

TE Vwgh Erkenntnis 2014/2/27 2010/15/0073

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.02.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §200 Abs1;

BAO §200 Abs2;

BAO §208 Abs1 litd;

1. BAO § 200 heute
2. BAO § 200 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 200 gültig von 01.01.2014 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 200 gültig von 01.01.1986 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
1. BAO § 200 heute
2. BAO § 200 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 200 gültig von 01.01.2014 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 200 gültig von 01.01.1986 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
1. BAO § 208 heute
2. BAO § 208 gültig ab 01.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
3. BAO § 208 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
4. BAO § 208 gültig von 31.12.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
5. BAO § 208 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
6. BAO § 208 gültig von 10.01.1998 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
7. BAO § 208 gültig von 22.12.1984 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der I in G, vertreten durch die Bertl Fattinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 8010 Graz, Schubertstraße 62, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 15. März 2010, Zl. RV/0904- G/09, miterledigt RV/0905-G/09, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der römisch eins in G, vertreten durch die Bertl Fattinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und

Steuerberatungs GmbH in 8010 Graz, Schubertstraße 62, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 15. März 2010, Zl. RV/0904- G/09, miterledigt RV/0905-G/09, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin wies in den Einkommensteuererklärungen 1998 bis 2002 - neben Einkünften als Beteiligte an der B & Partner Wirtschaftstreuhand KG sowie Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - Verluste aus selbständiger Arbeit aus und machte in den Umsatzsteuererklärungen Vorsteuern im Zusammenhang mit der selbständigen Arbeit geltend. Die für das Jahr 1998 erklärten Verluste und Vorsteuern haben 428.250,51 S bzw. 49.651 S betragen und sind zum überwiegenden Teil darauf zurückzuführen, dass 1998 eine Liegenschaft (Wohnung) für Betriebszwecke angeschafft wurde. Erlöse bzw. Umsätze aus selbständiger Arbeit wurden 1998 keine erzielt, weshalb die Beschwerdeführerin mit Fragenvorhalt vom 1. August 2000 u. a. aufgefordert wurde, darzulegen, inwiefern die Liegenschaft unmittelbar dem Betriebszweck diene und ab wann mit Gewinnen zu rechnen sei. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 führte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin dazu u. a. aus:

"Frau (Beschwerdeführerin) ist Mutter von zwei Töchtern. Während der Schul- und Ausbildungszeit dieser Kinder hat sie sich hauptberuflich dem Haushalt gewidmet und sich nur nebenberuflich bei verschiedenen Arbeitsgebieten ihres Gatten (Anm: einem Universitätsprofessor der auch als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer tätig ist) betätigt (Korrekturlesen von Gutachten oder Büchern). Frau (Beschwerdeführerin) hatte die Absicht mit Beendigung der Kinderbetreuungstätigkeit (1998 oder 1999) wieder eine volle Berufstätigkeit zu beginnen. Nachdem ihre jüngste Tochter ihre Schulausbildung im Sommer 2000 abgeschlossen hat, sollte dies im Herbst 2000 erfolgen." Frau (Beschwerdeführerin) ist Mutter von zwei Töchtern. Während der Schul- und Ausbildungszeit dieser Kinder hat sie sich hauptberuflich dem Haushalt gewidmet und sich nur nebenberuflich bei verschiedenen Arbeitsgebieten ihres Gatten Anmerkung, , einem Universitätsprofessor der auch als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer tätig ist) betätigt (Korrekturlesen von Gutachten oder Büchern). Frau (Beschwerdeführerin) hatte die Absicht mit Beendigung der Kinderbetreuungstätigkeit (1998 oder 1999) wieder eine volle Berufstätigkeit zu beginnen. Nachdem ihre jüngste Tochter ihre Schulausbildung im Sommer 2000 abgeschlossen hat, sollte dies im Herbst 2000 erfolgen.

Frau (Beschwerdeführerin) hat eine kaufmännische Ausbildung (HAK-Matura) und einschlägige Berufspraxis. Diese, verbunden mit ihrer Erfahrung als Hausfrau und Mutter, wollte sie dazu nützen, eine ganztägige Kinderbetreuung und Lernhilfe für Kinder im Pflichtschulalter (einschließlich Verpflegung) anzubieten. Die Nachfrage nach derartigen Dienstleistungen ist sehr hoch und zeigt gute Ertragsaussichten.

