

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache vorname Nachname, Straße, Ort, vertreten durch Mag. Vorname1 Nachname1, Straße1, PLZ1 Ort1, über die Beschwerde vom 8. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 5. Oktober 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer für 1995 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am **16. September 1996** erließ die Abgabenbehörde den **Umsatzsteuerbescheid für 1995** gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit folgender Begründung als vorläufigen Bescheid:

Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt.

Im Jahr **1999** führte die Abgabenbehörde eine Betriebsprüfung durch, in der unter anderem die Umsatzsteuer 1995 Gegenstand der Prüfung war. Betreffend den im vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 1995 nicht anerkannten Vorsteuerabzug aus der Eingangsrechnung der Firma Name2 ist der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen, dass in diesem Punkt auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 30.9.1998, 96/13/0199 bzw. VwGH 30.9.1998, 97/13/0116 (ÖStZB 10/99, S. 299) verwiesen werde.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1995 durch die Betriebsprüfung ist nicht erfolgt. Der Umsatzsteuerbescheid 1995 wurde von der Abgabenbehörde nicht endgültig erlassen.

Am 17. September 2010 langte bei der Abgabenbehörde ein **Antrag auf Endgültigerklärung bzw. endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer für 1995** ein mit folgender Begründung:

Mit obigem Bescheid wurde der Vorsteuerabzug aus der Eingangsrechnung der Firma Name2, PLZ2 Ort2, Straße2, vom 25.7.1995 in der Höhe von ATS 135.833,00 (EUR 9.857,13) vorläufig versagt. Da nunmehr auf Grund eines gerichtlichen Verfahrens vor einem österreichischen Gericht Herr Name3, welcher - wie sich herausstellte - hinter der oben genannten Firma Name2 stand, wegen schweren Betruges verurteilt wurde, offenkundig ist, daß Geschäftspartner Opfer des Betruges geworden sind - so auch im vorliegenden Falle -, wird beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 1995 endgültig zu erklären unter Berücksichtigung des erwähnten Vorsteuerbetrages von ATS 135.833,00 bzw. EUR 9.857,13.

Beigelegt wurde unter anderem eine Ablichtung folgender Erklärung:

Beilage zur Umsatzsteuerrechnung 1995

Das Umsatzsteuer-Guthaben ergibt sich im wesentlichen aus dem Umstand, daß bisher die von der Firma Name2 meinem Handelsbetrieb in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in der Höhe von S 135.833,-- keine Berücksichtigung gefunden hat. Ich war jedoch als Eigenhändler zur vollständigen Bezahlung der Ware verpflichtet und habe diese auch zuzüglich der ordnungsgemäß in Rechnung gestellten Umsatzsteuer bezahlt. Es bestünde auch rechtlich keinerlei Möglichkeit einer Rückforderung. Da ich in jeder Phase des gegenständlichen Geschäftes im guten Glauben und nach der Sorgfalt einer ordentlichen Kaufmannes gehandelt habe und auch meine Verpflichtungen im Sinne einer korrekten Abwicklung des gegenständlichen Umsatzgeschäftes erfüllt habe und beim Abschluß des Geschäftes auf meiner Seite nicht der geringste Zweifel an der Berechtigung zum Vorsteuerabzug infolge ordnungsgemäßer Rechnung - wie eine solche in der Abrechnung zwischen Unternehmungen üblich ist - war, habe ich diesen Vorsteuerbetrag in der Jahresumsatzsteuererklärung geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 5. Oktober 2010 wurde der Antrag auf endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer für 1995 abgewiesen. Dieser Bescheid enthielt folgende Begründung:

Gem. § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Gegen den abweisenden Bescheid wurde Beschwerde (vormals Berufung) erhoben mit folgender Begründung:

Mit dem genannten Bescheid wurde der Antrag vom 15.09.2010 auf Endgültigerklärung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides 1995 vom 17.09.1996 abgewiesen mit der Begründung, dass gem. § 209 Abs. 3 BAO das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches verjährt.

Die Begründung trifft insoweit zu, als eine Abgabe festgesetzt werden sollte im Sinne einer Erhöhung des Abgabenanspruches. Die Judikatur (VwGH 16.11.1984, 83/14/163) geht

nämlich davon aus, dass die Institution der Verjährung in erster Linie dem Schutz des Abgabenschuldners dient (Stoll, BAO-Kommentar, 2118).

