

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 22. Mai 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Februar 2024 betreffend Umsatzsteuer 2018, 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) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde erließ am 28. Februar 2024 den **Umsatzsteuerbescheid 2018**, mit dem sie die Umsatzsteuer im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO mit EUR 24.333,24 festsetzte. Begründend stützte sich die Abgabenbehörde auf die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung und das Urteil des EuGH vom 15. April 2021, C-593/19, SK Telecom.

Gegen den Bescheid brachte die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) mit Schriftsatz vom 22. Mai 2024 fristgerecht **Beschwerde** ein und beantragte die ersatzlose Aufhebung. Die Bf. stützte die Beschwerde im Wesentlichen auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung bzw. auf den Umstand, dass eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung nicht vorliege und eine Verlängerungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist nicht gesetzt worden sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 29. Juli 2024 (gesonderte Bescheidbegründung vom 30. Juli 2024) wies das Finanzamt Österreich die Beschwerde als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, dass ein E-Mail-Verkehr im Zeitraum Dezember 2020 bis

April 2021 zwischen einer Mitarbeiterin der Bf. und der Abgabenbehörde als Verlängerungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO zu werten sei und sich die Verjährungsfrist demnach von 31. Dezember 2023 auf 31. Dezember 2024 verlängert habe.

Mit Schriftsatz vom 29. August 2024 stellte die Bf. fristgerecht einen **Vorlageantrag**. Mit ergänzender Eingabe vom 13. September 2024 wurde von der Bf. vorgebracht, weshalb der von der Abgabenbehörde herangezogene E-Mail-Verkehr nicht als Verlängerungshandlung qualifiziert werden könne.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 12. September 2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf. ist eine in Singapur ansässige Gesellschaft, die das Mobilfunkgeschäft betreibt. Zu ihrem Kundenkreis zählen in Singapur ansässige Privat- und Firmenkunden. Diese Kunden verwenden in ihren Mobiltelefonen SIM-Karten mit dem Ländercode Singapur.

Im Jahr 2018 nutzten Kunden der Bf. die Mobiltelefone unter Verwendung dieser SIM-Karten auch im österreichischen Bundesgebiet. Die Bf. bezog dafür Roamingleistungen von österreichischen Mobilfunknetzbetreibern.

Die Bf. hat für das Veranlagungsjahr 2018 keine Umsatzsteuererklärung bei der österreichischen Abgabenbehörde eingereicht.

Im Zeitraum zwischen Dezember 2020 bis April 2021 fand zwischen einer Mitarbeiterin der Bf. und einem Mitarbeiter des Finanzamtes Österreich ein E-Mail-Verkehr statt. Den Anstoß bildete eine Anfrage der Bf. unter dem Betreff „*Clarification needed to understand ,New Place of Supply Rules‘*“. Die E-Mail-Korrespondenz enthält Ausführungen in allgemeiner Form zur Rechtslage betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung von Telekommunikationsdienstleistungen, die von Drittlandsunternehmen an Empfänger im Inland erbracht werden, sowie Hinweise auf § 3a Abs. 13 lit. a bzw. Abs. 6 UStG 1994 und die Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009. In der E-Mail vom 19. April 2021, wird ein von der Bf. geschildertes Beispiel („Assumed facts“) aufgegriffen und allgemein beantwortet.

Im gesamten E-Mail-Verkehr findet sich keine Bezugnahme auf einen konkreten Veranlagungszeitraum, insbesondere nicht auf das Jahr 2018. Die Korrespondenz enthält keine Aufforderung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für einen bestimmten Zeitraum und keine Bezugnahme auf einen konkretisierten Abgabeanpruch.

Im Zeitraum 1. Jänner 2019 bis 31. Dezember 2023 setzte die Abgabenbehörde gegenüber der Bf. keine weiteren auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches Umsatzsteuer 2018 gerichteten Handlungen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2018 wurde am 28. Februar 2024 erlassen.

## **2. Beweiswürdigung**

Die Feststellungen zu Sitz, Tätigkeit und Kundenkreis der Bf. ergeben sich aus dem unbestrittenen Vorbringen in der Beschwerde vom 22. Mai 2024 und der ergänzenden Eingabe vom 13. September 2024. Dies decken sich auch mit den Angaben der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 12. September 2024 sowie der gesonderten Begründung zur Beschwerdeverentscheidung vom 30. Juli 2024 und sind insoweit zwischen den Parteien unstrittig.