Nach diesen Gesichtspunkten wurde der Standort gewählt und auch eine entsprechende Einrichtung durchgeführt. Kontakte und Gespräche mit potentiellen Kunden (z.B. Kinderpsychologen) führten jedoch zur Erkenntnis, dass eine zusätzliche Qualifikation die Einkunftschancen von Frau (Beschwerdeführerin) wesentlich erhöhen könnten. Diese zusätzliche Qualifikation besteht in der Ausbildung zum Sozialbetreuer.

Frau (Beschwerdeführerin) besucht seit Oktober 2000 die Akademie für Sozial- und Lebensberatung um den staatlich anerkannten Lehrgang 'Sozial- und Lebensberatung' zu absolvieren. Der Ausbildungslehrgang erfolgt in sechs Semestern, der gesetzlich für die Ausübung des Gewerbes des Sozial- und Lebensberaters vorgeschrieben ist. Nach Abschluss dieser Tätigkeit wird Frau (Beschwerdeführerin) den Beruf selbständig in den ursprünglich für die Betreuung von schulpflichtigen Kindern geplanten Räumlichkeiten in Form einer Ordination ausüben.

Die bisher angeschafften Einrichtungsgegenstände können weitestgehend auch für die zukünftige Ordination verwendet werden.

Die aus der Anschaffung dieses Betriebsvermögens entstehenden Aufwendungen einschließlich der Zinsen für die teilweise Fremdfinanzierung der Beschaffung der Betriebsräumlichkeiten ergeben sich aus der beiliegenden Aufstellung. Ab dem Jahr 2004 ist mit einem Einkommen von ca. 300.000,- p. a. zu rechnen. Die Anlaufverluste der Jahre 1998 bis 2003 gleichen sich daher spätestens im 3. Jahr der Betriebstätigkeit aus."

In einer der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Aufstellung wurden für die Jahre 1998 (105.457,51 S ohne IFB), 1999 (117.143,13 S), 2000 (118.632,31 S), 2001 (112.632,31 S), 2002 (107.632,31 S) und 2003 (102.632,31 S) Anlaufverluste von insgesamt 664.129,88 S prognostiziert.

Mit der Begründung, dass "nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist", erließ das Finanzamt für das Jahr 1998 vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, in denen es die Verluste (teilweise) und Vorsteuern aus selbständiger Arbeit berücksichtigte. Die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1999 bis 2002 erklärten Verluste (die annähernd den in der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 prognostizierten entsprachen) und Vorsteuern aus selbständiger Arbeit wurden ebenfalls berücksichtigt, wobei auch für diese Jahre gemäß § 200 BAO vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide ergingen, die jedoch im Gegensatz zu jenen des Jahres 1998 keine die Vorläufigkeit betreffende Begründung enthielten. Mit der Begründung, dass "nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist", erließ das Finanzamt für das Jahr 1998 vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, in denen es die Verluste (teilweise) und Vorsteuern aus selbständiger Arbeit berücksichtigte. Die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1999 bis 2002 erklärten Verluste (die annähernd den in der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 prognostizierten entsprachen) und Vorsteuern aus selbständiger Arbeit wurden ebenfalls berücksichtigt, wobei auch für diese Jahre gemäß Paragraph 200, BAO vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide ergingen, die jedoch im Gegensatz zu jenen des Jahres 1998 keine die Vorläufigkeit betreffende Begründung enthielten.

Am 7. März 2005 langte beim Finanzamt ein mit 30. Dezember 2004 datiertes Schreiben wie folgt ein:

"St. Nr.: (...), (Beschwerdeführerin)

Aufgabe der Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe Sehr geehrte Damen und Herren!

Im Namen und Auftrag unserer oben angeführten Mandantin teilen wir Ihnen mit diesem Schreiben mit, dass die Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe mit Mai 2004 endgültig aufgegeben wurde, da der Betrieb der Lernbetreuung und Lernhilfe nicht wirtschaftlich zu führen ist.

