



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 26. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. März 2008, StNr., betreffend Gebühren und Erhöhung 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Rechtsgebühr wird von Euro 33.801,24 auf Euro 32.949,63 herabgesetzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt Euro 3.294.963,36.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 1.9.2004 wurde durch die A-gmbH., als Verpächterin ein Pachtvertrag mit der Mieterin über ein Shop im Center vom 1.9.2004 mit dem Ersuchen um Vergebühung angezeigt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte mit Bescheid vom 12.11.2004 die Rechtsgebühr in Höhe von Euro 22.730,39 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest.

Am 17.3.2008 erfolgte eine Anfrage an die Bescheidadressatin um Bekanntgabe des tatsächlichen Bruttoentgeltes inkl. aller Nebenkosten für die letzten drei Jahre. Mit Fax vom 19.3.2004 wurde mitgeteilt, dass von 2005-2007 keine Umsatzpachtnachzahlungen erfolgt seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 26.3.2008, StNr., setzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Gebühr mit Euro 33.801,24 endgültig fest mit der Begründung, dass die vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten bei der Vertragsdauer zu berücksichtigen waren.

Am 10.4.2008 teilte die Rechtsnachfolgerin mit, dass mittlerweile beim gegenständlichen Standort Wels eine eigene Betriebsgesellschaft Rechtsnachfolger der A-gmbH sei.

Am 21.4.2008 wurde ein neuer endgültiger Gebührenbescheid an die Rechtsnachfolgerin gerichtet. Dagegen richtet sich die Berufung vom 26.5.2008. Mit Berufungsvorentscheidung vom 5.6.2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der Vorlageantrag wurde am 24.6.2008 eingebracht.

Geltend gemacht wird, dass die im endgültigen Bescheid berücksichtigte Option bereits im vorläufigen Bescheid berücksichtigt worden sei, dass hinsichtlich der Option keine Ungewissheit vorgelegen habe, weshalb die Abgabenbehörde nicht berechtigt sei, diese nunmehr zu berücksichtigen. Denn der endgültige Bescheid dürfe nicht auf Umstände zurückgreifen, die der Abgabenbehörde bereits bekannt waren und hinsichtlich derer eine Ungewissheit nicht bestanden habe. Änderungen im endgültigen Bescheid seien nur hinsichtlich der im vorläufigen Bescheid genannten Ungewissheit möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Rechtslage:

1.) Ungewissheit:

§ 200 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann 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. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

2.) Verjährung:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Nach § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

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

3.) Anzeigepflicht:

§ 120 Abs. 3 BAO lautet:

Weiters ist die Beseitigung einer im vorläufigen Bescheid genannten Ungewissheit (§ 200 Abs. 1) und ein Eintritt eines im Bescheid angeführten, in Betracht kommenden rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) dem für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

Diese Bestimmung gilt erst ab 31.12.2005. Der vorläufige Bescheid wurde bereits am 12.11.2004 erlassen.

Die Anzeigepflicht für die Beseitigung einer Ungewissheit i. S. d. § 200 Abs. 1 BAO setzt nach § 120 Abs. 3 BAO voraus, dass die Ungewissheit im vorläufigen Bescheid genannt ist. Es genügt die Nennung der Ungewissheit in der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) des vorläufigen Bescheides. Hiefür reicht jedoch weder die Wiedergabe des Gesetzestextes des § 200 Abs. 1 erster Satz BAO noch die bloße Behauptung, eine derartige Ungewissheit liege vor. Es ist vielmehr die Ungewissheit (und damit mittelbar das anzeigepflichtige Ereignis) im vorläufigen Bescheid konkret zu nennen. Die Partei muss aus dem vorläufigen Bescheid erkennen können, welches Ereignis sie anzuzeigen hat. Weiters besteht die Anzeigepflicht für im vorläufigen Bescheid genannte Ungewissheiten nur dann, wenn tatsächlich eine Ungewissheit i. S. d. § 200 Abs. 1 erster Satz BAO vorliegt (Ritz in SWK 2/2006, Anzeigepflicht für rückwirkende Ereignisse und bei Ungewissheiten).

Diese Ausführungen beziehen sich nur auf die neu eingeführte Anzeigepflicht nach § 120 Abs. 3 BAO mit AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161, und die Rechtsfolgen der Nichtnennung der Ungewissheit im Bescheid auf diese Anzeigepflicht und den Beginn der Verjährung.

B) Ungewissheit:

Die zur Vorläufigkeit des erlassenen Abgabenbescheides führende Ungewissheit ist im Bescheid nicht genannt, vielmehr wurde lediglich der Gesetzestext teilweise wiedergegeben.

