **€ 58.074,22** angegeben.

Nach der Judikatur des BFG stellt auch die formlose Offenlegung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Bekanntgabe der abzuführenden Abgabe eine Selbstberechnung iSd § 59 Abs. 3

GSpG dar, auch wenn die gesetzlich vorgesehene Formvorschrift (elektronisch bzw im Falle der Unzumutbarkeit mittels Formular Gsp50) nicht eingehalten wird (vgl. dazu BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020; BFG 19.04.2021, RV/7100711/2020; BFG 31.05.2021, RV/7104456/2019).

Bemerkt wird, dass auch das FA diese Ansicht im Zusammenhang mit der Frage, ob Anträge auf Selbstberechnung abzuweisen sind, weil sich der selbstberechnete Abgabebetrag als richtig erweist, in anderen Verfahren vertreten hat (vgl. dazu die Darstellung des Verfahrensablaufes und die darin zitierte BVE des Finanzamtes im Erkenntnis BFG 19.04.2021, RV/7100711/2020).

Die Verletzung einer Formvorschrift – hier die in § 59 Abs. 3 GSpG vorgesehenen elektronische Einbringung – ist vergleichbar mit dem Fehlen einer Unterschrift auf einem Papierformular. Das Fehlen einer Unterschrift macht die Eingabe lediglich mangelhaft, sie berechtigt die Abgabenbehörde jedoch nicht diese einfach zu „stornieren“ oder „abzulegen“ (vgl. dazu BFG 21.6.2016, RV/3100723/2015 zu einer nicht unterschriebenen Abgabenerklärung).

In diesen Sinn hat das BFG auch zur Bestimmung des § 10 Abs. 2 GrEStG, die neben der Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter als weitere Formvorschrift vorsieht, dass die Abgabenerklärung elektronisch zu übermitteln ist, ausgesprochen, dass eine Abgabenerklärung in Papierform, die beim Finanzamt angezeigt wurde, ein Anbringen darstellt, über welches ein Grunderwerbsteuerbescheid in der Sache selbst zu ergehen hat (vgl. BFG 18.9.2014, RS/7100024/2014).

Dem FA wurde daher nach Ansicht der nunmehr erkennenden Richterin durch das am 22.1.2014 zu Post gegeben und am 23.1.2014 beim FA eingelangte Schreiben der Bf. der für das Jahr 2013 selbstberechnete Betrag der Glücksspielabgabe bekannt und kommt es daher für die Fristenberechnung nach § 201 Abs. 2 Z. 1 BAO nicht darauf an, dass zusätzlich am 24.1.2014 den Formvorschriften entsprechend über FinanzOnline eine elektronische Selbstberechnungserklärung übermittelt wurde.

Im Ergebnis ist daher im vorliegenden Fall entscheidend, ob im Fall der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages durch ein formloses Schreiben für den Beginn der Jahresfrist die Zeit des Postenlaufes einzurechnen ist oder nicht. Soweit überblickbar liegt dazu bisher keine Judikatur – weder des BFG noch des VwGH – vor.

Die mehrfach zitierten Entscheidung **UFS 30.03.2010, RV/1420-L/07** enthält lediglich folgernde Ausführungen:

„Die Bekanntgabe des vom Berufungswerber selbstberechneten Betrages an Normverbrauchsabgabe erfolgte mit einer am 18. Juni 2007 beim Finanzamt eingelangten „Erklärung über die Normverbrauchsabgabe“. Der mit Schriftsatz vom 17. Juli 2007 gestellte und am 18. Juli 2007 beim Finanzamt eingelangte Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wurde somit innerhalb der Frist eines Monats gestellt. Da sich - wie oben ausgeführt - die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hat, wird damit der Festsetzungstatbestand des § 201 Abs 3 Z 1 BAO iVm § 11 NoVAG 1991 begründet.

Die Abgabenbehörde ist folglich ex lege verpflichtet, die Abgabe durch Bescheid in der richtigen Höhe festzusetzen.“

Der Entscheidung ist allerdings nicht zu entnehmen, in welcher Form dem FA die Erklärung dort übermittelt wurde.

