

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke in der Beschwerdesache Beschwerden des Dr. Istvan S*****, *****Adresse****, vertreten durch Gosteco Goworek Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfungs- und Consulting GmbH, 1070 Wien, Zieglergasse 27/2/9 vom 12. 3. 2014 gegen die gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 des Finanzamtes Wien 8/16/17, 1030 Wien, Marxergasse 4, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Nikolaus Schranz, LL. M., vom 6. 3. 2014, Steuernummer 06*****, beschlossen:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 256 Bundesabgabenordnung (BAO) als gegenstandlos erklärt.
- II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in Verbindung mit § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beschwerdevorlage

Das Finanzamt hat am 10. 7. 2014 die Bescheidbeschwerden (§ 243 BAO) des Beschwerdeführers (der beschwerdeführenden Partei) Dr. Istvan S***** (Bf) vom 23. 3. 2014 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005, beide vom 12. 3. 2014, Steuernummer 06*****, dem Bundesfinanzgericht gemäß § 265 BAO elektronisch vorgelegt.

Dem Vorlagebericht lässt sich folgendes Aktenverzeichnis (§ 266 Abs. 1 BAO) entnehmen:

- *Beschwerde*
 - *Beschwerde E 2004*
 - *Beschwerde E 2005*
- *Bescheide*
 - *Aenderung § 295 BAO*
 - *Aenderung § 295 BAO*

- *Vorlageberichte*
 - *Beschwerdevorlage FA06/2014/002514*
- *Vorlageanträge*
 - *Vorlageantrag 2004*
 - *Vorlageantrag 2005*
- *Beschwerdevorentscheidung*
 - *BVE 2004*
 - *BVE 2005*
- *Sonstiges*
 - *Erklärung E 2004*
 - *Erklärung E 2005*
 - *Erstbescheid E 2004*
 - *Erstbescheid E 2005*
 - *1. Bescheidänderung 2004 (§ 295)*
 - *2. Bescheidänderung 2004 (§ 295)*
 - *Berufung 2005*
 - *BVE 2005*
 - *Zusammenfassung zu Verjährung*
 - *Mail zu Verjährung 2003*

Inhalt des vorgelegten Behördenakts

Aus dem gleichzeitig gemäß § 266 Abs. 1 BAO elektronisch vorgelegten Beschwerdeakt des Finanzamts ergibt sich:

Einkommensteuer 2004

Die Einkommensteuererklärung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wurde am 3. 8. 2005 beim Finanzamt eingereicht.

Hierauf erging mit Datum 29. 8. 2005 der (erste) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004.

Mit Datum 18. 10. 2005 erging ein gemäß § 295 BAO geänderter (zweiter) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004.

Mit Datum 18. 12. 2006 erging ein weiterer gemäß § 295 BAO geänderter (dritter) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004.

Schließlich erging mit Datum 6. 3. 2014, ebenfalls gemäß § 295 BAO geändert, der angefochtene (vierte) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004.

Einkommensteuer 2005

Die Einkommensteuererklärung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurde am 3. 10. 2006 beim Finanzamt eingereicht.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 3. 10. 2006 wurde am 16. 11. 2006 Berufung erhoben, worüber mit Berufungsvorentscheidung vom 30. 1. 2007 entschieden wurde.

Mit Datum 6. 3. 2014 erging, gemäß § 295 BAO geändert, der angefochtene (zweite) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005.

Beschwerdeverfahren

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005, beide vom 6. 3. 2014, wurde am 12. 3. 2014 Beschwerde erhoben.

Die Beschwerden wurden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 23. 6. 2014 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen.

Hiergegen richten sich die Vorlageanträge vom 27. 6. 2014.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 6. 3. 2014 wurde für das Jahr 2004 Einkommensteuer von 27.156,02 Euro (bisher: 9.021,34 Euro) und für das Jahr 2005 Einkommensteuer von 27.283,14 Euro (bisher: 25.783,14 Euro) festgesetzt.

Bescheidbegründungen

Beide Bescheide wurden folgendermaßen begründet:

*Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Geras (richtig - § 4 Abs. 1 AVOG 2010 - DV - wohl Finanzamt "3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf) zu Steuernummer 12***** vom 20.02.2014 .*

Ihre Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt werden konnten, betrugen 132,00 Euro. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 Euro nicht übersteigt, werden 132 Euro berücksichtigt.

Beschwerden

Die hiergegen elektronisch eingebrachten Beschwerden vom 12. 3. 2014 lauten:

*Sehr geehrte Damen und Herren, in Bezug auf die neuerliche Festsetzung der Einkommensteuer 2004 (letzter Bescheid vom 18. Dezember 2006) wenden wir gemäß § 207 Abs. 2 BAO den Tatbestand der Verjährung ein. Mit der Bitte um Kenntnisnahme verbleiben wir mit freundlichen Grüßen Mag. Beatrix G******

*Sehr geehrte Damen und Herren, in Bezug auf die neuerliche Festsetzung der Einkommensteuer 2005 (letzter Bescheid vom 30. Jänner 2007) wenden wir gemäß § 207 Abs. 2 BAO den Tatbestand der Verjährung ein. Mit der Bitte um Kenntnisnahme verbleiben wir mit freundlichen Grüßen Mag. Beatrix G******

Beschwerdevorentscheidungen

Die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen vom 23. 6. 2014 begründete das Finanzamt wie folgt:

Gem. § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Ihr Beschwerdebegehren war dahingehend abzuweisen.

Vorlageanträge

Die elektronisch eingebrachten Vorlageanträge vom 27. 6. 2014 lauten:

*Sehr geehrte Damen und Herren, fristgerecht stellen wir den Antrag auf Vorlage unserer Beschwerde an das Verwaltungsgericht und begründen dies wie folgt. Die Begründung mit der unsere Beschwerde abgewiesen wurde, geht nicht auf unsere Begründung in der Beschwerde ein, wonach der Einkommensteuerbescheid verjährt ist. Wir danken in Voraus für die Durchführung der Vorlage und verbleiben mit freundlichen Grüßen Mag. Beatrix G******

*Sehr geehrte Damen und Herren, fristgerecht stellen wir den Antrag auf Vorlage unserer Beschwerde an das Verwaltungsgericht und begründen dies wie folgt. Die Begründung mit der unsere Beschwerde abgewiesen wurde, geht nicht auf unsere Begründung in der Beschwerde ein, wonach der Einkommensteuerbescheid verjährt ist. Wir danken in Voraus für die Durchführung der Vorlage und verbleiben mit freundlichen Grüßen Mag. Beatrix G******

E-Mails zur Verjährung

Zur Frage der Verjährung hat das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zwei E-Mails zwischen Stellen der Bundesfinanzverwaltung vorgelegt, die folgenden Inhalt haben:

E-Mail vom 8./9. 5. 2014:

Liebe Kollegen und Kolleginnen,

*noch eine ergänzende Info zum Thema Verjährung: wie bereits von Herrn K***** mit Mail v. 16.12.2013 mitgeteilt, ist Verjährung nicht eingetreten, da seitens der AP seit 2009 jährlich Verlängerungshandlungen (Details s. Mail v. 16.12.2013) gesetzt wurden.*

*Auch im Jahr 2013 wurde seitens der AP eine Verlängerungshandlung gesetzt, und zwar am 8.10.2013 in Form einer Firmenbuchabfrage über Firmenstatus zu SU**** I, SU**** II, SU**** III.*

Mit freundlichen Grüßen

*Dr.M.P******

Liebe Kolleginnen und Kollegen!

*Gegen die im Zuge einer AP ergangenen Feststellungsbescheide der Sch**** Treuhand GmbH, St.Nr. 03-12*****, betr. der Jahre 2003 - 2006 wurde am 19.12.2013 (betr. 2003) bzw. am 14.3.2014 (betr. 2004-06) Berufung bzw. Beschwerde erhoben.*

Sollten in diesem Zusammenhang seitens der Beteiligten im Einkommensteuerverfahren Aussetzungsanträge gem. § 212a BAO eingebracht worden sein, wird mitgeteilt, dass die vom ho. Feststellungsfinanzamt zu überprüfenden Voraussetzungen (§ 212 a Abs.2 lit.a und b) für die Gewährung der AE im konkreten Fall gegeben sind.

Hinsichtlich der übrigen für eine Bewilligung der AE erforderlichen Voraussetzungen ist eine eigenständige Prüfung durch das WohnsitzFA vorzunehmen.

Aus beiliegender Liste können Sie für Ihr Team zuständigen Fälle entnehmen.

Mit freundlichen Grüßen

*Dr. Monika P******

Fachvorständin

E-Mail vom 9. 12.2013:

Bescheidänderungen gem. § 295 (1) BAO für 2003 wegen drohender Verjährung

*Vom zuständigen Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (FA03) wurde für "sch****" Treuhand GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der "Sch****" Unternehmensbeteiligung GmbH & Co KEG (SU**** I) StNr 03 12***** für 2003 am 5.*

Dezember 2013 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO erlassen, im Rahmen dessen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abgeändert festgestellt wurden.

Sie werden nun gebeten, für den/die unten angeführten Abgabepflichtigen Ihres Zuständigkeitsbereiches, noch vor dem 31.12.2013 die Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO zu veranlassen, da mit 31.12.2013 die absolute Bemessungsverjährung für 2003 eintritt. Der auf den/die unten angeführten Abgabepflichtigen Ihres Zuständigkeitsbereiches Verlustanteil ist unten ebenfalls angeführt.

Der angeführte Verlust ist gemäß 2 Abs. 2a EStG nicht ausgleichsfähig. Es ist daher der angeführte Verlust beim Beteiligten sowohl in der Kennzahl 330 zu berücksichtigen (Änderung der Höhe nach) als auch in der Kennzahl 342 (Hinzurechnung als positiver Wert) einzutragen.

Verjährung ist nicht eingetreten, da SU***** I ab 2009 geprüft wurde und jährlich Verlängerungshandlungen gesetzt wurden:

17.06.2009 Beginn der Betriebsprüfung

17.11.2010 Prüfungshandlungen beim Steuerberater

28.10.2011 schriftlicher Vorhalt zur Nachreichung von Unterlagen

26.06.2012 Schlussbesprechung

Es werden in der Folge auch noch abgeänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 ergehen.

Dringendes Ersuchen an die Fachvorständinnen und Fachvorstände

Da bei vorangegangenen Feststellungsverfahren (...) festgestellt worden ist, dass die Bescheidänderungen zum Teil nicht durchgeführt wurden (Storno ohne Begründung) wird ersucht, die Teams bei der Umsetzung zu unterstützen und damit zu gewährleisten, dass die Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO in ihrem Zuständigkeitsbereich rechtzeitig und vollständig umgesetzt werden.

Die Bescheidänderungen gem. § 295 BAO betreffen nachfolgende St.-Nr. und Abgabepflichtigen:

...

Beschluss des BFG vom 31. 7. 2014

Mit Beschluss vom 31. 7. 2014, den Parteien zugestellt am 1. 8. 2014 und am 5. 8. 2014, ordnete das Bundesfinanzgericht an:

I. A. Dem Beschwerdeführer Dr. Istvan S***** wird gemäß § 2a i. V. m. § 138 BAO aufgetragen, den Inhalt seiner Beschwerden innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses wie folgt zu ergänzen:

Es möge dargelegt werden, aus welchen Gründen nach Ansicht des Beschwerdeführers Verjährung eingetreten ist, und in diesem Zusammenhang Stellung zum Vorbringen der belannten Behörde, dass folgende Unterbrechungshandlungen im Feststellungsverfahren gesetzt wurden:

*... Verjährung ist nicht eingetreten, da "Sch*****" Treuhhand GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der "Sch*****" Unternehmensbeteiligung GmbH & Co KEG (SU***** I) StNr 03 12***** ab 2009 geprüft wurde und jährlich Verlängerungshandlungen gesetzt wurden:*

17.06.2009 Beginn der Betriebsprüfung

17.11.2010 Prüfungshandlungen beim Steuerberater

28.10.2011 schriftlicher Vorhalt zur Nachreichung von Unterlagen

26.06.2012 Schlussbesprechung

*8.10.2013 Firmenbuchabfrage über Firmenstatus zu SU***** I, SU***** II, SU***** III... genommen werden.*

Die Bekanntgabe kann auch mittels E-Mail, nicht aber mittels FinanzOnline, erfolgen.

B. Der belannten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 wird gemäß § 266 BAO unter Hinweis auf die Säumnisfolgen des § 266 Abs. 4 BAO aufgetragen, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses die Punkt I. A. betreffenden Aktenteile sowie den Feststellungsbescheid, auf den sich die Änderung gemäß § 295 BAO stützt, in Kopie bzw. als PDF dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Hierzu führte das Gericht nach Wiedergabe des vorstehend dargestellten Akteninhalts aus:

Der Beschwerdeführer ist im Recht, dass das Finanzamt in den Beschwerdevorentscheidungen auf seine Argumentation, es sei Verjährung eingetreten, nicht eingegangen ist.

Allerdings wurde dies im Vorlagebericht nachgeholt.

Gemäß § 2a BAO gelten die Bestimmungen der BAO (Bundesabgabenordnung) sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren vor der belannten Abgabenbehörde gelten.

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Der Beschwerdeführer war daher aufzufordern anzugeben, warum seiner Ansicht nach entgegen dem Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht Verjährung in Bezug auf die Einkommensteuer 2004 und 2005 eingetreten sein soll.