Die Ungewissheit ist lediglich aus der internen Begründung für die erfolgte Terminanmerkung ersichtlich, die sich auch im Inhalt des Vorhaltes vom 17.3.2008 widerspiegelt. Als Pachtzins waren 7,25 Prozent des Umsatzes vereinbart. Die vorläufige Abgabenbemessung erfolgte aufgrund der vereinbarten Mindestpacht. Daher wurde versucht, mit dem Vorhalt den tatsächlichen Pachtzins incl. aller Nebenkosten der letzten drei Jahre zu ermitteln. Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung, dass 2005-2007 keine Umsatzpachtnachzahlungen erfolgt seien, wurde der endgültige Bescheid erlassen.

Die bei der Erlassung des vorläufigen Bescheides bestandene Ungewissheit hätte demnach zu keiner Abänderung der Bemessungsgrundlage geführt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat bei der Erlassung des endgültigen Bescheides die bisher nicht berücksichtigte Option bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage erstmals berücksichtigt.

C.) Verjährung:

Liegt vorläufig erlassenen Abgabenbescheiden eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit (i. S. d. § 200 Abs. 1 BAO) tatsächlich nicht zugrunde und treten die vorläufigen Bescheide - mangels entsprechender Anfechtung - in Rechtskraft, so hat dies zwar auf die Rechtswirksamkeit dieser Erledigungen grundsätzlich keine Auswirkung, wohl aber auf den Lauf der Verjährungsfrist:

§ 208 Abs. lit. d BAO gelangt nämlich dann nicht zur Anwendung, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand (z. B. VwGH vom 18. 10. 1984, 83/15/0085). In einem derartigen Fall richtet sich der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO (Ritz, BAO-Kommentar³, § 208 Tz. 4 und UFS Graz vom 22. 11. 2005, RV/0573-G/05).

Im vorliegenden Falle hat zwar eine Ungewissheit bestanden, aber diese führte zu keiner Abänderung des Bescheidinhaltes. Für die spätere Ingangsetzung der Verjährungsfrist war diese Ungewissheit dennoch relevant. Aber die Frage der Verjährung ist ohndies nicht strittig, da auch nach § 208 Abs. 1 lit a BAO die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen gewesen wäre.

Verjährung steht also der endgültigen Abgabenfestsetzung nicht entgegen.

D.) Teilrechtskraft:

Strittig ist, ob der vorläufige Bescheid auch in jenen Punkten geändert werden darf, in denen keine Ungewissheit bestanden hat. Die Vertragsbestimmungen hinsichtlich der eingeräumten Option waren bekannt. Die Frage ist, ob eine Teilrechtskraft des vorläufigen Bescheides besteht oder nicht.

Zwei Fragen sind zu trennen:

Darf ein endgültiger Bescheid erlassen werden, obwohl die Ungewissheit nicht bestanden hat.

Dürfen im endgültigen Bescheid auch Bescheidinhalte geändert werden, hinsichtlich derer keine Ungewissheit gegeben war.

Nach der Judikatur des VwGH (28. 3. 2001, 98/13/0032) hängt die Endgültigerklärung bzw. die Erlassung des endgültigen Bescheides nach § 200 Abs. 2 BAO nicht davon ab, dass tatsächlich eine Ungewissheit bestanden hat (Ritz in SWK 2/2006, Anzeigepflicht für rückwirkende Ereignisse und bei Ungewissheiten, FN 6).

Im Erkenntnis vom 29.11.2006, 2004/13/0075, hat der VwGH ausgesprochen:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. März 2001, 98/13/0032, ausgeführt hat, 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 dahin gestellt bleiben, ob die von den Beschwerdeführern angesprochenen Bescheide des Finanzamtes seinerzeit zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es den Beschwerdeführern offen gestanden wäre, die seinerzeitigen Feststellungsbescheide in ihrem Ausspruch der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten und auf diesem Weg ihr Recht auf Ergehen endgültiger Feststellungsbescheide geltend zu machen."

Damit ist die erste Frage, ob ein endgültiger Bescheid erlassen werden darf, obwohl die Ungewissheit nicht bestanden hat, klar beantwortet. Denn für das von der Bw geltend gemachte Nichtvorliegen einer Ungewissheit ist die im oben bereits zitierten Erkenntnis des VwGH vom 29.11.2006, 2004/13/0075, dargelegte Rechtsansicht relevant, wonach die Erlassung eines endgültigen Bescheides nach § 200 Abs. 2 BAO nicht davon abhängt, dass tatsächlich eine Ungewissheit bestanden hat.

Aber auch die von der Bw vorgebrachte Einschränkung der Abgabenbehörde auf die im vorläufigen Bescheid angesprochene Ungewissheit, was auf eine Teilrechtskraft des vorläufigen Bescheides hinauslaufen würde, besteht nicht. Die Bw zieht hier aus der Änderung des § 120 Abs. 3 BAO die falschen Schlüsse.

