

TE Vwgh Erkenntnis 2010/5/20 2008/15/0328

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.05.2010

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. Höfinger und den Senatspräsidenten Dr. Sulyok sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des AZ in K, vertreten durch Dr. Michael Augustin, Mag. Peter Haslinger und Mag. Thomas Böchzelt, Rechtsanwälte in 8700 Leoben, Krottendorfergasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 18. November 2008, Zl. RV/0725-G/06, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre als unbegründet ab. In der Begründung führte sie aus, das Finanzamt habe mit den bekämpften Bescheiden neben anderen Betriebsausgabenkürzungen die im Zusammenhang mit dem "Arbeitszimmer A" geltend gemachten Betriebsausgaben, die in den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheiden erklärungsgemäß anerkannt worden seien, gewinnerhöhend ausgeschieden. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die gemäß Paragraph 200, Absatz 2, BAO endgültigen Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre als unbegründet ab. In der Begründung führte sie aus, das Finanzamt habe mit den bekämpften Bescheiden neben anderen Betriebsausgabenkürzungen die im Zusammenhang mit dem "Arbeitszimmer A" geltend gemachten Betriebsausgaben, die in den gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheiden erklärungsgemäß anerkannt worden seien, gewinnerhöhend ausgeschieden.

Der Beschwerdeführer habe in der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung ausgeführt, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 seien am 13. März 2001 und jener für das Jahr 1999 am 18. Juli 2001 jeweils mit vorläufiger Festsetzung erlassen worden. Die Bescheide hätten keinerlei Begründung für die Annahme bzw. die zu erwartende spätere Beseitigung der Ungewissheit enthalten. Im Rahmen einer die Jahre 1994 bis 1996 umfassenden Betriebsprüfung sei nach Besichtigung des Wohnhauses in A. am 5. Oktober 1998 und im Zuge von Besprechungen am 4. Dezember 1998 und 7. April 1999 festgestellt worden, dass die Betriebsvermögenseigenschaft des als Notfallpraxis vorgesehenen Gebäudeanteiles nicht mehr als erwiesen anzunehmen sei, weshalb eine Entnahme zum 1. Jänner 1994 vorzunehmen sei und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten. Da der Beschwerdeführer diese Gesetzesauslegung nicht hätte akzeptieren wollen, habe er Berufung und nach abweisender Berufungsvorentscheidung den Vorlageantrag gestellt. Sodann sei die abweisende Berufungsentscheidung vom 26. Mai 2004 ergangen. Die Nichtzugehörigkeit des Gebäudeteiles zum Betriebsvermögen sei bereits vor Erledigung der Berufung festgestellt worden. Trotzdem seien die Bescheide der Jahre 1997 bis 1999 als vorläufige Bescheide - nach den erklärten Bemessungsgrundlagen inklusive Gebäudeanteil - erlassen worden, obwohl bereits keine Ungewissheit in Bezug auf die Beurteilung des Sachverhaltes mehr vorhanden gewesen sei. Es seien auch für die Streitjahre keine weiteren Ermittlungen durchgeführt worden und in allen vorläufigen Bescheiden habe es keine nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO erforderliche Begründung für die Vorläufigkeit gegeben. Sei die Ungewissheit, die ja eigentlich gar nicht vorhanden gewesen sei, also eine vermeintliche Ungewissheit, die der vorläufige Bescheid als erwiesen angenommen habe, beseitigt, so sei die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen bzw. habe eine Endgültigerklärung zu erfolgen. Für die Streitjahre hätten daher bereits Erstbescheide mit endgültiger Festsetzung vorliegen müssen. Auf Grund des Wegfalles der Ungewissheit ändere sich für die Streitjahre die Betrachtungsweise der Verjährung. Für den Abgabenanspruch 1997 trete auf Grund des Bescheides vom 13. März 2001 die Verjährung 2003, für den Abgabenanspruch 1998 auf Grund des Bescheides vom 13. März 2001 im Jahr 2004 und für den Abgabenanspruch 1999 auf Grund des Bescheides vom 18. Juli 2001 im Jahr 2005 ein. Dies bedeute, dass das Recht, eine endgültige Abgabenfestsetzung nach einer vorläufigen vorzunehmen, für die Jahre 1997 bis 1999 bereits verwirkt sei. Der Beschwerdeführer habe in der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung ausgeführt, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 seien am 13. März 2001 und jener für das Jahr 1999 am 18. Juli 2001 jeweils mit vorläufiger Festsetzung erlassen worden. Die Bescheide hätten keinerlei Begründung für die Annahme bzw. die zu erwartende spätere Beseitigung der Ungewissheit enthalten. Im Rahmen einer die Jahre 1994 bis 1996 umfassenden Betriebsprüfung sei nach Besichtigung des Wohnhauses in A. am 5. Oktober 1998 und im Zuge von Besprechungen am 4. Dezember 1998 und 7. April 1999 festgestellt worden, dass die Betriebsvermögenseigenschaft des als Notfallpraxis vorgesehenen Gebäudeanteiles nicht mehr als erwiesen anzunehmen sei, weshalb eine Entnahme zum 1. Jänner 1994 vorzunehmen sei und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten. Da der Beschwerdeführer diese Gesetzesauslegung nicht hätte akzeptieren wollen, habe er Berufung und nach abweisender Berufungsvorentscheidung den Vorlageantrag gestellt.