Gleichzeitig war der belangten Behörde gemäß § 266 BAO unter Hinweis auf die Säumnisfolgen des § 266 Abs. 4 BAO aufzutragen, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses die nicht im vorgelegten Akt enthaltenen Aktenteile betreffend Unterbrechnungshandlungen sowie den Feststellungsbescheid in Kopie bzw. als PDF dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 21. 8. 2014

Die steuerliche Vertretung gab mit E-Mail vom 21. 8. 2014 hierzu bekannt:

... Zur Ihrer Fragestellung, warum wir der Ansicht sind, dass im gegeben Fall Verjährung eingetreten ist, dürfen wir Ihnen folgende Informationen übermitteln:

Die Begründung der Finanzbehörde besagt, dass ihrer Ansicht nach deshalb keine Verjährung eingetreten sei, weil jährlich entsprechende Verlängerungshandlungen gesetzt wurden.

Paragraph 209 Abs. 1 BAO besagt dazu folgendes:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

*Am 26.6.2012 fand die Schlussbesprechung im Rahmen der AP zur StNr. 03 12***** statt – eine Amtshandlung, die nach außen erkennbar war.*

Die Durchführung einer Firmenbuchabfrage über den Firmenstatus am 8.10.2013 stellt unserer Ansicht nach keine Amtshandlung dar, die nach außen erkennbar war und ist daher keine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 BAO.

Dürfen wir im Sinne einer Akteneinsicht ersuchen, die von Ihnen von der belangten Behörde angeforderten Unterlagen gem. Punkt B Ihres Beschlusses ebenfalls zu erhalten, gerne per e-mail an diese e-mail Adresse? Vielen Dank im Voraus dafür...

Diese E-Mail wurde dem Finanzamt am selben Tag zur Information und mit dem Ersuchen um Äußerung weitergeleitet.

Ergänzende Aktenvorlage vom 18. 9. 2014

Innerhalb verlängerter Frist legte das Finanzamt elektronisch am 18. 9. 2014 folgende Aktenteile vor:

- Prüfungsauftrag
- Mail vom 28.11.2011
- Niederschrift zur BP
- FB Abfrage
- Berechnung Verjährungsfristen S*****
- Tätigkeitsnachweis zu Verjährung
- Aktenvermerk
- Feststellungsbescheid 2004
- Feststellungsbescheid 2005

Diese Aktenteile wurden der steuerlichen Vertretung am 22. 9. 2014 übermittelt.

Zur Frage der Verjährung hat das Finanzamt folgende "Berechnung Verjährungsfristen" angestellt (Wiedergabe nur, soweit die beiden verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre betroffen sind):

| Einkommensteuer | | | Jahr | | | |
|---|------|---|------------|------|------------|------------|
| Veranlagungsjahr | | | 2004 | | 2005 | |
| Entstehung des Abgabenanspruches: | | | 31.12.2004 | | 31.12.2005 | |
| Verjährung gem. § 207 (2) BAO | 2009 | V | 31.12.2009 | 2010 | V | 31.12.2010 |
| 1. Verlängerungshandlung gem. § 209 (1) BAO | | | 29.08.2005 | | | 11.10.2006 |
| verlängerte Verjährungsfrist gem. § 209 (1) BAO | | | 31.12.2010 | | | 31.12.2011 |
| 2. Verlängerungshandlung gem. § 209 (1) BAO im Jahr | 2010 | V | 17.11.2010 | 2011 | V | 28.10.2011 |
| verlängerte Verjährungsfrist gem. § 209 (1) BAO | | | 31.12.2011 | | | 31.12.2012 |
| 3. Verlängerungshandlung gem. § 209 (1) BAO im Jahr | 2011 | V | 28.10.2011 | 2012 | V | 26.06.2012 |
| verlängerte Verjährungsfrist gem. § 209 (1) BAO | | | 31.12.2012 | | | 31.12.2013 |
| 4. Verlängerungshandlung gem. § 209 (1) BAO im Jahr | 2012 | V | 26.06.2012 | 2013 | V | 08.10.2013 |
| verlängerte Verjährungsfrist gem. § 209 (1) BAO | | | 31.12.2013 | | | 31.12.2014 |
| 5. Verlängerungshandlung gem. § 209 (1) BAO im Jahr | 2013 | V | 08.10.2013 | 2014 | V | 25.02.2014 |
| verlängerte Verjährungsfrist gem. § 209 (1) BAO | | | 31.12.2014 | | | 31.12.2015 |
| absolute Verjährungsfrist gem. § 209 (3) BAO | | | 31.12.2014 | | | 31.12.2015 |
| Verjährung gem. § 209 (1) BAO | | | nein | | | nein |
| Verjährung gem. § 209 (3) BAO | | | nein | | | nein |

Verlängerungshandlungen im Sinne des § 205 (1) BAO

| Datum | Nr. | ✓ | TB | Beschreibung |
|------------|-----|---|----|---|
| diverse | 1) | ✓ | V | jeweiliger Erstbescheid (EBt) |
| 17.11.2010 | 2) | ✓ | V | manuelle Prüfungstätigkeit (z. B. Neuhand GmbH) |
| 28.10.2011 | 3) | ✓ | V | "Mail vom 28.10.2011" mit steuerlichem Vertreter => Nachreichung von Unterlagen |
| 26.06.2012 | 4) | ✓ | V | Besprechung der Prüfungsfeststellungen mit Vertretem der SUB im FA Wien 3/11 |
| 08.10.2013 | 5) | ✓ | V | Firmenbuchabfrage über Firmenstatus zu GmbH & Co KEG |
| 25.02.2014 | 6) | ✓ | V | Zustellung des Prüferichtes GmbH & Co KEG |

Unternehmensregister

Die als 5. Verlängerungshandlung im Jahr 2013 genannte Firmenbuchabfrage vom 8. 10. 2013 betreffend "Firmenstatus zu SU***** GmbH & Co KEG" besteht laut Aktenvorlage aus einem Ausdruck aus dem "Unternehmensregister" enthaltend einen Firmenbuchauszug betreffend die "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & Co KEG (Firmenbuchnummer 2*****), bei "# 1 6 KG (Kommandit-Erwerbsgesellschaft)" ist die Wortfolge "KG (Kommandit-Erwerbsgesellschaft)" durchgestrichen (nicht darstellbar):



UNTERNEHMENS REGISTER

Stichtag: 08.10.2013 Auszug mit aktuellen Daten DVR: 0000043

Letzte Eintragung am 17.02.2007 mit Eintragungsnummer 7.

FIRMENBUCHNUMMER: 2*****

UNTERNEHMENSNAME

1 7 "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & Co KEG

RECHTSFORM

1 6 KG (Kommandit-Erwerbsgesellschaft)

6 7 KG (Kommanditgesellschaft)

SITZ in

1 7 politischer Gemeinde Wien

ZUSTELLADRESSE

...

BESTANDSZEITRAUM - VERWALTUNGSTECHNISCH

1 7 von 30.09.2003 bis 17.02.2007

KOMMANDITIST

B "Sch***** Treuhand GmbH

3 4

4 5

5 7

UNBESCHRÄNKT HAFTENDER GESELLSCHAFTER

A "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH

1 7 vertritt seit 30.09.2003 selbständig

...

Eintragungsstelle: Firmenbuch

1 eingetragen am 30.09.2003

Antrag auf Neueintragung einer Firma eingelangt am 23.09.2003

...

7 eingetragen am 17.02.2007

Antrag auf Löschung eingelangt am 09.01.2007

Firmenbuch

Hingegen ergibt ein Firmenbuchauszug (vom 22. 10. 2014) folgendes Bild, wobei bei "# 1 6 KG (Kommandit-Erwerbsgesellschaft)" die Wortfolge "KG (Kommandit-Erwerbsgesellschaft)" durchgestrichen ist (nicht darstellbar), ebenso bei "Haftsumme" die Beträge EUR 1.000, EUR 171.000, EUR 1.865.000, EUR 2.980.000:



FB

Stichtag 22.10.2014 Auszug mit historischen Daten FN 2*****

Grundlage dieses Auszuges ist das Hauptbuch ergänzt um Daten aus der Urkundensammlung.

Die mit 22.10.2014 historischen Daten sind durchgestrichen. Gelöschte Rechtsträger und Zweigniederlassungen sind seitlich mit dem Zeichen '#' markiert.

Letzte Eintragung am 17.02.2007 mit der Eintragungsnummer 7

zuständiges Gericht Handelsgericht Wien

7 FIRMA gelöscht

"Sch*****" Unternehmensbeteiligung

GmbH & Co KEG

SITZ in

politischer Gemeinde Wien

#

FIRMA

1 "Sch*****" Unternehmensbeteiligung

GmbH & Co KEG

#

RECHTSFORM

1 Kommandit-Erwerbsgesellschaft

6 Kommanditgesellschaft

#

1 Rechtsform besteht seit 30.09.2003

#

SITZ in

1 politischer Gemeinde Wien

#

GESCHÄFTSANSCHRIFT

...

#

GESCHÄFTSZWEIG

1 Beteiligungsverwaltung

#

1 Gesellschaftsvertrag vom 19.09.2003 001

7 Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch "Sch*****" Treuhand GmbH (FN 5*****)

Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht.

#

UNBESCHRÄNKT HAFTENDE/R GESELLSCHAFTER/IN

A "Sch*****" Unternehmensbeteiligung

GmbH

1 vertritt seit 30.09.2003 selbständig

KOMMANDITIST/IN HAFTSUMME

B "Sch*****" Treuhand GmbH

1 EUR 1.000

2 EUR 171.000

3 EUR 1.865.000

4 EUR 2.980.000

5 EUR 5.250.000

#

--- PERSONEN -----

#

1 A "Sch*****" Unternehmensbeteiligung

GmbH
1 (*FN 23******)
1 ... [*Anschrift*]...
... [*Anschrift*]...
1 B "Sch*****" *Treuhand GmbH*
1 (*FN 5******)
1 ...
#

----- **VOLLZUGSÜBERSICHT** -----

Handelsgericht Wien

*1 eingetragen am 30.09.2003 Geschäftsfall 73 Fr 106******

Antrag auf Neueintragung einer Firma eingelangt am 23.09.2003

...

*6 eingetragen am 01.01.2007 Geschäftsfall 73 Fr 166******

Rechtsformänderung gemäß Unternehmensgesetzbuch

*7 eingetragen am 17.02.2007 Geschäftsfall 73 Fr 457******

Antrag auf Löschung eingelangt am 09.01.2007

----- **INFORMATION DER ÖSTERREICHISCHEN NATIONALBANK** -----

...

Feststellungsbescheide

Die Feststellungsbescheide 2004 und 2005 vom 20. 2. 2014 ergingen an die "Sch*****" Unternehmensbeteiligungs GmbH und "Sch*****" Treuhand GmbH als ehemalige Gesellschafter der "Sch*****" Unternehmensbeteiligungs GmbH & CO KEG, an die "Sch*****" Treuhand GmbH auch als Treuhänderin für über 200 Gesellschafter, darunter auch den Bf.

Begründend wurde in den Bescheiden ausgeführt:

2004:

Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen zu folgenden Beteiligungen:

Mitunternehmerschaft / FA St.Nr. / vom

A-N***** EDV GmbH & atypisch Stille / 04 34***** / 29.09.2009

La***** AG & atypisch Stille / 09 02***** / 02.04.2012

Li***** Optics GmbH & atypisch Stille / 06 15***** / 04.12.2013

W***** GmbH. & Co KEG & atypisch Stille / 57 10***** / 04.12.2013

T***** Software Entwicklung AG & atypisch Stille / 04 103***** / 29.03.2012

Scha***** Consulting GmbH & atypisch Stille / 46 04***** / 19.07.2013

D***** Consulting IT GmbH & atypisch Stille / 33 139***** / 19.07.2013

Die weitere Begründung ist dem beiliegenden Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und der Beilage zu diesem Bericht zu entnehmen.

2005:

Die Abweichungen zur eingereichten Abgabenerklärung ist dem beiliegenden Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und der Beilage zu diesem Bericht zu entnehmen.

Beide Bescheide enthalten den Hinweis:

Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Niederschrift über die Schlussbesprechung

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend die Außenprüfung bei der Sch***** Unternehmensbeteiligungs GmbH&Co KEG vor dem Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf zur Steuernummer 03 12***** vom 26. 6. 2012 lautet auszugsweise:

... Die Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG (in der Folge als SU***** I bezeichnet), die Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO Zwei KEG (in der Folge als SU***** II bezeichnet) und die Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO Drei KEG (in der Folge als SU***** III und alle drei als SU*****'s bezeichnet) haben sich in Summe an 16 Zielgesellschaften beteiligt. Die von diesen Zielgesellschaften an die SU*****'s gemäß § 188 BAO zugewiesenen Ergebnisse wurden ebenfalls durch die Betriebsprüfung überprüft und in der Folge von den zuständigen Finanzämtern abgeänderte Bescheide erlassen. Diese abgeänderten Ergebnisse sind gemäß § 295 BAO den Feststellungsbescheiden der SU*****'s zu Grunde zu legen...

