

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Neuerungen im FinStrG durch die Organisationsreform
Ermäßigter Steuersatz für Assistenzhunde
Lohnsteuerabzug ohne inländische Betriebsstätte

Aus der Betriebsprüfungspraxis

Steuerliche Anerkennung von Kundenveranstaltungen

Grundstücke

Hauptwohnsitzbefreiung bei privaten Veräußerungen
Grunderwerbsteuer für Baurechte

Umsatzsteuer

Die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte
USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Abgabenverfahren

BAO-Update: Aktuelles auf einen Blick

OGH-Rechtsprechung

Verjährung und Vertrauensschutz im Erbrecht
Buchpreisbindung und Geschenkgutscheine

Auf den Punkt gebracht**BAO-Update Dezember 2019: Aktuelles auf einen Blick****Gesetzgebung – Verwaltungspraxis – Rechtsprechung**

ROMAN THUNSHIRN / ILSE GÖSSINGER*)



„Was gibt es Neues?“ – Dieser Nachrichtenüberblick bietet kurz und bündig alles Wissenswerte rund um die Bundesabgabenordnung für den Unternehmensalltag und die Beratungspraxis.

1. EuGH-Vorabentscheidungsersuchen: Anspruch auf Verzugszinsen für Umsatzsteuerguthaben gegenüber dem Fiskus? (VwGH 24. 10. 2019, Ro 2017/15/0035, Ro 2018/15/0026)

Beschwerdezinsen stehen nach § 205a BAO nur zu, soweit sich eine strittige Abgabenschuldigkeit, die bereits entrichtet wurde, später im Rechtsmittelverfahren als rechtswidrig erweist und herabgesetzt wird. Die mit 1. 1. 2012 in Kraft getretene Regelung ist antragsgebunden. Sie dient dazu, das einseitige Zinsrisiko des Abgabepflichtigen zu beseitigen. Der Abgabepflichtige soll durch die falsche Beurteilung eines Sachverhalts durch die Abgabenbehörde, der er nur mit einer Berufung entgegneten kann, nicht finanziell geschädigt werden.

Wird demgegenüber eine Steuergutschrift im Rechtsmittelweg erstmals zuerkannt, stehen aufgrund des klaren Wortlauts des Gesetzes („*bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit*“) nach der Rechtsprechung keine Beschwerdezinsen zu. Dies, obgleich ein Abgabepflichtiger, der für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens auf eine Steuergutschrift wartet, in gleichem Maße wirtschaftlich belastet ist wie ein Abgabepflichtiger, der einen strittigen Abgabebetrag entrichtet hat.

Im Bereich der Umsatzsteuer kommt es immer wieder vor, dass zufolge eines Vorsteuerüberhangs ein Umsatzsteuerguthaben geltend gemacht, aber lange Zeit nicht am Abgabekonto gutgeschrieben und auch nicht ausgezahlt wird. Eine Verzugszinsenregelung ist im österreichischen Recht dafür aber nicht vorgesehen. Vor diesem Hintergrund möchte der VwGH vom EuGH wissen, ob das Unionsrecht, insbesondere Art 183 MwStSyst-RL, eine unmittelbar anwendbare Regelung enthält, auf die sich der Unternehmer vor dem Finanzamt und vor den Gerichten berufen kann, um Verzugszinsen wegen der verspäteten Gutschrift/Auszahlung von Vorsteuerüberhängen zugesprochen zu erhalten.

Zu den Vorlagefragen siehe *Mayr*, USt-Update Dezember 2019, in diesem Heft, 1524 (1528).

2. VwGH: Allgemeine Themen der BAO

2.1. Eigenständige Feststellung einer Abgabenhinterziehung im BAO-Verfahren (VwGH 3. 9. 2019, Ra 2018/15/0035)

Die Abgabenbehörde darf auch ohne Durchführung eines Strafverfahrens im Abgabungsverfahren feststellen, dass Abgaben iSd § 207 Abs 2 Satz 2 BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt aber konkrete und nachprüfbar feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus.

*) Dr. Roman *Thunshirn*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner der Merkur Treuhand GmbH in Wien und Mitglied des Fachsenats der KSW. Dr. Ilse *Gössinger*, Steuerberaterin, ist Leiterin der Rechtsabteilung der Merkur Treuhand GmbH in Wien.

