



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Bertl - Fettinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Schubertstraße 62, vom 4. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat dem Finanzamt am 3. Mai 2000 einen Jahresabschluss für 1998 vorgelegt, in dem erstmals Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmerin ("Kinderbetreuung und Lernhilfe") enthalten waren. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte die Bw. nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie selbständige Einkünfte aus der Beteiligung an der XY & Partner Wirtschaftstreuhand KG bezogen.

Die verhältnismäßig hohen Verluste (S 428.250) und die nicht unerheblichen Vorsteuern (S 49.651) haben das Finanzamt seinerzeit bewogen, in einem schriftlichen Vorhalt vom 1. August 2000 Bedenken an der Ernsthaftigkeit der neu begonnenen Tätigkeit zu äußern und auf die Problematik der sogenannten steuerlichen "Liebhaberei" hinzuweisen (Fragen: *Welche Gründe liegen vor, die Sie veranlasst haben, die Tätigkeit als Kinderbetreuerin bzw. Lernhilfe aufzunehmen? Liegt unter Umständen eine Tätigkeit vor, die aufgrund einer persönlichen*

Neigung ausgeführt wird?"). Auch die Bedeutung der in den Jahren 1996/1997 um S 2,505.853 angeschafften Eigentumswohnung (68,78 m²) in der Z-Gasse in G. für die Ausübung der Betätigung wurde – wegen der damit im Zusammenhang entstandenen Ausgaben und Vorsteuern – hinterfragt.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte die steuerliche Vertreterin der Bw. mit Schreiben vom 30. Jänner 2001 ua. mit:

Die Bw. sei Mutter von zwei Töchtern. Während der Schul- und Ausbildungszeit dieser Kinder habe sie sich hauptberuflich dem Haushalt gewidmet und sich nur nebenberuflich bei verschiedenen Arbeitsgebieten ihres Gatten betätigt (Korrekturlesen von Gutachten oder Büchern). Die Bw. hätte die Absicht gehabt, mit Beendigung der Kinderbetreuungstätigkeit (1998 oder 1999) wieder eine volle Berufstätigkeit zu beginnen. Nachdem die jüngste Tochter ihre Schulausbildung im Sommer 2000 abgeschlossen hat, sollte dies im Herbst 2000 erfolgen. Die Bw. habe – so die weiteren Ausführungen – eine kaufmännische Ausbildung (HAK-Matura) und einschlägige Berufspraxis. Diese, verbunden mit ihrer Erfahrung als Hausfrau und Mutter, hätte sie dazu nützen wollen, eine ganztägige Kinderbetreuung und Lernhilfe für Kinder im Pflichtschulalter (einschließlich Verpflegung) anzubieten. Die Nachfrage nach derartigen Dienstleistungen sei sehr hoch und zeige gute Ertragsaussichten.

Nach diesen Gesichtspunkten wäre *"der Standort gewählt und auch eine entsprechende Einrichtung durchgeführt"* worden. Kontakte und Gespräche mit potentiellen Kunden (zB Kinderpsychologen) hätten jedoch zur Erkenntnis geführt, dass eine zusätzliche Qualifikation die Einkunftschancen der Bw. erhöhen könnten. Diese zusätzliche Qualifikation bestünde in der Ausbildung zum Sozialbetreuer.

Die Bw. besuchte seit Oktober 2000 die Akademie für Sozial- und Lebensberatung, um den staatlich anerkannten Lehrgang "Sozial- und Lebensberatung" zu absolvieren. Der Ausbildungslehrgang erfolge in sechs Semestern, der gesetzlich für die Ausübung des Gewerbes des Sozial- und Lebensberaters vorgeschrieben sei. Nach Abschluss dieser Tätigkeit werde die Bw. den Beruf selbstständig in den ursprünglich für die Betreuung von schulpflichtigen Kindern geplanten Räumlichkeiten in Form einer Ordination ausüben.

Die bisher angeschafften Einrichtungsgegenstände könnten 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 Betriebsräume würden sich aus der beiliegenden Aufstellung ergeben. Ab dem Jahr 2004 sei mit einem Einkommen von ca. S 300.000 per anno zu rechnen. Die Anlaufverluste

der Jahre 1998 bis 2003 würden sich daher spätestens im 3. Jahr der Betriebstätigkeit ausgleichen.