Sodann sei die abweisende Berufungsentscheidung vom 26. Mai 2004 ergangen. Die Nichtzugehörigkeit des Gebäudeteiles zum Betriebsvermögen sei bereits vor Erledigung der Berufung festgestellt worden. Trotzdem seien die Bescheide der Jahre 1997 bis 1999 als vorläufige Bescheide - nach den erklärten Bemessungsgrundlagen inklusive Gebäudeanteil - erlassen worden, obwohl bereits keine Ungewissheit in Bezug auf die Beurteilung des Sachverhaltes mehr vorhanden gewesen sei. Es seien auch für die Streitjahre keine weiteren Ermittlungen durchgeführt worden und in allen vorläufigen Bescheiden habe es keine nach Paragraph 93, Absatz 3, Litera a, BAO erforderliche Begründung für die Vorläufigkeit gegeben. Sei die Ungewissheit, die ja eigentlich gar nicht vorhanden gewesen sei, also eine vermeintliche Ungewissheit, die der vorläufige Bescheid als erwiesen angenommen habe, beseitigt, so sei die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen bzw. habe eine Endgültigerklärung zu erfolgen. Für die Streitjahre hätten daher bereits Erstbescheide mit endgültiger Festsetzung vorliegen müssen. Auf Grund des Wegfalles der Ungewissheit ändere sich für die Streitjahre die Betrachtungsweise der Verjährung. Für den Abgabeananspruch 1997 trete auf Grund des Bescheides vom 13. März 2001 die Verjährung 2003, für den Abgabeananspruch 1998 auf Grund des Bescheides vom 13. März 2001 im Jahr 2004 und für den Abgabeananspruch 1999 auf Grund des Bescheides vom 18. Juli 2001 im Jahr 2005 ein. Dies bedeute, dass das Recht, eine endgültige Abgabefestsetzung nach einer vorläufigen vorzunehmen, für die Jahre 1997 bis 1999 bereits verwirkt sei.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, die erklärungskonforme, unter Anerkennung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der "Notfallsordination in A." erfolgte Erlassung der vorläufigen Einkommensteuerbescheide vom 13. März und 18. Juli 2001 für die Jahre 1997 bis 1999 erweise sich jedenfalls als rechtmäßig. Der vom Finanzamt im Zuge der Vorprüfung mit 1. Jänner 1994 angenommene Zeitpunkt der Entnahme des strittigen Gebäudeteiles sei vom Beschwerdeführer in der Berufung vom 28. Juni 1999 gegen den gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid 1994 vom 2. Juni 1999 bekämpft worden. Nach der abweisenden Berufungsvorentscheidung sei dieser Streitpunkt auch in der Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 26. Mai 2004 abweisend entschieden worden. Somit sei erst in diesem Zeitpunkt die im Sachverhalt begründete Ungewissheit, ob der strittige Gebäudeteil auch in den Streitjahren noch zum Betriebsvermögen gehöre, beseitigt worden. Denn erst durch den Ausgang des die Jahre 1994 bis 1996 betreffenden Berufungsverfahrens sei Gewissheit bezüglich des auch für die Folgejahre beachtlichen Entnahmezeitpunktes eingetreten.

