

TE Vwgh Erkenntnis 2009/12/16 2009/15/0203

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.12.2009

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §200 Abs1;

BAO §200 Abs2;

BAO §209 Abs1;

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 § 209 heute
2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des J M in G, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 8010 Graz, Herdergasse 11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 15. Oktober 2009, Zl. RV/0786- G/09, betreffend Einkommensteuer 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und der Kopie des angefochtenen Bescheides ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer erklärte für das Streitjahr 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 34.159,90 EUR. Zusätzlich erklärte er negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer (bereits im Jahr 1998 begonnenen) Tätigkeit als Musiker und Komponist.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 2002 erklärungskgemäß fest, allerdings mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid (Ausfertigungsdatum 11. März 2004), weil es der Ansicht war, dass hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit als Musiker und Komponist Unsicherheit bestehe. In der u.a. gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung bekämpfte der Beschwerdeführer die Vorläufigkeit des Bescheides. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 2002 erklärungskgemäß fest, allerdings mit gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufigem Bescheid (Ausfertigungsdatum 11. März 2004), weil es der Ansicht war, dass hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit als Musiker und Komponist Unsicherheit bestehe. In der u.a. gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung bekämpfte der Beschwerdeführer die Vorläufigkeit des Bescheides.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 24. März 2005 wurde u. a. die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 als unbegründet abgewiesen. Die Musikertätigkeit sei von einem ernsthaften Bestreben zur Einnahmenerzielung gekennzeichnet und unterscheide sich nach Art, Umfang und Intensität von der Tätigkeit anderer - allenfalls hauptberuflich tätiger - Musiker nicht grundlegend. Es liege daher eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO vor. Es bleibe zu untersuchen, ob die Betätigung nach Maßgabe der in § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien geeignet sei, die Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen anhand objektiver Umstände zu erweisen. Mit Bescheid der belangten Behörde vom 24. März 2005 wurde u. a. die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 als unbegründet abgewiesen. Die Musikertätigkeit sei von einem ernsthaften Bestreben zur Einnahmenerzielung gekennzeichnet und unterscheide sich nach Art, Umfang und Intensität von der Tätigkeit anderer - allenfalls hauptberuflich tätiger - Musiker nicht grundlegend. Es liege daher eine Betätigung nach Paragraph eins, Absatz eins, LVO vor. Es bleibe zu untersuchen, ob die Betätigung nach Maßgabe der in Paragraph 2, Absatz eins, LVO genannten Kriterien geeignet sei, die Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen anhand objektiver Umstände zu erweisen.

Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage iSd § 2 Abs. 1 Z 6 LVO seien im gegenständlichen Fall darin zu erblicken, dass der Beschwerdeführer seine Musikgruppe im Jahr 2003 neu formiert habe, Konzertauftritte gegenüber den Vorperioden deutlich intensiviert habe und sein wirtschaftliches Engagement offenbar auf den musikalischen Erwerbszweig verlagert habe. Weiters habe der Beschwerdeführer seine Werbeaktivitäten wesentlich verstärkt. Eine eindeutige Aussage könne allerdings auch im Gesamtbild nicht getroffen werden, weil ein Teil der Kriterien für Liebhaberei spreche, ein anderer Teil hingegen dagegen. Daher habe das Finanzamt die Abgabenfestsetzung zutreffend gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig vorgenommen. Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage iSd Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 6, LVO seien im gegenständlichen Fall darin zu erblicken, dass der Beschwerdeführer seine Musikgruppe im Jahr 2003 neu formiert habe, Konzertauftritte gegenüber den Vorperioden deutlich intensiviert habe und sein wirtschaftliches Engagement offenbar auf den musikalischen Erwerbszweig verlagert habe. Weiters habe der Beschwerdeführer seine Werbeaktivitäten wesentlich verstärkt. Eine eindeutige Aussage könne allerdings auch im Gesamtbild nicht getroffen werden, weil ein Teil der Kriterien für Liebhaberei spreche, ein anderer Teil hingegen dagegen. Daher habe das Finanzamt die Abgabenfestsetzung zutreffend gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufig vorgenommen.

