



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Ludwig Wochner, Felicitas Seebach und Mag. Belinda Maria Eder über die Berufung der K, W, vertreten durch P, WB, vom 19. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997, Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 bis 1995 und für das Jahr 1997 **beschlossen:**

Die Berufung wird als verspätet zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer im ersten Halbjahr des Jahres 2001 durchgeführten Betriebsprüfung bei der Firma K (im folgenden kurz Berufungswerberin = Bw.) u.a. betreffend Umsatz-, Körperschafts- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 erließ das Finanzamt dem Ergebnis der Betriebsprüfung folgend am 10. April 2001 den Umsatzsteuerbescheid 1997 und die Körperschaftsteuerbescheide 1993 bis 1995 und 1997, den Körperschaftsteuerbescheid 1996 am 17. April 2001 sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide zur Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 sowie für 1997 sämtliche am 12. April 2001. Durch die Zustellung des als Bescheidbegründung geltenden Betriebsprüfungsberichtes gemäß § 150 BAO am 30. April 2001 begann die Rechtsmittelfrist erst mit diesem Datum zu laufen.

Mit Schriftsatz vom 11. Mai 2001, eingelangt beim Finanzamt am 14. Mai 2001, beantragte die Bw., die Rechtsmittelfrist für o.a. Bescheide bis zum 31. Juli 2001 zu erstrecken, um die

beabsichtigten Berufungen fundiert zu erstellen, da umfangreiche Vorarbeiten notwendig wären, wie das Studium der einschlägigen Literatur bzw. Judikatur.

Mit weiterem, dem Finanzamt persönlich überreichten Schriftsatz vom 27. Juli 2001, beantragte die Bw., die Rechtsmittelfrist für o.a. Bescheide bis zum 30. September 2001 zu erstrecken, da die notwendigen und umfangreichen Vorarbeiten, um die beabsichtigten Berufungen fundiert zu erstellen, durch die Urlaubszeit erschwert, hinausgezögert worden wären. Mit Anfang September wären alle beteiligten Personen wieder aus dem Urlaub zurück, sodass der Fall dann zügig bearbeitet werden könnte. Da dieser Fall sehr umfangreich und komplex wäre, wäre auch der Zeitaufwand entsprechend hoch.

Mit weiterem Schriftsatz vom 28. September 2001, eingelangt am Finanzamt am 1. Oktober 2001 beantragte die Bw., die Rechtsmittelfrist für o.a. Bescheide bis 31. Oktober 2001 zu erstrecken, da die Arbeitszeit im September fast ausschließlich für die Arbeiten im Zusammenhang mit der freiwilligen Erhöhung der Vorauszahlungen für 2001, wegen Anspruchsverzinsung, aufgewendet worden wäre. Beim Ansuchen vom 27. Juli 2001 hätte die Bw. diese Arbeiten leider nicht im richtigen Ausmaß berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 9. Oktober 2001, zugestellt am 15. Oktober 2001, wies das Finanzamt den Fristverlängerungsantrag der Bw. vom 28. September 2001 ab und begründete dies mit dem Umstand, dass die Frist zur Einreichung einer Berufung gegen o.a. Bescheide ausreichend gewesen wäre und die Berufung jedoch als fristgerecht gelte, wenn sie bis spätestens 31.10.2001 eingegangen wäre. Die Bw. wurde in diesem Bescheid weiters darauf hingewiesen, dass durch den Antrag auf Fristverlängerung der Lauf der Berufungsfrist gehemmt worden wäre und die Hemmung des Fristenlaufes mit dem Tag der Einbringung des Antrages beginne und mit dem Tag ende, an dem diese Entscheidung zugestellt würde. Diese Hemmung könnte jedoch nicht dazu führen, dass die Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt bis zu dem letztmals die Verlängerung beantragt worden wäre, ablaufe.

Mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2001, am Finanzamt eingelangt am 30. Oktober 2001, wurde dem Finanzamt bekannt gegeben, dass anstelle des vormaligen Steuerberaters H nunmehr die P, bevollmächtigter Steuerberater der Bw. wäre und stellte den Antrag auf Akteneinsicht gemäß § 90a BAO. Begründend führte sie aus, dass infolge gesundheitlicher Gründe des bisherigen steuerlichen Vertreters die o.a. Gesellschaft kurzfristig mit der steuerlichen Vertretung betraut worden und es bekannt wäre, dass mit Bescheid vom 9. Oktober 2001 eine Frist bis spätestens 31. Oktober zur Einbringung einer Berufung gegen die Bescheide eingeräumt worden wäre. Durch die kurzfristige Übernahme der steuerlichen Vertretung aufgrund unvorhersehbarer und unbeeinflussbarer Gründe würde sie ersuchen, die Frist bis 30. November 2001 zur Einbringung der o.a. Berufung zu verlängern. Weiters führte sie hiezu

aus, dass erst nach durchgeföhrter Akteneinsicht, insbesondere im Zusammenhang mit der den oben angeführten Bescheiden vorangegangenen Betriebsprüfung sie in die Lage versetzt werde, die Berufung einbringen zu können. Die Bw. ersuchte das Finanzamt aufgrund der besonderen Umstände um entsprechende Bewilligung.

Mit Schriftsatz vom 30. November 2001, eingelangt beim Finanzamt am 3. Dezember 2001, überreichte die nunmehrige steuerliche Vertretung dem Finanzamt "in Ergänzung zu den bisher dem Finanzamt bereits vorgelegten Berufungsschreiben, zuletzt Schreiben vom 28. September 2001, die Begründung gemäß § 250 Abs. 1 lit.d BAO" und ersuchte gleichzeitig für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz um Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO. Allgemein führte die Bw. aus, dass sich die Berufung gegen jene Steuerbescheide richten würde, die aufgrund der Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1997 ergangen wären. Die Berufungsbegründung würde sich daher in erster Linie auf die Ausführungen im Bericht der Betriebsprüfung vom 13. März 2001, eingelangt am 30. April 2001 sowie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Jänner 2001 beziehen.

Der Berufungsbegründung war ein "Eidesstattliches Bekenntnis" des vormaligen Steuerberaters H beigelegt, indem er Fehler und Versehen eingestand, jedoch festhielt, dass diesen Vorgangsweisen keinerlei Absicht zugrunde gelegen, sondern diese rein aus Unachtsamkeit erfolgt wären. Datiert war dieses Schreiben mit 29. November 2001 und vom vormaligen Steuerberater unterfertigt. Die Echtheit der Unterschrift des H wurde notariell am 29. November 2001 bestätigt.

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2001, erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag, in dem die Bw. aufmerksam gemacht wurde, dass sie zwar eine Begründung gemäß § 250 Abs. 1 lit.d BAO vorgelegt hätte, jedoch bis dato keine Berufung eingebracht hätte. Die Bw. wurde aufgefordert, diese "schleunigst" bis zu dem unten angeführten Termin (31. Dezember 2001) nachzuholen.

Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2001, eingelangt am Finanzamt am 21. Dezember 2001, er hob die Bw. "gegen den Bescheid vom 12. Dezember 2001 in offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen die folgenden Steuerbescheide" und verwies auf die Vorkorrespondenz, zuletzt vom Schreiben 28. September 2001". Danach zählte sie die bekämpften Bescheide, wie oben angeführt, auf. Zur Begründung verwies die Bw. auf das gesonderte Schreiben vom 30. November 2001, indem nicht nur die Begründung der Berufung enthalten wäre, sondern auch auf Seite 9 beantragt würde, dass die Bescheide aufgehoben würden und eine neuerliche bescheidmäßige Festsetzung auf Basis der entsprechenden Steuererklärungen

erfolgen möge. Die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten würden, wäre ebenfalls der Berufungsbegründung laut Schreiben vom 30. November 2001 zu entnehmen.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2009 wurde den Parteien im Berufungsverfahren der o.a. Sachverhalt zur Kenntnis gebracht. Weiters wurde den Parteien die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates mitgeteilt, dass nach bescheidmäßiger Abweisung eines Fristverlängerungsantrages einem eingebrochenen neuerlichen Fristerstreckungsansuchen keine hemmende Wirkung zukomme und daher die Frist zur Einbringung der Berufung am 31. Oktober 2001 geendet hätte. Eine neuerliche Sachentscheidung über die Antragssache „Verlängerung der Berufungsfrist“ wäre nicht mehr möglich und daher unzulässig gewesen. Die weiteren Schriftsätze, insbesondere die Berufung vom 19. Dezember 2001, wären daher jedenfalls verspätet gewesen.