Frau (Beschwerdeführerin) hat versucht die Lernbetreuung um die Tagesmutteraktivität zu erweitern. Die sollte durch die Aufnahme von Frau (Andrea B) und Herrn (Ing. Andreas A), welche beide von Oktober 2003 bis April 2004 die Tagesmutterausbildung erfolgreich absolvierten, geschehen. Aber selbst durch diese Maßnahme trat der wirtschaftliche Erfolg nicht ein."

Im Rahmen einer im Jahr 2009 durchgeführten Betriebsprüfung, die im Hinblick auf die vorläufigen Abgabenbescheide auch die Jahre 1999 bis 2002 umfasste, stellte die Prüferin fest, dass die Beschwerdeführerin ihre im Oktober 2000 begonnene Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin "aufgrund der enormen psychischen Anforderungen nach einem Jahr abgebrochen" habe. Ein weiteres Konzept sei "die Errichtung eines Betriebskindergartens für die Kanzlei ihres Gatten" gewesen. Da sich diese Konzepte als nicht erfolgversprechend gezeigt haben, "sollte die Lernbetreuung um die Tagesmutteraktivität erweitert werden. Dies sollte durch die Aufnahme der Tochter, Frau (Andrea B) und des Schwiegersohns, Herr (Ing. Andreas A), geschehen". Da aber selbst durch diese Maßnahme der wirtschaftliche Erfolg nicht eingetreten sei, sei mit Mai 2004 die Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe "endgültig aufgegeben" und die für Betriebszwecke angeschaffte Wohnung an die Töchter der Beschwerdeführerin vermietet worden. Erlöse bzw. Umsätze aus selbständiger Arbeit habe die Beschwerdeführerin von 1998 bis 2004 nicht erzielt. Eine auf die Erzielung von Gewinnen bzw. Überschüssen gerichtete gewerbliche oder berufliche Tätigkeit liege nicht vor.

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ u.a. endgültige Umsatz- (1999, 2000 und 2002) und Einkommensteuerbescheide (1999 bis 2002), in denen es die erklärten Verluste und Vorsteuern aus selbständiger Arbeit nicht berücksichtigte.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide und führte im Wesentlichen aus, dass Bescheide gemäß § 93 Abs. 3 BAO jedenfalls eine Begründung enthalten müssten, wenn ihnen ein Anbringen zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich (vorläufiger Bescheid) Rechnung getragen werde. In der Begründung sei insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen sei. Wenn in einem vorläufigen Bescheid die Bezeichnung der Ungewissheit fehle, sei das Finanzamt nicht berechtigt, einen endgültigen Bescheid zu erlassen. Ein derartiger Bescheid sei mit Rechtswidrigkeit behaftet, weil "nach dem Wortlaut