Unter den sogenannten Zielgesellschaften befindet sich bei "SU***** I", "SU***** II" und "SU***** III" als MU Ergebnis" unter anderem in den Jahren 2004 und 2005 "L*****",

bei "SU***** I" mit den Werten laut Erklärung, bei "SU***** II" und "SU***** III" mit dem Vermerk "BP offen".

Unternehmensregister

Laut Benutzerhandbuch fungiert das "UnternehmensRegister für Zwecke der Verwaltung" der Statistik Austria "als Stammdatenregister für das Unternehmensserviceportal (USP), welches Unternehmen durch Single-Sign-On ermöglicht auf alle eingebundenen Verfahren im Portal zuzugreifen. Behörden und eingebundene Verfahren, sollen die Möglichkeit haben, immer auf die aktuellen Stammdaten eines Unternehmens zugreifen zu können, und zwar genau so, wie sie in den jeweils höchstrangigen konstitutiven Quellregistern geführt werden." "Der Zugriff auf das UR erfolgt über das Portalverbundprotokoll (PVP)."

"Durch Anklicken des PDF-Symbols kann man eine Auszugsansicht des Unternehmens im PDF-Format aufrufen. Wenn man das Merkmal „historisch“ gesetzt hat, werden in der Auszugsansicht sämtliche historischen Daten des Unternehmens angezeigt. Wenn man das Merkmal „historisch“ nicht gesetzt hat, sieht man in der Auszugsansicht nur den aktuellen Stand der Unternehmensdaten."

Stellungnahme des Finanzamts vom 23. 9. 2014

Das Finanzamt erstattete mit E-Mail vom 23. 9. 2014 folgende Stellungnahme:

Stellungnahme zum Vorliegen einer nach außen erkennbaren Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO:

Im gegenständlichen Fall wurde von der Bw bezweifelt, dass die Durchführung einer Firmenbuchabfrage über den Firmenstatus am 8.10.2013 seitens der Abgabenbehörde eine nach außen erkennbare Amtshandlung gem § 209 Abs 1 BAO darstelle.

Die nachfolgenden Zitierungen von Lit und Rsp sollten eindeutig zeigen, dass eine Firmenbuchabfrage sehr wohl eine Verjährungsunterbrechungshandlung gem § 209 Abs 1 BAO darstellt. Zunächst ist auf den Kommentar zur BAO von Ritz zu verweisen:

„Die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098).“ (Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 209 RZ 2)

„Gegen den Abgabenschuldner selbst muss die Amtshandlung nicht gerichtet sein (zB Anfrage an Auskunftsperson in fremder Sache, VwGH 10.6.1991, 90/15/0115). Die behördlichen Schritte müssen der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht zur Kenntnis gelangt sein (VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; 30.10.2003, 99/15/0098; 7.7.2004, 2004/13/0080; 8.9.2005, 2003/17/0235), damit ihnen Verlängerungswirkung zukommt (in der nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a erforderlichen

Bescheidbegründung sind sie jedoch darzustellen)." (Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 209 RZ 4)

Ein genauerer Blick in die oben zitierte Rsp zu VwGH 10.06.1991, 90/15/0115 verdeutlicht, wie das Außenwirksamkeitskriterium des § 209 Abs 1 BAO zu verstehen ist:

„Die Verjährung des Bemessungsrechtes wird auch durch eine Handlung unterbrochen, die nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet ist. Nach dem Wortlaut des Gesetzes genügt es, dass das Finanzamt irgendeine Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches vornimmt, vorausgesetzt, dass diese Handlung nach außen in Erscheinung tritt (vgl. hiezu u.a. die hg. Erkenntnisse vom 17. September 1976, Slg. Nr. 5004/F, vom 16. September 1982, Zlen. 81/16/0169, 81/16/0170 und 81/16/0172 und vom 23. Februar 1984, Zi. 82/16/0140); d.h., dass die Amtshandlung aus dem Amtsreich der Behörde hinausgetreten, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein muss (Erkenntnisse vom 22. Oktober 1958, Slg. Nr. 1898/F, vom 15. Jänner 1964, Zlen. 1808-1810/62, und vom 29. April 1971, Zi. 807/70). Auch Anfragen sind nach der Rechtsprechung als solche zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung anzusehen (vgl. das Erkenntnis vom 23. Februar 1984, Zi. 82/16/0140).

Dabei spielt es keine Rolle, dass diese nach außen erkennbare Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldnerin in Anspruch genommene Beschwerdeführerin gerichtet war (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1990, Zi. 88/16/0148), zumal auch eine an eine dritte Person - etwa als Auskunftsperson - gerichtete Amtshandlung als Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO in Betracht kommt.“

Auch der UFS hat am 21.12. 2004 zu GZ RV/0631-W/03 zur Firmenbuchabfrage im Sinne der VwGH-Rsp erkannt:

„Da die Kenntnis dieser Daten der Bescheidzustellung an die Bw diente, handelt es sich bei dieser Firmenbuchabfrage um eine zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommene Amtshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO. Auch jedermann gestattete Tätigkeiten wie die Einsichtnahme in das Firmenbuch unterbrechen die Verjährung (vgl. VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150). Es kommt nicht darauf an, dass der Abgabepflichtige Kenntnis von einer Amtshandlung erlangt, sondern reicht es aus, dass es sich um eine nach außen erkennbare Amtshandlung handelt. So wie Anfragen des für die Erhebung der Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern bei einer anderen inländischen Abgabenbehörde eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO darstellen können (vgl. VwGH 24.4.2002, 2002/16/0068), können auch Anfragen an andere Behörden oder Gerichte die Verjährung unterbrechen.

Dabei kann es keinen Unterschied machen, ob die Anfrage per Post oder elektronisch durchgeführt wird, da auch auf elektronischem Weg durchgeführte Amtshandlungen eine Außenwirkung entfalten und die Sphäre der Behörde verlassen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz hat -bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - auch eine Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes

des Sozialversicherungsträger, die auf eine solche Weise im Akt dokumentiert ist, dass daraus verlässlich entnommen werden kann, wann sie durchgeführt wurde, eine verjährungsunterbrechende Wirkung (vgl. VwGH 30.9.1997, 95/08/0263).

Abweichend zu dieser einhelligen Rsp ist lediglich ein Judikat des UFS zu RV/0063-S/02 vom 17. März 2004 ergangen. Darin sprach der UFS aus, dass eine EDV-Abfrage (Abfrage des Versicherungsträgers und Dienstgebers) keine nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs 2 BAO darstelle. Eine Unterbrechung der Verjährung trete durch eine derartige Abfrage, die keine Außenwirkung entfalte, daher nicht ein.

Hierzu ist jedoch zu bemängeln, dass die Begründung dieser Feststellung sehr knapp ausfiel und insbesondere eine tiefere Auseinandersetzung mit der diesbezüglichen (oben angeführten) Rechtsprechung unterblieb. Im Lichte der oben angegebenen eindeutigen Rsp des VwGH ist nicht davon auszugehen, dass dieses Judikat einer Überprüfung des VwGH standgehalten hätte. Außerdem traf die Entscheidung die Einhebungsverjährung und die dort im Zusammenhang stehende nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs 2 BAO und ist daher für den gegenständlichen Fall (neben den inhaltlichen Bedenken) nicht unmittelbar einschlägig.

Zusammenfassend ist daher folgendes für die Amtshandlung gem § 209 BAO festzuhalten:

- # Voraussetzung ist, dass die Handlung nach außen in Erscheinung tritt,
- # das bedeutet, dass die Amtshandlung aus dem Amtsreich bzw der Sphäre der Abgabenbehörde hinaustreten muss,
- # gegen den Abgabenschuldner selbst muss die Amtshandlung aber nicht gerichtet sein,
- # behördliche Schritte müssen der als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht einmal zur Kenntnis gelangen,
- # die Erkennbarkeit nach außen ist daher nicht aus der Sicht des Abgabenschuldners zu beurteilen,
- # Anfragen an andere Behörden oder Gerichte unterbrechen somit die Verjährung, unabhängig davon ob die Anfrage elektronisch oder per Post erfolgt.

Die Firmenbuchabfrage seitens der Abgabenbehörde am 8.10.2013 war daher eine nach außen erkennbare Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO. Verjährung ist nicht eingetreten.

Aufforderung des Gerichts vom 23. 9. 2014

Das Gericht brachte am selben Tag die Stellungnahme des Finanzamtes der steuerlichen Vertretung zur Kenntnis und ersuchte anschließend beide Parteien zur Äußerung zur Frage, aus welchen Gründen Ihrer Ansicht nach eine Abfrage in einer Datenbank - hier: im Unternehmensregister - eine **nach außen erkennbare** Amtshandlung ist bzw. nicht ist und verwies darauf, dass die Judikatur des VwGH teilweise zum ASVG erging und daher nicht unmittelbar auf die BAO übertragbar ist und die Bejahung oder Verneinung dieser Frage

in Judikatur, Entscheidungen des UFS und in der Literatur bisher jeweils eher kurSORisch begründet worden ist.

Hierbei ging das Gericht von folgenden ersichtlichen Auffassungen aus:

Gesetzesmaterialien

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage der BAO RV 228 BlgNR 9. GP führen unter anderem aus:

... Im § 209 soll im Sinn der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt werden, daß Unterbrechungshandlungen der Abgabenbehörden nur dann wirksam sind, wenn sie nach außen erkennbar waren, und überdies soll der Fristenlauf so lange gehemmt sein, als die Entscheidung über eine Berufung ausgesetzt ist (§ 209 Abs. 2 lit. b)...

Judikatur

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lassen sich zur Frage, inwieweit Datenbankabfragen durch Organe der Abgabenbehörden nach außen nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen sind, folgende Aussagen entnehmen:

VwGH 17. 6. 2009, 2008/17/0221

Zu § 158 Abs. 1 Stmk LAO 1963 judizierte der Gerichtshof (VwGH 17. 6. 2009, 2008/17/0221, Rechtssatz 1):

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. November 2000, Zl. 99/17/0312, betreffend die Frage der Verjährung eines Kanalisationsbeitrages nach dem Steiermärkischen Kanalabgabengesetz zu § 158 Abs. 1 Steiermärkische LAO bereits ausgesprochen hat, unterbricht eine Grundbuchsabfrage zur Feststellung, wer Eigentümer der Liegenschaft und damit Schuldner des Kanalisationsbeitrages ist, die Verjährung. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof eine Firmenbuchabfrage zur insoweit gleichgelagerten Regelung der BAO etwa in seinem Erkenntnis vom 7. September 2006, Zl. 2006/16/0041, als verjährungsunterbrechend angesehen.

VwGH 7. 9. 2006, 2006/16/0041

Im Erkenntnis VwGH 7. 9. 2006, 2006/16/0041 betreffend Börsenumsatzsteuer führte der dortige Bf ins Treffen:

... Schließlich stelle eine Firmenbuchabfrage, die im Amt mittels Computerabfrage "online" durchgeführt werde, sicherlich nicht einen nach außen wirksamen, über den Amtsreich der Behörde hinaustretenden Vorgang dar. Es möge schon zutreffen, dass es nicht darauf ankomme, ob der betreffende Vorgang dem Abgabenpflichtigen zur Kenntnis gelange, allerdings müsse doch eine Wirksamkeit und Erkennbarkeit nach außen gegeben sein, was bei einer schlichten Firmenbuchabfrage niemals der Fall sein könne. Denn eine Firmenbuchabfrage werde "rein behördintern computermäßig" ohne die geringste Möglichkeit durchgeführt, dass dieser Vorgang jemals nach außen gelange. Es möge zwar zutreffen, dass die Einsichtnahme in das Firmenbuch, die nur persönlich am Firmenbuch durchgeführt werden könne, den Anspruch einer nach außen wirksamen Amtshandlung erfülle, eine nur behördintern am Computer durchgeführte Abfrage, die das "Amtsgebäude nicht verlässt" hingegen sicherlich nicht...

Hierzu nahm der Gerichtshof wie folgt Stellung:

... Die von der belannten Behörde für eine Verlängerung der Verjährungsfrist dieses weiteren Abgabenanspruches in Treffen geführten "nachweislich dokumentierten" Amtshandlungen je einer Firmenbuchabfrage vom 28. Oktober 2004 betreffend B M GmbH und die Beschwerdeführerin sowie einer weiteren Firmenbuchabfrage vom 12. November 2004 betreffend B M GmbH mögen zwar das Erfordernis einer nach außen erkennbaren Amtshandlung erfüllen, sie lassen allerdings nicht erkennen, dass sie auf die Geltendmachung des Anspruches auf Börsenumsatzsteuer aus dem Abtretungsgeschäft mit S oder auf die Feststellung der aus diesem Abtretungsgeschäft Abgabenpflichtigen gerichtet waren, zumal die Firmenbuchabfragen vom 28. Oktober 2004 noch vor Erteilung des Prüfungsauftrages betreffend P erfolgten...

VwGH 18. 7. 2002, 2002/16/0159

In einem Verfahren zu Rechtsgeschäftsgebühr urteilte der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 18. 7. 2002, 2002/16/0159), dass eine Anfrage an das Meldeamt Wien zwecks Ermittlung des Wohnortes des Vertragspartners des Beschwerdeführers eine taugliche Unterbrechnungshandlung i. S. d. § 209 BAO sei; das Erkenntnis betrifft freilich eine Anfrage und keine Abfrage aus einer Datenbank.

