

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, Dr. Franz Kandlhofer und KR Georg Ableidinger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Schneider Consulting Steuerberatung GmbH, Harter Straße 1, 8053 Graz, gegen den Bescheid des FA Wien 2/20/21/22 vom 23.12.2011, betreffend Körperschaftsteuer 2004 in der Sitzung am 25. November 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2004 wird aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist die Rechtsnachfolgerin der A-GmbH. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28. Juni 2005 wurde deren Vermögen gemäß §§ 2 ff UmwG auf die Bf übertragen.

Mit Bescheid vom 23. Dezember 2011 wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 unter Zugrundelegung der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung mit EUR 39.613,33 festgesetzt.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bf aus, der Körperschaftsteuerbescheid 2004 sei rechtswidrig, da mit 31.12.2009 Bemessungsverjährung eingetreten sei. Begründend brachte er vor, es seien innerhalb der 5-jährigen Verjährungsfrist keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen worden.

Die erste nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches sei am 20.1.2010 in Form der Erlassung eines Bescheides über eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 2004 bis 2006 gesetzt worden.

Der von der Behörde als Verlängerungshandlung betrachtete "schriftliche Quotenstatus" könne aus folgenden Gründen keine Verlängerung der Bemessungsverjährung um ein Jahr bewirken:

1. Der "Quotenstatus" müsste direkt Bezug nehmen auf die Körperschaftsteuer 2004 einer bestimmten Steuernummer (VwGH 18.11.1982, 82/16/0079). Tatsächlich handle es sich aber beim "Quotenstatus" um eine Sammelmitteilung über sämtliche, zur Quote angemeldeten Steuernummern eines Wirtschaftstreuhänders, ohne auf einen materiellen Sachverhalt betreffend eine Abgabe Bezug zu nehmen. Er ergehe für alle Steuernummern, für die ein Wirtschaftstreuhänder beim Finanzamt eine "Anmerkung der Quote" vorgenommen habe, auf einmal für viele Abgabenansprüche. Er könne daher nicht auf einen bestimmten Abgabenanspruch bzw auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches gerichtet sein.
2. Der "Quotenstatus" sei eine bloße "Serviceleistung" des Finanzministeriums, er stelle als Mitteilung bloß die Darlegung eines Rechtsstandpunktes über das Vorliegen eines aufrechten Vertragsverhältnisses dar.
3. Der "Quotenstatus" werde zentral und nicht durch ein bestimmtes Finanzamt versandt; es liege daher keine Amtshandlung einer sachlich zuständigen Abgabenbehörde vor.
4. Für die fristverlängernde Wirkung sei die wirksame Zustellung unabdingbar. Die bloße Wahrscheinlichkeit, dass die Erledigung die Sphäre der Behörde verlassen habe, genüge nicht. Beim "Quotenstatus" existiere weder ein Nachdruck noch ein Nachweis der Zustellung.

Darüberhinaus beantragte die Bf, die Differenz zwischen der seinerzeitig entrichteten Vorauszahlung für die Körperschaftsteuer 2004 iHv EUR 8.272,21 und der für 2004 zu entrichtenden Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.312,50 unter Berücksichtigung der anzurechnenden KESt iHv EUR 58,48, sohin EUR 7.018,19 als Gutschrift zuzusprechen.

In der am 25. November 2015 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung führte der Vertreter der Bf ergänzend aus, bei der sogenannten Quotenliste handle es sich um eine reine Serviceleistung der Finanzverwaltung. Außerdem sei zu beachten, dass der Inhaber der Quotenregelung und der steuerliche Vertreter nicht ident sein müssen.

Der Vertreter der Amtspartei wandte ein, die Quotenanmeldung und die Quotenlisten seien zusammenhängend zu sehen. Daher sei die Quotenliste sehr wohl als Erinnerung zu sehen. Sinn der Regelung sei das kontinuierliche Einlangen der Steuererklärungen. Darüber hinaus wies der Finanzamtsvertreter darauf hin, dass bei Erlassung des bekämpften Körperschaftsteuerbescheides die Anrechnung der Kapitalertragsteuer vergessen worden sei.

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 ist datiert mit 23. Dezember 2011. Die Körperschaftsteuererklärung 2004 wurde am 20. Dezember 2004 versandt und von der Bf am 13. Jänner 2006 beim Finanzamt eingereicht. Am 31. Mai 2010 wurde der Bf ein Prüfungsauftrag betreffend ua Körperschaftsteuer 2004 zur Kenntnis gebracht. Die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen wurden von der Strafsachenstelle des Finanzamtes am 8. Juni 2011 überprüft und mit folgendem Vermerk versehen: "Kein strafbarer Tatbestand, da reine Rechtsfragen".

Strittig ist, ob der der steuerlichen Vertretung innerhalb der Verjährungsfrist übermittelte Überblick über den Status zur Erfüllung der Quotenregelung für die Erklärungsabgabe 2004 und das Verzeichnis der vertretenen Quotenfälle für 2004 eine Amtshandlung darstellt, die geeignet ist, die Verjährungsfrist um ein Jahr zu verlängern.

Rechtliche Würdigung:

§ 207 BAO lautet auszugsweise:

"(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

§ 209 Abs. 1 BAO lautet:

"Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen."

Verlängerungshandlungen müssen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie müssen von der sachlich zuständigen Behörde unternommen werden (*Ritz, BAO⁵, § 209, Tz 9, und die dort zitierte Judikatur*)

- Sie müssen auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches gerichtet sein (VwGH 22.4.1992, 91/14/0009).
- Sie müssen nach außen erkennbar sein (VwGH 22.4.1992, 91/14/0009).
- Sie müssen aus den Akten nachweisbar sein (VwGH 23.6.1992, 92/14/0036).

