

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Berufungssache der Verlassenschaft nach Name-Verstorbener, zuletzt wohnhaft Adresse-Bw, vertreten durch Mag. ZK., als Verlassenschaftskurator über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung des Verstorbenen vom 01.08.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 25.05.2012, betreffend Änderung des Einkommensteuerbescheides 2003 nach § 295 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

- I. Der Berufung wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist am DatumX 2017 verstorben. Er war Arzt und erzielte aus diesen Tätigkeiten selbständige und nichtselbständige Einkünfte. In Streit steht die Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 nach § 295 Abs 1 BAO vom 25. Mai 2012, wodurch ein steuerwirksamer Verlustanteil von EUR 132.000,00 weggefallen ist.

Subjekt des zu Grunde liegenden Feststellungsverfahrens war die EST AG & Mitgesellschafter (FinanzamtX; StNr 1234), bei der nach einer auch das Jahr 2003 umfassenden Betriebsprüfung ein Bescheid erging, wonach eine Feststellung der Einkünfte zu unterblieben habe. Gegen den auf dessen Basis abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2003 richtet sich die vorliegende Berufung, mit welcher der Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit angefochten wird, weil der Bescheidänderung die Festsetzungsverjährung gemäß § 207 BAO entgegenstehe. Es wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung begehrt.

Dem vorgelegten Verwaltungsakt liegt ein Mailverkehr zwischen den beteiligten Finanzämtern ein, demzufolge in den Jahren 2009 bis 2011 ein Mailverkehr mit den ehemaligen Vorstandsmitgliedern erfolgte, im Jahr 2009 darüber hinaus vom Handelsgericht der Konkursakt angefordert und in den anschließend Akteneinsicht

genommen worden sei. Im Jahr 2010 seien ferner RSb-Briefe an die ehemaligen Vorstandsmitglieder ergangen.

Die belangte Behörde (belBeh) wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2013 als unbegründet ab und begründete dies allgemein damit, dass aufgrund der im Grundlagenverfahren durch die Betriebsprüferin erfolgten Verlängerungshandlungen, ohne diese jedoch näher zu präzisieren, im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren keine Bemessungs-(Festsetzungs-)Verjährung gemäß § 207 Abs 1 BAO eingetreten sei.

Im Vorlageantrag vom 1. August 2013 wurde zu den im Grundlagenverfahren erfolgten Verlängerungshandlung gerügt, dass die Verlängerungshandlungen in der Berufungsvorentscheidung nicht detailliert angeführt worden seien. Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 20. März 2012 gehe nicht hervor, wann die Betriebsprüfung angekündigt worden sei. Sollte die Betriebsprüfung nicht im Jahr 2009 angekündigt worden sein, so sei Verjährung eingetreten. Sollte die Betriebsprüfung im Jahr 2009 angekündigt worden sei, so sei durch diese Verlängerungshandlung die Bemessungsverjährung mit 31.12.2010 eingetreten. Im Jahr 2010 hätte eine nach außen hin erkennbare Amtshandlung erfolgen müssen, um die Verjährungsfrist wieder für ein Jahr bis 31. Dezember 2011 zu verlängern. Gleiches gelte für das Jahr 2011.

Mit Vorlagebericht vom 14. August 2013 wurde die Berufung vorgelegt.

Mit E-Mail des BFG vom 17. September 2013 wurde die Amtspartei aufgefordert, die Verlängerungshandlungen als solche unter Vorlage der Beweismittel sowie den Umstand nachzuweisen, dass diese Amtshandlungen außenwirksam geworden seien (E-Mailverkehr, Rückscheine samt Ablichtungen der Briefinhalte, Ablichtung des Prüfungsauftrages samt Nachweis dessen Bekanntgabe etc).