VwGH 24. 4. 2002, 2002/16/0068

Im Erkenntnis VwGH 24. 4. 2002, 2002/16/0068 betreffend Gesellschaftsteuer wurde von der belannten Behörde auch auf zwei Abfragen beim Firmenbuch verwiesen, diese waren jedoch nicht entscheidungswesentlich, da für die Unterberechnung der Verjährung eine Anfrage des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern an das Finanzamt Graz-Stadt genügte.

VwGH 27. 11. 2000, 99/17/0312

Der VwGH sah - VwGH 27. 11. 2000, 99/17/0312 - ohne weitere Begründung zu § 158 Abs. 1 Stmk LAO eine Grundbuchsabfrage als nach außen gerichtete Amtshandlung an:

... Nach den Feststellungen des angefochtenen Bescheides wurden mehrfach Unterbrechungshandlungen gesetzt. Den vorgelegten Akten ist zu entnehmen, dass im Jahre 1996 nicht nur der Bescheid vom 25. Juni 1996 mit der Abgabenfestsetzung gegen eine andere Person als dem Beschwerdeführer ergangen ist, sondern mit 16. September 1996 eine Grundbuchsabfrage zur Feststellung, wer Eigentümer der Liegenschaft und damit Schuldner des Kanalisationsbeitrages ist, und mit 29. November 1996 ein Vorhalt an den Beschwerdeführer mit dem Ersuchen um Stellungnahme erging.

Durch diese nach außen gerichteten Amtshandlungen wurde die fünfjährige Verjährungsfrist unterbrochen und diese begann mit Ende des Jahres 1996 - ohne weitere Unterbrechungshandlung bis zum Ablauf des Jahres 2001- neu zu laufen (§ 158 Abs. 1 Steiermärkische LAO). Die im Jahre 1997 mit Bescheid vom 18. Juli 1997 ergangene Vorschreibung an den Beschwerdeführer erfolgte demnach innerhalb der Verjährungsfrist. Die Verjährungseinrede des Beschwerdeführers ist daher unbegründet...

VwGH 30. 9. 1997, 95/08/0263

Zu § 68 Abs. 2 ASVG judizierte der Gerichtshof im Erkenntnis VwGH 30. 9. 1997, 95/08/0263:

... Gemäß § 68 Abs. 2 ASVG verjährt das Recht auf Einforderung festgestellter Beitragsschulden binnen zwei Jahren nach Verständigung des Zahlungspflichtigen vom Ergebnis der Feststellung. Die Verjährung wird durch jede zum Zwecke der Hereinbringung getroffene Maßnahme, wie z.B. durch Zustellung einer an den Zahlungspflichtigen gerichteten Zahlungsaufforderung (Mahnung) unterbrochen; sie wird durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung gehemmt. Bezuglich der Unterbrechung oder Hemmung der Verjährung im Falle des Konkurses oder Ausgleiches des Beitragsschuldners gelten die einschlägigen Vorschriften der Konkursordnung und der Ausgleichsordnung....

... Strittig ist im Beschwerdefall, welche Maßnahmen verjährungsunterbrechend sind, sieht man vom im Gesetz angeführten Beispiel der Zustellung einer an den Zahlungspflichtigen gerichteten Zahlungsaufforderung (Mahnung) ab. Die belangte Behörde geht - wie allerdings erst aus ihrer Gegenschrift, nicht aber schon aus der Begründung des angefochtenen Bescheides hervorgeht - davon aus, daß nur solche Maßnahmen die Verjährung im Sinne der genannten Gesetzesstelle unterbrechen würden, die "der Hereinbringung der Beitragsschuld unmittelbar dienen". Dies treffe für Anfragen an die

Datei des Hauptverbandes bezüglich eines Versicherungsverhältnisses, Erhebungen und ZMA-Anfragen nicht zu. Dementgegen vertritt die Beschwerdeführerin die Auffassung, daß es nicht darauf ankomme, ob "die Amtshandlung konkret geeignet ist, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches zu erreichen". Es genüge vielmehr, daß "die Amtshandlung nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabeschuldner durchzusetzen".

Nach dem insoweit unstrittigen Sachverhalt hat die Beschwerdeführerin bis 17. Jänner 1986 exekutive Maßnahmen jeweils in einem kürzeren als einem zweijährigen Abstand gesetzt. Größere Abstände klaffen zwischen dem 17. Jänner 1986 und 22. März 1989 und dem 22. März 1989 und dem 3. Mai 1991. Zwischen dem 17. Jänner 1986 und dem 22. März 1989 liegen neben einer Abfrage in der Datei des Hauptverbandes vom 11. November 1986 Außendiensterhebungen an der damals letzten Wohnadresse des Mitbeteiligten (erstmals am 8. Oktober 1987, letztmals am 15. September 1988). Zwischen dem 22. März 1989 und dem 3. Mai 1991 liegt eine neuerliche Abfrage in der Datei des Hauptverbandes am 17. Oktober 1989 und eine Anfrage beim Zentralmeldeamt am 27. Februar 1991 vor. In der Beschwerde behauptet die Beschwerdeführerin überdies eine Außendiensterhebung vom 16. April 1986, bei der der Mitbeteiligte persönlich angetroffen worden sei, sowie - ebenfalls abweichend vom Vorlagebericht - eine "Gewerbepfändung", die am 8. April 1991 bewilligt worden sei...

... Zunächst ergibt sich aus dem Wortlaut des § 68 Abs. 2 ASVG im Vergleich zu jenem des § 68 Abs. 1 ASVG, der die Feststellungsverjährung regelt, daß unter "zum Zwecke der Hereinbringung getroffenen Maßnahmen" im Sinne des § 68 Abs. 2 ASVG nicht nur jene Maßnahmen zu verstehen sind, die dem Verpflichteten auch zur Kenntnis gelangt sind. Dieses in § 68 Abs. 1 ASVG für die Feststellungsverjährung ausdrücklich normierte Erfordernis fehlt nämlich in § 68 Abs. 2 ASVG (so auch das Erkenntnis vom 30. Mai 1995, Zi. 93/08/0201).

Unter einer "zum Zwecke der Hereinbringung getroffenen Maßnahme" ist aber - entgegen der Rechtsauffassung der belangten Behörde in der Gegenschrift - nicht nur eine solche Maßnahme zu verstehen, die der Hereinbringung der Beitragsschuld "unmittelbar" dient, da für eine solche Differenzierung zwischen "unmittelbar" und "mittelbar" dienenden Maßnahmen der Gesetzeswortlaut keinen Anhaltspunkt bietet. Maßgeblich ist ausschließlich der Zweck der Maßnahme:

Als verjährungsunterbrechende Maßnahme im Sinne des § 68 Abs. 2 ASVG ist jede Maßnahme anzusehen, die objektiv mit dem Zweck der Hereinbringung der offenen Forderung in Einklang gebracht werden kann, mit anderen Worten, diesem Zwecke dient. Dient eine Maßnahme dem Zweck der Hereinbringung, dann ist zu vermuten, daß sie zu diesem Zwecke getroffen wurde. Voraussetzung ist lediglich, daß die Behörde eindeutig zu erkennen gibt, daß sie eine Maßnahme in bezug auf die konkrete Forderung gegen den Zahlungspflichtigen setzen wollte, mit anderen Worten, die Setzung einer solchen konkreten Maßnahme auch später noch nach der Aktenlage nachvollziehbar ist...

... Sowohl die Außendiensterhebungen der Beschwerdeführerin als auch Anfragen beim Zentralmeldeamt zur Feststellung der Anschrift des Verpflichteten dienten im Beschwerdefall somit der Hereinbringung der offenen Forderung und haben daher verjährungsunterbrechende Wirkung im Sinne des § 68 Abs. 2 ASVG.

Dies trifft aber auch für eine Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger zu, wenn diese auf solche Weise im Akt dokumentiert ist, daß daraus verlässlich entnommen werden kann, wann sie durchgeführt wurde. Im Beschwerdefall trifft dies zumindest auf die Abfrage vom 17. Oktober 1989 (deren datierter Ausdruck aktenkundig ist) zu. Eine solche Abfrage dient nämlich offensichtlich der Feststellung eines allfälligen Dienstgebers zum Zwecke der Einleitung einer Gehaltsexekution; auch eine solche Abfrage hat daher verjährungsunterbrechende Wirkung im Sinne des § 68 Abs. 2 ASVG...

Als Rechtssatz formulierte der Gerichtshof:

Eine Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger, die auf eine solche Weise im Akt dokumentiert ist, daß daraus verlässlich entnommen werden kann, wann sie durchgeführt wurde, dient offensichtlich der Feststellung eines allfälligen Dienstgebers zum Zwecke der Einleitung einer Gehaltsexekution; eine solche Abfrage hat daher verjährungsunterbrechende Wirkung iSd § 68 Abs 2 ASVG.

§ 68 Abs. 2 ASVG lautete i. d. F. BGBl. Nr. 189/1995:

(2) Das Recht auf Einforderung festgestellter Beitragsschulden verjährt binnen zwei Jahren nach Verständigung des Zahlungspflichtigen vom Ergebnis der Feststellung. Die Verjährung wird durch jede zum Zwecke der Hereinbringung getroffene Maßnahme, wie zum Beispiel durch Zustellung einer an den Zahlungspflichtigen gerichteten Zahlungsaufforderung (Mahnung) unterbrochen; sie wird durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung gehemmt. Bezüglich der Unterbrechung oder Hemmung der Verjährung im Falle des Konkurses oder Ausgleiches des Beitragsschuldners gelten die einschlägigen Vorschriften der Konkursordnung und der Ausgleichsordnung.

und unterscheidet sich damit von § 209 Abs. 1 BAO.

Zur Frage, ob nach außen erkennbare Amtshandlungen im Feststellungsverfahren Verlängerungshandlungen für das davon abgeleitete Einkommensteuerverfahren (oder für ein davon abgeleitetes anderes Feststellungsverfahren und dieses wiederum für ein abgeleitetes Einkommensteuerverfahren) sind, besteht einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Für viele etwa:

VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0056

Rechtssatz

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Februar 1995, 95/14/0021, dargelegt hat, zielt das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO unzweifelhaft primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches (Körperschaftsteueranspruches) gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengezogen. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden (Körperschaftsteuerbescheiden) der Beteiligten zugrunde zu legen. Aus dem dargelegten Zusammenhang von Feststellungs- und Einkommensteuerverfahren ergibt sich, dass auch Prüfungshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geeignet sind, die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer der Beteiligten zu unterbrechen.

VwGH 4. 7. 1995, 95/14/0036; VwGH 20. 6. 1995, 95/13/0088

Rechtssatz

Die im E vom 18.11.1993, 92/16/0198, enthaltene Aussage, eine Unterbrechungshandlung müsse von der konkret zur Erhebung der Abgabe (sachlich und örtlich) zuständigen Abgabenbehörde gesetzt werden, ist auf ein Verfahren nicht anwendbar, in welchem die Erlassung von einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden als Unterbrechungshandlung für die Einkommensteuer strittig ist, weil die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften - anders als die Feststellung des gemeinen Wertes für die Schenkungssteuer - eindeutig auf die Realisierung der Einkommensteuer der Beteiligten für das Jahr der Einkünftefeststellung ausgerichtet ist (Hinweis E 28.2.1995, 95/14/0021).

VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0021; VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0021; VwGH 19. 10. 1995, 94/14/0175; VwGH 18. 11. 1993, 92/16/0198; VwGH 22. 1. 1986, 84/13/0013; VwGH 30. 9. 1975, 0043/74

Stammrechtssatz und Hinweis darauf

Abgabenbehördliche Prüfungen dienen der Geltendmachung des Abgabenanspruches ebenso wie die Erlassung von Feststellungsbescheiden, die die Grundlage für eine Abgabenfestsetzung bilden, und unterbrechen daher die Verjährung.

BFG 21. 7. 2014, RV/7100724/2013

Das Bundesfinanzgericht hat in seinem zu einem Haftungsbescheid ergangenen Erkenntnis BFG 21. 7. 2014, RV/7100724/2013, auf Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats verwiesen (UFS 4. 1. 2011, RV/0487-G/10; UFS 19. 4. 012, RV/0436-I/10), wonach eine vom Finanzamt beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger getätigte EDV-Abfrage eine taugliche Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO darstelle. Entscheidungserheblich waren freilich andere Unterbrechungshandlungen.

Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats

UFS 19. 4. 2012, RV/0509-I/08, RV/0009-I/10 und RV/0436-I/10

In ihren durch den gesamten Berufungssenat getroffenen Entscheidungen UFS 19. 4. 2012, RV/0509-I/08; UFS 19. 4. 2012, RV/0009-I/10 und UFS 19. 4. 2012, RV/0436-I/10 vertrat die damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz die Ansicht, eine vom Finanzamt beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger getätigte EDV-Abfrage stelle eine taugliche Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO dar:

... Am 8.3.2005 führte das Finanzamt durch eine Mitarbeiterin der Abgabensicherung eine Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger durch, mit welcher offensichtlich ein allfälliger neuer Dienstgeber des Bw. zum Zweck der neuerlichen Einleitung einer Gehaltsexekution festgestellt werden sollte.

2.4. Die vorliegende Berufung konzentriert sich im Wesentlichen darauf, dass diese Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger keine verjährungsunterbrechende Wirkung gehabt habe, weil es an einer Erkennbarkeit nach außen gemangelt habe.