Die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 2018 ergibt sich aus dem unbestritten gebliebenen Inhalt der Begründung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides 2018 vom 28. Februar 2024 und wird von der Bf. ausdrücklich eingeräumt.

Die Feststellungen zum E-Mail-Verkehr beruhen auf den vorgelegten E-Mails. Aus deren Wortlaut ergibt sich zweifelsfrei, dass diese ausschließlich allgemein gehaltene Ausführungen zur Rechtslage enthalten und auf keinen konkreten Veranlagungszeitraum Bezug nehmen. Die belangte Behörde behauptet im gesamten Verfahren nicht, dass in diesem E-Mail-Verkehr ein konkreter Zeitraum genannt worden sei. Sie stützt sich vielmehr ausdrücklich darauf, der Inhalt sei als „*Konkretisierung der Umsatzsteueransprüche ab 2010*“ zu verstehen.

Dass im Zeitraum 1. Jänner 2019 bis 31. Dezember 2023 keine weiteren Amtshandlungen erfolgten, wurde von der belangten Behörde weder in der Beschwerdeverentscheidung noch im Vorlagebericht noch in der ergänzenden Stellungnahme behauptet. Sie stützt sich ausschließlich auf den genannten E-Mail-Verkehr. Die im Vorlagebericht enthaltene Formulierung, dass die Erklärung für 2018 „*trotz ho. indizierter Aufforderung zur Erklärungsabgabe offenbar vergessen worden sei*“, lässt eine konkrete dokumentierte Aufforderung nicht erkennen bzw. wird eine solche in den vorgelegten Akten nicht ausgewiesen.

Die belangte Behörde hat keine konkreten Anhaltspunkte vorgebracht, aus denen abzuleiten wäre, dass die Bf. von einer Steuerpflicht ausgegangen wäre oder eine solche ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätte. Konkrete Feststellungen zur subjektiven Tatseite einer Abgabenhinterziehung sind weder im angefochtenen Bescheid noch in der Beschwerdeverentscheidung enthalten.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

##### Zur Festsetzungsverjährung

Gemäß § 207 Abs. 2 erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zehn Jahre.

Der Abgabeananspruch für die Umsatzsteuer 2018 ist gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 iVm. § 4 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraumes, somit spätestens mit Ablauf des Jahres 2018, entstanden. Die fünfjährige Verjährungsfrist begann gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2018 zu laufen und endete – ohne Berücksichtigung allfälliger Verlängerungshandlungen – mit Ablauf des Jahres 2023.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer 2018 erfolgte am 28. Februar 2024. Die Festsetzung wäre demnach nur dann rechtmäßig, wenn entweder innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist eine Verlängerungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO gesetzt worden wäre oder die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung käme.

##### Zur Verlängerungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO

Nach § 209 Abs. 1 erster Satz BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH setzt eine Verlängerungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung des Abgabepflichtigen oder zur Geltendmachung des Abgabeananspruches unternimmt. Erforderlich ist, dass die Amtshandlung nach außen wirksam und nach außen einwandfrei erkennbar ist (VwGH 7.9.2006, 2006/16/0041, mwN). Über den bloßen Selbstzweck der angestrebten Unterbrechung der Verjährungsfrist hinausgehend – wie etwa eine Funktion im Hinblick auf die Geltendmachung des Steueranspruches – muss der Amtshandlung Unterbrechungs- bzw. Verlängerungswirkung zukommen.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH setzt die Fristverlängerung die Geltendmachung eines **bestimmten Abgabeananspruches** voraus (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 23.1.2003, 2002/16/0027). Damit die von der Abgabenbehörde nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Verfolgung eines bestimmten Abgabeanpruchs entsprechende Wirkung entfalten, muss bei zeitraumbezogenen Abgaben neben der Individualisierung der Person des

Abgabenschuldners auch auf einen **bestimmten Abgabenzeitraum** Bezug genommen werden (vgl. VwGH 23.5.1991, 89/17/0183).