Anmerkung: Eine Abgabenhinterziehung ist erst erwiesen, wenn in nachprüfbarer Weise auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Nochmals in Erinnerung sei gerufen, dass sich vorsätzliches Handeln nach ständiger Rechtsprechung aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters erschließen muss. Die Beurteilung erfolgt im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Weiters sei darauf hingewiesen, dass auch *dolus eventualis*, wohl die am häufigsten erwiesene Form, als Vorsatz iSd FinStrG anzusehen ist. Es sei weiters darauf hingewiesen, dass in der Praxis in einem Betriebsprüfungsverfahren nur selten ausreichende aktenkundige Beweismittel für den Nachweis von Vorsatz erlangt werden.

Die vom BFG vorgenommene Beweiswürdigung ist einer Überprüfung durch den VwGH als Rechtsinstanz nur insofern zugänglich, als es um die ordnungsgemäße Ermittlung der Beweisergebnisse und die Kontrolle der Schlüssigkeit der angestellten Erwägungen geht.

In diesem Zusammenhang sei auch auf § 116 BAO verwiesen: Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22 BAO) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde in diesem Sinn zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen vorzugehen war.

Es sei in diesem Zusammenhang auch auf folgende Möglichkeit der Behörde hingewiesen: Gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO besteht eine Wiederaufnahmemöglichkeit, wenn der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Qualifikation als Vorsatz gilt als „Vorfrage“ (vgl Ritz, BAO⁶ [2017] § 116 Tz 4).

2.2. Mindestanfordernisse für einen aufgrund einer Schätzung erlassenen Bescheid (VwGH 3. 9. 2019, Ra 2019/15/0003)

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des VwGH für diesen nachvollziehbar ist.

2.3. Erfordernisse der Zustellwirkung (VwGH 3. 9. 2019, Ra 2019/15/0072)

Das BFG wies mit der als Zurückweisungsbeschluss intendierten Erledigung Beschwerden gegen Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO als unzulässig zurück und begründete die Zurückweisung ua damit, dass die Feststellungsbescheide keine Hinweise auf die Bestimmungen bzw Rechtsfolgen des § 101 Abs 3 BAO iVm § 81 BAO enthielten. Damit wollte das Gericht mit Rechtskraftwirkung für alle am Feststellungsverfahren Beteiligten aussprechen, dass die vor dem Gericht bekämpften Feststellungsbescheide nicht wirksam geworden waren. Diese im Rahmen eines Feststellungsverfahrens ergangene Erledigung ist an die revisionswerbende KG und die atypisch stillen Beteiligten gerichtet und wurde deren Vertretern zugestellt. Einen Hinweis auf die Rechtsfolge des § 101 Abs 3 Satz 2 BAO enthält die Erledigung allerdings nicht. Die Zustellwirkung iSd § 101 Abs 3 Satz 2 BAO ist daher mangels des in dieser Gesetzesstelle vorgesehenen Hinweises nicht eingetreten. Die als Beschluss intendierte Erledigung erlangte in Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen damit insgesamt keine Rechtswirksamkeit.

2.4. „Wieder einmal“: Keine Wirksamkeit einer E-Mail im BAO-Verfahren (VwGH 3. 9. 2019, Ra 2019/15/0081)

Einer E-Mail kommt im Anwendungsbereich der BAO nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu. Nach der BAO gelten „Vorbringen“, die der Abgabenbehörde auf einem für sie nicht zugelassenen Weg zugeleitet werden, als nicht eingebracht. Sie lösen auch keine Entscheidungspflicht aus.

Anmerkung: Es liegt nicht einmal ein Formgebreechen vor, das der Mängelbehebung (§ 85 BAO) zugänglich wäre. Ein mit E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das „Anbringen“ als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt. Da § 85 BAO und § 86a BAO sowie die dazu ergangenen Verordnungen die Einbringung von Anbringen via E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail die Eigenschaft einer Eingabe auch dann nicht zu, wenn das Finanzamt ein derartiges Anbringen (zunächst) in Bearbeitung nimmt (vgl auch analog BFG 16. 7. 2019, RV/7103060/2015).

2.5. Beweiswürdigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens (VwGH 26. 7. 2019, Ra 2019/16/0082)

Beruhet die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts nicht auf einer geradezu unvertretbaren Auslegung des Inhaltes und Umfanges der Begründungspflicht, so liegt eine grundlegende Verkennung tragender Verfahrensgrundsätze nicht vor.