Nach einmalig verlängerter Frist übermittelte die Bw. am 16. März 2009 eine Stellungnahme, in der sie ausführte, dass der Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist vom 28. September 2001, wie aus der Begründung des Abweisungsbescheides vom 9. Oktober 2001 ersichtlich wäre, formell abgewiesen worden wäre. Inhaltlich wäre jedoch dem Antrag vollinhaltlich, durch Setzung einer im Gesetz nicht vorgesehenen „Nachfrist“ bis zum im Fristverlängerungsansuchen beantragten Tag (31. Oktober 2001) entsprochen worden. Nach Ritz, BAO-Kommentar, § 110, TZ. 3 würden „Pro-forma-Abweisungen“, die doch die beantragte Frist gewähren würden, keine Abweisung im Sinn des § 110 Abs. 3 BAO darstellen. In diesem Fall würde die Fristverlängerung trotz Abweisung als genehmigt gelten, wodurch ein neuerlicher Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist gestellt werden könnte (ähnlich aus Bartos, ÖWG: per Saldo 1997, H 2, S. 39, unter Hinweis auf einen Vortrag von Karger). Da somit eine neuerliche Verlängerung der Berufungsfrist vorläge, würde diese auch einem erneuten Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist nicht entgegenstehen. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2001 hätte die Bw. aufgrund des Wechsels des Steuerberaters eine neuerliche Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 30. November 2001 beantragt, und wäre über diesen Antrag von Seiten des FA jedoch nie entschieden worden, wodurch von einer Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 30. November 2001 auszugehen gewesen wäre (vgl. § 245 Abs. 3 und 4 BAO). Die Bw. führte aus, dass bis zu diesem Zeitpunkt von der insgesamt zur Verfügung stehenden Rechtsmittelfrist (30.4.01 bis 30.5.01 = 30 Tage) erst 11 Tage abgelaufen gewesen wären (30.4.2001 bis 11.5.2001), da seit 11. Mai 2001 durch jeweils rechtzeitig beantragte Fristverlängerungen von einer durchlaufenden Hemmung der Rechtsmittelfrist auszugehen gewesen wäre. Weiters führte die Bw. aus, dass infolge des Wechsels der steuerlichen Vertretung auch materiell die im Bescheid vom 15. Oktober 2001 angeführten Abweisungsgründe nicht mehr vorgelegen wären und es daher dem FA im Rahmen seines Ermessensspielraumes durchaus erlaubt gewesen wäre, eine weitere

Fristverlängerung zu gewähren. Die Bw. wies weiters auf § 294 BAO hin, wonach Bescheide, die Begünstigungen, Berechtigungen oder Befreiungen von Pflichten beträfen, abgeändert oder zurückgenommen werden könnten, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert hätten, die für die Bescheidausstellung maßgeblich wären. Nach Ritz, BAO-Kommentar, § 245, Tz. 16, würden auch Bescheide betreffend Verlängerung der Berufungsfrist (245 BAO) unter § 294 BAO fallen.

Da das FA die weiteren Eingaben als zulässig gewürdigt hätte, wäre davon auszugehen, dass materiell eine weitere Fristverlängerung unter den gegebenen Rahmenbedingungen seitens des FA auch tatsächlich beabsichtigt gewesen wäre. Das FA hätte den Fristverlängerungsantrag von 25. Oktober 2001 nur deswegen nicht positiv bescheidmäig erledigt, weil es unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des § 245 Abs. 3 und 4 BAO selbst davon ausgehen hätte können, dass automatisch eine (weitere) Fristverlängerung bis 30. November 2001 eingeräumt worden wäre. In der Folge hätte die Bw. innerhalb der offenen Frist am 30. November 2001 einen Schriftsatz zur Berufung eingebracht. Dieser Schriftsatz wäre auf Grund eines ergangenen Mängelbehebungsauftrages am 19. Dezember 2001 fristgerecht ergänzt worden. Wäre das FA im Zuge seiner Ermessensausübung der Ansicht gewesen, dass eine weitere Fristverlängerung hier nicht mehr angebracht gewesen wäre, hätte es keine oder eine wesentlich kürzere Nachfrist setzen können.