Mit E-Mail vom 18. September 2009 wurden von der belBeh als Anhänge übermittelt:

- Anforderung des Konkursaktes 2009
- Bekanntgabe Schlussbesprechungstermin 2010
- Rückscheine
- Mailverkehr 2010
- Prüfungsaufträge
- Schriftverkehr 2009
- Schriftverkehr 2011

Am 14. November 2017 fand beim Bundesfinanzgericht ein Erörterungsgespräch statt, anlässlich dessen die Anträge auf Mündlichkeit und Senatsverhandlung zurückgezogen wurden. Weiters wurde seitens des BFG festgestellt, dass die Verlängerungshandlungen nicht ausreichend lückenlos erbracht wurden.

Über die Berufung wurde erwogen

Rechtslage ab 2014:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31. Dezember 2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes. Gegenständliche Berufung fällt unter leg. cit. und ist daher als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

Rechtzeitigkeit von Berufung und Vorlageantrag:

Der angefochtene Bescheid wurde am 25. Mai 2012 ausfertigt und elektronisch am 26. Mai 2012 in der Databox zugestellt. Mit Schriftsatz vom 26.5.2012 wurde eine kurze Fristerstreckung bis 4. Juli 2012 beantragt, die am selben Tag per Fax bei der belBeh eingebracht wurde. Der Berufungsschriftsatz vom 27. Juni 2012 wurde am selben Tag per Fax eingebracht.

Die Berufungsvorentscheidung wurde am 16. Juli 2013 ausfertigt und mit Zustellnachweis RSb versendet. Dass der Rückschein nicht vorgelegt wurde, schadet nicht, weil der am 1. August 2013 per Fax eingebrachte Vorlageantrag jedenfalls binnen Monatsfrist eingebracht wurde.

Berufung und Vorlageantrag sind fristgerecht.

Zulässigkeit der Berufung und Verlassenschaftskurator:

Der Berufungswerber ist am DatumX 2017 verstorben. Die Verlassenschaft besitzt im Einkommensteuerrecht keine Rechtspersönlichkeit. Der Gerichtskommissär wurde mit Beschluss des BFG vom 30. August 2017 aufgefordert, die präsumtiven Erben zu nennen und einen Vertreter der Erbengemeinschaft zu bezeichnen. Am 11. September 2017 teilte die belangte Behörde mit, dass der Erblasser sein gesamtes Vermögen bereits zu Lebzeiten im Jahr 2000 verschenkt habe. Der Nachlass ist überschuldet.

Am 17. Oktober 2017 teilte der Gerichtskommissäre mit, dass die Erben zuwarten wollen, wie sich der Nachlass entwickle. Der Gerichtskommissär hat auf Ersuchen des BFG die Bestellung eines Verlassenschaftskurators veranlasst. Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichts wurde der Verlassenschaftskurator bestellt.

Die Berufung ist zulässig und als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

Rechtsgrundlagen:

§ 207, 209 Bundesabgabenordnung idF BGBl I 20/2009 lauten auszugsweise:

§ 207 Abs 1: Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

§ 207 Abs 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 § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. ...

...

§ 209 Abs 1: 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. 3 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

...

Rechtsfrage:

Fraglich ist, ob in den Jahren 2009 bis 2011 ausreichend Verlängerungshandlungen gesetzt wurden, sodass die belangte Behörde befugt war, den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2003 im Jahr 2012 zu erlassen.

Aufgrund des Ergebnisses des durchgeführten Ermittlungsverfahrens steht folgender Sachverhalt fest:

Die EST AG und die EST AG und Mitgesellschafter (unechte stille Gesellschaft) wurden gemeinsam geprüft.

Aus dem Grundlagenverfahren sind folgende Verlängerungshandlungen von der belangten Behörde für die Einkommensteuer 2003 eingewendet worden:

Im Jahr 2008:

Der Prüfungsauftrag, APBN 45678, welcher die Firma EST AG & Mitges sowie den Zeitraum 2003 bis 2004 ausweist. Er wurde am 11.09.2008 zur Kenntnis gebracht und eine Ausfertigung ausgefolgt, was durch zwei Unterschriften bestätigt ist. Eine der Unterschriften ist als KE lesbar. Weiters ist der Prüfungsbeginn mit 11.09.2008, 9:10 Uhr, darin festgehalten.