Entgegen dem Berufungsvorbringen hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.9.1997, 95/08/0263, ausdrücklich festgestellt, dass auch einer Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger verjährungsunterbrechende Wirkung zukommt, wenn diese auf solche Weise im Akt dokumentiert ist, dass daraus verlässlich entnommen werden kann, wann sie durchgeführt wurde. Dies trifft auf die gegenständliche Abfrage des Finanzamtes vom 8.3.2005 zu, deren datierter Ausdruck aktenkundig ist.

Dem Bw. ist zwar einzuräumen, dass das Erkenntnis vom 30.9.1997 nicht Amtshandlungen im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO, sondern Maßnahmen nach § 68 Abs. 2 ASVG betroffen hat. Weiters trifft es zu, dass dieses Erkenntnis keine Aussage zur Erkennbarkeit einer Datenbankabfrage nach außen enthält, weil § 68 Abs. 2 ASVG daran

nicht anknüpft. Vielmehr wird nach dieser Bestimmung die Verjährung durch jede zum Zweck der Hereinbringung getroffene Maßnahme, wie z. B. durch Zustellung einer an den Zahlungsverpflichteten gerichteten Zahlungsaufforderung (Mahnung) unterbrochen. Dennoch kann aus dem Erkenntnis vom 30.9.1997 nicht abgeleitet werden, dass eine Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherung keine nach außen erkennbare Unterbrechungshandlung sei.

In dem zu § 158 Abs. 1 der LAO Steiermark ergangenen Erkenntnis vom 17.6.2009, 2008/17/0221, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine Grundbuchsabfrage zur Feststellung, wer Eigentümer einer Liegenschaft und damit Steuerschuldner ist, die Verjährung unterbricht. Die Bestimmung des § 158 Abs. 1 LAO Steiermark ist mit § 238 Abs. 2 BAO insofern gleichgelagert, als beide Vorschriften die Unterbrechung der Verjährung an Amtshandlungen knüpfen, die der Durchsetzung (Geltendmachung) des Abgabenanspruches dienen und nach außen erkennbar sind. Im Hinblick auf den Inhalt des § 158 Abs. 1 LAO Steiermark kann es somit keinem Zweifel unterliegen, dass die dem Erkenntnis vom 17.6.2009 zugrunde gelegene Grundbuchsabfrage als eine nach außen in Erscheinung getretene Unterbrechungshandlung angesehen wurde.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.9.2006, 2006/16/0041, ist wiederum zu entnehmen, dass eine Firmenbuchabfrage das Erfordernis einer nach außen gerichteten Amtshandlung (i. S. d. § 209 Abs. 1 BAO idF vor AbgÄG 2004) erfüllt.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kann für eine Abfrage in der Datei des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger nichts anderes als für eine Abfrage im Grundbuch oder Firmenbuch gelten, handelt es sich doch in all diesen Fällen um Abfragen in externen Datenbanken, die über den Amtsreichweite der Abgabenbehörde hinaustreten.

Somit stellt auch die gegenständliche Abfrage vom 8.3.2005 eine nach außen erkennbare Amtshandlung dar, mit welcher ein Drittschuldner des Berufungswerbers zwecks neuerlicher Einleitung einer Gehaltsexekution ermittelt werden sollte. Da durch diese Abfrage die Erfordernisse des § 238 Abs. 2 BAO erfüllt wurden, begann die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2005 neuerlich zu laufen. Dies bedeutet, dass zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme der Einbringung der Umsatzsteuer 1990 und 1991 im Jahr 2010 die Einhebungsverjährung noch nicht eingetreten war, weshalb keine Verrechnung des eingangs angeführten Guthabens (§ 215 Abs. 1 BAO) mit einer "einhebungsverjährten" Abgabenschuld erfolgte.

Der in der Berufung zitierten Entscheidung des UFS vom 17.3.2004, RV/0063-S/02, war nicht zu folgen, weil diese Entscheidung weder im Einklang mit der obigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch mit anderen Entscheidungen des UFS steht (vgl. z. B. UFS 4.1.2011, RV/0487-G/10).

UFS 29. 2. 2012, RV/0008-I/10

Betreffend Einstellung der Vollstreckung bekräftigte die Abgabenbehörde zweiter Instanz - UFS 29. 2. 2012, RV/0008-I/10 - die Ansicht, einer Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger zur Feststellung eines Dienstgebers des Bw komme Unterbrechungswirkung zu.

UFS vom 4. 1. 2011, RV/0487-G/10

Vergleichsweise ausführlich mit der Frage der Außenwirkung einer Anfrage (nicht Abfrage) setzt sich UFS 4. 1. 2011, RV/0487-G/10 betreffend Löschung von Abgabenschuldigkeiten auseinander:

... Hinsichtlich der behaupteten Einhebungsverjährung der Abgaben wird auf § 238 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen wird und die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen beginnt.

Bei der die Verjährung unterbrechende Amtshandlung muss es sich nicht um einen Bescheid handeln. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Amtshandlung nach außen hin erkennbar sein. Die Amtshandlung muss dem Abgabepflichtigen nicht zur Kenntnis gelangt sein (VwGH 11.11.2004, 2002/14/00151). Es kommt ebenfalls nicht darauf an, ob die Amtshandlung konkret geeignet ist, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches, zu erreichen. Es genügt vielmehr, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen.

Die Anfragen beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger am 14. Juli 2005 und am 4. März 2008 stellen taugliche Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO dar, weil sie erkennbar den Zweck verfolgten, den Abgabenanspruch gegen den Bw. durchzusetzen. Die Anfrage ist bei der angefragten Behörde eingelangt (auf Magnetband gespeichert) und wurde von dieser beantwortet. Dass sowohl die Anfrage als auch die Antwort mittels EDV erfolgten, ist im Zeitalter der Telekommunikation üblich und ändert nichts daran, dass die Amtshandlung nicht im Amtsreich der anfragenden Behörde verblieben, sondern nach außen in Erscheinung getreten ist. Ob sie dem Bw. bekannt geworden sind, ist für die verjährungsunterbrechende Wirkung nicht relevant. Die eingewendete Verjährung ist damit nicht eingetreten (siehe dazu auch die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH 18.7.2002, 2002/16/0159)...

UFS 26. 1. 2011, RV/2606-W/07 und RV/2610-W/07

In den Entscheidung UFS 26. 1. 2011, RV/2606-W/07 und UFS 26. 1. 2001, RV/2610-W/07, jeweils zu Börsenumsatzsteuer hat der Unabhängige Finanzsenat es offen gelassen, ob eine Firmenbuchabfrage eine taugliche Amtshandlung im Sinne des § 209 BAO ist.

UFS 10. 11. 2010, RV/0190-F/08

In der Berufungsentscheidung UFS 10. 11. 2010, RV/0190-F/08 ging der Unabhängige Finanzsenat von einer Unterbrechungswirkung von Datenbankabfragen aus:

...Der Unabhängige Finanzsenat teilt zudem die Rechtsauffassung des Finanzamtes, dass auch die am 11. Februar 2002 in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger erfolgte Abfrage zur Ermittlung der Daten möglicher Drittschuldner der Bw. als taugliche Unterbrechungshandlung anzusehen ist (siehe dazu VwGH 30.09.1997, 95/08/0263, betreffend die Einforderungsverjährung iSd § 68 Abs. 2 ASVG; UFS 17.07.2008, RV/0058-S/07; UFS 19.03.2007, RV/0443-I/04; UFS 06.10.2004, RV/0758-L/03; UFS 23.02.2004, RV/0565-L/03; davon abweichend UFS 17.03.2004, RV/0063-S/02). Die betreffende Maßnahme ist in den Akten dokumentiert und sie hat erkennbar den Zweck der Hereinbringung der aushaftenden Umsatzsteuer 1998 durch Ermittlung allfälliger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bzw. Pensionseinkünfte der Bw. verfolgt. Die betreffende Datenbankabfrage war auch erfolgreich, denn es konnte eruiert werden, dass die Bw. seit dem 01.01.2000 seitens der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft eine Witwenpension bezieht. Dass die Bw. von dieser Maßnahme keine Kenntnis erlangt hat, ist für die verjährungsunterbrechende Wirkung einer Amtshandlung nicht maßgeblich (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 238 E 44 und E 45).

Auf Grund der am 11. Februar 2002 erfolgten verjährungsunterbrechenden Wirkung der im Akt dokumentierten Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger begann die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO daher mit Ablauf des Jahres 2002 neu zu laufen und hätte am 31.12.2007 geendet. Somit stand der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides am 19. September 2007 die Einhebungsverjährung nicht entgegen...

UFS 10. 8. 2005, RV/0268-S/05

Der Unabhängige Finanzsenat äußerte sich in der Berufungsentscheidung UFS 10. 8. 2005, RV/0268-S/05, wie folgt:

Entscheidend ist daher die Frage, ob die Abgabenbehörde I. Instanz in den Jahren 2000 bis 2004 eine Verlängerungshandlung gesetzt hat.

Keine Verlängerungshandlung stellt die erfolglose Bescheidzustellung im November 2004 dar, da für schriftliche Erledigungen die tatsächliche Zustellung erforderlich ist.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat im Zuge der Betriebsprüfung (Gebühren und Verkehrsteuern betreffend) bei der Firma P-B-V-GmbH festgestellt, dass hinsichtlich der in der Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999 im Vertragspunkt 5. enthaltenen Abtretungen von Anteilen an der Firma B-P-M-GmbH noch keine Vorschreibung der Börsenumsatzsteuer erfolgt ist.

Folgende Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches, die im Abgabenakt bzw. im BP-Akt dokumentiert sind, wurden seitens der Organe des Finanzamtes vorgenommen:

- a) 28.10.2004: Firmenbuchabfrage betreffend B-P-M-GmbH, deren Anteile mit der Rahmenvereinbarung abgetreten wurden.
- b) 28.10.2004: Firmenbuchabfrage die Bw betreffend.
- c) 12.11.2004: Neuerliche Firmenbuchabfrage betreffend B-P-M-GmbH.
- d) Vorbereitungsbogen für die Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter im Zuge der BP betreffend Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999:

U.a. B-P-M-GmbH: Übernahme des von der Bw gehaltenen Geschäftsanteiles i.H.v. ATS 2,5 Mio. um 1 Mio an B-S-AG und P-B-V-GmbH je zur Hälfte, Börsenumsatzsteuer vom Abtretungspreis ?

- e) Unter der Überschrift, "Unterlagenanforderungen bzw. Fragen an Firma bzw. STB", ist ein Aktenvermerk angelegt, in dem die Fragen an den Vertreter der Firma P-B-V-GmbH und dessen Antworten protokolliert sind. Diese Fragen betreffen u.a. ebenfalls die Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999.
- f) In diesem Protokoll ist ein Telefonat mit dem die Firma B-S-AG vertretenden Rechtsanwalt vom 19.11.2004 dokumentiert, der im Zuge des Abschlusses der Rahmenvereinbarung vom 12.11.1999 die beiden erwerbenden Firmen, also beide Vertragspartner der Bw vertreten hat.

Diese Amtshandlungen erfüllen jede für sich die Kriterien des § 209 Abs. 1 BAO (Erkennbarkeit nach außen, Geltendmachung eines konkreten Abgabenanspruches).

Wie oben in den Zitaten aus der Literatur und Rechtsprechung ausführlich dargestellt ist, kommt es auf die Kenntnis dieser Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO durch den letztlich als Abgabepflichtigen in Anspruch genommenen Vertragspartner nicht an, sondern auf deren Erkennbarkeit nach außen und deren Dokumentation in den Akten der Abgabenbehörde.

Da somit im Jahre 2004 seitens der Abgabenbehörde Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt worden sind, hat sich die Verjährungsfrist um ein Jahr im Sinne

des § 209 Abs. 1 BAO verlängert und war daher im Zeitpunkt der Bescheidzustellung noch nicht abgelaufen.

Diese Berufungsentscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 15. 12. 2005, 2005/16/0238 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, ohne sich zur Frage der Eignung der Firmenbuchabfragen als Unterbrechungshandlung zu äußern.

Im fortgesetzten Verfahren - UFS 2. 3. 2006, RV/0023-S/06 - bestätigte der UFS diese Ansicht. Auch der Ersatzbescheid wurde vom VwGH (VwGH 7. 9. 2006, 2006/16/0041 - siehe hierzu oben) aufgehoben.