Der vorläufige Bescheid kann durch den endgültigen Bescheid – freilich unter Berücksichtigung der Verjährungsbestimmungen - in jeder Richtung abgeändert werden, wie auch der endgültige Bescheid in jeder Richtung anfechtbar ist, da der endgültige Bescheid an die Stelle des vorläufigen Bescheides tritt (vgl. Ritz, BAO³, Tz 13 zu § 200).

§ 251 BAO lautet:

Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, sind in vollem Umfang anfechtbar. Das gleiche gilt für endgültige Bescheide, die an die Stelle eines vorläufigen Bescheides (§ 200) treten und für Bescheide, die einen vorläufigen zum endgültigen Bescheid erklären.

Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, sind in vollem Umfang anfechtbar (§ 251 BAO erster Satz); sie sind daher auch in Belangen voll anfechtbar, in denen keine Änderung eingetreten ist und sogar in solchen Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den früheren Bescheid schon abgesprochen wurde (VwGH 18.11.1993, 92/16/0068).

Es war daher zulässig, die Auswirkungen der vereinbarten Option erstmals im endgültigen Bescheid zu berücksichtigen, obwohl diese bei Erlassung des vorläufigen Bescheides bereits bekannt war und es diesbezüglich keine Ungewissheit gab.

Denn im Abgabenverfahrensrecht gibt es - außer in den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmefällen – keine Teilrechtskraft (VwGH 18.11.1993, 92/16/0068, 10.5.1994, 93/14/0104).

Unter § 251 BAO erster Satz fallen auch gem § 200 Abs 1 BAO zweiter Satz erlassene, einen vorläufigen Bescheid ersetzende vorläufige Bescheide (vgl Ellinger/Wetzel, BAO, 198; Stoll, WT 1981, H 6, 5; Stoll, BAO, 2582) Ritz, BAO³, Tz 4 zu § 251.

Voll anfechtbar sind nach § 251 BAO zweiter Satz auch endgültige Bescheide, die an die Stelle eines vorläufigen Bescheides treten, und Bescheide, die einen vorläufigen Bescheid zum endgültigen Bescheid erklären. Ein Bescheid, der einen vorläufigen zu einem endgültigen Bescheid erklärt, tritt ebenfalls an die Stelle des früheren, und zwar auch dann, wenn die einzige Änderung im Spruch die Endgültigerklärung ist (Ritz, BAO³, Tz 6 zu § 251).

E.) Gebührenpflicht und Bemessungsgrundlage:

Die grundsätzliche Gebührenpflicht für den Pachtvertrag vom 1.9.2004 nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG steht ebenso außer Streit wie die Berücksichtigung der Verlängerungsoption in der Bemessungsgrundlage. Die Behauptung in der Berufung, die Option sei bereits im vorläufigen Bescheid berücksichtigt worden, ist nicht zutreffend.

Dem vorläufigen Bescheid wurde eine Laufzeit von 11 Jahren zugrundegelegt, im endgültigen Bescheid wurden weitere 5 Jahre berücksichtigt. Damit wurde auch die Obergrenze des § 33

TP 5 Abs. 3 GebG nicht überschritten. Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Bemessungsgrundlage mit Euro 3,380.123,76 ermittelt:

Sie hat dabei die Bemessungsgrundlage für die 5 Jahre (Option) mit Euro 1,021.924,80 (17.032,08 monatlich x 60 Monate) ermittelt und diesem Betrag den Betrag von Euro 2.358.198,96 hinzugerechnet, was die Bemessungsgrundlage von Euro 3,380.123,76 ergab. Die Bemessungsgrundlage des vorläufigen Bescheides betrug jedoch Euro 2,273.038,56 (17.032,08 monatlich x 132 Monate zuzüglich zwei mal die Mindestpacht (2 x 12.402,00) für Baukostenbeitrag und Vorlaufkosten.

Aus dem Abgabenakt ist nicht ersichtlich und es konnte auch nicht nachträglich festgestellt werden, wie der Betrag von Euro 2,358.198,96 ermittelt worden ist. Da jedoch aufgrund der Aktenlage die Ermittlung der Bemessungsgrundlage zweifelsfrei möglich war, konnte die Abänderung ohne Vorhalteverfahren erfolgen. Zum Betrag der Bemessungsgrundlage des vorläufigen Bescheides (Euro 2,273.038,56) ist lediglich die zusätzliche Bemessungsgrundlage für die Dauer der Option (Euro 1,021.924,80) hinzuzurechnen.

Aufgrund dieser fehlerhaften Ermittlung der Bemessungsgrundlage war der Berufung teilweise stattzugeben.

Salzburg, am 29. Oktober 2008