Auf Grund dieser sich aus der Vorhaltsbeantwortung ergebenden Ungewissheiten hat der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes die Herausgabe von vorläufigen Bescheiden (betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998) gemäß § 200 BAO für berechtigt gehalten. Dies mit nachstehender Begründung:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig."

In einem vom 30. Dezember 2004 datierten Schriftstück, das laut Eingangsstempel am 7. März 2005 beim Finanzamt eingereicht worden ist, hat die steuerliche Vertretung schließlich mitgeteilt, 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"*.

In der Zeit von 1998 bis 2004 wurde aus der Lernhilfe bzw. Ordination den Steuererklärungen zufolge kein einziger Umsatz bzw. keine einzige Einnahme erwirtschaftet. Die Verluste, die sich in der Hauptsache aus der Absetzung der Eigentumswohnung einschließlich Einrichtung sowie den dazugehörigen Fremdmittelzinsen ergeben haben, betrugen S 428.250 (1998), S 134.134 (1999), S 148.782 (2000), S 144.983 (2001), € 17.851 (2002), € 8.997 (2003) und € 3.845 (2004).

Im Rahmen einer im Jahr 2009 durchgeführten, die Jahre 1999 bis 2007 umfassenden Außenprüfung wurde zu diesem Sachverhalt seitens der Prüferin ergänzend festgestellt, dass die Bw. ihre im Oktober 2000 begonnene Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin *"aufgrund der enormen psychischen Anforderungen bereits nach einem Jahr abgebrochen"* hätte. Ein weiteres Konzept wäre die Errichtung eines Betriebskindergartens für die Steuerberatungskanzlei des Gatten der Bw. gewesen, doch habe es dafür keine entsprechenden Bewilligungsansuchen gegeben. Da sich diese Konzepte als nicht Erfolg versprechend gezeigt hätten, sollte die Lernbetreuung um eine Tagesmutteraktivität erweitert werden. Nachdem jedoch auch durch diese Maßnahme ein wirtschaftlicher Erfolg nicht eingetreten sei, wäre mit Mai 2004 die Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe aufgegeben worden.

Auf Grund dieser Feststellungen kam die Prüferin zum Ergebnis, dass gegenständlichenfalls schon mangels Betätigung in einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 bzw. mangels Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG 1994 die Verluste der Jahre 1999 bis 2004 (siehe oben) sowie die geltend gemachten Vorsteuern (1999: S 234.188, 2000: S 6.359, 2002: € 1.117 und 2003: € 252) nicht anzuerkennen seien.

Das Finanzamt ist der Auffassung der Betriebsprüferin gefolgt und hat diese steuerlichen Änderungen im Wege der Endgültigerklärung der - bisher für die Jahre 1999 bis 2004 vorläufig erlassenen - Umsatz- und Einkommensteuerbescheide durchgeführt.

In der gegen die endgültig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 1999, 2000 und 2002 sowie die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 gerichteten Berufung wird nun begehrt, diese Bescheide ersatzlos aufzuheben, da das Recht auf Abgabenfestsetzung zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung (29. Juli 2009) gemäß § 207 BAO bereits verjährt gewesen wäre.

Begründend wurde dazu ua. ausgeführt, dass in keinem der angefochtenen Bescheide eine Begründung enthalten gewesen wäre, warum die Festsetzung der Abgaben nur vorläufig erfolgt sei. Außer eines die Steuererklärungen 1998 betreffenden Vorhaltes habe es keine weiteren nach außen erkennbare Maßnahmen des Finanzamtes gegeben. Am 30. Dezember 2004 sei das Finanzamt darüber informiert worden, dass der Betrieb der Kinder- und Lernbetreuung mit 30. Mai 2004 aufgegeben worden wäre. Eine endgültige Festsetzung der Einkommen- und Umsatzsteuer für 1999 bis 2002 gemäß § 200 Abs. 2 BAO sei damals nicht erfolgt.