Mit Bescheid vom 23. Jänner 2007 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und führte zur Begründung aus, dass ihm für diesen Zeitraum ein berichtigter Lohnzettel (dieser weist im Vergleich zum bisherigen Lohnzettel zusätzliche Bezüge von 288.600,43 EUR aus) übermittelt worden sei. Im zugleich erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid 2002 wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in berichtigter Höhe von 322.760,33 EUR angesetzt. Mit Bescheid vom 23. Jänner 2007 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wieder auf und führte zur Begründung aus, dass ihm für diesen Zeitraum ein berichtigter Lohnzettel (dieser weist im Vergleich zum bisherigen Lohnzettel zusätzliche Bezüge von 288.600,43 EUR aus) übermittelt worden sei. Im zugleich erlassenen neuen

Einkommensteuerbescheid 2002 wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in berichtigter Höhe von 322.760,33 EUR angesetzt.

In der Berufung wird gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens vorgebracht, dass Tatsachen nicht neu hervorgekommen seien. Der Beschwerdeführer habe nämlich die nicht korrekte Lohnabrechnung durch seinen früheren Dienstgeber bereits mittels Selbstanzeige vom 13. August 2002 bekannt gegeben. In Bezug auf die Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides 2002 wird in der Berufung begehrt, die Einkommensteuer - entsprechend den Beträgen in der ursprünglich eingereichten Einkommensteuererklärung - nunmehr mit endgültigem Bescheid festzusetzen.

Mit Berufungsentscheidung vom 31. Oktober 2007 wies die belangte Behörde die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid als unbegründet ab, gab aber der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 insofern Folge, als sie diesen gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärte. Mit Berufungsentscheidung vom 31. Oktober 2007 wies die belangte Behörde die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid als unbegründet ab, gab aber der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 insofern Folge, als sie diesen gemäß Paragraph 200, Absatz 2, BAO für endgültig erklärte.

Zur Frage der vorläufigen Abgabefestsetzung habe die belangte Behörde in der Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 die Auffassung vertreten, dass wegen der kurzen Zeitspanne zwischen der Betriebseröffnung und dem Jahr 2003 noch keine endgültige Aussage über das Vorliegen einer Einkunftsquelle oder steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei getroffen werden könne. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellten die in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angesprochenen Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage einen Hinweis auf die Gewinnerzielungsabsicht von Steuerpflichtigen dar. Die Rechtsprechung stelle sohin bei typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 1 LVO im Zuge der Kriterienprüfung vor allem darauf ab, ob die vom Steuerpflichtigen gesetzten Verbesserungsmaßnahmen ihrer Art nach geeignet seien, eine Ertragssteigerung herbeizuführen. Zur Frage der vorläufigen Abgabefestsetzung habe die belangte Behörde in der Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 die Auffassung vertreten, dass wegen der kurzen Zeitspanne zwischen der Betriebseröffnung und dem Jahr 2003 noch keine endgültige Aussage über das Vorliegen einer Einkunftsquelle oder steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei getroffen werden könne. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellten die in Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 6, LVO angesprochenen Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage einen Hinweis auf die Gewinnerzielungsabsicht von Steuerpflichtigen dar. Die Rechtsprechung stelle sohin bei typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten iSd Paragraph eins, Absatz eins, LVO im Zuge der Kriterienprüfung vor allem darauf ab, ob die vom Steuerpflichtigen gesetzten Verbesserungsmaßnahmen ihrer Art nach geeignet seien, eine Ertragssteigerung herbeizuführen.