Nach dem – gemäß § 1 Abs 1 BAO auch in Angelegenheiten der Eingangsabgaben anwendbaren – § 167 Abs 2 BAO hat die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 167 Tz 8 mwN).

2.6. Einlangen eines Schriftsatzes mit dem Vermerk „persönlich abgegeben“ (VwGH 28. 5. 2019, Ra 2018/15/0038)

Ein Schriftsatz befindet sich ab Einlangen in der Einlaufstelle in der Sphäre der Behörde, die sich der Einlaufstelle bedient, was auch dann gilt, wenn es sich um eine gemeinsame Einlaufstelle mehrerer Behörden handelt. Die Unterlassung der (rechtzeitigen) Weiterleitung des Schriftsatzes von der Einlaufstelle an die jeweils zuständige Stelle stellt einen behördlichen Fehler dar.

Im konkreten Fall ist die Ausfertigung einer an das „BFG“ gerichteten Vorhaltsbeantwortung mit einem Stempel der gemeinsamen Einlaufstelle des Finanzzentrums Salzburg 001 vom 22. 12. 2017 und dem Vermerk „persönlich abgegeben“ versehen. Dass der Stempel von einem „Selbststempler“ stammt, steht der Annahme einer fristgerechten Einbringung nicht entgegen. Es obliegt der Behörde, sicherzustellen, dass nur jene Schriftstücke mit einem Eingangsvermerk ihrer Einlaufstelle versehen werden, die dort auch tatsächlich eingegangen sind. Folglich ist im Zweifel davon auszugehen, dass die gegenständliche Vorhaltsbeantwortung rechtzeitig in die Sphäre des BFG gelangte.

Anmerkung: Im konkreten Fall konnte im Nachhinein nicht mehr eruiert werden, ob die gegenständliche Vorhaltsbeantwortung zwar abgestempelt, aber von der Revisionswerberin (irrtümlich) nicht in den Postbehälter eingeworfen wurde, oder ob – wie die revisionswerbende Partei behauptet – die Schriftstücke auf dem behördeninternen Postweg verloren gingen.

2.7. Rechtsmittel und Fristverlängerungsantrag (VwGH 27. 3. 2019, Ra 2018/13/0015)

Nach § 93 Abs 4 BAO wird die „*Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt*“, wenn ein Bescheid „*keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist*“ enthält oder „*zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig*“ erklärt. Diese Anordnung bezieht sich auf das Fehlen oder eine näher bezeichnete Fehlerhaftigkeit der in § 93 Abs 3 lit b BAO ausdrücklich vorgeschriebenen Rechtsmittelbelehrung. Das Gesetz sieht nicht vor, dass die Abweisung eines Fristverlängerungsantrags mit einer Belehrung über die Länge der durch den Wegfall der Hemmung in Gang gesetzten restlichen Frist zu verbinden ist, was einer Übertragung des Rechtsgedankens des § 93 Abs 4 BAO auf einen solchen Fall im Wege eines Analogieschlusses entgegensteht.

Gegen „*nur das Verfahren betreffende Verfügungen*“ – zu denen auch die Abweisung eines Fristverlängerungsantrags gehört – ist gemäß § 244 BAO „*ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig*“. Sie können „*erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden*“. Darunter ist ein den „*Verfügungen*“ nachfolgender „*Bescheid*“ zu verstehen. In der Beschwerde gegen diesen können auch die nur das Verfahren betreffenden Entscheidungen in dem ihm vorangegangenen Verfahren bekämpft werden.

Ist ein solcher Bescheid nicht mehr zu erwarten, so bedeutet dies nicht die völlige Unanfechtbarkeit, sondern die abgesonderte Anfechtbarkeit der das Verfahren betreffenden Verfügungen (vgl etwa VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0241, betreffend einen Fall, in dem die nicht rechtzeitig verbesserte Berufung trotz eines noch offenen Fristverlängerungsantrags schon für zurückgenommen erklärt worden war; VwGH 12. 6. 1991, 91/13/0132, betreffend einen Fall, in dem eine Berufung nach Abweisung des Fristverlängerungsantrags aussichtslos erschien, jedoch anders für den Fall, dass sie dennoch erhoben würde und vom Finanzamt zurückzuweisen wäre).