UFS 21. 12. 2004, RV/0631-W/03

Auch in seiner Berufungsentscheidung UFS 21. 12. 2004, RV/0631-W/03 sah der Unabhängige Finanzsenat in einer Firmenbuchabfrage eine taugliche Unterbrechnungshandlung:

...Im Jahr 2002 wurden Frau Rechtsanwältin Dr.X und Frau C als Beschuldigte vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vorgeladen. Außerdem tätigte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien am 18. November 2002 eine Firmenbuchabfrage und fertigte einen Firmenbuchauszug mit aktuellen Daten der Bw. an. Diese Firmenbuchabfrage diente offensichtlich dazu, die aktuelle Geschäftsanschrift der Bw sowie den aktuellen Geschäftsführer der Bw. festzustellen. Da die Kenntnis dieser Daten der Bescheidzustellung an die Bw. diente, handelt es sich bei dieser Firmenbuchabfrage um eine zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommene Amtshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO. Auch jedermann gestattete Tätigkeiten wie die Einsichtnahme in das Firmenbuch unterbrechen die Verjährung (vgl. VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150). Es kommt nicht darauf an, dass der Abgabepflichtige Kenntnis von einer Amtshandlung erlangt, sondern reicht es aus, dass es sich um eine nach außen erkennbare Amtshandlung handelt. So wie Anfragen des für die Erhebung der Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern bei einer anderen inländischen Abgabenbehörde eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO darstellen können (vgl. VwGH 24.4.2002, 2002/16/0068), können auch Anfragen an andere Behörden oder Gerichte die Verjährung unterbrechen. Dabei kann es keinen Unterschied machen, ob die Anfrage per Post oder elektronisch durchgeführt wird, da auch auf elektronischem Weg durchgeführte Amtshandlungen eine Außenwirkung entfalten und die Sphäre der Behörde verlassen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz hat -bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - auch eine Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes des Sozialversicherungsträger, die auf eine solche Weise im Akt dokumentiert ist, dass daraus verlässlich entnommen werden kann, wann sie durchgeführt wurde, eine verjährungsunterbrechende Wirkung (vgl. VwGH 30.9.1997, 95/08/0263). Da im gegenständlichen Fall durch den im Akt des Finanzamtes befindlichen Firmenbuchauszug

vom 18. November 2002 dokumentiert wird, wann die Abfrage durchgeführt wurde, kommt dieser auf elektronischem Weg durchgeführten Einsicht in das Firmenbuch eine verjährungsunterbrechende Wirkung zu und hat mit Ablauf des Jahres 2002 die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen...

UFS 29. 4. 2004, RV/0622-W/03

In seiner Berufungsentscheidung UFS 29. 4. 2004, RV/0622-W/03, hat der Unabhängige Finanzsenat zu Lohnabgaben eine Firmenbuchabfrage als nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung angesehen:

... Bei der Firmenbuchabfrage, die am 13.12.2002 hinsichtlich der Bw. durchgeführt worden ist und die auch durch einen Firmenbuchauszug dokumentiert ist, handelt es sich nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sehr wohl um eine Behördenmaßnahme, die über den Amtsreich der Behörde hinaustritt. Der aktenmäßige Nachweis besteht im Firmenbuchauszug selbst, der sich im Lohnsteuerakt befindet...

dies aber nicht weiter begründet und sich insbesondere mit der vorangegangenen Entscheidung UFS 17. 3. 2004, RV/0063-S/02 nicht auseinandergesetzt:

UFS 17. 3. 2004, RV/0063-S/02

Anders als in den späteren Entscheidungen hat der UFS in seiner Berufungsentscheidung UFS 17. 3. 2004, RV/0063-S/02 betreffend Einhebungsverjährung die Auffassung vertreten, eine EDV-Abfrage (Abfrage des Versicherungsträgers und Dienstgebers) stelle keine nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO dar. Eine Unterbrechung der Verjährung trete durch eine derartige Abfrage, die keine Außenwirkung entfalte, daher nicht ein:

...Zu prüfen ist, ob die im Jahr 1999 getätigte EDV Abfrage die Verjährungsfrist im Sinne des § 238 Abs. 2 erneut unterbrochen hat. Eine Unterbrechung der Verjährung tritt gemäß § 238 Abs. 2 BAO unter anderem nur durch eine nach außen erkennbare Amtshandlungen ein. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH muss eine solche Amtshandlung aus dem Amtsreich der Behörde hinaustreten, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Eine vom Sachbearbeiter getätigte EDV-Abfrage erfüllt diese Anforderungen nicht. Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde liegt demnach keine nach außen hin erkennbare Amtshandlung vor. Da keine weiteren Unterbrechungshandlungen aus der Aktenlage ersichtlich sind, ist mit Ablauf des Jahres 2002 einhebungsverjährung gem. § 238 BAO eingetreten. Das Recht, die im Haftungsbescheid vorgeschriebenen Beträge beim Haftungspflichtigen einzuhören bzw. zwangsweise einzubringen endete somit mit Ablauf des 31. Dez. 2002...

Literatur

Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz

Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 209 Anm 1 ff erläutern:

Die Amtshandlung muss nur objektiv nach außen, dh außerhalb der Abgabenbehörde, erkennbar sein, sie muss aber nicht dem Abgabepflichtigen zur Kenntnis gelangen. Soll allerdings eine schriftliche behördliche Erledigung, insb ein Bescheid, die Verlängerung der Verjährungsfrist herbeiführen, so ist dafür die Bekanntgabe (§ 97) der Erledigung erforderlich (die Verlängerungswirkung wird auch durch eine spätere Aufhebung des Bescheides, zB gem § 299, nicht berührt). Hingegen genügt zur Verlängerung der Verjährungsfrist zB die Befragung einer Auskunftsperson (§ 143) zwecks Feststellung eines Abgabenanspruches, auch wenn es sich bei der befragten Person nicht um den Abgabepflichtigen handelt. Maßnahmen, die nur innerhalb der Behörde erkennbar sind, zB Erledigungsentwürfe, haben keine Verlängerungswirkung.

Zu den Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 gehört zB auch die Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung, allenfalls durch Zusenden eines Vordrucks...

... Die Erkennbarkeit der zur Verlängerung der Verjährungsfrist Anlass gebenden Amtshandlung nach außen kann durch Bekanntgabe (§ 97) schriftlicher oder mündlicher Erledigungen, durch Tätigwerden behördlicher Organwalter außerhalb der Behörde oder auch telefonisch bewirkt werden. Eine Erkennbarkeit nach außen ist auch dann gegeben, wenn eine Abgabenbehörde an eine andere zu im § 209 Abs 1 erster Satz umschriebenen Zwecken eine Anfrage richtet...

... Feststellungen iSd §§ 185 ff sind vorbereitende Maßnahmen zur Abgabenfestsetzung; nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insb auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben für die Abgaben, deretwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung (dies hat vor allem für gem § 188 durchzuführende Feststellungen und davon abgeleitete ESt- oder KSt-Festsetzungen Bedeutung)...

Fischerlehner

Fischerlehner, Abgabenverfahren, § 209 BAO Anm 1 schreibt:

Die Amtshandlung muss, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Durch schriftliche Erledigungen gesetzte Amtshandlungen können nur dann als nach außen erkennbar angesehen werden, wenn

die Erledigungen ihren Empfänger erreicht haben, also diesem zugestellt wurden (VwGH 18. 9. 2007, 2007/16/0022)...

Ritz

Ritz, BAO⁵ § 209 Rz 2 ff führt zunächst allgemein aus:

... Die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Die bloße Wahrscheinlichkeit, die Erledigung habe die Sphäre der Behörde verlassen, genügt nicht (VwGH 30.11.1981, 17/2543/80); dies gilt auch für eine „aus den Erfahrungen des täglichen Lebens im Zusammenhang mit dem üblichen amtsinternen Betrieb gefolgerete Wahrscheinlichkeit“ (VwGH 29.4.1971, 807/70). Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (vgl VwGH 30.9.1998, 94/13/0012)...

... Gegen den Abgabenschuldner selbst muss die Amtshandlung nicht gerichtet sein (zB Anfrage an Auskunftsperson in fremder Sache, VwGH 10.6.1991, 90/15/0115). Die behördlichen Schritte müssen der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht zur Kenntnis gelangt sein (VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; 30.10.2003, 99/15/0098; 7.7.2004, 2004/13/0080; 8.9.2005, 2003/17/0235), damit ihnen Verlängerungswirkung zukommt (in der nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a erforderlichen Bescheidbegründung sind sie jedoch darzustellen)...

... Es ist weder erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055), noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen (VwGH 29.11.1988, 86/14/0134; 7.7.2004, 2004/13/0080). Auch nicht notwendige (VwGH 23.2.1987, 85/14/0131; 7.7.2004, 2004/13/0080; 22.2.2008, 2007/17/0128) bzw gesetzwidrige Verwaltungsakte (VwGH 29.3.1993, 91/15/0093, 0094; 7.7.2004, 2004/13/0080; 7.9.2006, 2006/16/0041) haben diese Wirkung.

Die Amtshandlung kann eine jedermann gestattete Tätigkeit sein (zB Einsicht im Firmenbuch, VwGH 29.11.1988, 86/14/0134; 5.4.2001, 2000/15/0150)...

in Bezug auf Feststellungsbescheide:

... Seit dem Erk 28.2.1995, 95/14/0021, gilt in nunmehr ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 4.7.1995, 95/14/0036), dass Grundlagenbescheide (§ 188), die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, für die Verjährung dieser Abgaben (zB Einkommensteuer der Beteiligten) auch dann bedeutsam sind, wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden (vgl Ritz, RdW 1995, 203). Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB Vorhalte (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061)...

und dann zu Abfragen in Datenbanken im Besonderen:

... Nachweislich dokumentierte Firmenbuchabfragen sind zwar nach VwGH 7.9.2006, 2006/16/0041), nach außen erkennbare Amtshandlungen, haben im Beschwerdefall allerdings nicht erkennen lassen, dass sie auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches gerichtet waren.

Nach UFS 17.3.2004, RV/0063-S/02 (zu § 238) sind EDV-Abfragen (über Versicherungsträger und Dienstgeber) keine nach außen erkennbare Amtshandlungen...

Stoll

Stoll, Bundesabgabenordnung, 2192 ff schreibt:

d) Nach außen erkennbare Amtshandlung

aa) Außenwirksames Verwaltungshandeln

Der Verwaltungsakt, mit dem die Verjährung wirksam unterbrochen werden soll, muß nach außen erkennbar sein, er muß den Bereich der Behörde nicht nur verlassen haben, sondern geeignet sein, im Außenbereich wahrgenommen zu werden. Die Judikatur legt § 209 Abs 1 dahin aus, daß die Amtshandlung nach außen erkennbar sein muß, weiters daß sie zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen sein muß, es wird aber, wie schon an anderer Stelle gesagt, nicht verlangt, daß der Zweck der Amtshandlung nach außen erkennbar ist (abzuleiten aus VwGH 29.11.1988, 86/141134; hiezu weiterführend Arnold, AnwB1989, 287). Es dürfte aber zumindest davon auszugehen sein, daß dann, wenn das abgabenbehördliche Handeln sich nicht ohnedies gegen den Abgabepflichtigen richtet (und diesem damit auf die Abgabenerhebung ausgerichtet erkennbar ist), die Amtshandlung zumindest von der Art "nach außen" erkennbar sein muß, daß sie auf einen Abgabenanspruch abzielt, wenn auch nicht gefordert werden kann, daß die näheren Umstände und die Personen, die Abgabepflichtige sind, bekanntzugeben sind (abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht, § 48a).

Wenn eine Amtshandlung als auf die Erhebung von Abgaben gerichtet in Erscheinung tritt, so ist sie unterbrechungswirksam, auch wenn die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht, die Maßnahme ins Leere geht, von rechtlich verfehlten Voraussetzungen oder rechtsfehlerhaftem Vorschriftenverständnis ausgeht (siehe oben lit c sublit dd).

Behördeninterne Evidenz- und Registrierungsmaßnahmen und ähnliche Dispositionen des amtsinternen Betriebes, innerdienstliche (behördeninterne) Kontrullen, Berichte und Aktenvorlagen an die Oberbehörden sind in diesem Zusammenhang ohne (verjährungsunterbrechende) Bedeutung (vgl ähnlich VwGH 29.4.1971, 807170 u 29.1.1981, 1296179). Aktenmäßige Behandlung der Abgabenfälle, deren amtsinterne Überprüfungen, Veranlagungsarbeiten, die den Bereich des Amtes (zunächst) nicht überschreiten, sogar die Erstellung von Erledigungen oder Bescheiden, die nicht abgefertigt werden, sind nicht unterbrechungswirksam. Dasselbe gilt für Aufträge oder

Weisungen an bestimmte Organwälter, Abteilungen oder Stellen der Behörde sowie für Aufträge oder Weisungen an die Unterbehörden, Erhebungen, Ermittlungen, Anfragen beziehungsweise Vorladungen zu veranlassen. Auch solche Maßnahmen haben (noch) keine verjährungsunterbrechende Wirkung, sondern erst die in Erfüllung nach außen erkennbar gesetzten Schritte der (angewiesenen) Behörde beziehungsweise des angewiesenen Organwälters...