In Zusammenhang mit dem Begriff "festsetzen" wird weiters zitiert:

"Er (der Gerichtshof) meint, dass dann, wenn dieser Begriff im Zusammenhang mit der Verjährung des "Rechtes" der Behörde auf Festsetzung einer Abgabe verwendet wird, ihm nur eine eingeschränkte Bedeutung zukomme, nämlich die, dass die Herabsetzung einer Abgabe materiell-rechtlich nicht eine "Geltendmachung" der Abgabe bedeute, daher nicht unter die Einschränkung des § 208 Abs. 1 lit. d fallen könne (das erwähnte Erkenntnis des VwGH v. 16.11.1984, 83/17/163, kommt zu diesem Ergebnis überdies im Wege einer historischen Interpretation und unter Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien). Folgt man dieser Auffassung und versteht man unter Abgabenfestsetzung lediglich die Erhöhung der Abgabenforderung, so müsste konsequenterweise nach Ablauf der Verjährungsfrist die verminderte endgültige Festsetzung sowie die bloße Endgültigerklärung einer vorläufigen Abgabenfestsetzung zulässig sein." (Stoll, BAO-Kommentar, 2119)

Weiters wird als Berufungsbegründung zitiert:

"Da der Partei auf die Ersetzung des vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid ein Rechtsanspruch zusteht, kann die Erlassung eines endgültigen Bescheides von der Partei beantragt werden. Wird diesem Antrag stattgegeben, so findet er mit Erlassung des endgültigen Bescheides seine Erledigung. Andernfalls müsste eine bescheidmäßige, rechtsmittelfähige Ablehnung eines solchen Antrages mit der Begründung erfolgen, dass die Ungewissheit noch besteht.

Ein Antrag des Abgabepflichtigen auf endgültige Festsetzung beziehungsweise auf Endgültigerklärung unterliegt der Entscheidungspflicht nach § 311." (Stoll, BAO-Kommentar, 2112)

Da es im gegenständlichen Fall nicht um eine Festsetzung einer Abgabe im oben ausgeführten Sinne geht, sondern lediglich um die Ersetzung des oben angeführten vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid, wird die Aufhebung des Bescheides vom 05.10.2010 beantragt sowie die Endgültigerklärung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides 1995 vom 17.09.1996.

Die Beschwerde wurde von der Abgabenbehörde ohne die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt, der sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten Akten ergibt:

Im Umsatzsteuerbescheid 1995 wurde der Vorsteuerabzug aus der Eingangsrechnung der Firma Name2, PLZ2 Ort2, Straße2, vom 25.7.1995 in der Höhe von ATS 135.833,00 (EUR 9.857,13) vorläufig versagt - der Umsatzsteuerbescheid 1995 wurde aus diesem Grund vorläufig erlassen.

Das Ergehen der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 30.9.1998, 96/13/0199 bzw. VwGH 30.9.1998, 97/13/0116 (ÖStZB 10/99, S. 299) bedeutete nach

der Überzeugung der Abgabenbehörde (Hinweis lt. Schlussbesprechung) die Beseitigung der Ungewissheit betreffend die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides 1995 - und zwar ist für die Abgabenbehörde durch die Feststellungen in diesen Erkenntnissen gewiss geworden, dass die Vorsteuer aus der Eingangsrechnung der Firma Name2 - so wie im vorläufigen Umsatzsteuerbescheid durchgeführt - nicht anzuerkennen ist. Somit wurde im Rahmen bzw. im Anschluss an die Betriebsprüfung infolge der Beseitigung der Ungewissheit auch keine Änderung des Umsatzsteuerbescheides durchgeführt. Ein endgültiger Umsatzsteuerbescheid 1995 wurde von der Abgabenbehörde dennoch nicht erlassen.

Am 17. September 2010 beantragte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die Endgültigerklärung bzw. endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer für 1995 (unter Hinweis darauf, dass *"nunmehr auf Grund eines gerichtlichen Verfahrens vor einem österreichischen Gericht Herr Name3, welcher - wie sich herausstellte - hinter der oben genannten Firma Name2 stand, wegen schweren Betruges verurteilt wurde, offenkundig ist, daß Geschäftspartner Opfer des Betruges geworden sind ..."*).