2.8. Verfahrenshilfe vor dem BFG – Schätzung der Höhe der voraussichtlichen Verfahrenskosten notwendig (VwGH 25. 4. 2019, Ra 2017/13/0061)

Die Geschäftsführerin einer GmbH, die für angebliche Umsatzsteuerverkürzungen der Gesellschaft in Anspruch genommen werden sollte, beantragte für das Beschwerdeverfahren vor dem BFG die Gewährung von Verfahrenshilfe.

Gemäß § 292 Abs 1 BAO ist einer Partei, wenn zu entscheidende Rechtsfragen besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweisen, auf Antrag für das Beschwerdeverfahren Verfahrenshilfe vom Verwaltungsgericht insoweit zu bewilligen, als die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts zu bestreiten und als die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint.

Das BFG wies den Antrag ab, weil das von der Geschäftsführerin monatlich bezogene Nettoeinkommen von ca 1.700 Euro einem „*standesgemäßen Unterhalt*“ entspreche und klar über die Höhe des „*notwendigen Unterhalts*“ hinausgehe. Dagegen wurde Revision erhoben.

Der VwGH hob die Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Bei Prüfung der Frage, ob die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts aufgebracht werden können, ist eine Schätzung der für die Antragstellerin voraussichtlich anfallenden Verfahrenskosten unerlässlich. Dabei ist – unter Berücksichtigung der zum Entscheidungszeitpunkt bestehenden Umstände des Einzelfalls – ein durchschnittlicher Verfahrensablauf anzunehmen. Dies hatte das BFG in Verkennung der Rechtslage verabsäumt.

3. BFG: Allgemeine Themen der BAO

3.1. Haftung (BFG 10. 9. 2019, RV/7104205/2016)

Trotz entschuldbaren Rechtsirrtums am Vorliegen eines Abgabenspruchs liegt bei mangelnder Entrichtung zum vor Konkurseröffnung liegenden Zahlungstermin nach bescheidmäßiger Festsetzung eine schuldhafte Pflichtverletzung zu diesem Zeitpunkt (nicht aber zum Fälligkeitstag) vor.

3.2. Telefonische Anbringen und Erledigungen (BFG 6. 11. 2019, RV/1200003/2018)

Die Verlängerung der Beschwerdefrist setzt einen diesbezüglichen Antrag und das Vorliegen berücksichtigungswürdiger Gründe voraus. Telefonische „Anträge“, telefonische „Bevollmächtigungen“ oder gemeinsame „Vereinbarungen“ zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen sind allesamt Handlungen, die die BAO nicht vorsieht; sie bleiben rechtlich wirkungslos.

3.3. Einbringung einer Beschwerde durch den Steuerberater ohne Hinweis auf Vertretung oder Bevollmächtigung (BFG 8. 11. 2019, RV/6100289/2019)

In die Beschwerde ist ein ausdrücklicher Hinweis auf das Tätigwerden als Bevollmächtigter aufzunehmen. Soll eine Beschwerde/ein Vorlageantrag nicht im eigenen Namen, sondern als Vertreter erhoben werden, so muss dies entsprechend und ausdrücklich erklärt werden. Es reicht nicht aus, im Betreff des Schriftsatzes den Namen und die Steuernummer jener Person anzugeben, an die der angefochtene Bescheid ergangen ist. Nach dem BFG stellt dies allein keine Berufung auf eine Bevollmächtigung dar, da sich aus dem Betreff allein nicht darauf schließen lässt, dass für die darin genannte Person eingeschritten wird.

Versäumt es eine Person, im Vorlageantrag darauf hinzuweisen, dass sie im Namen einer anderen Person handelt, so gilt der Vorlageantrag als im eigenen Namen erhoben. Ist der Einschreiter zur Einbringung des Vorlageantrags nicht legitimiert, so liegt ein Zurückweisungsgrund vor.