... Die Rechtsprechung verlangt für das Erfordernis des "nach außen in Erscheinung Tretens" (vgl VwGH 30.11.1981, 2543/80) "die unzweifelhafte aktenmäßige Erkennbarkeit" (Nachweisbarkeit) des Verwaltungshandeins (VwGH 17.9.1976, 934175 u 7.5.1981, 1018/80) im Außenbereich. Die bloße Wahrscheinlichkeit, die Erledigung habe die Sphäre der Behörde verlassen (VwGH 29.1.1981, 1296179), die aus den Erfahrungen des Lebens im Zusammenhang mit üblichen amtsinternen Geschäftsverläufen zu schöpfende Vermutung (vgl VwGH 29.4.1971, 807170), eine objektiv unterbrechungswirksame Amtshandlung sei über den Geschäftsbereich der Behörde hinaus in Erscheinung getreten, genügt nicht (VwGH 30.11.1981, 2543/80). Ein strikter aktenmäßiger Nachweis dafür, daß die Amtshandlung aus dem Amtsbereich der Behörde hinausgetreten ist und nach außen erkennbar geworden ist, wird gefordert (VwGH 29.1.1981, 1296179). Der Nachweis kann sich allerdings aus dem schlüssigen Verhalten der Partei ergeben, die etwa auf einen entsprechenden Behördenschritt, auf diesen Bezug nehmend, reagiert, was die Außenwirksamkeit und Erkennbarkeit (etwa durch Anfragebeantwortung, Vorsprache auf Grund einer Einladung oder Vorlage von Unterlagen) des vorangegangenen Verwaltungshandeins logisch zur Voraussetzung hat. Ebenso kann aus dem Verhalten der Auskunftspersonen sowie der im Auskunftsverfahren oder im Wege der Amtshilfe in Anspruch genommenen Behörden auf das "Hinaustreten" des Verwaltungsaktes aus dem Geschäftsbereich der Behörde geschlossen werden (VwGH 23.6.1992, 92/14/36)...

bb) Außenbereich der Behörde

Ersuchen um Amtshilfe, Anfragen oder Ersuchschreiben an andere Behörden als an Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes, an Gerichte und an sonstige öffentliche Stellen um Erfüllung der in den §§ 158 ff vorgesehenen Beistandspflicht, auch Ansuchen um Rechtshilfe (Amtshilfe) an Behörden oder sonstige Einrichtungen (öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Art) des In- oder Auslandes, sind ohne Zweifel Maßnahmen, die als "nach außen erkennbare Amtshandlungen" im Sinne des § 209 Abs 1 zu werten sind, auch wenn diese Behördenschritte dem Abgabepflichtigen nicht zur Kenntnis gelangen.

Fraglich ist, ob Anfragen und Amtshilfeersuchen, die an andere Abgabenbehörden des Bundes gerichtet werden, verjährungsunterbrechend wirken. Die Beantwortung hängt davon ab, ob eine andere Abgabenbehörde des Bundes gegenüber der anfragenden Behörde als Außenbereich gelten kann. Bejaht man diese Frage, so wären Anfragen und Ansuchen um Amtshilfe an andere Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes gerichtet, unterbrechungswirksame Amtshandlungen. Für diese Auffassung (der auch Ritz, RdW 1983, 89, zuneigen dürfte) spricht, daß unter Abgabenbehörden die einzelnen

mit der Erhebung der Abgaben betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes (§ 52) zu verstehen sind (§ 49 Abs 1), womit sehr deutlich die Abgabenbehörden in ihrer operativen Selbständigkeit, organisationsrechtlichen Eigenständigkeit und zuständigkeitsrechtlichen Bedeutsamkeit als selbständige und abgegrenzte Einheiten charakterisiert erscheinen, sodaß ein den Bereich einer Abgabenbehörde, wie sie durch das AVOG eingerichtet ist, überschreitendes Verwaltungshandeln, ein seinen Bereich verlassender Verwaltungsakt im Sinn einer "nach außen erkennbaren Amtshandlung" angenommen werden könnte und in solchen Anfrage oder Mitteilungen, gerichtet an eine andere Behörde der Abgabenverwaltung des Bundes, nicht mehr ein behördens interner Vorgang zu sehen wäre, sondern eine "nach außen erkennbare Amtshandlung" (in diesem Sinn beispielsweise auch BFH 5. 7. 1961 BStBl 1961 III 371, zu § 147 RAO).

Es spricht aber andererseits viel dafür, die Wortfolge "nach außen erkennbar ..." nicht auf die zuständige Behörde für sich genommen zu beziehen, sondern auf den von der Abgabenverwaltung des Bundes verschiedenen Bereich, wobei vor allem unter Rechtsschutzgesichtspunkten zu erwägen und mit guten Gründen anzunehmen ist, daß mit der Normierung dieses Tatbestandsmerkmals "nach außen · erkennbar" ein Unterbrechungserfordernis eingeführt sein könnte, das eine Erkennbarkeit des Behördenschrittes, vor allem aber eine Feststellbarkeit (und Nachprüfbarkeit) des außenwirksamen Behördenhandelns ermöglichen soll, weshalb (nicht zuletzt unter teleologischen Gesichtspunkten) "außen" eher jener Bereich sein dürfte, der nicht von der einzelnen Behörde, sondern der nicht vom Aufgabenkreis der Abgabenverwaltung des Bundes insgesamt umschlossen ist. Es scheint somit viel und mehr, vor allem aber auch der Rechtsschutzgedanke dafür zu sprechen, daß Behördemaßnahmen, die diesen Bereich nicht überschreiten, Unterbrechungswirksamkeit nicht zukommt, sondern nur solchen, die außerhalb des Bereiches der Abgabenverwaltung des Bundes erkennbar sind (beispielsweise nicht Weisungen der Oberbehörden an die Unterbehörden, verwaltungsinterne Anregungen, Mitteilungen oder Kontrollmaterial, Anfragen, Auskünfte von Behörde zu Behörde der Abgabenverwaltung des Bundes). Bei dieser Beurteilung, die die Wortfolge "nach außen erkennbar" dahin versteht, daß außenwirksame Bedeutung nur Amtshandlungen haben können, die die Grenzen des Aufgabenbereiches der Abgabenverwaltung des Bundes überschreiten, ist die Erkennbarkeit der Maßnahme für den Abgabepflichtigen, damit die Überprüfbarkeit der Unterbrechungswirksamkeit gewiß nicht absolut gesichert, aber doch in einem weitaus höheren Maße möglich, als dies die Auffassung erlaubt, in jedem außerhalb der Grenzen der handelnden Behörde gelegenen Ort müsse bereits deren Außenbereich erblickt werden, auch wenn sich Maßnahmen nur von Behörde zu Behörde der Abgabenverwaltung des Bundes entfalten, wie etwa beispielsweise bei Auskunftsersuchen (kritisch gegenüber der andersartigen Einstellung des BFH in seinem Urteil v 5.7.1961 BStBl 1961 III 371, zu § 147 RAO, insbesondere Mattern-Meßmer, AO, Tz 956, die hier vertretene Auffassung somit stützend).

Mitteilung des Finanzamts vom 23. 9. 2014

Das Finanzamt teilte hierauf ebenfalls am 23. 9. 2014 mit, "dass eine ausführliche Stellungnahme bereits erfolgte, die einschlägige Judikatur eindeutig ist und dazu keine weiteren Äußerungen notwendig bzw möglich sind. Eine weitere Stellungnahme seitens des Finanzamtes wird diesbezüglich nicht mehr erfolgen."

Äußerung der steuerlichen Vertretung vom 24. 9. 2014

Die steuerliche Vertretung ab mit E-Mail vom 24. 9. 2014 bekannt:

In Bezug auf die Stellungnahme des Fachbereiches zum Vorliegen einer nach außen erkennbaren Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO möchte ich folgende Anmerkungen treffen:

Aus der Stellungnahme geht hervor, dass der Fachbereich die Ansicht vertritt, dass das Finanzamt irgendeine Handlung setzen kann – wie in unserem Falle eine elektronische Firmenbuchabfrage – um die Verjährungsfrist zu unterbrechen.

Auch wenn der Fachbereich diese Ansicht vertritt, denke ich nicht, dass dies im Sinne des Gesetzgebers und der Fairness gegenüber den Steuerpflichtigen ist.

In der Stellungnahme werden Erkenntnisse aus den Jahren 1958 etc. zitiert, die mit den heutigen Gegebenheiten im elektronischen und digitalen Zeitalter nur mehr bedingt zu tun haben. Es handelte sich in unserem Fall um keine an eine andere Behörde gestellte Anfrage sondern um eine elektronische Abfrage anonym und nicht unterschrieben etc.. Lediglich das darauf abgedruckte Datum deutet darauf hin, dass der Ausdruck am 8.10.2013 erstellt wurde.

Der Fachbereich erwähnt ein UFS Judikat jüngerer Datums, dass eine derartige EDV Abfrage NICHT als eine nach außen erkennbare Amtshandlung wertete und daher eine Unterbrechung der Verjährung nicht eingetreten sei.

Wenn die Finanzbehörde sich aufgrund der erwähnten (alten) VwGH Erkenntnisse sicher gewesen wäre, den Fall zu ihren Gunsten entscheiden zu können, warum hat sie diesen Weg nicht beschritten?

Ich bin sicher, dass Sie Ihr Urteil vor diesem Hintergrund im Sinne des Abgabenpflichtigen fällen werden, der sich durch diese Vorgangsweise auch nach knapp 10 Jahren seiner Steuerveranlagung nicht sicher sein kann.

Ladung zur mündlichen Verhandlung

Am 1. 10. 2014 wurden die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu der für den 12. 11. 2014 anberaumten mündlichen Verhandlung geladen, ebenso - als Zeugin betreffend das IT-Verfahren "Unternehmensregister" - die Bereichsleiterin Unternehmensregister der Statistik Austria, Mag. Manuela Le.

Ergänzendes Vorbringen des Finanzamts

Mit E-Mail vom 21. 10. 2014 übermittelte das Finanzamt "eine Stellungnahme (inkl. BP-Bericht) vom Prüfer Bernhard C***** (war bei der Prüfung der „Sch*****"-Beteiligungsgesellschaften involviert), in der weitere Verlängerungshandlungen im Jahr 2013 angeführt wurden."

Diese Stellungnahme des Finanzamts Salzburg-Land, Sachbearbeiter Bernhard C*****, an das Finanzamt Wien 8/16/17 lautet:

*Verlängerungshandlung 2013 im Zuge der Betriebsprüfung "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG für 2004 und 2005 im Zusammenhang mit der Beschwerdevorlage des Abgabepflichtigen Dr. Istvan S*****, 06******

*Vom Finanzamt Salzburg Land (Prüfer Axel K*****) wurde "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG (03-12*****) als verbundener Fall im Zusammenhang mit einem umfangreichen Betrugsfall geprüft (insgesamt ca. 25 Außenprüfungen).*

*Auf Grund des Umfanges des Prüfungsfalles dauerte die Erstellung des Prüfungsberichtes und der Bescheide 2004 und 2005 zur Außenprüfung "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG von der Schlussbesprechung am 26.2.2012 bis zum Februar 2014.*

*Im Oktober 2013 wurde bei "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG mit der Erstellung der händischen Bescheide 2003 (ergangen im Dezember 2013), 2004 und 2005 begonnen und wurde deshalb die Ihnen genannte Verlängerungshandlung der Firmenbuchabfrage von mir als Teamleiter des Prüfers Axel K***** getätigt, um hinsichtlich der Bescheidadressierung Firmennamen und Status von "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG zu überprüfen. Diese Handlung, sie wurde elektronisch durchgeführt und kann durch den Aufdruck am Auszug dem Datum 8.10.2013 zugeordnet werden (und wäre zusätzlich durch sogenannte Logfile-Protokolle überprüfbar), ist gemäß VwGH 7.9.2006, 2006/16/0041 eine nach außen erkennbare Amtshandlung. Die Adressierung eines Feststellungsbescheides ist der nach diesem Erkenntnis geforderten Geltendmachung des Abgabenanspruches zuzurechnen.*

Es gab 2013 jedoch auch noch weitere Amtshandlungen, die auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches gerichtet waren.

*"Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG hielt 9 Beteiligungen an atypisch stillen Gesellschaften (als Zielgesellschaften bezeichnet) aus denen die Verlustzuweisungen stammten, die letztlich auf die bei "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG als (Treuhand)Kommanditisten beteiligten natürlichen Personen, wie den gegenständlichen Abgabepflichtigen Dr. Istvan S***** verteilt wurden. Es wurden daher zeitgleich mit der "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG auch bei 8 dieser Zielgesellschaften Außenprüfungen durchgeführt (die 9. war schon geprüft).*

Die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen sind abgabenbehördliche Prüfungen (zB VwGH 24.4.2013, 2010/17/0242). Eine solche Amtshandlung ist auch eine Schlussbesprechung und ein Prüfungsbericht (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076). Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern die Verjährungsfrist der von den Feststellungsverfahren jeweils abgeleiteten Abgaben (VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; 22.11.2001, 98/15/0056).

*Der letzte Betriebsprüfungsbericht einer Zielgesellschaft, der zum Abschluss der Außenprüfung "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG notwendig war, erging am 4.12.2013 (siehe den in der Anlage angeschlossenen Betriebsprüfungsbericht der Zielgesellschaft B***** Handel GmbH und Mitges.). Auch diese nach außen gerichtete Amtshandlung muss sich der Beteiligte Dr. Istvan S***** zurechnen lassen.*

*Weitere Amtshandlungen im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Abgabenanspruches für 2013 bei Zielgesellschaften, und damit bei "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG und für die bei "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO KEG beteiligten natürlichen Personen wirkend, könnten nach Recherche bei den Zielgesellschaften noch aufgelistet werden. Es ist dies nach meiner Meinung aber nicht notwendig, da eine einzige nach außen gerichtete Amtshandlung ausreichend ist.*

Der Stellungnahme beigeschlossen war ein Bericht gemäß § 150 BAO des Finanzamts Kirchdorf Perg Steyr betreffend eine durch Prüfer des Finanzamts Salzburg-Land durchgeführte Außenprüfung bei der B***** Handel GmbH (vormals L***** Handel GmbH) und Mitges, Steuernummer 51-13*****, betreffend Einheitliche Gewinnfeststellung 2004 bis 2007, wobei eine Mitunternehmerin der geprüften Mitunternehmerschaft die "Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & CO Drei KG (SU***** III) ist. Der Bericht datiert mit 4.12.2013, die Schlussbesprechung fand dem Bericht zufolge am 26.1.2011 statt.