Da in der Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 bestimmte Maßnahmen des Jahres 2003 (insbesondere Neuformation der Musikgruppe, Intensivierung von Konzertauftritten, Verlagerung des wirtschaftlichen Engagements auf den musikalischen Erwerbszweig) bereits als Besserungsmaßnahmen iSd § 2 Abs. 1 Z. 6 LVO angesehen worden seien und die (im Zeitpunkt jener Berufungsentscheidung vorgelegene) Ungewissheit über die wirtschaftliche Entwicklung mittlerweile (in den anschließenden Perioden) habe beseitigt werden können, wäre im Rahmen einer neuerlichen Bescheiderlassung (aus der Sicht des Jahres 2007) schon für das Jahr 2002 eine endgültige Beurteilung zu treffen gewesen. Der Wandel von der bisherigen Nebentätigkeit zum Hauptberuf stelle zudem eine Strukturverbesserung dar und dokumentierte die Absicht, die Tätigkeit als Musiker, Komponist und Sänger gewinnorientiert zu betreiben. Der am 23. Jänner 2007 ergangene vorläufige Einkommensteuerbescheid 2002 des Finanzamtes sei demnach gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien aber mit dem vom Finanzamt berichtigt angesetzten und der Höhe nach unbestrittenen Betrag von 322.760,33 EUR anzusetzen. Da in der Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 bestimmte Maßnahmen des Jahres 2003 (insbesondere Neuformation der Musikgruppe, Intensivierung von Konzertauftritten, Verlagerung des wirtschaftlichen Engagements auf den musikalischen Erwerbszweig) bereits als Besserungsmaßnahmen iSd Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 6, LVO angesehen worden seien und die (im Zeitpunkt jener Berufungsentscheidung vorgelegene) Ungewissheit über die wirtschaftliche Entwicklung mittlerweile (in den anschließenden Perioden) habe beseitigt werden können, wäre im Rahmen einer neuerlichen Bescheiderlassung (aus der Sicht des Jahres 2007) schon für das Jahr 2002 eine endgültige Beurteilung zu treffen gewesen. Der Wandel von der bisherigen Nebentätigkeit zum Hauptberuf stelle zudem eine Strukturverbesserung dar und dokumentierte die Absicht, die Tätigkeit als Musiker,

Komponist und Sänger gewinnorientiert zu betreiben. Der am 23. Jänner 2007 ergangene vorläufige Einkommensteuerbescheid 2002 des Finanzamtes sei demnach gemäß Paragraph 200, Absatz 2, BAO für endgültig zu erklären. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien aber mit dem vom Finanzamt berichtigt angesetzten und der Höhe nach unbestrittenen Betrag von 322.760,33 EUR anzusetzen.

Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, 0300, hob der Verwaltungsgerichtshof u.a. die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 31. Oktober 2007 auf. Die belangte Behörde sei zu Unrecht von der Erfüllung des Wiederaufnahmetatbestandes nach § 303 Abs. 4 BAO ausgegangen. Die Rechtswidrigkeit des Abspruches über die Wiederaufnahme habe auch die Rechtswidrigkeit des die Einkommensteuer 2002 betreffenden Abspruchs des angefochtenen Bescheides zur Folge. Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, 0300, hob der Verwaltungsgerichtshof u.a. die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 31. Oktober 2007 auf. Die belangte Behörde sei zu Unrecht von der Erfüllung des Wiederaufnahmetatbestandes nach Paragraph 303, Absatz 4, BAO ausgegangen. Die Rechtswidrigkeit des Abspruches über die Wiederaufnahme habe auch die Rechtswidrigkeit des die Einkommensteuer 2002 betreffenden Abspruchs des angefochtenen Bescheides zur Folge.

Im fortgesetzten Verfahren gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2002 mit Berufungsentscheidung vom 28. August 2009 Folge und hob den bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos auf.

In der Folge erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 2 BAO den endgültigen Einkommensteuerbescheid mit Ausfertigungsdatum 21. September 2009 und erfasste dabei die der Höhe nach unbestrittenen, zunächst nicht erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Erhöhung der Einkünfte um 288.600,43 EUR). In der Folge erließ das Finanzamt gemäß Paragraph 200, Absatz 2, BAO den endgültigen Einkommensteuerbescheid mit Ausfertigungsdatum 21. September 2009 und erfasste dabei die der Höhe nach unbestrittenen, zunächst nicht erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Erhöhung der Einkünfte um 288.600,43 EUR).

Der Beschwerdeführer erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Aus dem hg Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, 0300, Seite 10 letzter Absatz, ergebe sich, dass das Einkommensterverfahren 2002 mit der seinerzeitigen Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 beendet worden sei und dass diese Berufungsentscheidung in Rechtsbestand sei. Weiters sei auf die Vorschrift des § 200 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach der Beschwerdeführer einen Rechtsanspruch auf Ausfertigung eines Bescheides habe, mit dem der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2002 und die "dazugehörige Berufungsentscheidung vom 24. März 2005" für endgültig erklärt würden. Der Beschwerdeführer erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Aus dem hg Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, 0300, Seite 10 letzter Absatz, ergebe sich, dass das Einkommensterverfahren 2002 mit der seinerzeitigen Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 beendet worden sei und dass diese Berufungsentscheidung in Rechtsbestand sei. Weiters sei auf die Vorschrift des Paragraph 200, Absatz 2, BAO zu verweisen, wonach der Beschwerdeführer einen Rechtsanspruch auf Ausfertigung eines Bescheides habe, mit dem der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2002 und die "dazugehörige Berufungsentscheidung vom 24. März 2005" für endgültig erklärt würden.