Anmerkung: Die Aussagen des BFG sind allerdings eingeschränkt zu verstehen. Im konkreten Fall hat sich die Bevollmächtigung nach Ansicht des Verwaltungsgerichts auch aus dem Inhalt des Schreibens nicht ergeben. Das BFG setzt sich in seiner Entscheidung intensiv mit dem Erkenntnis des VfGH vom 14. 3. 1990, 86/13/0175, zur Frage, wem das Schreiben einer Steuerberatungsgesellschaft zuzurechnen ist, auseinander. Der VfGH hat in diesem Zusammenhang folgende Aussagen getroffen: Der Betreff eines Schreibens enthält regelmäßig einen Hinweis auf die Angelegenheit, die Gegenstand des Schreibens ist. Dies kann in verschiedener Weise, insbesondere durch Bezugnahme auf ein Schriftstück oder durch die Bezeichnung einer (Rechts-)Sache oder einer Person oder durch Kombination solcher Bezeichnungen erfolgen. Der Betreff eines Schreibens kann auch Aufschluss darüber geben, wem das Schreiben zuzurechnen ist. Dies vor allem dann, wenn das Schreiben von einem Parteienvertreter stammt, der es namens der von ihm vertretenen Partei einbringt, ohne ausdrücklich darauf hinzuweisen, in wessen Namen er dabei handelt. Eine solche Zurechnungsfunktion kommt jedoch dem Betreff eines Schreibens nur dann zu, wenn das Schreiben auch seinem Inhalt nach keinen Zweifel darüber aufkommen lässt, dass im Betreff der Name des Einschreiters bzw jener Person aufscheint, für die eingeschritten wird.

Diese Einschränkung ist deswegen geboten, weil im Betreff auch der Name einer Person aufscheinen kann, der geeignet erscheint, die (Rechts-)Sache zu bezeichnen, ohne eine Aussage über den Einschreiter zu treffen. Als Beispiel sei der Name einer Person angeführt, die zwar einen bestimmten Anspruch vermittelt, selbst aber nicht anspruchsberechtigt ist.

Hinweis: Vgl ähnlich BFG 27. 2. 2019, RV/6101073/2015; aber „freundlicher“ BFG 18. 1. 2019, RV/2101121/2016, VfGH-Beschwerde zur Zahl E 762/2019 (anhängig): Bestehen konkrete Zweifel, ob der betreffende (berufsmäßige) Parteienvertreter tatsächlich bevollmächtigt ist, so

hat die Abgabenbehörde (BFG) von Amts wegen entsprechende Ermittlungen vorzunehmen. Ein Auftrag zur Vorlage der Urkunde kann ein zielführender Erhebungsschritt sein (Ritz, BAO⁶, § 83 Tz 12 mwN).

3.4. Richtiger Bescheidadressat (BFG 12. 9. 2019, RV/7101810/2019)

Nach der Einantwortung des Nachlasses sind die Bescheide an die Erben zu richten und ihnen zuzustellen. Eine nach der Einantwortung an eine bereits verstorbene Person gerichtete Ausfertigung ist kein Abgabenbescheid iSd § 92 Abs 1 BAO und entfaltet keine Rechtswirksamkeit.

3.5. Umfang der Änderungssperre

3.5.1. Umfangwirksamkeit einer Beschwerde (BFG 14. 3. 2019, RV/7101226/2019)

Wenn zu einem Teil des vom angefochtenen Bescheid umfassten Zeitraums ein später (noch vor Eintritt der Entscheidungssperre gemäß § 300 BAO) erlassener Bescheid an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt, so gilt gemäß § 253 BAO die Beschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Anmerkung: *Es ging hier um den ursprünglich angefochtenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2018 und Folgejahre; der gemäß § 299 BAO nachträglich erlassene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid betraf 2019 und Folgejahre. Wird im Vorauszahlungsbescheid 2019 dem Begehren des Beschwerdeführers Rechnung getragen, ist die Beschwerde wohl einzuschränken.*

3.5.2. Aufhebung des berichtigten Bescheides (§ 299 BAO), nachdem der bekämpfte Berichtigungsbescheid dem BFG zur Entscheidung vorgelegt wurde (BFG 15. 4. 2019, RV/6100508/2018)

Ein Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO ersetzt den berichtigten Bescheid nicht und der berichtigte Bescheid bleibt aufrecht. Er wird durch den hinzutretenden Berichtigungsbescheid ergänzt.

§ 300 BAO nimmt dem Finanzamt trotz Vorlage einer Beschwerde gegen einen Berichtigungsbescheid iSd § 293b BAO an das BFG nicht die Kompetenz, den berichtigten Bescheid nach Maßgabe des Verfahrensrechts abzuändern oder aufzuheben (hier gemäß § 299 BAO). Eine solche Maßnahme ist deshalb wirksam.

Mit der Aufhebung eines gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheides scheidet auch der berichtigende Bescheid aus dem Rechtsbestand aus. Die gegen den Berichtigungsbescheid gerichtete Bescheidbeschwerde wird nachträglich unzulässig und ist gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO mit Beschluss zurückzuweisen.