des § 200 Abs 2 BAO die endgültige Festsetzung die Beseitigung einer Ungewissheit zwingend voraussetzt, was unmöglich ist, wenn die Ungewissheit im nach § 200 Abs 1 BAO erlassenen Bescheid nicht bezeichnet ist oder gar nicht vorliegt". Aus besagten Gründen sei auch § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht anwendbar, wonach die Verjährung bei nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden mit Ablauf des Jahres beginne, in dem die Ungewissheit beseitigt worden sei. Um den Beginn des Fristenlaufes beurteilen zu können, sei die Feststellung notwendig, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit weggefallen sei. Wenn dies mangels im vorläufigen Bescheid angegebener Ungewissheit nicht möglich sei, richte sich der Beginn der Verjährung nach den allgemeinen Regeln der BAO. Die Beschwerdeführerin berief gegen die endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide und führte im Wesentlichen aus, dass Bescheide gemäß Paragraph 93, Absatz 3, BAO jedenfalls eine Begründung enthalten müssten, wenn ihnen ein Anbringen zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich (vorläufiger Bescheid) Rechnung getragen werde. In der Begründung sei insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen sei. Wenn in einem vorläufigen Bescheid die Bezeichnung der Ungewissheit fehle, sei das Finanzamt nicht berechtigt, einen endgültigen Bescheid zu erlassen. Ein derartiger Bescheid sei mit Rechtswidrigkeit behaftet, weil "nach dem Wortlaut des Paragraph 200, Absatz 2, BAO die endgültige Festsetzung die Beseitigung einer Ungewissheit zwingend voraussetzt, was unmöglich ist, wenn die Ungewissheit im nach Paragraph 200, Absatz eins, BAO erlassenen Bescheid nicht bezeichnet ist oder gar nicht vorliegt". Aus besagten Gründen sei auch Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO nicht anwendbar, wonach die Verjährung bei nach Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufigen Bescheiden mit Ablauf des Jahres beginne, in dem die Ungewissheit beseitigt worden sei. Um den Beginn des Fristenlaufes beurteilen zu können, sei die Feststellung notwendig, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit weggefallen sei. Wenn dies mangels im vorläufigen Bescheid angegebener Ungewissheit nicht möglich sei, richte sich der Beginn der Verjährung nach den allgemeinen Regeln der BAO.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte zur Begründung u.a. aus, die Beschwerdeführerin habe sich in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 mit "sollte" und "wollte" schon sprachlich in der Möglichkeitsform bewegt und letztlich offen gelassen, "welche Berufstätigkeit nun eigentlich in den Räumlichkeiten (der Beschwerdeführerin) betrieben werden soll". Den Formulierungen nach habe nicht einmal mit Sicherheit ausgeschlossen werden können, dass die Beschwerdeführerin die Absicht, eine selbständige Tätigkeit auszuüben, nicht schon zum Zeitpunkt der Vorhaltsbeantwortung aufgegeben habe. Die in Reaktion auf die Vorhaltsbeantwortung ergangenen vorläufigen Bescheide hätten eine - wenn auch knappe - Begründung enthalten. Im Gesamtkontext des seinerzeitigen Verfahrens habe es aber nicht den geringsten Zweifel daran geben können, weshalb vom Verfahrensmittel der Vorläufigkeit Gebrauch gemacht worden sei. Da sich der Grund über die Jahre hinweg nicht geändert habe, sei dessen wiederholende Darstellung ab dem Jahr 1999 entbehrlich gewesen. Abgesehen davon käme die Beanstandung zu spät, weil der Ausspruch über die Vorläufigkeit ein der Rechtskraft fähiger und mit Berufung anfechtbarer Spruchbestandteil sei. Die vorläufigen Bescheide seien nicht beeinsprucht worden, was das stillschweigende Einvernehmen über die bestehende Ungewissheit deutlich mache. Dass rechtswidrige vorläufige Bescheide für endgültig erklärt bzw. durch endgültige Bescheide ersetzt werden könnten, habe der Verwaltungsgerichtshof, eben weil der Ausspruch über die Vorläufigkeit des Bescheides ein der Rechtskraft fähiger und dementsprechend auch anfechtbarer Spruchbestandteil sei, wiederholt ausgesprochen. § 208 Abs. 1 lit. d BAO sei anwendbar, weil tatsächlich eine Ungewissheit bestanden habe, die frühestens am 7. März 2005 (Einlangen des mit 30. Dezember 2004 datierten Schreibens beim Finanzamt) und spätestens mit Abschluss der 2009 durchgeführten Betriebsprüfung beseitigt worden sei. Die Festsetzung der Abgaben sei in beiden Fällen innerhalb der von § 208 Abs. 1 lit. d BAO normierten Frist erfolgt. Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte zur Begründung u.a. aus, die Beschwerdeführerin habe sich in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 mit "sollte" und "wollte" schon sprachlich in der Möglichkeitsform bewegt und letztlich offen gelassen, "welche Berufstätigkeit nun eigentlich in den Räumlichkeiten (der Beschwerdeführerin) betrieben werden soll". Den Formulierungen nach habe nicht einmal mit Sicherheit ausgeschlossen werden können, dass die Beschwerdeführerin die Absicht, eine selbständige Tätigkeit auszuüben, nicht schon zum Zeitpunkt der Vorhaltsbeantwortung aufgegeben habe. Die in Reaktion auf die Vorhaltsbeantwortung ergangenen vorläufigen Bescheide hätten eine - wenn auch knappe - Begründung enthalten. Im Gesamtkontext des seinerzeitigen Verfahrens habe es aber nicht den geringsten Zweifel daran geben können, weshalb vom Verfahrensmittel der Vorläufigkeit Gebrauch gemacht worden sei. Da sich der Grund über die Jahre hinweg nicht geändert habe, sei dessen wiederholende Darstellung ab dem Jahr 1999 entbehrlich gewesen. Abgesehen davon käme die Beanstandung zu spät, weil der Ausspruch über die Vorläufigkeit ein