Eine ausreichende Konkretisierung erfordert daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sowohl die Bezugnahme auf die in Rede stehende Abgabenart als auch auf den relevanten Zeitraum. Lediglich bei an Dritte gerichteten Amtshandlungen kann – aufgrund der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht – eine erkennbare Konkretisierung des betroffenen Abgabeananspruches unterbleiben (vgl. VwGH 20.10.2022, Ra 2022/16/0045).

Vor diesem Hintergrund ist der von der belangten Behörde herangezogene E-Mail-Verkehr zu beurteilen.

Wie aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hervorgeht, enthält die gesamte E-Mail-Korrespondenz keinerlei Bezugnahme auf einen konkreten Veranlagungszeitraum. Die E-Mails erschöpfen sich in der Darlegung der allgemeinen Rechtslage zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Telekommunikationsdienstleistungen, die von Drittlandsunternehmern erbracht werden. Es wird auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen verwiesen und ein von der Bf. formulierter Beispielsachverhalt rechtlich beurteilt. In keinem Punkt nimmt die Abgabenbehörde Bezug auf das Jahr 2018 oder einen anderen konkret bestimmten Veranlagungszeitraum.

Eine solche allgemeine Auskunftserteilung zur Rechtslage stellt keine Amtshandlung dar, die auf die Geltendmachung eines konkreten Abgabeananspruches gerichtet wäre. Ein Schreiben, das sich in der Darlegung des Rechtsstandpunktes der Abgabenbehörde erschöpft, verlängert nicht die Verjährungsfrist (vgl. VwGH 22.12.1988, 83/17/0136).

Soweit die belangte Behörde in der Beschwerdeverentscheidung argumentiert, der Verweis auf das Bestehen der Rechtslage seit 2010 sei als Konkretisierung der Umsatzsteueransprüche ab 2010 zu verstehen, ist ihr entgegenzuhalten, dass eine derart unbestimmte zeitliche Bezugnahme – die einen Zeitraum von mehr als einem Jahrzehnt umfasst – dem von der Rechtsprechung entwickelten Konkretisierungsanfordernis nicht entspricht. Die Bezugnahme auf einen konkreten Abgabeananspruch erfordert die Bezugnahme auf einen bestimmten Veranlagungszeitraum. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind diese Anforderungen bei periodisch wiederkehrenden Abgaben wie der Umsatzsteuer streng auszulegen, da aufgrund der Vielzahl der Veranlagungszeiträume eine besondere Konkretisierung umso mehr geboten ist.

Damit liegt im betroffenen Zeitraum (1. Jänner 2019 bis 31. Dezember 2023) keine taugliche Verlängerungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO vor. Die fünfjährige Verjährungsfrist endete mit Ablauf des 31. Dezember 2023.

### **Zur Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben**

Eine spätere Festsetzung wäre nur dann zulässig, wenn die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zur Anwendung käme. Voraussetzung dafür ist, dass die Abgabe hinterzogen ist.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine als Vorfrage iSd. § 116 BAO zu beurteilende Tatfrage. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist allerdings eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; 23.2.2010, 2007/15/0292; 22.2.2012, 2009/16/0032; 31.1.2018, Ra 2017/15/0059). Die maßgebenden Hinterziehungskriterien sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Aus der Begründung des Bescheides muss sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 29.9.1997, 96/17/0453).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Der Tatbestand erfordert in subjektiver Hinsicht zumindest bedingten Vorsatz (§ 8 Abs. 1 FinStrG). Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung des Sachverhaltes ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet.

Im gegenständlichen Fall enthalten weder der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2018 noch die Beschwerdevorentscheidung konkrete Feststellungen zur subjektiven Tatseite. Die belangte Behörde beschränkt sich darauf, abstrakt auf das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung zu verweisen, ohne darzulegen, aus welchen tatsächlichen Umständen sich ergeben sollte, dass die Bf. die Umsatzsteuerpflicht ihrer in Österreich genutzten Roamingleistungen ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätte.