Dazu werde in verfahrensrechtlicher Hinsicht Folgendes ausgeführt:

a) Fehlende Voraussetzung für die "Vorläufigkeit" der bezughabenden Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO:

Gemäß § 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 Abgaben noch ungewiss ist. Ist die Ungewissheit beseitigt, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Diese Ungewissheit müsse im Tatsachenbereich liegen. In der Begründung müsse insbesondere angegeben werden, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend sei (vgl. *Ritz*, BAO³, § 208 Tz 9).

Die Möglichkeit, vorläufige Bescheide zu erlassen, sei nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die möglichen Ermittlungen der für die Abgabenfestsetzung möglichen Tatsachen zu ersparen und vorbehaltlich des späteren Ermittlungsverfahrens Abgaben festzusetzen (VwGH 17.12.1992, 91/16/0137). Die sich aus § 200 BAO ergebende Berechtigung, Abgaben vorläufig festzusetzen, entbinde also die Behörde nicht von der im § 115 BAO begründeten Ermittlungspflicht, denn die Vorläufigkeit dürfe nur ausgesprochen werden, wenn ungewiss sei, ob und inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung der Abgabe eingetreten seien. Nur dann, wenn trotz angemessener Bemühungen der Behörde, den Sachverhalt aufzuklären,

Unsicherheiten bleiben, könne eine Abgabe vorläufig festgesetzt werden (vgl. *Stoll*, § 200, S. 2100).

Eine vorläufige Festsetzung sei – so die weiteren Berufungsausführungen – nur dann zulässig, wenn sich dies auf die abgabenrechtlichen "Tatsachen" beziehen würden, also auf die Lebenssachverhalte, wie Zustände, Vorgänge, Gegebenheiten, usw.. Die rechtliche Würdigung selbst sei keine "Tatsache". Die Ungewissheit in Bezug auf die rechtliche Würdigung von Tatsachen oder das anzuwendende Recht, in Bezug auf das Verständnis vom Rechtsinhalt, würden jedenfalls eine vorläufige Festsetzung nicht rechtfertigen. Es wäre nicht statthaft, dort, wo Beurteilungen nach den Verhältnissen im Besteuerungszeitraum nach gesetzlich festgelegten Kriterien geboten seien, die Erfüllung des Tatbestandes im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld nicht nach den gegebenen Verhältnissen, sondern von späteren Entwicklungen, Ereignissen abhängig zu machen. Bilde die Gewinnabsicht das Tatbestandsmerkmal, wäre es verfehlt, aus dem abschließend gewonnenen Bild der tatsächlichen Gewinnerzielung auf die Gewinnabsicht bzw. aus abschließenden Verlustergebnissen auf das Fehlen von Gewinnabsicht zu schließen.

Die könne gemäß § 92 BAO Rechte und Pflichten nur mittels Bescheiden begründen bzw. abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen. Die Auslegung eines Bescheides erfolge durch den Spruch, welcher durch die Begründung gedeutet werden könne. Gemäß § 93 Abs. 3 BAO habe ein Bescheid jedenfalls eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich (vorläufiger Bescheid) Rechnung getragen werde. Eine Bindungswirkung könne ein Bescheid nur durch die Aufnahme einer Begründung erreichen. Würden Abgaben – wie oben beschrieben – vorläufig festgesetzt werden, sei in der Begründung insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen wäre (*Ritz*, BAO³, § 200 Tz 9 ff.)

b) Fehlende Voraussetzung für die "Endgültigerklärung" der vorläufigen Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO:

Wenn in einem nach § 200 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid die Bezeichnung der Ungewissheit fehle, so könne der bloße Ausspruch der Vorläufigkeit in dem Bescheid nicht zu der Wirkung führen, dass die Abgabenbehörde jederzeit und willkürlich innerhalb der Verjährungsfrist zur Erlassung eines Bescheides nach § 200 Abs. 2 BAO berechtigt sei, da die im § 200 Abs. 2 BAO als Voraussetzung für eine endgültige Festsetzung normierte Beseitigung einer Ungewissheit gar nicht denkmöglich sei. Ein derartiger Bescheid sei mit Rechtswidrigkeit behaftet, da eben nach dem Wortlaut des § 200 Abs. 2 BAO die endgültige Festsetzung die Beseitigung einer Ungewissheit zwingend voraussetze, was unmöglich wäre, wenn die Ungewissheit im nach § 200 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid nicht bezeichnet sei oder gar nicht vorliege.