Anmerkung: *Von der Änderungssperre des § 300 BAO betroffen sind Maßnahmen nach den §§ 193, 293, 293b, 295, 295a, 299 und 303 BAO. Es ging hier aber nicht um die Änderung des angefochtenen berichtigenden Bescheides, sondern des berichtigten Bescheides. Da Letzterer nicht angefochten wurde, unterlag er auch keiner Änderungssperre.*

3.6. Wiederaufnahme

3.6.1. Neu entstandene Tatsachen und rechtliche Würdigungen sind keine geeigneten Wiederaufnahmegründe (BFG 16. 4. 2019, RV/7101946/2019)

Ein nach Erlassung des Bescheides, der das wiederaufzunehmende Verfahren abgeschlossen hat, neu geschaffener Lohnzettel ist als solcher nicht neu hervorgekommen iSd § 303 BAO und deshalb kein geeigneter Wiederaufnahmegrund.

Die Einstufung des Auftraggebers des Steuerpflichtigen als Arbeitgeber (§ 47 EStG) und die Einstufung der aus der Tätigkeit des Steuerpflichtigen für den Auftraggeber

stammenden Beträge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) sind das Ergebnis einer rechtlichen Würdigung und keine Tatsachen iSd § 303 BAO.

3.6.2. Wiederaufnahme und neuer Sachbescheid (BFG 9. 8. 2019, RV/7101908/2016)

Gelangt die Abgabenbehörde aufgrund der neuen Rechtslage zu dem Ergebnis, dass der alte Sachbescheid nicht hätte ergehen dürfen, so bedarf es der ausdrücklichen Aufhebung des alten Sachbescheides im Spruch des nach § 307 Abs 1 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides, um die Rechtskraft des alten Sachbescheides zu durchbrechen, da in diesem Fall ein neuer Sachbescheid nicht zu ergehen hat.

Fehlt diese Willenserklärung im Spruch des Wiederaufnahmebescheides und ergibt sich der Wille zur Bescheidaufhebung auch nicht aus der hilfsweise zur Spruchauslegung heranzuziehenden Begründung, ist der Wiederaufnahmebescheid nichtig.

3.7. Selbstberechnung, Darlegung der wesentlichen Tatsachen (BFG 30. 9. 2019, RV/6100023/2011)

Der Gesetzgeber bezweckte mit der Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG eine Harmonisierung der Rechtswirkungen von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Wie in *Ritz*, BAO⁵, § 201 Tz 3, dargestellt, entspricht die erstmalige Festsetzung des § 201 Abs 2 Z 3 BAO bei Veranlagungsbescheiden der Wiederaufnahme nach § 303 BAO. Die angestrebte Harmonisierung ist jedoch nur dann in vollem Umfang zu erreichen, wenn nicht nur § 303 BAO an sich, sondern auch die dazu ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO uneingeschränkt angewendet wird. Somit ist auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung im Rechtsmittelverfahren nicht mehr sanierbar.

3.8. Vertretungsmacht des ehemaligen Geschäftsführers und Liquidators einer im Firmenbuch gelöschten GmbH (BFG 27. 5. 2019, RS/2100021/2019)

Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch wirkt insofern nur deklarativ, als sie nicht zum Verlust der Parteifähigkeit führt, solange Vermögen vorhanden ist. Der Fortbestand der Rechtssubjektivität einer wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöschten GmbH ist zu bejahen, solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind.

Sind keine Zahlungen auf die strittige Abgabenschuld erfolgt, besteht keine Aussicht auf einen Rückzahlungsanspruch, und wurde das Vorliegen eines anderweitigen Vermögens und damit Abwicklungsbedarfes nicht behauptet, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Rechtspersönlichkeit fortbesteht.

Die Vertretungsregelung des § 80 Abs 3 BAO umfasst nur jene Fälle, in denen eine Liquidation (§ 89 GmbHG) stattgefunden hat. Nicht erfasst sind Fälle, in denen eine GmbH gemäß § 40 Abs 1 FBG wegen Vermögenslosigkeit durch das Gericht gelöscht wird oder eine GmbH gemäß § 39 Abs 1 FBG mit der Rechtskraft des Beschlusses, durch den das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens (§ 71b IO) eröffnet oder aufgehoben wird, als aufgelöst gilt und daher mangels Vermögens von Amts wegen zu löschen ist (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 80 Tz 15).