der Rechtskraft fähiger und mit Berufung anfechtbarer Spruchbestandteil sei. Die vorläufigen Bescheide seien nicht beeinträchtigt worden, was das stillschweigende Einvernehmen über die bestehende Ungewissheit deutlich mache. Dass rechtswidrige vorläufige Bescheide für endgültig erklärt bzw. durch endgültige Bescheide ersetzt werden könnten, habe der Verwaltungsgerichtshof, eben weil der Ausspruch über die Vorläufigkeit des Bescheides ein der Rechtskraft fähiger und dementsprechend auch anfechtbarer Spruchbestandteil sei, wiederholt ausgesprochen. Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO sei anwendbar, weil tatsächlich eine Ungewissheit bestanden habe, die frühestens am 7. März 2005 (Einlangen des mit 30. Dezember 2004 datierten Schreibens beim Finanzamt) und spätestens mit Abschluss der 2009 durchgeführten Betriebsprüfung beseitigt worden sei. Die Festsetzung der Abgaben sei in beiden Fällen innerhalb der von Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO normierten Frist erfolgt.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte im Vorlageantrag ergänzend vor, dass der "Einkommensteuerbescheid 1998" eine allgemeine Begründung zur Vorläufigkeit enthalte. Konkret sei allerdings nicht bekanntgegeben worden, worin die Ungewissheit liege bzw. welche Fakten die Ungewissheit konkret beseitigten. Dessen ungeachtet sei der Einkommensteuerbescheid 1998 gar nicht Gegenstand der Berufung. Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 enthielten keine die Vorläufigkeit rechtfertigende Begründung. Ob sich "die Begründung der Vorläufigkeit der Bescheide - nämlich die Frage der Ungewissheit des Vorliegens der Einkunftsquelle - aus der Aktenlage bzw. aus dem Stand des Ermittlungsverfahrens" ableiten lasse, sei nicht relevant. Relevant sei, "ob die Begründung der Vorläufigkeit formal Teil des vorläufigen Bescheides ist". Aus dem vorläufigen Bescheid habe hervorzugehen, welche Kriterien für den Wegfall der Ungewissheit maßgebend seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und führte aus, dass ein Bescheid gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Begründung zu enthalten habe, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde, oder wenn er von Amts wegen erlassen werde. Die Begründung eines Bescheides habe informative Bedeutung und sei im Zweifel, wenn der Spruch des Bescheides nicht klar genug sei und der Auslegung bedürfe, zur Interpretation des Spruches heranzuziehen, eine darüber hinausgehende Verbindlichkeit komme der Begründung jedoch nicht zu (Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S 964). Die vom Finanzamt erlassenen und von der Beschwerdeführerin nicht bekämpften vorläufigen Bescheide seien daher in Rechtskraft erwachsen, auch wenn ihnen der Grund der Vorläufigkeit nicht zu entnehmen sei. Das Finanzamt sei grundsätzlich berechtigt gewesen, die vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide zu ersetzen. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und führte aus, dass ein Bescheid gemäß Paragraph 93, Absatz 3, Litera a, BAO eine Begründung zu enthalten habe, wenn ihm ein Anbringen (Paragraph 85, Absatz eins, oder 3) zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde, oder wenn er von Amts wegen erlassen werde. Die Begründung eines Bescheides habe informative Bedeutung und sei im Zweifel, wenn der Spruch des Bescheides nicht klar genug sei und der Auslegung bedürfe, zur Interpretation des Spruches heranzuziehen, eine darüber hinausgehende Verbindlichkeit komme der Begründung jedoch nicht zu (Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S 964). Die vom Finanzamt erlassenen und von der Beschwerdeführerin nicht bekämpften vorläufigen Bescheide seien daher in Rechtskraft erwachsen, auch wenn ihnen der Grund der Vorläufigkeit nicht zu entnehmen sei. Das Finanzamt sei grundsätzlich berechtigt gewesen, die vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide zu ersetzen.