§ 200 Abs. 2 BAO normiere – so die weiteren Berufungsausführungen – die Verpflichtung zur Erlassung endgültiger Bescheide bei Eintritt eines Ereignisses (Beseitigung der Ungewissheit). Somit stelle sich die Frage, wie die Entscheidungspflicht der Finanzbehörde ausgelöst werden sollte, wenn die Entscheidungspflicht von einem nicht definierten, weil im vorangegangenen Bescheid nach § 200 Abs. 1 BAO nicht bezeichneten Ereignis abhängt. Werde die Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO so ausgelegt, dass auch ein nicht definiertes Ereignis eine Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde auslösen könne, so sei die Verfassungskonformität dieser Bestimmung in Frage zu stellen. Die Finanzbehörde wäre bei einer derartigen Auslegung berechtigt, willkürlich (ohne Grund) einen auf § 200 BAO gestützten Bescheid zu erlassen, was gegen das im Art 7 Abs. 1 B-VG normierte Willkürverbot verstößen würde. Ein weiterer verfassungsrechtlicher Aspekt ergäbe sich auch aus dem im Art 18 Abs. 1 B-VG abgeleiteten Bestimmtheitsgebot. Wenn man dem § 200 Abs. 2 BAO den Inhalt unterstellen würde, dass auch ein völlig unbestimmtes Ereignis (Wegfall einer nicht definierten Ungewissheit) eine Entscheidungsbefugnis bzw. Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde auslöse, dann könne nicht mehr von an Gesetze gebundenem Verwaltungshandeln die Rede sein.

c) Bemessungsverjährung:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliege der Verjährung (Bemessungsverjährung gemäß §§ 209 bis 209a BAO). Die Verjährungsfrist betrage für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer fünf Jahre (§ 207 BAO). Die Verjährung beginne mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, in den Fällen des § 200 BAO jedoch mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt worden sei (§ 208 BAO). Würden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, führe das zur Verlängerung um ein weiteres Jahr (§ 209 Abs. 1 BAO).

Die Ausnahmeregelungen für den Beginn der Verjährungsfrist seien jedoch in den Fällen des § 200 BAO nicht anzuwenden - so die weiteren Berufungsausführungen - , wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen worden wäre, obwohl keine Ungewissheit bestehe bzw. wenn der Bescheid überhaupt nicht erkennen lasse, von welcher Unsicherheit die Behörde ausgehe.

Zur Beurteilung des Beginnes des Fristenlaufes sei die Feststellung notwendig, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit weggefallen sei (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0054). Sei dies nun mangels angegebener Ungewissheit nicht möglich, richte sich der Beginn der Verjährung nach den allgemeinen Regeln der BAO. Die Verjährung trete also bei vorläufigen Bescheiden nur dann später ein, wenn eine tatsächlich bestehende Unsicherheit vorliege, die beseitigt werden könne.

In den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheiden 1999 bis 2002 sei weder den Sprüchen noch der Begründung zu entnehmen, warum vorläufige Bescheide erlassen worden wären. Die Finanzbehörde hätte es somit unterlassen, Feststellungen darüber zu treffen, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit begründet sei bzw. welche Tatsachen ungewiss gewesen sein sollten und welcher Umstand eintreten hätte müssen, damit die Ungewissheit beseitigt werde (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0054). Aus diesen sowie den oben angeführten Argumenten seien daher die Bestimmungen der Verjährung nach den allgemeinen Regeln anzuwenden, was dazu führe, dass - so die abschließenden Ausführungen in der Berufung - die Verjährung der Einkommensteuerbescheide 1999, 2000, 2001 und 2002 sowie der Umsatzsteuerbescheide 1999, 2000 und 2002 bereits eingetreten sei (1999 mit 1.1.2006, 2000 mit 1.1.2007, 2001 mit 1.1.2008 und 2002 mit 1.1.2009).

Diese Abgaben hätten daher im Zuge der im Jahr 2009 statt gefundenen Außenprüfung nicht als endgültig festgestellt werden können.