Da gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO in den Fällen des § 200 die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, beginne, erweise sich die Erlassung der bekämpften Bescheide vom 18. September 2006 als rechtmäßig. Erst mit dem Eintritt der formellen Rechtskraft der Berufungsentscheidung vom 26. Mai 2004 sei die Ungewissheit bezüglich des ertragssteuerlich maßgeblichen Entnahmezeitpunktes beseitigt worden, sodass die Frist bezüglich der Verjährung des Rechtes, eine endgültige Abgabefestsetzung nach einer vorläufigen vorzunehmen, mit Ablauf des Jahres 2004 zu laufen begonnen habe. Die Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 18. September 2006 liege damit jedenfalls innerhalb der nach § 207 Abs. 2 BAO maßgeblichen Fünf-Jahres-Frist und auch innerhalb der ebenfalls zu beachtenden absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO. Da gemäß Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO in den Fällen des Paragraph 200, die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, beginne, erweise sich die Erlassung der bekämpften Bescheide vom 18. September 2006 als rechtmäßig. Erst mit dem Eintritt der formellen Rechtskraft der Berufungsentscheidung vom 26. Mai 2004 sei die Ungewissheit bezüglich des ertragssteuerlich maßgeblichen Entnahmezeitpunktes beseitigt worden, sodass die Frist bezüglich der Verjährung des Rechtes, eine endgültige Abgabefestsetzung nach einer vorläufigen vorzunehmen, mit Ablauf des Jahres 2004 zu laufen begonnen habe. Die Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 18. September 2006 liege damit jedenfalls innerhalb der nach Paragraph 207, Absatz 2, BAO maßgeblichen Fünf-Jahres-Frist und auch innerhalb der ebenfalls zu beachtenden absoluten Verjährungsfrist des Paragraph 209, Absatz 3, BAO.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer hält seinen imilverfahren eingenommenen Standpunkt aufrecht.

Damit zeigt er aber keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

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

vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß § 200 Abs. 2 leg. cit. ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabebescheid erklärt. Gemäß Paragraph 200, Absatz 2, leg. cit. ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Absatz eins,) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabebescheid erklärt.

Die Verjährungsfrist beträgt zufolge § 207 Abs. 2 erster Satz BAO im Falle der Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Die Verjährungsfrist beträgt zufolge Paragraph 207, Absatz 2, erster Satz BAO im Falle der Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO in den Fällen des Paragraph 200, mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 18. Juli 1995, 91/14/0016, vom 29. November 2006, 2004/13/0075, vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, und vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0075) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die Bescheide vom 13. März 2001 und 18. Juli 2001 betreffend die Einkommensteuer der Streitjahre zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es dem Beschwerdeführer offen gestanden wäre, die seinerzeitigen vorläufigen Bescheide mit Berufung zu bekämpfen und auf diesem Weg sein Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vergleiche, etwa die Erkenntnisse vom 18. Juli 1995, 91/14/0016, vom 29. November 2006, 2004/13/0075, vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299, und vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0075) kann ein endgültiger Bescheid nach Paragraph 200, Absatz 2, BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die Bescheide vom 13. März 2001 und 18. Juli 2001 betreffend die Einkommensteuer der Streitjahre zu Unrecht gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufig erlassen wurden. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es dem Beschwerdeführer offen gestanden wäre, die seinerzeitigen vorläufigen Bescheide mit Berufung zu bekämpfen und auf diesem Weg sein Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist für die hier zu entscheidende Frage, wann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 leg. cit. zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d leg. cit. keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabebescheides beginnen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Juni 1998, 98/14/0069). Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres 2001 beginnt. Die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide des Finanzamtes sind mit 18. September 2006 datiert, der Beschwerdeführer hat am 10. Oktober 2006 dagegen Berufung erhoben. Die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO ist daher nicht abgelaufen. Wird eine Abgabe gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist für die hier zu entscheidende Frage, wann die Verjährung nach Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des Paragraph 200, Absatz eins, leg. cit. zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, leg. cit. keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabebescheides beginnen kann (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 23. Juni 1998, 98/14/0069). Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres 2001 beginnt. Die gemäß Paragraph 200, Absatz 2, BAO endgültigen Bescheide des Finanzamtes sind mit 18. September 2006 datiert, der Beschwerdeführer hat am 10. Oktober 2006 dagegen Berufung erhoben. Die Verjährungsfrist des Paragraph 207, Absatz 2, BAO ist daher nicht abgelaufen.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG i. römisch fünf.m. der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 20. Mai 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2008150328.X00

Im RIS seit

30.06.2010

Zuletzt aktualisiert am

02.11.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at