Die seinerzeitige Ungewissheit, die ausschließlich die selbständigen Einkünfte des Beschwerdeführers als Musiker betroffen habe, sei im Kalenderjahr 2003 beseitigt worden. Es bestehe somit kein Anlass, die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2002 laut Bescheid vom 11. März 2004 und Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 auch inhaltlich zu berichtigen.

Unabhängig davon sei wegen des Wegfalls der sachlichen Ungewissheit im Kalenderjahr 2003 die Festsetzungsverjährung mit 31. Dezember 2008 eingetreten. Die Finanzbehörde sei daher nicht mehr berechtigt, die Einkommensteuer 2002 nach dem 31. Dezember 2008 neu festzusetzen. Da das Einkommensterverfahren mit der seinerzeitigen Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 beendet worden sei, sei die Endgültigkeit betreffend Einkommensteuer 2002 durch die belangte Behörde auszusprechen. Dies stelle keine neue Festsetzung der Einkommensteuer dar und sei innerhalb der absoluten Verjährungsfrist jedenfalls möglich. Der Beschwerdeführer begehre daher, den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. September 2009 aufzuheben und die vorläufig festgesetzte Einkommensteuer 2002 entsprechend dem Bescheid vom 11. März 2004 und der Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 endgültig festzusetzen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde diese Berufung als unbegründet ab. Durch ihre

stattgebende Berufungsentscheidung vom 28. August 2009 (Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides) sei das Verfahren in die Lage zurück getreten, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden habe. Damit sei der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden und der alte Sachbescheid vom 11. März 2004 wieder in Wirksamkeit. Da die Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides vom 11. März 2004 durch die dazu ergangene Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 keine Änderung erfahren habe, stehe einer Endgültigerklärung der vorläufigen Abgabefestsetzung durch das Finanzamt nichts im Wege. Aus dem hg Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, 0300, ergebe sich nicht, dass die rechtskräftige Beendigung des Verfahrens betreffend den früheren Rechtsstreit diesem Vorgehen zuwider laufen würde. Der Verwaltungsgerichtshof habe vielmehr ausgesprochen, dass das Finanzamt im Zuge der Endgültigerklärung Entwicklungen in den auf das Streitjahr folgenden Jahren bei der die Musikertätigkeit betreffenden Liebhabereifrage berücksichtigen dürfe.

Die endgültige Festsetzung könne mit einer Änderung des Erledigungsinhaltes verbunden sein. Bei Erlassung des endgültigen Bescheides bestehe somit keine Bindung des nachfolgenden endgültigen Bescheides an den vorangehenden vorläufigen Bescheid. Der endgültige Bescheid, der an die Stelle des früheren vorläufigen Bescheides trete, sei auch in vollem Umfang anfechtbar.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit d BAO beginne die Verjährungsfrist in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres zu laufen, in dem die Ungewissheit weggefallen sei. Maßgebend sei der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangt habe (Hinweis auf Ritz, BAO3, § 208 Tz 4). Gemäß Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO beginne die Verjährungsfrist in den Fällen des Paragraph 200, BAO mit dem Ablauf des Jahres zu laufen, in dem die Ungewissheit weggefallen sei. Maßgebend sei der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangt habe (Hinweis auf Ritz, BAO3, Paragraph 208, Tz 4).

Im gegenständlichen Fall gehe es um eine musikalische Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen (Hinweis auf die hg Erkenntnisse vom 28. Februar 2002, 96/15/0219 und vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0075). Mit dieser Rechtsprechung werde allerdings, wie im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, 0300, dargelegt, nicht zum Ausdruck gebracht, dass der nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres eintretenden Entwicklung im Rahmen der Kriterienprüfung überhaupt keine Bedeutung zukäme. Eine Indizwirkung für das subjektive Streben des Steuerpflichtigen könne auch später in Erscheinung getretenen objektiven Umständen zukommen. Im gegenständlichen Fall gehe es um eine musikalische Tätigkeit iSd Paragraph eins, Absatz eins, LVO. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei im Rahmen der durch Paragraph 2, Absatz eins, LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen (Hinweis auf die hg Erkenntnisse vom 28. Februar 2002, 96/15/0219 und vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0075). Mit dieser Rechtsprechung werde allerdings, wie im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, 0300, dargelegt, nicht zum Ausdruck gebracht, dass der nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres eintretenden Entwicklung im Rahmen der Kriterienprüfung überhaupt keine Bedeutung zukäme. Eine Indizwirkung für das subjektive Streben des Steuerpflichtigen könne auch später in Erscheinung getretenen objektiven Umständen zukommen.