Die daraufhin abweislich ergangene Berufungsvorentscheidung wurde ua. wie folgt begründet:

Ad a) Fehlende Voraussetzung für die "Vorläufigkeit" der bezughabenden Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO:

Die Bw. versuche mit ihren ausführlichen Wiedergaben von Lehre und Rechtsprechung einerseits aufzuzeigen, die Behörde sei nicht berechtigt gewesen, vorläufige Abgabenbescheide zu erlassen, andererseits hätten die vorläufigen Bescheide keine Begründung enthalten. Beide Annahmen seien sowohl unzutreffend als auch ungeeignet, dem Rechtsmittel zu einem Erfolg zu verhelfen:

Das gesamte Abgabenverfahren sei außerhalb von Prüfungshandlungen, die aber ihrer Natur nach nur rückwirkende Veranlagungszeiträume aufgreifen könnten, vom Grundsatz der Offenlegung von Sachverhalten durch den Abgabepflichtigen getragen (§§ 119 ff BAO, §§ 133 f BAO). Von dieser – wahrheitsgemäß – Offenlegung sei die Abgabenbehörde umso abhängiger, als Gesetz- und Verordnungsgeber an subjektive Tatbestandsmerkmale anknüpfen, die in der Außenwelt keinen oder einen erst in der Zukunft liegenden Niederschlag fänden. Insbesondere bei der Geltendmachung von Betriebsausgaben und Vorsteuern vor Eröffnung eines Betriebes bzw. der Aufnahme einer unternehmerischen Aktivität sei das Finanzamt davon abhängig, dass die vom Abgabepflichtigen geäußerten Willenskundgebungen auch tatsächlich seinem inneren Willen entsprechen. Zu diesem Zeitpunkt existierten idR keine Beweismittel, die von Abgabenbehörden erhoben werden könnten. In eben dem selben Ausmaß, in dem die Behörde keine Möglichkeit ergänzender Sachverhaltsermittlung habe und sie dem Abgabepflichtigen dennoch steuerliche Vorteile nicht

vorenthalten wolle, werde es ihr aber nicht zur Last zu legen sein, wenn bei ihr *Zweifel am (ernsthaften) Willen der Partei*, der noch *keine erkennbare Manifestation in der Außenwelt* gefunden habe, verblieben. Können nun begründete Zweifel an der Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Liebhabereiverordnung BGBI 1993/33 zu vorläufigen Bescheiden Anlass geben, (vgl. VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075; VwGH 12.8.1994, 94/14/0025), so müsse dies ebenso für jene Fälle gelten, in denen "*nicht einmal belegt werden kann, ob eine Tätigkeit jemals begonnen werden wird oder nicht*".

Wie nun die Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 zeige, wäre die letztlich in die Erlassung vorläufiger Bescheide mündende Unsicherheit nicht nur auf Seite des Finanzamtes gelegen, sondern auch auf jener der Bw. selbst. Die Antworten seien in höchstem Grade unbestimmt gewesen, bewegten sich mit "sollte" oder "wollte" schon sprachlich auf weiten Strecken in der Möglichkeitsform und ließen letztlich "*offen, welche Berufstätigkeit nun eigentlich in den Räumlichkeiten der Hilmstraße betrieben werden soll*". Den Formulierungen nach wäre schon zum 30. Jänner 2001 nicht einmal mit Sicherheit auszuschließen gewesen, dass die Bw. ihre Absicht zur Eröffnung einer Tätigkeit bereits aufgegeben hätte.

Lege jedoch ein Abgabepflichtiger seine wahren wirtschaftlichen Absichten nicht klar und unzweideutig dar, so habe er die Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO selbst veranlasst (VwGH 7.8.1992, 92/14/0136). Vorwürfe gegenüber dem Finanzamt wären bei einer derartigen Sachlage jedenfalls fehl am Platz.

Selbstverständlich hätten die in Reaktion auf die Vorhaltsbeantwortung ergangenen vorläufigen Bescheide eine – wenn auch knappe – Begründung enthalten. In dem Gesamtkontext des seinerzeitigen Verfahrens könne es jedenfalls nicht den geringsten Zweifel daran gegeben haben, weshalb vom Verfahrensmittel der Vorläufigkeit Gebrauch gemacht worden wäre. Da sich diese Gründe auch über die Jahre hinweg nicht geändert hätten, wären wiederholende Darstellungen ab dem Jahr 1999 entbehrlich gewesen.