Die Bw. betonte, dass die Setzung einer „Nachfrist“, wie sie gemäß § 134 BAO in Fällen der Abweisung der Verlängerung der Frist zur Einreichung von Abgabenerklärungen ausdrücklich im Gesetz normiert wäre, für Fristverlängerungsansuchen betreffend die Verlängerung von Berufungsfristen im Gesetz nicht vorgesehen wäre. Im gegenständlichen Fall hätte die Berufungsfrist mit 30. April 2001 zu laufen begonnen, das erste Fristverlängerungsansuchen wäre am 11. Mai 2001 gestellt worden, somit wären von den 30 Tagen der Berufungsfrist 11 Tage verstrichen. In der Folge wären jeweils rechtzeitig Neu anträge auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist gestellt worden, über die allerdings nicht entschieden worden wäre. Erst durch den Bescheid vom 9. Oktober 2001, zugestellt am 15. Oktober 2001 wäre die Hemmung der Berufungsfrist beendet gewesen. Aufgrund dieser Sachlage wären noch 19 Tage der Berufungsfrist offen gewesen. Die Berufungsfrist wäre somit gemäß § 245 Abs. 3 BAO theoretisch erst am 3. November 2001 abgelaufen. Gemäß § 245 Abs. 4 BAO, wonach eine Hemmung nicht dazu führen könnte, dass die Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmalig ihre Verlängerung beantragt würde, ablaufen würde, hätte die Berufungsfrist in jedem Fall am 31. 10. 2001 geendet. Eines diesbezüglichen Hinweises hätte es daher im Bescheid vom 15. Oktober 2001 gar nicht bedurft, da um so mehr davon auszugehen wäre, dass mit diesem Bescheid materiell eine Fristverlängerung in der beantragten Weise beabsichtigt gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat.

Nach § 245 Abs. 3 leg.cit. kann die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

Nach § 245 Abs. 4 leg.cit. beginnt die Hemmung des Fristenlaufes 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 Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft.

Der Antrag auf Fristverlängerung kann aber rechtswirksam nur innerhalb der Rechtsmittelfrist gestellt werden. Ein verspäteter Antrag hat keine fristhemmende Wirkung, er ist zurückzuweisen (Ritz, BAO-Kommentar³, § 245 Rz. 14).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit.b BAO hat (zwingend) die Abgabenbehörde eine Berufung, die nicht fristgerecht eingebbracht wurde, durch Bescheid zurückzuweisen. Hat die Abgabenbehörde erster Instanz den Anlass zur Zurückweisung nach § 273 leg.cit. zwar erkannt, aber nicht aufgegriffen, obwohl ihr dies von Gesetzes wegen aufgetragen ist, und eine sachliche Entscheidung getroffen, so hat die mit Vorlageantrag angerufene Abgabenbehörde zweiter Instanz den Grund zur Zurückweisung wahrzunehmen und über die Berufung mit Zurückweisung zu entscheiden (Stoll, BAO-Kommentar, Band III, 2735). Dem steht auch nicht entgegen, dass das Finanzamt die Verspätung zunächst nicht aufgegriffen hat und zunächst ein Vorhalt erlassen wurde (vgl. VwGH 18. März 1986, 85/14/0148, Ritz, BAO-Kommentar³, § 273 Rz 21).

Wie oben dargestellt, waren sämtliche Anträge auf Fristerstreckung der Rechtsmittelfrist bis zu jenem vom 28. September 2001 auf Fristerstreckung der Rechtsmittelfrist bis 31. Oktober 2001 rechtzeitig und daher fristhemmend. Der Bescheid des Finanzamtes vom 9. Oktober 2001, der den letzten Fristerstreckungsantrag vom 28. September 2001 abwies, wurde am 15. Oktober 2001 zugestellt und endete daher grundsätzlich mit der erfolgten Zustellung die Hemmung des Fristenlaufes. Die gesetzliche Regelung des § 245 Abs. 4 leg.cit. bezieht sich seinem klaren Wortlaut zufolge auf den Zeitpunkt, bis zu dem letztmals die Verlängerung der Berufungsfrist beantragt wurde. "Letztmals" war im Berufungsfall im Zeitpunkt der Abweisung des Fristverlängerungsantrages vom 28. September 2001, in dem die Bw. eine Fristverlängerung bis 31. Oktober 2001 beantragte. Anstatt nun bis zu dem bescheidmäßig zugesagten Termin 31. Oktober 2001 eine Berufung einzubringen, erstattete

die Bw. neuerlich einen mit 25. Oktober 2001 datierten, beim Finanzamt am 30. Oktober 2001 eingelangten Schriftsatz, in dem sie u.a. eine Fristverlängerung zur Einbringung der Berufung bis 30. November 2001 beantragte.