In der Entscheidung **VwGH 27.1.2009, 2006/13/0096** wird folgendes ausgeführt:

„Für das Streitjahr 2003 erfolgte die Bekanntgabe des von der Beschwerdeführerin selbstberechneten Betrages an Kapitalertragsteuer mit einer am 28. Februar 2003 beim Finanzamt eingelangten "Kapitalertragsteuer-Anmeldung". Der mit Schriftsatz vom 31. August 2004 gestellte Antrag auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer ist daher weder innerhalb der Frist eines Monats (§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO in der angeführten Fassung) noch innerhalb der Frist eines Jahres (§ 201 Abs. 2 Z 1 und 2 BAO idF des AbgRmRefG) gestellt worden. Dass angesichts des in der Beilage zu der Kapitalertragsteuer angeführten Sachverhaltes die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorgelegen wären oder dass der Tatbestand des § 201 Abs. 2 Z 4 leg.cit. erfüllt wäre, ist nicht erkennbar. Der Antrag der Beschwerdeführerin wäre daher schon deshalb als verspätet zurückzuweisen gewesen. Eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer von Amts wegen wäre daher ebenso rechtswidrig wie die erfolgte Festsetzung auf Grund eines Antrages.“

Auch in diesem Fall war die Jahresfrist so deutlich überschritten, dass es nicht darauf ankam, ob die Frist mit der Postaufgabe oder mit dem Einlangen der Anmeldung beim FA begann.

In der Entscheidung **UFS 21.12.2009, RV/0755-W/05** ging es gerade nicht um die Übersendung einer Selbstberechnungserklärung mittels Post an das FA, sondern war zu klären, wann bei durch Parteienvertreter über FinanzOnline für eine Vielzahl von Steuerfällen vorgenommene Selbstberechnungen – dort der Schenkungssteuer nach § 23a Abs. 2 ErbStG – die „Bekanntgabe“ des selbstberechneten Betrages an das FA erfolgt. Dazu hat der UFS entschieden, dass bei der Selbstberechnung der Schenkungssteuer mittels FinanzOnline durch den Parteienvertreter die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages an das Finanzamt erst mit der Anmeldung iSd § 23a ErbStG erfolgt und dazu ausgeführt:

„Gemäß § 7 der FinanzOnline-Verordnung (FOnV 2002) gelten die Datenübertragungen erst dann als eingebracht, wenn sie in zur vollständigen Weiterverarbeitung geeigneter Form bei der Behörde einlangen. Da das EDV-System so programmiert wurde, dass die Mitarbeiter des Finanzamtes vor der Anmeldung nicht einmal lesend auf die im Zuge der Selbstberechnung übermittelten Daten zugreifen können, langen die Daten erst mit der Anmeldung in einer zur vollständigen Weiterverarbeitung geeigneten Form beim Finanzamt ein. Dies entspricht auch dem System bei Einführung der Selbstberechnung der Schenkungssteuer: Zunächst Selbstberechnung beim Parteienvertreter als "internen Akt" - dann gesammelte Anmeldung jener Geschäftsfälle, für die in einem bestimmten Kalendermonat eine Selbstberechnung durchgeführt wurde, beim Finanzamt. Die nach der Erfassung der Berechnungsgrundlage erfolgende Rückmeldung des selbstberechneten Betrages durch das EDV-System stellt lediglich ein elektronisches Hilfsmittel für die Abgabenberechnung dar. Dies ändert aber nichts daran, dass zwischen dem "internen Akt" der Selbstberechnung beim Parteienvertreter und dem Akt der Übermittlung der (Sammel-)Erklärung an das Finanzamt zu unterscheiden ist. Insbesondere

die Möglichkeit der Stornierung oder Änderung eines Geschäftsfalles im Zeitraum zwischen Abschluss der Selbstberechnung und Anmeldung durch den Parteienvertreter spricht dafür, im Zeitraum zwischen elektronischer Selbstberechnung und Anmeldung iSd § 23a Abs. 2 ErbStG die im FinanzOnline-System gespeicherten Daten noch der Sphäre des Parteienvertreters und noch nicht der Sphäre der Behörde zuzurechnen.“

Dieser Entscheidung ist nach Ansicht der erkennenden Richterin für den vorliegenden Fall lediglich insofern einschlägig, als zwischen Selbstberechnung in der Sphäre der Partei bzw ihres Vertreters und dem Einreichen der „Anmeldung“ beim FA zu unterscheiden ist. Die Entscheidung enthält jedoch keine Aussage zur Frage, in welchem Zeitpunkt bei mit der Post dem FA übersandten „Anmeldungen“ die „Bekanntgabe“ des selbstberechneten Betrages erfolgt.

