

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, in Adresse, vertreten durch Breinbauer & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 17. Dezember 2013 (StNr. xx/xxx) über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Bisheriger Verfahrensverlauf

Am 19.12.2013 wurde der Bf (in der Folge: Bf) der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 - der ursprüngliche Bescheid war am 27.2.2009 ergangen - zugestellt. Begründet wurde dieser Bescheid mit, im Zuge des Rechtsmittelverfahrens betreffend USt 2005 und 2006 neu hervorgekommenen Beweismitteln und Tatsachen, welche bei Kenntnis einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Eine detaillierte Begründung sollte gesondert zugehen. Diese Begründung wurde zwar noch mit demselben Tag abgefertigt, konnte dem Bf aber erst am 9.1.2014 zugestellt werden.

Aufgrund der der ergangenen Berufungsentscheidung (UFS vom 29.1.2013, RV/0822-L/07) hinsichtlich der Umsatzsteuern 2005 und 2006 wurden sämtliche vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide von 2008 bis 2013 am 10.1.2014 endgültig festgesetzt.

Die am 28.1.2014 eingegangene Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des USt-Verfahrens 2007 begründete die Bf im Wesentlichen damit, dass der Wiederaufnahmebescheid erst nach Ablauf der Verjährungsfrist am 31.12.2013 vollständig zugestellt worden sei und daher keine, eine Verlängerung der Verjährungsfrist auslösende Amtshandlung vorliege. Die Wiederaufnahme sei daher im Jahr 2013 nicht zustande gekommen, da ein wesentlicher Teil des Bescheides, nämlich die Begründung, nicht vor dem 31.12.2013 vorgelegen wäre.

In der die Beschwerde abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 22.4.2014 (zugestellt am 8.5.2014) wurde zum einen dargelegt, dass die Bescheidbegründung nur aufgrund der Abwesenheit der Bf nicht zugestellt haben werden können und zum anderen am 30.12.2013 Firmen- und Grundbuchsabfragen seitens des Finanzamtes Linz durchgeführt worden seien, welche ebenfalls verjährungsverlängernde Handlungen darstellen würden. Außerdem hielt das Finanzamt fest, dass mit der Beschwerde nur die Wiederaufnahme aber nicht der Umsatzsteuerbescheid 2007 bekämpft worden sei.

Die Bf beantragte daraufhin eine Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (eingegangen am 6.6.2014) sowie eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat. Darüber hinaus wurde angeführt, dass Grundbuchs- und Firmenbuchabfragen keine Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 BAO darstellen würden.

Die Beschwerde wurde am 17. 7.2014 dem Bundesfinanzgericht samt Sachverhaltsdarstellung und rechtlichen Ausführungen zur verjährungsverlängernden Wirkung von derartigen Abfragen bzw. eines Bescheides ohne Begründung vorgelegt, sowie der Bf davon verständigt.

Das BFG teilte der Bf mit einem Schreiben vom 19.4.2016 seine Rechtsansicht zur Verjährung und möglicher Verlängerungshandlungen mit. Insbesondere wurde darauf hingewiesen, dass selbst rechtswidrige und nachträglich wieder beseitigte Bescheide nach der Rechtsprechung geeignet seien, Verjährungsfristen zu verlängern. Auch ein Bescheid mit mangelhafter Begründung stehe der Bescheidqualität dieser Erledigung nicht entgegen, entscheidend sei in gegebenem Zusammenhang alleine der Spruch des Bescheides. Ebenso wurde auf die Rechtsprechung hingewiesen, nach der auch elektronisch vorgenommene Abfragen nach Außen erkennbare Amtshandlungen sein könnten.

Die Bf bat mit Schreiben vom 4.5.2016 um Zusendung der erfolgten Grundbuchs- und Firmenbuchabfragen zwecks Nachweis ihrer tatsächlichen Vornahme und zog den Antrag auf mündliche Verhandlung und die Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

Per Mail wurden der Bf die gewünschten Unterlagen am 10.5.2016 übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Der Beschwerde wird folgender völlig unbestrittener Sachverhalt zugrunde gelegt.

Am 27.2.2009 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 festgesetzt. Mit 19.12.2013 erfolgte die Zustellung des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich des Verfahrens betreffend die USt 2007 an den Bf. Eine den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende Begründung wurde erst am 9. Jänner 2013 zugestellt. Am 30.12.2013 führte das Finanzamt die Bf betreffende Firmenbuch- sowie Grundbuchsabfragen durch.