Entgegen der Auffassung der Bw. wurde durch das neuerliche Fristverlängerungsansuchen vom 25. Oktober 2001 jenes vom 28. September 2001 nicht modifiziert, vielmehr kommt einem nach bescheidmäßiger Abweisung eines Fristverlängerungsantrages eingebrachten neuerlichen Fristerstreckungsansuchen keine hemmende Wirkung zu (vgl. VwGH vom 4.9.1992, 92/13/0062). Durch die Zustellung des finanzamtlichen Abweisungsbescheides am 15. Oktober 2001 wäre es der Bw. nur mehr möglich gewesen, bis 31. Oktober 2001 die Berufung einzubringen. Eine neuerliche Sachentscheidung über die Antragssache "Verlängerung der Berufungsfrist" war nach dem oben Gesagten nicht mehr möglich. Die weiteren Schriftsätze, insbesondere die Berufung vom 19. Dezember 2001 sind daher jedenfalls verspätet gewesen.

Entgegen der in der Stellungnahme der Bw. vom 16. März 2009 geäußerten Meinung, dass es sich bei dem Bescheid vom 9. Oktober 2001 bloß um eine "pro forma" Abweisung gehandelt hätte und der Bw. dennoch die beantragte Fristverlängerung gewährt worden wäre muss festgestellt werden, dass ein Bescheid jener individueller, hoheitlicher, normativer Verwaltungsakt ist, aufgrund dessen die Behörde ihre Willensäußerung dem Normunterworfenen gegenüber kundtut. Ein Bescheid einer Verwaltungsbehörde ist als Ganzes zu beurteilen, wobei jedoch die Auffüllung des Spruchinhaltes eines nicht unklaren, sondern allenfalls – von der Begründung her gesehen vermeintlich – unvollständigen Spruches durch Hereinnahme von Begründungselementen unzulässig ist. Dass Spruch und Begründung als Einheit zu sehen sind hat nicht zur Folge, dass die Begründung eines Bescheides zur Ergänzung seines Spruches herangezogen werden dürfte, sondern nur, dass die Begründung zur Auslegung eines unklaren Spruches heranzuziehen ist. (vgl. VwGH vom 20.5.1985, 84/10/0105). Begründungselemente vermögen einen normativ verbindlichen Abspruch, wie er mittels des Spruches eines Bescheides zu treffen ist, nicht zu ersetzen (vgl. VwGH v. 11.3.1983, 82/04/0059).

Im vorliegenden Fall war der behördliche Wille dem Bescheidspruch entsprechend unzweifelhaft und eindeutig darauf gerichtet, der Bw. eine weitere Fristverlängerung nicht mehr zu gewähren. Die in der Bescheidbegründung der Bw. eingeräumte Möglichkeit, trotz bescheidmäßiger Abweisung des Fristverlängerungsantrages noch bis 31. Oktober 2001 eine Berufung einbringen zu können, die von der Behörde noch als rechtzeitig gewertet würde, nimmt lediglich Bezug auf die positivrechtliche Regelung des § 245 Abs. 4 leg.cit., dessen Gesetzeswortlaut im Anschluss daran wiedergegeben wurde. Der Unabhängige Finanzsenat

vermag daher den Interpretationsversuch der Bw., der dem Bescheid die entgegengesetzte Absicht als die im Bescheid tatsächlich schriftlich niedergelegte unterstellt, nicht nachzuvollziehen.

Da die gesetzliche Anordnung des o.z. § 273 Abs. 1 lit.b BAO aufgrund der bis zum 31. Oktober 2001 unterbliebenen Einbringung einer gesetzeskonformen Berufung hier zur Anwendung zu gelangen hat, können die weiteren Ausführungen der Bw. hinsichtlich der für die Erstattung der Berufung zur Verfügung stehenden Zeit, des Steuerberaterwechsels sowie der fristgerechten Einbringung des Berufungsschriftsatzes am 19. Dezember 2001 nicht mehr zu Erfolg verhelfen, da sich diese Ausführungen auf den Zeitraum nach dem 31. Oktober 2001 beziehen.

Da es die Bw. unterließ, bis zum 31. Oktober 2001 eine Berufung zu erstatten, war die Berufung vom 19. Dezember 2001 gemäß § 273 Abs. 1 leg.cit. als verspätet eingebbracht zurückzuweisen.

Über die Berufung war nach Antrag der Bw. im Schriftsatz vom 31. Jänner 2003 gem. § 323 Abs.12 BAO durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden.

Wien, am 29. Juni 2009