In der Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 seien im Zuge der Kriterienprüfung Verbesserungsmaßnahmen des Beschwerdeführers im Jahr 2003 (Neuformierung der Musikgruppe, Intensivierung von Konzertauftritten) als für die subjektive Gewinnabsicht sprechend gewürdigt worden, wobei der Verlagerung des wirtschaftlichen Engagements auf den musikalischen Erwerbszweig (Verlegung des bisherigen Tätigkeitsschwerpunktes vom Berufssport in den künstlerischen Bereich) ein entsprechender Aussagewert beigemessen worden sei. Bei dieser Würdigung sei allerdings eine der belangten Behörde im späteren Verfahrensverlauf zur Kenntnis gelangte schriftliche Zeugenaussage des Beschwerdeführers vom 13. Februar 2004 (vor der Finanzstrafbehörde) noch unberücksichtigt geblieben. Aus dieser Aussage ergebe sich, dass der Beschwerdeführer seine bisherige sportliche Laufbahn nur verletzungsbedingt für eineinhalb Jahre unterbrochen habe und er diese Karriere habe fortsetzen wollen. Damit sei aber nicht die von der belangten Behörde angenommene Einschränkung sportlicher Aktivitäten zugunsten der musikalischen Betätigung und ein gezielter Wandel von der bisherigen Nebentätigkeit zum Hauptberuf anzunehmen, sondern lediglich eine erzwungene Genesungspause. Da der Beschwerdeführer seine Sportlertätigkeit bis einschließlich 2005 tatsächlich weiter betrieben habe und auch den auf das Veranlagungsjahr 2002 nachfolgenden Entwicklungen eine Indizwirkung

für die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen zukomme, sei die Ungewissheit über die Ernsthaftigkeit des Beschwerdeführers, auf dem musikalischen Sektor dauerhaft Einnahmenüberschüsse erzielen zu wollen, nicht schon mit Ende des Jahres 2003 weggefallen. Die Ungewissheit sei erst mit der Beendigung der Sportlerlaufbahn nach dem Jahr 2005 beseitigt worden. Die fünfjährige Verjährungsfrist für eine endgültige Abgabefestsetzung sei demnach nicht schon mit Jahresende 2008 abgelaufen. Sie beginne im Streitfall erst im Jahr 2006.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist - von dem angefochtenen Bescheid nicht zugrunde gelegten Fällen 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 dem angefochtenen Bescheid nicht zugrunde gelegten Fällen abgesehen - fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Gemäß Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des Paragraph 200, BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

§ 209 Abs. 1 BAO idF BGBl I Nr. 20/2009 lautet: Paragraph 209, Absatz eins, BAO in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 20 aus 2009, lautet:

"Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 3 VStG) gelten als solche Amtshandlungen." "Werden innerhalb der Verjährungsfrist (Paragraph 207,) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (Paragraph 77,) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (Paragraph 14, Absatz 3, FinStrG, Paragraph 32, Absatz 3, VStG) gelten als solche Amtshandlungen."

Zu den Amtshandlungen, welche die Verjährungsfrist verlängern, gehört beispielsweise die Erlassung von erstinstanzlichen Abgabenbescheiden und Berufungsentscheidungen, und zwar selbst dann, wenn es in der Folge zu einer Aufhebung dieser Bescheide kommt (vgl. die bei Ritz, BAO3, bei § 209 Tz 10 zitierte hg. Rechtsprechung). Zu den Amtshandlungen, welche die Verjährungsfrist verlängern, gehört beispielsweise die Erlassung von erstinstanzlichen Abgabenbescheiden und Berufungsentscheidungen, und zwar selbst dann, wenn es in der Folge zu einer Aufhebung dieser Bescheide kommt vergleiche , die bei Ritz, BAO3, bei Paragraph 209, Tz 10 zitierte hg. Rechtsprechung).

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 leg. cit. beseitigt ist. Gemäß Paragraph 200, Absatz 2, BAO ist eine vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit iSd Paragraph 200, Absatz eins, leg. cit. beseitigt ist.