Abgesehen davon käme die Beanstandung zu spät. Wäre nämlich die Herausgabe vorläufiger Bescheide als unberechtigt bzw. unbegründet und folglich als rechtswidrig betrachtet worden, so hätte jederzeit die Möglichkeit der Berufung gegen den Ausspruch der "Vorläufigkeit" bestanden (zB VwGH 18.7.1995, 91/14/0016, wonach der Ausspruch über die Vorläufigkeit des Bescheides ein der Rechtskraft fähiger und dementsprechend auch anfechtbarer Spruchbestandteil ist). Eben dadurch, dass die "*vorläufigen Bescheide durch die Bw. (und ihre rechtsfreundliche Vertretung) unbeeinsprucht geblieben sind, wird das stillschweigende Einvernehmen über die bestehende Unsicherheit deutlich*".

Ad b) Fehlende Voraussetzung für die "Endgültigerklärung" der vorläufigen Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO:

Über die von der Bw. relevierte Verfassungsfrage stünde dem Finanzamt kein Urteil zu. Auf dem Boden einfachgesetzlicher Normen erweise sich das Vorbringen, wonach die Endgültigerklärung oder die Erlassung eines endgültigen Bescheides nach einem vorangegangenen rechtswidrigen vorläufigen Bescheid nicht rechtmäßig erfolgen könne, als rechtsirrig. Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits in einer Vielzahl von Entscheidungen (ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239; VwGH 18.7.1995, 91/14/0016; VwGH 12.8.1994, 94/14/0055) gegen diese Auffassung erkannt. Eben weil der Ausspruch über die Vorläufigkeit des Bescheides ein der Rechtskraft fähiger und dementsprechend auch anfechtbarer Spruchbestandteil sei, wären die mit dem diesbezüglichen Spruchbestandteil verbundenen Rechtswirkungen, nämlich die Möglichkeit bzw. Notwendigkeit, einen endgültigen Bescheid zu erlassen, auch dann beachtlich, wenn der Spruch des Bescheides mangels tatsächlich bestehender Ungewissheit allenfalls rechtswidrig sein sollte.

Ad c) Bemessungsverjährung:

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginne die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt werde. Weshalb ein Anwendungsfall des § 200 BAO im Anlassfall eindeutig gegeben wäre und die Ungewissheit auch tatsächlich bestanden hätte, sei schon zuvor ausführlich dargestellt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes könnten demnach bei der Berechnung der Verjährungsfrist nicht die geringsten Bedenken an der zutreffenden Anknüpfung an § 298 Abs. 1 lit. d BAO bestehen.

Mit dem von der Bw. ins Treffen geführten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. April 2008, 2007/15/0054, sei für ihren Standpunkt nichts zu gewinnen: Diesem in einem zweiten Rechtsgang gefällten Erkenntnis lägen die Überlegungen aus dem Vorerkenntnis vom 17. Mai 2006, 2001/14/0223, zugrunde, wonach für die Beurteilung des Beginns des Fristenlaufes nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO Feststellungen darüber zu treffen seien, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit weggefallen sei. Die Aufhebung sei deshalb erfolgt, weil es die belangte Behörde verabsäumt hätte, Feststellungen über diesen Umstand zu treffen. Ein darüber hinausgehender Inhalt, etwa in Richtung eines Abgehens von der unter a) und b) zitierten Rechtsprechung, sei der zitierten Entscheidung jedoch nicht beizulegen.

Auch in dem nun zu entscheidenden Anlassfall sei die Sicherheit der Behörde darüber, dass die Bw. niemals auch nur begonnen hätte eine Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 auszuüben, mit der die beanspruchten Ausgaben im Zusammenhang stehen könnten, naturgemäß erst nach und nach eingetreten. Die absolute Gewissheit über dieses Faktum sei freilich erst während der Außenprüfung eingetreten, als es in Gegenwart der Prüferin nicht mehr möglich gewesen wäre, *"weitere Ausflüchte zu finden"*. Der Zeitpunkt des Wegfalles der Ungewissheit liege daher *spätestens* innerhalb der Zeitspanne der faktischen

Prüfungshandlungen (Prüfungsbeginn: 20. April 2009; Schlussbesprechung 2. Juli 2009).