Im Jahr 2009:

1) Mit Bescheid vom 27.10.2009 wurde zur selben APBN der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2005 bis 2007 ausgedehnt, der ebenfalls zur Kenntnis gebracht und wovon am 3.11.2009 eine Ausfertigung ausgehändigt wurde. Auch dies ist mit Unterschriften bestätigt, wovon wiederum eine als KE lesbar ist.

2) Mit an das Handelsgericht Wien, Kartei des Firmenbuches, gerichtetem Schriftsatz vom 14. Juli 2009 hat die Prüferin unter Bezugnahme auf ein laufendes Betriebsprüfungsverfahren einen Einbringungsvertrag aus 2001, einen Zusammenschlussvertrag für die Muttergesellschaft und einen Umwandlungsvertrag der GmbH in eine AG aus 2002 angefordert. Im Betreff ist die EST AG samt Firmenbuchnummer ausgewiesen. Unter Punkt 2 wird der Zusammenschlussvertrag für die Mitunternehmergesellschaft (Zum Zeitpunkt der Einbringung der Erfinderfirma 2001) abverlangt. Ein Zustellnachweis dazu wurde nicht vorgelegt. Auf dem Schreiben ist der Vermerk "lt Telefonat nochmals zugeschickt, 9.10.2009" angebracht.

Der zweite Zustellversuch vom 9.10.2009 wurde nicht nachgewiesen.

3) Mit an eine Mitarbeiterin einer näher bezeichneten WTH-Kanzlei gerichteter E-Mail vom 8. Juli 2009 hat die Prüferin diverse Gesellschaftsverträge angefordert. Eine Übermittlungsbestätigung der E-Mail wurde nicht vorgelegt.

4) Mit E-Mail vom 9. Juli 2009 hat die Prüferin von Frau F den Konkursakt abverlangt, darin enthalten die Passage: "Konkurs: 12.11.2004 - 08.11.2007". Dem Aktenvermerk zufolge hat die Prüferin am 7.8.2009 in A in den Konkursakt Einsicht genommen.

Im Jahr 2010:

Zwei Schriftsätze vom 20. Oktober 2010 bezüglich Fixierung des Schlussbesprechungstermins bei der AG und der Mitunternehmerschaft für Donnerstag, 18.11.2010. Die Schriftsätze sind an Dipl.BW SW bzw Dipl.-Ing. Dr. KE gerichtet. Beide Schriftsätze tragen die Anordnung "RSb". Die Rückscheine wurden nicht vorgelegt.

Mit E-Mail vom 28.10.2010 ersucht die Prüferin Dipl.-Ing. Dr. KE um einen Vorschlag für einen neuen SB-Termin, nachdem diese mit E-Mail vom 22.10.2010 abgesagt hatte.

Mit E-Mail vom 11.11.2010 schlägt die Prüferin gegenüber SW als SB-Termin den 7.12.2010 vor, nachdem dieser mit E-Mail vom 10.11.2010 eine entsprechende Frage an die Prüferin gerichtet hatte.

Im Jahr 2011: E-Mail der Prüferin an Dipl.-Ing Dr KE, Dipl.-BW SW vom 21. Jänner 2011 betreffend Besprechung am 20.01.2011. Dipl.-BW SW hat diese Mail noch am selben Tag beantwortet.

Zu keiner von der Prüferin versendeten E-Mail wurde eine Übermittlungsbestätigung vorgelegt.

Beim für die Mitunternehmerschaft zuständigen Betriebsfinanzamt ist seit 4. Mai 2012 eine Berufung anhängig und unerledigt.

Beweiswürdigung:

Als Ergebnis der Beweisaufnahme wurde die Lückenhaftigkeit der Verlängerungshandlungen anlässlich des Erörterungsgesprächs zu Gehör gebracht.

rechtliche Beurteilung:

Der im Vorlageantrag aufgezeigte Mangel, dass die Verlängerungshandlungen nicht detailliert dargestellt wurden, wird zu Recht erhoben. Die allgemein gehaltenen Ausführungen von Verlängerungshandlungen im Prüfungszeitraum reichen nicht aus, um den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar zu machen. Die Bescheidebegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung: Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (Ritz, BAO⁵, § 93, Tz 10). Damit hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheiden mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet; der Mangel ist jedoch im Rechtsmittelverfahren sanierbar.