Der endgültige Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen (vgl. Ritz, BAO3, § 200 Tz 13). Der endgültige Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 200, Tz 13).

Die Beschwerde bringt vor, im gegenständlichen Fall sei die Ungewissheit (über die Einkunftsquelleneigenschaft der Musikertätigkeit des Beschwerdeführers) bereits im Jahr 2003 weggefallen (wie sich dies auch aus der Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 24. März 2005 ergebe) und nicht erst, wie dies im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebracht werde, im Jahr 2006. Die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid ihre Feststellung vom erst im Jahr 2006 eingetretenen Wegfall der Ungewissheit unter Verwendung einer Zeugenaussage des Beschwerdeführers getroffen, ohne ihm diese zur Stellungnahme vorzuhalten. Weil die Ungewissheit bereits im

Jahr 2003 weggefallen sei, sei die Bemessungsverjährung mit Ablauf des Jahres 2008 eingetreten und daher der endgültigen Abgabenfestsetzung, die das Finanzamt mit endgültigem Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. September 2009 vorgenommen habe, entgegen gestanden.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass der Erlassung des gemäß 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheides 2002 selbst dann nicht der Ablauf der Bemessungsverjährung entgegen gestanden wäre, wenn die Ungewissheit, wie dies in der Beschwerde behauptet wird, bereits im Jahr 2003 weggefallen sein sollte. Die über die Berufung gegen den (vorläufigen) Einkommensteuerbescheid 2002 absprechende Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 24. März 2005 stellt (im Übrigen ebenso wie etwa der Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes vom 23. Jänner 2007 samt dem geänderten Einkommensteuerbescheid 2002) eine nach außen erkennbare, von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches (Einkommensteuer 2002) dar und verlängerte daher gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr auf sechs Jahre. Gesetzt den Fall, die sechsjährige Verjährungsfrist hätte bereits mit Ablauf des Jahres 2003 begonnen, wäre sie dennoch nicht vor dem Ende des Jahres 2009 abgelaufen und daher der Erlassung eines endgültigen Einkommensteuerbescheides 2002 im Jahr 2009 nicht entgegen gestanden. Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass der Erlassung des gemäß Paragraph 200, Absatz 2, BAO endgültigen Einkommensteuerbescheides 2002 selbst dann nicht der Ablauf der Bemessungsverjährung entgegen gestanden wäre, wenn die Ungewissheit, wie dies in der Beschwerde behauptet wird, bereits im Jahr 2003 weggefallen sein sollte. Die über die Berufung gegen den (vorläufigen) Einkommensteuerbescheid 2002 absprechende Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 24. März 2005 stellt (im Übrigen ebenso wie etwa der Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes vom 23. Jänner 2007 samt dem geänderten Einkommensteuerbescheid 2002) eine nach außen erkennbare, von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches (Einkommensteuer 2002) dar und verlängerte daher gemäß Paragraph 209, Absatz eins, BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr auf sechs Jahre. Gesetzt den Fall, die sechsjährige Verjährungsfrist hätte bereits mit Ablauf des Jahres 2003 begonnen, wäre sie dennoch nicht vor dem Ende des Jahres 2009 abgelaufen und daher der Erlassung eines endgültigen Einkommensteuerbescheides 2002 im Jahr 2009 nicht entgegen gestanden.

Zur Feststellung des Sachverhalts, auf Grund dessen die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid den Wegfall der Ungewissheit (erst) im Jahr 2006 angenommen hat, hat sich die belangte Behörde u.a. auch auf eine Aussage des Beschwerdeführers in einem Strafverfahren gestützt. Ob, wie dies die Beschwerde vorträgt, tatsächlich eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darin gelegen sein könnte, dass dem Beschwerdeführer seine eigene, in einem anderen Verfahren getätigte Aussage nicht vorgehalten worden ist, kann dahinstehen. Die Relevanz eines allfälligen Verfahrensfehlers ist jedenfalls nicht gegeben, weil - wie eben ausgeführt - der Beschwerdeführer auch unter Zugrundelegung des von ihm behaupteten Sachverhaltes und des von ihm mit dem Jahr 2003 angenommenen Wegfalls der Ungewissheit durch den angefochtenen Bescheid nicht in subjektiven Rechten verletzt wird.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß Paragraph 35, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Dezember 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2009150203.X00

Im RIS seit

29.01.2010

Zuletzt aktualisiert am

05.08.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at