Gemäß § 304 BAO in der zum beschwerderelevanten Zeitpunkt geltenden Fassung, ist eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 BAO nur vor Eintritt der Bemessungsverjährung nach den Bestimmungen des § 207 BAO zulässig (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 61f, § 304 Tz 2).

Nach § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht die Umsatzsteuer festzusetzen nach fünf Jahren.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO).

Die Verjährungsfrist verlängert sich dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 zufolge um ein Jahr - unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden, sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt. Die Verlängerung um jeweils ein weiteres Jahr gemäß § 209 Abs. 1 2. Satz BAO setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung im des § 209 Abs. 1 BAO erfolgt. Weitere Verlängerungen jeweils um ein Jahr setzen voraus, dass jeweils im (weiteren) verlängerten Jahr die betreffende Amtshandlung vorgenommen wird (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 209 Tz 1).

Völlig unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO, am 27.9.2009 der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 erging. Die Verjährungsfrist hat sich dadurch dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 BAO zufolge um ein Jahr bis zum 31 Dezember 2013 verlängert.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob im Jahr 2013 von der Abgabenbehörde eine Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurde, welche eine Verlängerung der Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2014 bewirkt hat.

1.) Zu den Amtshandlungen welche die Verjährungsfrist verlängern, gehören beispielsweise Berufungsvorentscheidungen und Wiederaufnahmebescheide (VwGH vom 21.5.2007, 2007/16/0014). Schriftliche Erledigungen unterbrechen die Verjährung nur dann, wenn sie ihren Empfänger erreicht haben, diesem somit zugestellt wurden (VwGH vom 29.11.2010, 2010/17/0188). Auch gesetzwidrigen Verwaltungsakten kommt die

Wirkung der Verlängerung der Verjährungsfrist zu (VwGH vom 7.9.2006, 2006/16/0022; VwGH 7.7.2004, 2006/16/0041). Seine Eignung, die Verjährung zu unterbrechen ist selbst dann nicht ausgeschlossen, wenn er seiner Rechtswidrigkeit wegen nachträglich beseitigt wird (VwGH vom 22.10.1997, 95/13/0036; VwGH 12.8.1994, 94/14/0055; VwGH 29.3.1993, 91/15/0093; VwGH 29.3.1993, 91/15/ 0094).

Am 19.12.2013 wurde der Wiederaufnahmebescheid mit einer kurzen, den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprechenden Begründung, dem Bf nachweislich zugestellt. In der Kurzbegründung wurde allerdings darauf hingewiesen, dass eine ausführliche Begründung mit gesondertem Schriftstück erfolgen sollte. Diese konnte erst nach dem 31.12.2013, nämlich am 9.1.2014 zugestellt werden. Zum Zeitpunkt der Verjährung lag daher ein Bescheid mit mangelhafter Begründung vor. Dies stellt zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar und führt zur Rechtswidrigkeit der Erledigung (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 93 Tz 21), steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 93 Tz 27; VwGH 17.8.1998, 97/17/0401).

Wenn aber nach ständiger Rechtsprechung rechtswidrige Verwaltungsakte selbst dann Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO sein können wenn sie nachträglich beseitigt werden, dann muss dies erst recht für einen Verwaltungsakt gelten, dessen Begründung nur im Zeitraum zwischen Bescheidzustellung und Begründungszustellung, sozusagen „nur vorübergehend“, mangelhaft war. Dass eine Bescheidbegründung grundsätzlich auch getrennt vom eigentlichen Bescheid ergehen kann, dies also eine rechtskonforme Vorgangsweise ist, ergibt sich schon aus dem von der Bf selbst ins Treffen geführten § 245 Abs. 1 BAO.

Auf Grund der obigen Ausführungen hat allein die Zustellung des beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmebescheides die Verjährungsfrist der Umsatzsteuer 2007 um ein weiteres Jahr, somit bis 31.12.2014 verlängert. Entgegen der Ansicht der Bf steht die „vorübergehende“ Rechtswidrigkeit der Verlängerung der Verjährungsfrist nicht entgegen, auch wenn der Fristenlauf nach § 245 Abs. 1 BAO erst nach Zustellung der Begründung (9.1.2014) zu laufen beginnt.

2.) Zusätzlich wurden vom Finanzamt vor Ende der Verjährungsfrist (30.12.2013) Grundbuchs- und Firmenbuchabfragen hinsichtlich der Bf durchgeführt.