Wesentliche Tatbestandsmerkmale einer Verlängerungshandlung über die bloße Amtshandlung hinaus sind ihre Außenerkennbarkeit und, dass sie der Geltendmachung des Abgabeanpruchs, also im konkreten Fall der Einkommensteuer 2003, gedient hat.

Zunächst ist zu sagen, dass die Außenprüfung gleichzeitig bei der EST AG (kurz: AG) und der EST AG und Mitges (kurz: Mitunternehmerschaft) erfolgte. Die EST AG und Mitges ist jene Personengesellschaft, deren Einkünfte in einem Feststellungsbescheid zu bestimmen sind. Da die AG Gesellschafterin der Mitunternehmerschaft ist, sind alle während der Außenprüfung zur AG gesetzten Ermittlungshandlungen auch als für die EST AG und Mitgesellschafter gesetzt anzusehen.

Ebenfalls bedeutsam ist, dass im Grundlagenverfahren eine komplexe Rechtsperson vorlag. Gegenstand der Prüfung war daher auch deren rechtliche Beurteilung, um das Steuersubjekt und damit den Bescheidadressaten über den gesamten Prüfungszeitraum 2003 bis 2007 zu bestimmen. Wenn daher der Zusammenschlussvertrag zum 31.8.2001 für die Mitunternehmerschaft und der Umwandlungsvertrag der GmbH in die AG lt. Gesellschaftsbeschluss vom 12.3.2002 abverlangt wurden, so zielte das gleichzeitig auch auf die Durchsetzung des Abgabeanpruchs Einkommensteuer 2003 der unechten stillen Gesellschafter der Mitunternehmerschaft ab.

Zu den Amtshandlungen im Einzelnen:

ad 2008:

Die Ausfolgung des Prüfungsauftrags war eine nach außen hin erkennbare Amtshandlung, die der Durchsetzung des Abgabeanpruchs Einkommensteuer 2003 gedient hat. Sie wurde aber bereits am 11.09.2008 gesetzt und bewirkt daher keine Verlängerung der Bemessungsverjährungsfrist für die Einkommensteuer 2003. Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt wird, hätte die Ausfolgung des Prüfungsauftrages 2009 erfolgen müssen. Diese Amtshandlung erfüllt nicht die Voraussetzungen einer Verlängerungshandlung, weil sie zu früh gesetzt wurde.

ad 2009:

1) Der Bescheid über die Erweiterung des Prüfungszeitraumes auf die Jahre 2005 bis 2007 betrifft nicht das Jahr 2003 und ist aus diesem Grund keine Verlängerungshandlung im Einkommensteuerverfahren 2003.

2) Zur Anfrage an das Handelsgericht Wien, Kartei des Firmenbuches, wurde weder zum Schreiben vom 14.09.2009 noch zu jenem vom 09.10.2009 nachgewiesen, dass die Schriftsätze die Sphäre der Abgabenbehörde tatsächlich verlassen haben. Aufgrund des Vermerks auf dem erstgenannten Schreiben, dass das Schreiben nochmals abgeschickt wurde, ist anzunehmen, dass der erste Zustellversuch gescheitert ist.

Nur nachweislich nach außen erkennbare Amtshandlungen der Abgabenbehörde verlängern die Verjährungsfrist, wobei durch schriftliche Erledigungen gesetzte Amtshandlungen nur dann als nach außen erkennbar angesehen werden können, wenn die Erledigungen ihren Empfänger erreicht haben, diesen also zugestellt wurden. Es muss ein einwandfreier, strikter aktenmäßiger Nachweis dafür vorliegen, dass die Amtshandlung (Verlängerungshandlung) aus dem Amtsbereich der Behörde hinausgetreten und nach außen erkennbar geworden ist. Eine aus den Erfahrungen des täglichen Lebens iZm dem üblichen amtinternen Betrieb gefolgerte Wahrscheinlichkeit einer Verlängerungshandlung genügt nicht (VwGH 29.01.1981, 1296/79 mwN).