Im Fall einer gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöschten GmbH hat diese mit der Löschung ihre organschaftliche Vertretung verloren. Die Funktion des Liquidators ist erloschen. Ihre Legitimation lebt von selbst für keine Rechts-handlung auf. Auch bei Hervorkommen von Vermögen der GmbH müsste für diese erst ein Liquidator oder Kurator bestellt werden. Der ehemalige Geschäftsführer und Liquidator hat daher keine Vertretungsrechte.

3.9. Grenzen der Änderungsbefugnis durch das BFG, beschwerderelevante „Sache“ (BFG 28. 5. 2019, RV/7101297/2017)

Eine Abänderung eines Steuerbescheides gemäß § 100 Abs 3 EStG in einen Haftungsbescheid gemäß § 100 Abs 2 EStG durch das BFG wäre als Austausch der „Sache“ anzusehen. Eine solche Änderung würde die Abänderungsbefugnis iSd § 279 Abs 1 BAO überschreiten und ist unzulässig. Wurde daher ein Bescheid gemäß § 100 Abs 3 EStG zu Unrecht erlassen, ist er im Beschwerdeverfahren ersatzlos aufzuheben.

Anmerkung: Dasselbe gilt wohl auch, wenn ein KESt-Bescheid zu Unrecht gegen den Gesellschafter anstatt gegen die haftende GmbH ergangen ist.

3.10. Zulässigkeit eines datumsmäßig nicht bestimmten Fristverlängerungsansuchens (BFG 23. 5. 2019, RV/7103295/2018)

Durch die Fristenregelungen der BAO wird eine Fristverlängerung gemäß § 245 BAO auf eine datumsmäßig unbestimmte Dauer durch Anknüpfung an ein zukünftiges Ereignis, von dem nur der Zeitpunkt des Eintritts ungewiss ist, nicht ausgeschlossen (zB „bis zum Abschluss der Außenprüfung“). Der Umstand, dass die BAO gerade keine dem § 128 Abs 5 ZPO vergleichbare Regelung enthält, spricht dafür, dass eine mit einem konkreten Datum festgelegte Fristverlängerung im Abgabeverfahren nicht zwingend erforderlich ist.

Anmerkung: Durch das Abstellen auf einen datumsmäßig nicht bestimmten Tag ergeben sich erhebliche Schwierigkeiten für die Praxis. Anders als üblich kann im Fristenbuch kein Eintrag gemacht werden.

3.11. Nachsicht bei zweifelsfrei zu Unrecht ergangenen – formell nicht mehr bekämpfbaren – Steuerbescheiden (BFG 18. 7. 2019, RV/2100561/2019)

Es steht außer Zweifel, dass es unbillig wäre, von einem Abgabepflichtigen, dem in einem von der Abgabenbehörde angestregten Verfahren eine Abgabe zweifelsfrei unrechtmäßig vorgeschrieben wurde, die Entrichtung dieser Abgabe trotz Fehlens eines materiellrechtlichen Anspruchs nur aufgrund der (formal) rechtswirksamen Vorschreibung zu verlangen.

Anmerkung: Es ist ohne Belang, dass die Behörde aufgrund zum Zeitpunkt der Abgabenvorschreibung fehlender Judikatur kein Verschulden an der unrichtigen Lösung der Rechtsfrage getroffen hat. Dieser Grundsatz gilt uE nicht nur aufgrund der unrichtigen Lösung einer maßgeblichen Rechtsfrage (wie entscheidungsgegenständlich), sondern auch für andere schwerwiegende offenkundige Verfahrensmängel.

Beachte: Revision eingebracht (Amtsrevision), beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2019/15/0117.

3.12. Überschreitung des Prüfungsauftrags für eine Wiederholungsprüfung vs Prüfung nach § 99 FinStrG (BFG 2. 7. 2019, RV/2100900/2014)

Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag („Wiederholungsprüfung“) ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur unter den in § 148 Abs 3 lit a bis c BAO genannten Voraussetzungen erteilt werden.

Diese Einschränkungen gelten nach § 99 Abs 2 Satz 2 FinStrG nicht für finanzstrafbehördlich angeordnete Prüfungen. Eine Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG ist aber inhaltlich grundsätzlich durch ihre strafrechtliche Zielsetzung beschränkt. Diese Beschränkung ist tatbezogen (Ritz, BAO⁶, § 148 Tz 11).