Der – für das BFG nicht bindende – Erlass des **BMF vom 09.10.2009, BMF-010103/0138-VI/2009** - Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO) und zur Haftungsinanspruchnahme nach § 202 BAO – enthält zu dieser Thematik folgende Ausführungen (Hervorhebung durch das BFG):

„Die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages hat insbesondere in der Anmeldung (zB § 11 Abs. 1 NoVAG 1991) oder durch Angabe des Betrages auf dem Zahlungsbeleg (zB Verrechnungsweisung auf einem Erlagschein) zu erfolgen.

...

Erfolgt die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages durch Angabe auf dem Zahlungsbeleg, so beginnt die Jahresfrist mit dem Einlangen des Zahlungsbeleges bei der Abgabenbehörde.

Erfolgt die Bekanntgabe in einer Anmeldung (zB nach § 11 Abs. 1 NoVAG 1991) oder in einem anderen Anbringen, so ist § 108 Abs. 4 BAO anwendbar, sodass die Postaufgabe des Anbringens die Jahresfrist auslöst.

Für das Ende der Jahresfrist gilt § 108 Abs. 2 und Abs. 3 BAO.

Beispiel:

Die Jahresfrist beginnt am 15. April 2009. Sie endet am 15. April 2010.“

Die erkennende Richterin schließt sich dieser Rechtsansicht an und geht auf Grund folgender Erwägungen davon aus, dass § 108 Abs. 4 BAO hier anwendbar ist und die am 22.1.2014 erfolgte Postaufgabe die Jahresfrist ausgelöst hat.

Durch die Rechtsprechung des VwGH ist geklärt, dass die Fristbestimmungen der §§ 108 bis 110 BAO sowohl für die Fristen des Verfahrensrechtes wie auch für die des materiellen Rechtes gelten (vgl. dazu VwGH 22.01.1987, 86/16/0023; VwGH 12.11.1981, 3706/80).

Nach Stoll, BAO, S 1181, erfolgt durch §108 Abs. 4 BAO für den gesamten Bereich des Abgabenrechtes, eine einheitliche Regelung des Postenlaufes, die von der Fiktion ausgeht, die Post sei ein Verlängerter Arm der Behörde, an die eine Sendung gerichtet ist. Das Gesetz unterstellt, mit der Postaufgabe habe die Behörde die Verfügungsmacht erlangt. Mit der

Übergabe eines Schriftstückes an die Einrichtungen der Post zur Beförderung an die Stelle, bei der das Schriftstück einzubringen ist, gilt das Schriftstück als der Behörde übergeben, auch wenn die Behörde die Sendung erst später, unter Umständen nach Ablauf der vorgesehenen Frist, erhält.

Die Grundsätze über die Nichteinrechnung des Postenlaufes gelten nur dann, wenn sich die Partei zur Beförderung einer für die Behörde bestimmten Sendung der Post (der Einrichtungen der Post iSd PostG und der PO) bedient. § 108 Abs. 4 gilt aber nicht, wenn die Behörde Fristen zu wahren hat (etwa innerhalb von Fristen Bescheide zu erlassen) und die Post zur Zustellung der schriftlichen Ausfertigung bestimmt. Fristen sind in diesem Zusammenhang nur gewahrt (zum Beispiel Verjährungsfreisten; Wahrung der Entscheidungspflicht, § 311 Abs 2), wenn der Bescheid vor Fristablauf zugestellt worden ist (vgl. abermals Stoll aaO unter Hinweis auf § 97 Abs 1 lit a BAO und Ringhofer, Verwaltungsverfahrensgesetze Bd I, 303 f).

§ 108 Abs. 4 BAO gilt nur nicht in jenen Fällen, in denen die Abgabenvorschrift ausdrücklich („expressis verbis“) auf das „Einlangen“ bei der Behörde abstellt. Solche Vorschriften sind zB § 258 Abs. 2 lit a (Beitritt) und § 284 Abs. 2 (Säumnisbeschwerde). – vgl dazu Stoll aaO; Ritz, Die Nichteinrechnung der Tage des Postenlaufes (§ 108 Abs. 4 BAO), ÖStZ 1985/20, Seite 258; Ritz/Koran, BAO⁷ Rz 18 zu § 108).