§ 208 Abs. 1 lit. d BAO sei nur dann nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen worden sei, obwohl keine Ungewissheit bestanden habe (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1984, 83/15/0085). Dies treffe im Streitfall nicht zu. Von der Beschwerdeführerin werde nicht einmal bestritten, dass zum Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit vorgelegen habe, eine Ungewissheit bzw. Unsicherheit, die sich bereits aus der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 ableiten lasse. Aus damaliger Sicht sei "zweifelsohne eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit im Tatsachenbereich (Ausübung welcher Tätigkeit? Lernhilfe? Sozial- Lernberatung? Beginn der Tätigkeit?)" vorgelegen, die zur Erlassung vorläufiger Bescheide berechtigt habe. Der Beschwerdeführerin müsse auch bewusst gewesen sein, dass die im Tatsachenbereich bestehenden Ungewissheiten einer endgültigen Bescheiderlassung für die Folgejahre entgegengestanden seien. Dies zeige sich darin, dass die Beschwerdeführerin weder einen Antrag auf Mitteilung der mangelnden Begründung gestellt noch während aller angeführten Jahre von ihrem Recht Gebrauch gemacht habe, die im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide hinsichtlich ihres Ausspruches der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten. Die

Ungewissheit sei frühestens zu dem Zeitpunkt weggefallen, als das Finanzamt von der "Aufgabe der Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe" informiert worden sei (7. März 2005). Die Frist für die Bemessungsverjährung habe daher - wie das Finanzamt zu Recht ausführe - frühestens mit 31. Dezember 2005 zu laufen begonnen (und spätestens während der Außenprüfung), weshalb die endgültigen Abgabenfestsetzungen im Jahr 2009 jedenfalls noch vor Ablauf der Verjährungsfrist von fünf Jahren erfolgt seien. Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO sei nur dann nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen worden sei, obwohl keine Ungewissheit bestanden habe (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1984, 83/15/0085). Dies treffe im Streitfall nicht zu. Von der Beschwerdeführerin werde nicht einmal bestritten, dass zum Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit vorgelegen habe, eine Ungewissheit bzw. Unsicherheit, die sich bereits aus der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 ableiten lasse. Aus damaliger Sicht sei "zweifelsohne eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit im Tatsachenbereich (Ausübung welcher Tätigkeit? Lernhilfe? Sozial-Lernberatung? Beginn der Tätigkeit?)" vorgelegen, die zur Erlassung vorläufiger Bescheide berechtigt habe. Der Beschwerdeführerin müsse auch bewusst gewesen sein, dass die im Tatsachenbereich bestehenden Ungewissheiten einer endgültigen Bescheiderlassung für die Folgejahre entgegengestanden seien. Dies zeige sich darin, dass die Beschwerdeführerin weder einen Antrag auf Mitteilung der mangelnden Begründung gestellt noch während aller angeführten Jahre von ihrem Recht Gebrauch gemacht habe, die im Sinne des Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufig erlassenen Bescheide hinsichtlich ihres Ausspruches der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten. Die Ungewissheit sei frühestens zu dem Zeitpunkt weggefallen, als das Finanzamt von der "Aufgabe der Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe" informiert worden sei (7. März 2005). Die Frist für die Bemessungsverjährung habe daher - wie das Finanzamt zu Recht ausführe - frühestens mit 31. Dezember 2005 zu laufen begonnen (und spätestens während der Außenprüfung), weshalb die endgültigen Abgabenfestsetzungen im Jahr 2009 jedenfalls noch vor Ablauf der Verjährungsfrist von fünf Jahren erfolgt seien.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. Ritz, BAO5, § 200 Tz 3f). Die Ungewissheit iSd Paragraph 200, BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist vergleiche , Ritz, BAO5, Paragraph 200, Tz 3f).