Inhaltlich wird in Tz 1 des Berichtes ausgeführt:

*... Die B***** (L*****) Handel GmbH als Geschäftsherr der L***** Handel GmbH & Mitges. hat im Dezember 2008 Konkurs angemeldet. Nach § 185 Abs 2 UGB wird die stille Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines*

Gesellschafters aufgelöst. Dieser Auflösungsgrund kann nicht abbedungen werden (Krejci, Gesellschaftsrecht I, 458, Pkt 6; ebenso Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch zum Gesellschaftsrecht; ebenso Hochedlinger/Fuchs, Stille GesellschaftS 103, Rz 1/264; ebenso Straube, HGB, § 185 Rz 8). Mangels gesellschaftsrechtlicher Grundlage erlischt die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft jedenfalls mit der Konkurseröffnung über das Vermögen des Unternehmers. Ein negatives Kapitalkonto eines atypisch stillen Gesellschafters ist nach Maßgabe des § 24 Abs. 2 EStG nachzuversteuern (vgl. Margreiter in ecolex-script 1995/2; UFS 7.11.2006, GZ. RV/0742-U06; UFS 3.2.2011, GZ. RV/3852-W/10). In Folge der zwingenden Auflösung der stillen Gesellschaft bei Konkurseröffnung im Dezember 2008 über das Vermögen des Geschäftsherrn kommt es zur Beendigung der Gesellschafterstellung des stillen Gesellschafters und kommt es damit auch zur Beendigung der Mitunternehmerstellung eines atypisch stillen Gesellschafters, da er zu diesem Zeitpunkt zwangsweise aus der Gesellschaft ausgeschieden ist. Steuerlich ist daher für 2008 ein Aufgabegewinn zu ermitteln. Dabei werden die negativen Kapitalkonten, bei der stillen Beteiligung nachversteuert. Stiller Gesellschafter ist seit 2006 die "Sch*****" Unternehmensbeteiligung GmbH & CO Drei KG (SU**** III) auf die die Anteile von SU**** I und SU**** II mit Zusammenschlussvertrag vom 29.9.2006 rückwirkend gem. Art. IV UmgrStG zum 31.12.2005 übertragen wurden...

| | 2008 |
|---------------------------------------|---------------------|
| Summe Verlustanteile | -11.684.574,94 |
| Summe Einlagen stiller Gesellschafter | 5.900.000,00 |
| Aufgabegewinn stiller Gesellschafter | 5.784.574,94 |

Stellungnahme der steuerlichen Vertretung hierzu

Mit E-Mail vom 28. 10. 2014 gab die steuerliche Vertretung unter anderem bekannt:

*... da wir uns durch die Stellungnahme der Finanzbehörde plötzlich nicht nur mit einer Betriebsprüfung nämlich der „Sch****“ Unternehmensbeteiligung GmbH & Co KG und dem daraus resultierenden Beteiligungsergebnis für unseren Mandanten konfrontiert sehen, sondern mit den einzelnen in deren Portfolio befindlichen Unternehmen und deren jeweiliger Betriebsprüfungen und der Darstellung dieser einzelnen Betriebsprüfungen als verbundenen Fall, sehen wir uns nicht mehr in der Lage diesbezügliche entgegnende Darstellungen vorzubringen, denn wir sind überzeugt, dass irgendeine Außenhandlung bei irgendeiner dieser 9 Prüfungen durch die Finanzbehörde darstellbar sein wird.*

Es stellt sich uns nur die Frage, ob dieser „Durchgriff“ auf Unternehmensprüfungen von im Portfolio befindliche Ergebnisse der Firma, an der unser Mandant beteiligt ist, dem Gesetz und dessen Auslegung entspricht? ...

Bekanntgabe des Finanzamts vom 28. 10. 2014

Über Aufforderung des Gerichts vom 21. 10. 2014 gab das Finanzamt mit E-Mail vom 28. 10. 2014 bekannt, dass der von ihm in der E-Mail vom 21. 10. 2014 angesprochene Prüfungsbericht ohne Zustellnachweis zugestellt worden sei. Allerdings sei im Jahr 2013 eine weitere Verlängerungshandlung gesetzt worden, und zwar die Zustellung des Feststellungbescheides auf Grund der Außenprüfung an die B***** Handel GmbH (vormals L***** Handel GmbH) und Mitges, Steuernummer 51-13*****:

*Eine Rsb-Zustellung ist leider nicht erfolgt. Ich konnte allerdings in Erfahrung bringen (Hr. C***** hat mir das telefonisch versichert), dass der gegenständliche Prüfbericht zusammen mit einem Feststellungsbescheid versendet wurde. Gegen diesen Bescheid richtete sich eine Beschwerde (im Anhang), die meines Erachtens ein geeigneter Zustellnachweis ist (zumindest entspricht sie mE Ihrer angeforderten Auskunft des Empfängers, wann er den Bericht erhalten hat).*

In der Betreffzeile ist ausgewiesen, dass der Feststellungsbescheid am 27.12.2013 zugestellt wurde. In der Begründung ist gleich zu Beginn (8. Zeile) folgender Satz zu finden: „Zugestellt wurde ein Bericht vom 4.12.2013, in dem der Aufgabegewinn von EUR 5.784.574,94 berechnet wird...“

Somit ist denke ich nachgewiesen, dass der BP-Bericht vom 4.12.2013 gemeinsam mit dem korrespondierenden Feststellungsbescheid am 27.12.2013 zugestellt wurde.

*Außerdem stellt meines Erachtens auch der Feststellungsbescheid selbst eine Amtshandlung dar, die Hr Dr. S***** zuzurechnen ist. In Ritz, BAO, § 209 Rz 12 ist nämlich folgendes zu finden:*

„Feststellungsbescheide verlängern die Verjährungsfrist für jene Abgabenansprüche, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind (betreffend – auch von einem für die Erhebung der „abgeleiteten“ Einkommensteuer [Körperschaftsteuer] nicht örtlich zuständigen Finanzamt erlassene – Feststellungsbescheide gem § 188, zB VwGH 28.2.1995, 95/14/0021).“

*Der Abgabenanspruch gegen Dr. S***** ist abgeleitet vom Feststellungsbescheid der Sch***** Unternehmensbeteiligung GmbH & Co KG, deren Abgabenanspruch wiederum (unter anderem) vom Feststellungsbescheid der B***** abgeleitet ist. Somit verlängert der Feststellungsbescheid der B***** die Verjährungsfrist für das gegenständliche Verfahren.*

Vorgelegt wurde die Beschwerde der B***** Handel GmbH und Mitges. vom 26. 2. 2014 an das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr "gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 20.12.2013 für das Jahr 2008, zugestellt am 27.12.2013" mit dem Antrag auf erklärungskonforme Einkünftefeststellung.

Die Beschwerde richtet sich zwar nicht gegen die Gewinnfeststellung 2004 bis 2007, die Gegenstand des Prüfungsberichtes war, bzw betrifft nicht die Gewinnfeststellungen 2004 und 2005, die hier verfahrensgegenständlich sind, beruht aber auf den Prüfungsgerichtsstellungen:

*... Im angefochtenen Bescheid ist ein Veräußerungs- u. Aufgabegewinn von EUR 5.784.574,94 abweichend von der Erklärung festgestellt. Die Bescheidbegründung gibt dazu an, die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass die Gesellschaft mit der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der B***** (vormals L*****) Handel GmbH aufgelöst sei. Zur Berechnung des Aufgabegewinnes wird auf einen Bericht vom 25.11.2013 über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen. Dieser Bericht wurde bisher nicht zugestellt und daher ist die Bescheidbegründung unvollständig. Die Vorlage des Berichtes, auf den die Bescheidbegründung verweist, wird eingefordert. Zugestellt wurde ein Bericht datiert mit 4.12.2013, in dem der Aufgabegewinn von EUR 5.784.574,94 berechnet wird, ohne jedoch die notwendige Feststellung über die Zurechnung der Einkünfte zu belegen. Dies wirft wiederum die Frage auf, was im Bericht vom 25.11.2013 steht und dokumentiert die Unvollständigkeit der Bescheidbegründung. Gegenstand der Feststellung gem. § 188 BAO ist die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber, daher ist die Vollständigkeit der Bescheidbegründung notwendige Voraussetzung für den Bescheid, wenn vom Vorbringen in der Steuererklärung abgewichen wird. In der Bescheidbegründung wird auch nicht auf die im Zuge der Besprechung vom 26.11.2011 vorgebrachte Anmerkung eingegangen, dass die ESt-Richtlinien 2008 keinen Hinweis enthalten haben, wonach atypisch stillen Gesellschaften mit der Konkurseröffnung aufzulösen wären, sondern die Gesellschaft und Gesellschafter darauf vertrauen durften, dass die Behandlung stiller Mitunternehmerschatten gleich jener von mitunternehmerliehen Kommanditgesellschaften ist.*

Im Zusammenschlussvertrag über die Errichtung dieser atypisch stillen Gesellschaft vom 28.8.2007, § 10 Abs. 3 a und b, sind beide Vertragsteile zur außerordentlichen Kündigung des Vertrages aufgrund wichtiger Gründe berechtigt. Seide Vertragsparteien haben vereinbart, die Gesellschaft abweichend vom UGB nicht mit Konkurseröffnung automatisch aufzulösen.

Die gegenständliche Gesellschaft ist somit nicht mit Konkurseröffnung aufgelöst. Die RZ 5994 b der ESt-Richtlinien wurde erst in der 11. Fassung beginnend ab 21.12.2010 veröffentlicht und kann daher nicht rückwirkend zu Lasten der Abgabepflichtigen für den Veranlagungszeitraum 2008 angewendet werden. Andere Hinweise darauf, dass die stille Gesellschaft als aufgelöst zu betrachten gewesen wäre wurden von der Finanzverwaltung nicht vorgelegt. Der Verweis auf die unternehmensrechtliche Literatur alleine reicht nicht, da die abgabenrechtlichen Folgen daraus nicht hinreichend abgeleitet sind. Erstens wäre darauf einzugehen, wie sich die zit. Vertragsbestimmung, die Gesellschaft ist bei Konkurs nicht aufgelöst auf die Rechtsverhältnisse zueinander auswirkt und ob dadurch tatsächlich das negative Kapitalkonto des stillen Gesellschafters ersatzlos wegfällt. Gem. § 24 Abs. 2 ESTG ist jener Betrag des negativen Kapitalkontos zu erfassen, den der Mitunternehmer

nicht auffüllen muss. Nun bewirkt § 10 Abs. 3 des Vertrages, dass die Gesellschaft nicht aufgelöst ist und somit bestand 2008 noch die Möglichkeit, dass der stille Gesellschafter das Kapitalkonto mit künftigen Gewinnen zu verrechnen hätte, was einer Auffüllung gleich kommt. Darüberhinaus wurde in der Bescheidbegründung nicht dazu Stellung genommen, was mit jenen Ergebnistangenten geschieht, die gem. § 186 Abs. 2 für die Beteiligung des stillen Gesellschafters am Gewinn und Verlust aus schwebenden Geschäften entstehen. Ist also gemeint, dass allfällige spätere Gewinne nicht steuerbar wären? Darüberhinaus hat auch die Finanzverwaltung dem Abgabepflichtigen ihre Meinung über den aufrechten Bestand der stillen Gesellschaft mit Bescheid vom 3.8.2011 zur Kenntnis gebracht, in dem sie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2010 einfordert. Diese Einforderung liegt nach dem Tag der Besprechung vom 26.1.2011 und erfolgte somit im Kenntnisstand dieser Besprechung durch die Finanzverwaltung...

Die zitierte Beschwerde gibt zwar an, dass "ein Bericht datiert mit 4. 12. 2013" zugestellt wurde, lässt aber offen, wann.

Zurücknahme der Beschwerden

Die steuerliche Vertretung zog mit Eingaben vom 3. 11. 2014 in FinanzOnline, vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 10. 11. 2014 vorgelegt, die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 zurück:

Namens und auftrags unseres Mandanten ziehen wir unsere eingebrachte Anfrage vom 12.3.2014 hinsichtlich eingetretener Verjährung, die als Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht ging, zurück.

Aufrecht bleibt die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid und somit Grundlagenbescheid als Basis für den geänderten Einkommensteuerbescheid 2004 / 2005 unseres Mandanten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 256 BAO lautet:

§ 256. (1) Beschwerden können bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

(2) Wurden Beitrittserklärungen abgegeben, so ist die Zurücknahme der Bescheidbeschwerde nur wirksam, wenn ihr alle zustimmen, die der Beschwerde beigetreten sind.

(3) Wurde eine Beschwerde zurückgenommen (Abs. 1), so ist sie mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Da die steuerliche Vertretung namens des Bf am 3. 11. 2014 die Zurücknahme der Beschwerden (als "Anfrage" bezeichnet) gegen die gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005, beide vom 12. 3. 2014, erklärt hat, sind die Beschwerden vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Revisionsnichtzulassung

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG in Verbindung mit § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Die Rechtsfolge ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Wien, am 11. November 2014