Verjährungsunterbrechend wirken nach ständiger Rechtsprechung nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen, im Sinne von im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahmen, der dazu sachlich zuständigen Abgabenbehörde, die auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis ausgerichtet sind (VwGH vom 27.3.1996, 92/13/0299; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080). Die Amtshandlung kann eine jedermann gestattete Tätigkeit sein (zB Einsicht im Firmenbuch, VwGH 29.11.1988, 86/14/0134; VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150, BFG vom 7.5.2015, RV/2100111/2013, vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 209 Tz 8). Eine nicht auf einen bestimmten Abgabentatbestand konkretisierte Anfrage entfaltet keine Unterbrechungswirkung (VwGH vom 28.3.2014, 2010/16/0176).

Für die Unterbrechungswirkung solcher Maßnahmen ist es nicht erforderlich, dass sie der als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangen (VwGH vom 7.7.2014, 2004/13/0080; VwGH 22.4.1992, 91/14/0009; VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; VwGH 24.12.1998, 98/13/0235).

Dies gilt auch für auf § 158 BAO gestützte Ersuchen an eine andere (österreichische) Abgabenbehörde (Ritz RdW 1983, 89) und für Grundbuchsabfragen (VwGH 27.11.2000, 99/17/0312). 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 (UFS vom 21.12.2004, RV/0631-W/03).

Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17.6.2009, 2008/17/0221, eine Grundbuchsabfrage zur Feststellung, wer Eigentümer der Liegenschaft und damit Schuldner der Abgabe ist, als verjährungsunterbrechend angesehen. Auch die Einholung einer Meldeauskunft betreffend den Abgabepflichtigen unterbricht die Verjährung (VwGH vom 17.10.1985, 84/16/0006)

Allgemeinen Ermittlungen, die nicht auf einen bestimmten Abgabenanspruch oder auf einen bestimmten Abgabepflichtigen gerichtet sind (zB Ermittlung von Kennziffern für eine bestimmte Berufsgruppe), kommt keine solche Wirkung zu (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 209 Tz 29).

Die von der belangten Behörde für eine Verlängerung der Verjährungsfrist dieses weiteren Abgabenanspruches in Treffen geführten "nachweislich dokumentierten" Amtshandlungen einer Firmenbuchabfrage vom 30.12.2013 betreffend der Beschwerdeführerin sowie der Grundbuchsabfragen vom 30.12.2013 hinsichtlich der der Bf gehörenden Grundstücke mit den Einlagezahlen 111 und 222 in der KG A mögen zwar das Erfordernis einer nach außen erkennbaren Amtshandlung erfüllen, sie lassen allerdings nicht erkennen, dass sie auf die Bemessung der Umsatzsteuer aus 2007 oder auf die Feststellung der Abgabepflichtigen gerichtet waren.

Die Behörde hat bei der Firmenbuch- und Grundbuchsabfrage selbst nicht dargelegt um welchen Anspruch es ihr dabei geht, derlei Angaben können bei der Abfrage überhaupt nicht gemacht werden. Für eine Unterbrechungshandlung spricht aber, dass die Abfragen im unmittelbaren Zeitraum nach dem Versenden des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer 2007 gemacht wurden. Allerdings wurden sämtliche vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2013 aufgrund der ergangenen Berufungsentscheidung hinsichtlich der Umsatzsteuern 2005 und 2006 mit 10.1.2014 endgültig festgesetzt. Ein zeitliches Naheverhältnis bestünde also auch zu diesen Verfahren. Dass die Abfragen aber am 30.12.2013 gemacht wurden, einen Tag vor Ablauf der Verjährungsfrist, legt allerdings den Schluss nahe, dass dies zur Wahrung des Anspruches auf Bemessung der USt 2007 im wiederaufzunehmenden Verfahren geschehen ist. Aufgrund der tatsächlichen zeitlichen Gegebenheiten kann es der Behörde nur um den hier beschwerdegegenständlichen Abgabenanspruch (USt 2007) gegangen sein.

Damit hat die Abgabenbehörde weitere wirksame Unterbrechungshandlungen gesetzt, mit welchen die Verjährung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007 um ein weiteres Jahr, bis zum 31.12.2014 verlängert wurde und somit der Wiederaufnahmebescheid in jedem Fall innerhalb der Verjährungsfrist zugegangen ist.

Es war daher über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Revision ist deshalb nicht zulässig.

Linz, am 24. Mai 2016