Demnach würde der Fristenlauf *"überhaupt erst in der Zukunft beginnen"*.

Andererseits könne der Wegfall der Unsicherheit *"frühestens in dem Zeitpunkt eingetreten sein, als erstmals Kenntnis über das Ausbleiben von Einnahmen und Umsätzen erlangt wurde"*. Dieser Zeitpunkt wäre wohl am ehesten der 7. März 2005 gewesen (Einlangen der Information vom 30. Dezember 2004 über die "Aufgabe der Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe"). Die Bemessungsverjährung hätte sodann frühestens mit 31. Dezember 2005 zu laufen begonnen, was die nunmehrige Abgabenfestsetzung im Jahr 2009 bei einem Fristenlauf von fünf Jahren auch nicht hindern hätte können. Allerdings ließe das Wort "Aufgabe" noch immer Zweifel offen, weil mit dieser Formulierung irreführend der subjektive Eindruck hervorgerufen werde, die Tätigkeit sei einmal "begonnen" worden, was tatsächlich jedoch nie der Fall gewesen wäre. Auch werde in diesem Dokument keine Aussage zum (geplanten?) Betrieb einer Ordination getroffen.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird nochmals darauf hingewiesen, dass die streitgegenständlichen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide keine einzige Begründung für das Vorliegen einer "Ungewissheit", welche eine Vorläufigkeit der Bescheide rechtfertigen würde, enthielten. Das Finanzamt habe es unterlassen, Feststellungen zu treffen, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabenfestsetzung maßgebliche Ungewissheit gegeben sei.

Die Berufung würde sich – so die weiteren Ausführungen der steuerlichen Vertreterin im Vorlageantrag – nicht gegen die vorläufige Festsetzung der Abgaben als solche richten, vielmehr werde die Vorläufigkeit der Bescheide und deren Rechtsfolgen im Zusammenhang mit der Verjährungsregelung und der Berechnung der Verjährungsfrist abgehandelt.

Auch sei es für das Berufungsbegehren nicht entscheidungsrelevant, ob sich die Begründung der Vorläufigkeit der Bescheide – nämlich die Frage der Ungewissheit des Vorliegens einer Einkunftsquelle – aus der Aktenlage bzw. aus dem Stand des Ermittlungsverfahrens ableiten lasse. Auch *"der VwGH bringt zum Ausdruck, dass nicht darauf abzustellen ist, ob die inhaltliche Begründung für die Vorläufigkeit nach dem Informationsstand der Abgabenbehörde richtig und ausreichend ist"*. Vielmehr sei es *"verfahrensrechtlich entscheidungsrelevant, ob die Begründung formal Teil des vorläufigen Bescheides ist. Es hat auch aus dem Bescheid hervorzugehen, welche Kriterien für den Wegfall der Ungewissheit maßgebend sind"*.

Eine Ungewissheit gemäß § 200 Abs. 2 BAO könne nicht beseitigt werden, wenn diese in den vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO nicht konkretisiert sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie sich aus dem Vorlageantrag ergibt, richtet sich das Berufungsbegehr in erster Linie gegen die vom Finanzamt gezogenen verjährungsrechtlichen Folgen im Zusammenhang mit einer vorläufigen Bescheiderlassung, in denen die "Ungewissheit" nicht begründet worden ist (Anwendungsfall des § 208 Abs. 1 lit. d BAO - Ansicht des Finanzamtes - oder des "allgemeinen" Verjährungstatbestandes des § 208 Abs. 1 lit. a BAO - Auffassung der Bw.).

Der Unabhängige Finanzsenat folgt diesbezüglich der vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung ausführlich begründeten Rechtsauffassung und hält ergänzend dazu fest:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

An das Fehlen der Begründung in einem Bescheid hat der Gesetzgeber von sich aus keine Konsequenzen geknüpft. Im Falle des Fehlens einer Begründung in einem Bescheid hat der Bescheidadressat gemäß § 245 Abs. 2 BAO tätig zu werden, wonach der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) gehemmt wird. Die Begründung eines Bescheides hat nämlich nur informative, für sich nicht normative Bedeutung. Sie ist im Zweifel, wenn der Spruch des Bescheides nicht klar genug ist und der Auslegung bedarf, zur Interpretation des Spruches heranzuziehen, eine darüber hinausgehende Verbindlichkeit kommt der Begründung jedoch nicht zu (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, S. 964, 2. Absatz).