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist - von im Beschwerdefall nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - fünf Jahre. Gemäß Paragraph 207, Absatz eins, BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß Paragraph 207, Absatz 2, BAO beträgt die Verjährungsfrist - von im Beschwerdefall nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Die Verjährung beginnt gemäß Paragraph 208, Absatz eins, Litera a, BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Gemäß Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des Paragraph 200, BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2010/15/0164) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat. Nach ständiger

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2010/15/0164) kann ein endgültiger Bescheid nach Paragraph 200, Absatz 2, BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO bei Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides liegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328, vom 25. November 2010, 2007/15/0061, und vom 29. März 2012, 2009/15/0178). Für den Fall, dass in einem nach § 200 Abs. 1 BAO ergangenen Bescheid die Ungewissheit, die zu seiner Erlassung geführt hat, nicht oder nicht hinreichend bestimmt angeführt wird, kann schon deshalb nichts anderes gelten, weil es dem Bescheidadressat in diesem Fall frei steht, einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen (§ 245 Abs. 2 BAO) bzw. den Ausspruch der Vorläufigkeit anzufechten (vgl. Ritz, BAO5, § 200 Tz 15). Wird eine Abgabe gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des Paragraph 200, Absatz eins, BAO bei Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides liegen kann vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328, vom 25. November 2010, 2007/15/0061, und vom 29. März 2012, 2009/15/0178). Für den Fall, dass in einem nach Paragraph 200, Absatz eins, BAO ergangenen Bescheid die Ungewissheit, die zu seiner Erlassung geführt hat, nicht oder nicht hinreichend bestimmt angeführt wird, kann schon deshalb nichts anderes gelten, weil es dem Bescheidadressat in diesem Fall frei steht, einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen (Paragraph 245, Absatz 2, BAO) bzw. den Ausspruch der Vorläufigkeit anzufechten vergleiche , Ritz, BAO5, Paragraph 200, Tz 15).

Entscheidend für den - nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung im Streitfall ist daher, wie von der belangten Behörde zutreffend erkannt, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist. Entscheidend für den - nach der Regelung des Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung im Streitfall ist daher, wie von der belangten Behörde zutreffend erkannt, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist.

Die Beschwerdeführerin hatte für die Streitjahre Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt, obwohl noch keine Tätigkeit aufgenommen war. Sie hatte hiezu angegeben, es bestehe seit 1999 die Absicht der Aufnahme einer zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führenden Betätigung. Ungewissheit bestand sohin darin, ob sich objektive Umstände ergeben (insbesondere die Aufnahme einer Betätigung), aus denen auf eine in den Streitjahren vorliegende konkrete Absicht zu einer betrieblichen Betätigung geschlossen werden kann, sodass in rechtlicher Hinsicht vorbereitende Betriebsausgaben sowie Vorsteuer gewährt werden dürfen.

Das Finanzamt und ihm folgend die belangte Behörde gingen von einer Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO aus "(Ausübung welcher Tätigkeit? Lernhilfe? Sozial- Lernberatung? Beginn der Tätigkeit?)", die sich bereits aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 ableiten ließe, und stellten fest, dass diese Ungewissheit frühestens am 7. März 2005, dem Zeitpunkt, als die Beschwerdeführerin das Finanzamt von der "Aufgabe der Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe" in Kenntnis gesetzt habe, weggefallen sei, wogegen sich die Beschwerde nicht wendet. Die Fünfjahresfrist für die Bemessungsverjährung hat daher mit 31. Dezember 2005 zu laufen begonnen. Die endgültige Festsetzung der in Rede stehenden Abgaben ist 2009 und damit fristgerecht erfolgt. Das Finanzamt und ihm folgend die belangte Behörde gingen von einer Ungewissheit im Sinne des Paragraph 200, Absatz eins, BAO aus "(Ausübung welcher Tätigkeit? Lernhilfe? Sozial- Lernberatung? Beginn der Tätigkeit?)", die sich bereits aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 ableiten ließe, und stellten fest, dass diese Ungewissheit frühestens am 7. März 2005, dem Zeitpunkt, als die Beschwerdeführerin das Finanzamt von der "Aufgabe der Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe" in Kenntnis

gesetzt habe, weggefallen sei, wogegen sich die Beschwerde nicht wendet. Die Fünfjahresfrist für die Bemessungsverjährung hat daher mit 31. Dezember 2005 zu laufen begonnen. Die endgültige Festsetzung der in Rede stehenden Abgaben ist 2009 und damit fristgerecht erfolgt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. Februar 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2010150073.X00

Im RIS seit

01.04.2014

Zuletzt aktualisiert am

22.04.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at