Die von der belangten Behörde als Verlängerungshandlung herangezogene Zusendung des schriftlichen Quotenstatus hängt mit der Erklärungsfrist zusammen, die vom Bundesminister für Finanzen gemäß § 134 Abs. 1 BAO allgemein erstreckt werden kann. Für Abgabenerklärungen, die durch berufsmäßige Parteienvertreter eingereicht werden, besteht die Möglichkeit, diese in die sog. "Quotenregelung" aufzunehmen. Dieses Quotensystem beruht auf einer Vereinbarung des Bundesministers für Finanzen mit der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Für diesen Fall gelten Abgabenerklärungen ohne gesonderte Fristverlängerungsansuchen als rechtzeitig eingebracht, wenn sie bis spätestens 31. März des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres eingebracht werden. Die "Quotenvertreter" sind verpflichtet, von den am 30. September des auf das Veranlagungsjahr folgenden Kalenderjahres noch offenen Quotenfällen

bis zum 31. Oktober desselben Jahres	20%
bis zum 30. November desselben Jahres	40%
bis zum 31. Jänner des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	60%
bis Ende Februar des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	80%
bis zum 31. März des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	100%

der Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr einzubringen.

Zu den Stichtagen Ende Oktober/November/Jänner/Februar/März wird für das betreffende Veranlagungsjahr vom BRZ eine Statusliste erstellt und versendet. Ein Nachdruck der Statusliste ist nicht möglich. In dieser Statusliste wird der berufsmäßige Parteienvertreter über die Anzahl der offenen Fälle informiert und ein Verzeichnis der von ihm vertretenen Quotenfälle übermittelt.

Es ist dem steuerlichen Vertreter darin zuzustimmen, dass es sich bei der Zusendung dieser Statusliste um eine Serviceleistung der Finanzverwaltung handelt, nicht jedoch um eine Amtshandlung, die geeignet ist, die Verjährungsfrist zu verlängern. Der Quotenstatus wird nicht vom sachlich zuständigen Finanzamt verschickt, ist nicht auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches eines bestimmten Abgabepflichtigen gerichtet und ist darüber hinaus nicht aus den Akten nachweisbar. Die Zusendung dieser Mitteilung ist daher nicht geeignet, die Verlängerung der Verjährungsfrist zu bewirken.

Die Ansicht des Vertreters der Amtspartei, dass die Quotenanmeldung im Zusammenhang mit dem Quotenstatus zu sehen sei und diesen zu einer die Verjährung verlängernden Erinnerung mache, teilt der erkennende Senat nicht. Abgesehen davon, dass es sich bei der Anmeldung zur Quote um keine Amtshandlung handelt,

wird die Quotenanmeldung vom steuerlichen Vertreter einmal vorgenommen und ist bis zu ihrem Widerruf gültig. Mit ihr wird lediglich vom steuerlichen Vertreter bekannt gegeben, dass ein bestimmter, von ihm vertretener Abgabepflichtiger in die Quote aufgenommen werden soll. Es wird damit auch im Zusammenhang mit dem Quotenstatus kein konkreter Abgabenanspruch geltend gemacht. Dieser erfüllt weder allein noch im Zusammenhang mit der Quotenanmeldung jene Kriterien, die vom Verwaltungsgerichtshof an eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung aufgestellt wurden.

Aus den im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen kann kein Abgabenhinterziehungstatbestand ersehen werden, sodass im voliegenden Fall die fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist und nicht die zehnjährige Frist für hinterzogene Abgaben heranzuziehen ist. Auch von der Amtspartei wurde nichts vorgebracht, was den Vorwurf einer Abgabenhinterziehung rechtfertigen würde, sondern ausdrücklich vermerkt, dass von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens Abstand genommen wird, da es sich bei den Prüfungsfeststellungen um reine Rechtsfragen handelt.

Da aber bis zum Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist keine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs unternommen worden war, war das Recht auf Festsetzung der Körperschaftsteuer 2004 am 23.12.2011 bereits verjährt. Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 hätte zu diesem Zeitpunkt nicht mehr erlassen werden dürfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Körperschaftsteuerbescheid 2004 aufzuheben.

Hinsichtlich des Antrages auf Rückzahlung der Differenz zwischen den seinerzeit entrichteten Vorauszahlungen und der für 2004 zu entrichtenden Mindestkörperschaftsteuer ist anzumerken:

1. Für die Erledigung dieses Rückzahlungsantrages ist das Finanzamt zuständig, das - soweit dies aus den Akten ersichtlich - darüber noch nicht bescheidmäßig abgesprochen hat.
2. Der Abgabenanspruch ist hinsichtlich der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 1 BAO mit Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres entstanden. Ein Sachverhalt, der eine nachträgliche Aufhebung dieses Abgabenanpruches nach sich gezogen hätte, wird vom steuerlichen Vertreter der Bf nicht behauptet. Eine Anrechnung der Vorauszahlungen setzt die Realisierung des Abgabenanspruches durch Erlassung eines Abgabenbescheides voraus. Da ein Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 wegen eingetreterner Verjährung nicht mehr ergehen durfte, konnte es zu keiner Anrechnung der geleisteten Vorauszahlungen kommen.

Zulässigkeit einer 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.

Hinsichtlich der Frage, welche Kriterien eine Amtshandlung erfüllen muss, um eine Verlängerung der Verjährung zu bewirken, wich der Senat nicht von der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.4.1992, 91/14/0009; VwGH 23.6.1992, 92/14/0036) ab. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Wien, am 3. Dezember 2015