Daraus folgt, dass die vom Finanzamt erlassenen und von der Bw. unbekämpften vorläufigen Bescheide, auch wenn gegenständlichenfalls der Grund der Vorläufigkeit den Bescheiden betreffend die Jahre 1999 bis 2001 "mangels Begründung" nicht zu entnehmen ist, in Rechtskraft erwachsen sind (und zwar unabhängig davon, ob - die *"Begründung der Vorläufigkeit formal Teil des vorläufigen Bescheides ist"*). Das Finanzamt war daher grundsätzlich berechtigt, diese vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide zu ersetzen.

Die Verjährungsfrist für die Umsatz- und Einkommensteuer beträgt fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Die Verjährungsfrist beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

§ 208 Abs. 1 lit. d BAO normiert den Beginn der Verjährung für den Fall, dass eine nach § 200 BAO vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt wird, mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Entscheidend für den Beginn der Verjährung im Sinne des § 208 Abs. 1 lit. d BAO ist daher, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Bescheide – objektiv gesehen – tatsächlich eine Ungewissheit vorgelegen hat und wenn ja, wann diese Ungewissheit weggefallen ist.

§ 208 Abs. 1 lit. d BAO ist nur dann nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl *keine Ungewissheit* bestanden hat (vgl. VwGH 18.10.1984, 83/15/0085), sodass sich in diesem Fall der Beginn der Verjährung nach der "allgemeinen" Verjährungsfrist des § 208 Abs. 1 lit. a BAO richtet (*Ritz*, BAO³, § 208 Tz 4). Dies trifft im gegenständlichen Verfahren aber nicht zu:

So wird auch von der Bw. nicht einmal bestritten, dass - objektiv gesehen - eine Ungewissheit vorgelegen ist, eine Ungewissheit bzw. Unsicherheit, die sich bereits aus den Antworten der Bw. anlässlich ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2001 ableiten lässt. Es lag jedenfalls aus damaliger Sicht zweifelsohne eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit im Tatsachenbereich (Ausübung welcher Tätigkeit? Lernhilfe? Sozial-Lernberatung? Beginn der Tätigkeit?) vor, weshalb das Finanzamt zu Recht zunächst vorläufige Bescheide erlassen hat.

Auch musste der Bw. aufgrund der Bescheidbegründung betreffend das Jahr 1998 klar gewesen sein, dass diese im Tatsachenbereich noch nicht geklärten Fragen ("Ungewissheiten") letztlich auch einer endgültigen Bescheiderlassung für die Folgejahre entgegengestanden sind. Dies zeigt sich auch darin, dass die Bw. weder einen Antrag auf Mitteilung der mangelnden Begründung gestellt hat noch während aller angeführten Jahre von ihrem Recht, die im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide hinsichtlich ihres Ausspruches der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten (VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075), Gebrauch gemacht hat.

Die gesetzliche Anordnung des § 200 Abs. 2 BAO, einen vorläufigen Bescheid durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen, stellt auf den Zeitpunkt ab, in dem die Ungewissheit beseitigt ist. Dies ist auch jener Zeitpunkt, der die Frist für die Verjährung zur Erlassung eines endgültigen Bescheides auslöst (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO).

Bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall steht fest, dass der Wegfall der Ungewissheit *frühestens* in dem Zeitpunkt anzusetzen ist, als das Finanzamt von der "Aufgabe der Tätigkeit der Lernbetreuung und Lernhilfe" informiert worden ist (7. März 2005). Die Frist für die Bemessungsverjährung hätte daher – wie das Finanzamt zu Recht ausführt – *frühestens* mit 31. Dezember 2005 zu laufen begonnen (und *spätestens* während der Außenprüfung), weshalb die endgültigen Abgabenfestsetzungen (Umsatzsteuer 1999, 2000 und 2002, Einkommensteuer 1999 bis 2002) im Jahr 2009 jedenfalls noch vor Ablauf der Verjährungsfrist von fünf Jahren erfolgt sind.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 15. März 2010