Dazu ist auszuführen, dass die umsatzsteuerliche Behandlung von Roamingleistungen drittländischer Telekommunikationsanbieter über Jahre Gegenstand (teils divergierender) Rechtsprechung war. Das Bundesfinanzgericht hat in mehreren Erkenntnissen (etwa BFG 28.6.2016, RV/2101653/2014; BFG 20.6.2016, RV/2100660/2015) die Steuerbarkeit solcher Leistungen im Inland verneint. Zwar hat der Verwaltungsgerichtshof mit den Erkenntnissen vom 13. September 2018, Ro 2016/15/0035 und Ro 2016/15/0038, die unionsrechtliche Deckung der Verordnung BGBl. II Nr. 383/2003 idF. BGBl. II Nr. 221/2009 bejaht. Dass damit aus der maßgeblichen Sicht des Abgabepflichtigen noch keine eindeutige Klärung verbunden war, ergibt sich jedoch bereits aus der Tatsache, dass das Bundesfinanzgericht in der Folge ua. die unionsrechtliche Frage, ob die Verlagerung des Leistungsortes in das Inland auch dann zulässig ist, wenn die Roamingleistung im Drittland einer Besteuerung unterliegt, dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegte (BFG 29.07.2019, RE/2100001/2019).

Der EuGH hat dann mit dem Urteil vom 15. April 2021, C-593/19, SK Telecom, klargestellt, dass es auf die steuerliche Behandlung der Roamingleistungen im Drittland nicht ankommt.

Dass die Materie rechtlich komplex und auch über das genannte EuGH-Urteil hinaus Gegenstand höchstgerichtlicher Befassung geblieben ist, zeigt sich daran, dass der Verwaltungsgerichtshof noch in jüngster Zeit mit Rechtsfragen zur Besteuerung von Roamingleistungen drittländischer Telekommunikationsanbieter befasst war (vgl. VwGH 25.2.2026, Ro 2025/15/0002; VwGH 25.3.2026, Ro 2024/15/0027).

Der für eine Abgabenhinterziehung erforderliche Vorsatz muss nach § 8 Abs. 1 FinStrG im Zeitpunkt der Tatbegehung vorliegen. Die Verkürzung durch Nichtabgabe der Jahreserklärung ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Fall FinStrG mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist – für die Umsatzsteuer 2018 somit im Jahr 2019 – verwirklicht. Zu diesem maßgeblichen Zeitpunkt war die Rechtslage vor Ergehen des Urteils des EuGH vom 15. April 2021, C-593/19, noch ungeklärt. Eine erst später erlangte Kenntnis von der Steuerpflicht kann eine bereits verwirklichte Tat jedoch nicht nachträglich zu einer vorsätzlich begangenen machen.

Vor diesem Hintergrund kann der Bf., die für das Jahr 2018 keine Umsatzsteuererklärung abgab, nicht angelastet werden, sie habe die Steuerpflicht ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Bf. – zumindest zum damaligen Zeitpunkt - einer vertretbaren Rechtsansicht folgte, wonach die gegenständlichen Leistungen in Österreich nicht steuerbar seien. Das Handeln im Rahmen einer vertretbaren Rechtsauffassung schließt die Annahme eines (auch nur bedingten) Vorsatzes aus.

Wenn die belangte Behörde überdies davon ausgeht, dass die Erklärung für das Jahr 2018 „*offenbar vergessen*“ worden sei, beschreibt sie allenfalls fahrlässiges, nicht aber vorsätzliches Verhalten. Eine fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) löst die verlängerte Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO jedoch nicht aus.

Die zehnjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO kommt damit nicht zur Anwendung.

### **Ergebnis betreffend Umsatzsteuer 2018**

Mangels Verlängerungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO und mangels Vorliegens einer Abgabenhinterziehung iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG endete die fünfjährige Festsetzungsverjährung gemäß § 207 Abs. 2 erster Satz BAO mit Ablauf des 31. Dezember 2023. Die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer 2018 am 28. Februar 2024 erfolgte daher nach Eintritt der Festsetzungsverjährung und somit rechtswidrig.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2018 vom 28. Februar 2024 ist demgemäß 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.

Die im gegenständlichen Verfahren maßgebenden Rechtsfragen sind durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Die Beurteilung, ob im konkreten Einzelfall eine Verlängerungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO vorliegt bzw. die Beurteilung der subjektiven Tatseite einer Abgabenhinterziehung, stellen Tatfragen dar, die einer ordentlichen Revision nicht zugänglich sind. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 3. Juli 2026