Daraus ergibt sich für die erkennende RichterIn e contrario, dass § 108 Abs. 4 BAO grundsätzlich für alle Fälle, bei denen der Fristlauf mit einer Parteienerklärung beginnt, maßgeblich ist.

Wie bereits oben ausgeführt erfolgte hier die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages durch ein schriftliches Anbringen iSd § 85 BAO (und nicht erst durch die spätere Eingabe über FinanzOnline). Für ein derartiges schriftliches Anbringen ist grundsätzlich die Bestimmung des § 108 Abs. 4 BAO über die Nichteinrechnung des Postenlaufes anzuwenden und liegt hier auch kein „Ausnahmefall“ vor, zumal in der Bestimmung des § 201 BAO nicht ausdrücklich auf das „Einlangen“ abstellt, sondern nur von „Bekanntgabe“ die Rede ist. Eine Wortinterpretation spricht hier dagegen, dass mit „Bekanntgabe“ das Einlangen bei der Behörde gemeint sein sollte, sind Synonyme für das Wort „Bekanntgabe“ doch bloß Begriffe wie Mitteilung, Veröffentlichung und Offenlegung und ist zB bei Offenlegungsverpflichtungen unstrittig, dass die Abgabepflichtige mit der Postaufgabe nach der allgemeinen Regel des § 108 Abs. 4 BAO ihre Verpflichtung erfüllt hat.

Dem Finanzamt ist zwar beizupflichten, dass die Behörde objektiv erst mit dem Einlangen der Steueranmeldung in die Lage versetzt wird, allfällige Unrichtigkeiten der Selbstberechnung festzustellen und gegebenenfalls mit Bescheid gemäß § 201 Abs. 1 BAO die Abgabe innerhalb der dazu gebotenen Frist erstmalig festsetzen. Die Bestimmung des § 201 BAO stellt jedoch nicht nur für den Fall, dass die Behörde von Amtswegen tätig wird auf die „Bekanntgabe“ ab, sondern sieht das Gesetz auch für Anträge des Abgabepflichtigen auf Festsetzung vor, dass der

Antrag spätestens ein Jahr (im Fall des § 201 Abs. 2 Z. 2 BAO) bzw ein Monat (§ 201 Abs. 3 Z. 1 BAO) ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wird. Nach Ansicht der Berichterstatteerin spricht dies dafür, dass bei der amtswegigen Festsetzung und der Festsetzung über Antrag von einem einheitlichen Beginn des Fristenlaufes auszugehen ist.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der mit 20.1.2014 datierte Schriftsatz an das zuständige FA adressiert war und am 22.1.2014 tatsächlich der Post – als „verlängerter Arm“ der Behörde - übergeben wurde und auch tatsächlich beim Finanzamt einlangte. Der Schriftsatz gilt daher als am 22.1.2014 eingebracht und wurde damit nach Ansicht der erkennenden Richterin der Abgabenbehörde der selbstberechnete Betrag an diesem Tag „bekanntgegeben“.

Die Zustellung des Festsetzungsbescheides erfolgte unstrittig erst mehr als 1 Jahr nach dem 22.1.2014, und zwar konkret am 23.1.2015 und wurde somit nach Ansicht der erkennenden Richterin die Jahresfrist nicht gewahrt.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher aus diesem Grund als rechtswidrig ergangen und kommt den übrigen Beschwerdepunkten daher keine Relevanz mehr für den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens zu.

Der Beschwerde ist somit Folge zu geben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Soweit überblickbar liegt zu folgenden Rechtsfragen bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor und ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision für zulässig zu erklären:

Wird der Beginn der die Jahresfrist iSd § 201 Abs. 2 Z. 1 BAO auch ausgelöst, wenn dem Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe und die Höhe des selbstberechneten Abgabebetrages entgegen der in § 59 Abs. 3 GSpG vorgesehenen Formvorschrift nicht elektronisch, sondern durch ein Schreiben bekannt gegeben wird?

Ist im Fall der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages durch ein schriftliches Anbringen die Bestimmung des § 108 Abs. 4 BAO anwendbar und löst daher bereits die Postaufgabe des Anbringens die Jahresfrist aus?

Wien, am 8. Februar 2024