Da die Außenwirksamkeit der behaupteten Amtshandlungen nicht festgestellt werden kann, liegen keine Verlängerungshandlungen vor.

3) Fraglich könnte sein, ob eine E-Mail überhaupt als Verlängerungshandlung anzusehen ist, weil im Anwendungsbereich der Bundesabgabenordnung per E-Mail weder behördliche Erledigungen rechtswirksam erlassen noch Anbringen rechtswirksam bei der Abgabenbehörde eingebracht werden können. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist auch ein Telefongespräch zwischen der Abgabenbehörde und dem Abgabepflichtigen (oder dessen Vertreter) eine nach außen erkennbare Amtshandlung, wenn es erwiesen ist, dass dabei von Organen der zuständigen Abgabenbehörde konkrete Fragestellungen zu einer konkreten Abgabe erfolgten (vgl. VwGH 30.9.1998, 94/13/0012 und Ritz, BAO⁵, § 209 Tz 2 sowie Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 209 Anm. 3). Da nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshof in einem Telefongespräch eine Verlängerungshandlung erblickt werden kann, obwohl ein solches keine Erledigungsform iSd BAO ist, muss dies analog für E-Mails gelten (s. auch BFG 12.05.2016, RV/6100563/2015).

Zur Beantwortung dieser Rechtsfrage kann auf die zum § 63 Abs 5 AVG ergangene VwGH-Judikatur zurückgegriffen werden. "Nach außen erkennbar" ist demnach eine als E-Mail-Sendung gesetzte Verlängerungshandlung nur dann, wenn sie beim Empfänger tatsächlich einlangt. Dies ist bei einer E-Mail-Sendung dann der Fall, wenn sie von einem Server, den der Empfänger für die Empfangnahme von an ihn gerichteten E-Mail-Sendungen gewählt hat, empfangen wurde und sich damit im "elektronischen Verfügungsbereich" des Empfängers befindet. **Das Einlangen beim Empfänger hat die Abgabenbehörde zu beweisen. Eine Bestätigung über die Absendung einer E-Mail-Nachricht ist für sich allein nicht als Beweismittel für das tatsächliche Einlangen der Sendung beim Empfänger geeignet, kann daraus doch nicht geschlossen werden,**

dass die Nachricht tatsächlich beim Empfänger eingelangt ist (vgl VwGH 03.09.2003, 2002/03/0139; VwGH 22.04.2009, 2008/04/0089).

Da eine solche Bestätigung von der belangten Behörde nicht vorgelegt wurde, erfüllt diese Amtshandlung nicht das Erfordernis der Außenwirksamkeit und stellt keine Verlängerungshandlung dar.

4) Zur E-Mail vom 9. Juli 2009 ist auszuführen, dass der Konkurszeitraum 12.11.2004 - 08.11.2007 außerhalb des gefragten Zeitraumes, nämlich das Kalenderjahr 2003 liegt, sodass darin ebenfalls keine Verlängerungshandlung für das Jahr 2003 erblickt werden kann. Diese Amtshandlung geht in zeitlicher Hinsicht an der Sache vorbei.

2010 und 2011:

Bezüglich der Außenwirksamkeit eines Schreibens wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen zu 2009/2 und zu den E-Mails auf die Ausführungen zu 2009/3 verwiesen. Sie sind hier gleichermaßen ins Treffen zu führen.

Ergebnis:

Da im Jahr 2009 keine Verlängerungshandlung festgestellt werden konnte, ist in concreto die Bemessungsverjährung für die Einkommensteuer 2003 am 31.12.2009 eingetreten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Zu beantworten war die Frage, ob die behaupteten Verlängerungshandlungen die Voraussetzungen des § 209 Abs 1 BAO erfüllt haben. Bei der Beantwortung dieser Frage konnte auf eine gesicherte Judikatur des Verwaltungsgerichtshof zurückgegriffen werden. Die ordentliche Revision war daher gemäß § 25a VwGG nicht zuzulassen.

Wien, am 17. November 2017