Anmerkung: Die in § 148 Abs 3 lit a bis c BAO genannten Voraussetzungen sind: Prüfung von Abgabarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren; Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben sind bzw im Be-

schwerdeverfahren auf Veranlassung zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde oder neuer Tatsachen und Beweise.

Bei Überschreitung eines gemäß § 99 Abs 2 FinStrG iVm § 147 BAO erteilten Prüfungsauftrags sind jedoch die auf den Ergebnissen der überschießenden Prüfungshandlungen (wie auch bei „Zufallsergebnissen“) basierenden Abgabenbescheide nicht rechtswidrig. Es existiert in der BAO anders als im FinStrG kein Beweisverwertungsverbot. Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet ist. Wohl gibt es aber das Verbot der Verwertung von „Geheimbeweisen“ (vgl Thunshirn/Gössinger, SWK 17/2019, 768 [771], zu VwGH 21. 1. 2019, Ra 2018/17/0150). Nur bei der Ermessensübung, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, ist die (an sich sanktionslose) Überschreitung des Prüfungsauftrags zu berücksichtigen (VwGH 26. 11. 1996, 92/14/0212).

3.13. Keine Heilung eines Zustellmangels, wenn Zustellbevollmächtigter nur E-Mail der Erledigung erhält (BFG 31. 7. 2019, RV/7101931/2016)

Die Heilung eines Zustellmangels (Nichtbeachtung der Zustellvollmacht) nach § 9 Abs 3 ZustG iVm § 7 ZustG setzt voraus, dass dem Zustellbevollmächtigten die als Bescheid intendierte Erledigung tatsächlich im Original zukommt. Alleine durch die Einbringung eines Rechtsmittels durch den steuerlichen Vertreter wird der Zustellmangel nicht saniert (keine „Heilung durch Einlassung“).

Im Bereich des Abgabenrechts gilt das Prinzip der Amtswegigkeit und kommt es nicht darauf an, ob sich eine Partei erst „nachträglich“ (oder wie hier die Beschwerdeführerin gar nicht) auf einen Zustellmangel beruft. Die Wirksamkeit des Bescheides ist als Prozessvoraussetzung vom Verwaltungsgericht auch dann zu prüfen, wenn die Parteien kein entsprechendes Vorbringen erstatten, besteht doch im Verfahren vor der Abgabenbehörde und im Verfahren vor dem BFG keine Bindung an Beschwerdepunkte.

Anmerkung: Revision zugelassen.

Keine Nachsicht wegen Doppelbesteuerung

Entscheidung: BFG 8. 10. 2019, RV/2101006/2017, Revision nicht zugelassen.

Norm: § 236 BAO.

Wird im Zuge einer Außenprüfung festgestellt, dass ein Abgabepflichtiger aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet Lieferungen an inländische Abnehmer nicht versteuert hat, weil er diese Lieferungen zu Unrecht als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt hatte, ist die Einhebung der nachgeforderten Umsatzsteuer sachlich nicht unbillig. Die Festsetzung der Nachforderung ist Ausfluss der generellen Gesetzeslage, die alle Normunterworfenen in gleicher Weise trifft. Auch die Unmöglichkeit der Überwälzung der nachgeforderten Umsatzsteuer auf den Empfänger der Lieferungen wegen dessen mittlerweile eingetretenen Insolvenz begründet nicht die Unbilligkeit der Einhebung der Nachforderung, weil darin eine Folge des allgemeinen Unternehmerwagnisses liegt.

Wird einem im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer für Vorgänge, die er zu Unrecht als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt hat, die geschuldete Umsatzsteuer vorgeschrieben, obwohl der Empfänger der Lieferungen diese Vorgänge bei sich als innergemeinschaftliche Erwerbe deklariert und versteuert hat, liegt kein Fall einer nachsichts begründenden Doppelbesteuerung vor. Es liegen nämlich zwei verschiedene Steuersubjekte und zwei verschiedene Steuertatbestände vor. Eine Doppelbelastung des Lieferers wird dadurch jedenfalls nicht bewirkt. Genauso verhält es sich bei einem Drittlandsbezug, wenn dem Empfänger der Waren die Einfuhrumsatzsteuer auf dessen Abgabenkonto vorgeschrieben und von diesem entrichtet wurde.