Begehrt wurde somit die Erlassung eines endgültigen Umsatzsteuerbescheides 1995, in dem die Vorsteuer betreffend die genannte Eingangsrechnung "Name2" - anders als im vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 1995 - anerkannt werden sollte.

Der Antrag auf endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer für 1995 wurde von der Abgabenbehörde mit Bescheid vom 5. Oktober 2010 mit dem Hinweis auf den Eintritt der Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO abgewiesen.

III. Rechtslage und Erwägungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

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

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200

Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat.

In der für die Entscheidung maßgebenden Fassung der Bundesabgabenordnung gelten hinsichtlich der Verjährung unter anderem folgende Bestimmungen:

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

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

Darüberhinaus legt § 209 Abs. 3 BAO (in der für die Entscheidung maßgebenden Fassung) aber fest, dass das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4) verjährt - so genannte absolute Verjährung.

Die absolute Verjährung ist auch in den Fällen des § 200 zu beachten (vgl. auch *Ritz*, BAO⁵, § 208 Tz 4).

Es ist - in jeder Phase des Verfahrens und von Amts wegen - zu beachten, dass Abgaben nach Eintritt der Verjährung nicht mehr festgesetzt werden dürfen. Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (*Ritz*, BAO⁴, § 208 Tz 3 f mit weiteren Nachweisen).

Die Frist für die absolute Verjährung beginnt bereits mit der Entstehung des Abgabenanspruches und nicht erst mit Ablauf des entsprechenden Jahres.

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs. 1 BAO).

§ 4 Abs. 3 BAO legt fest, dass in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt bleiben.

Bei der Umsatzsteuer beginnt die absolute Verjährungsfrist regelmäßig schon vor der allgemeinen Verjährungsfrist zu laufen. Der Umsatzsteuer-Abgabenanspruch entsteht regelmäßig monatlich und damit schon vor Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres (vgl. auch *Ritz*, BAO⁵, § 207 Tz 14c).

Maßgebend ist, dass ein gesetzlich festgelegter Abgabentatbestand verwirklicht worden ist. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Beschwerdefall gegeben.

Der Steuertatbestand betreffend den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuerabzug aus der Eingangsrechnung der Firma Name2 ist dem Jahr 1995 zuzurechnen. Als solcher war er jedenfalls dem mit Ablauf des Jahres 1995 bereits entstandenen, für das Jahr 1995 festzusetzenden Abgabenanspruch der Umsatzsteuer zuzuordnen.

Mit Ablauf des Jahres 2005 war hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1995 die absolute Verjährung eingetreten.

Der Antrag auf entgültige Festsetzung der Umsatzsteuer 1995 vom 17. September 2010 wurde nach Eintritt der absoluten Verjährung betreffend die Umsatzsteuer 1995 eingebracht.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers:

Die Verjährung knüpft an die Entstehung des Abgabenanspruches, der wiederum vom entsprechenden Steuertatbestand abhängig ist. Wie bereits dargelegt, ist diese Voraussetzung aufgrund der genannten Eingangsrechnung "Name2" (hinsichtlich der der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde) im Jahr 1995 gegeben.

Die bescheidmäßige Festsetzung von Abgaben wird von der Abgabenbehörde aufgrund des verwirklichten Steuertatbestandes bzw. der verwirklichten Steuertatbestände unter Berücksichtigung aller gesetzlichen Bestimmungen durchgeführt. Sobald Verjährung eingetreten ist, besteht sachliche Unzuständigkeit der Behörde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat z.B. in seinem Erkenntnis VwGH 30.9.2009, 2008/13/0174, festgestellt, dass die Vorsteuerkorrektur nicht mehr durchzuführen war, weil der Abgabenfestsetzung der Ablauf der absoluten Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 3 BAO entgegenstand.

Auch das vom Beschwerdeführer zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 16.11.1984, 83/17/0163, kann der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen. Nach der im Rahmen der Betriebsprüfung unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck gebrachten Überzeugung der Abgabenbehörde war die Vorsteuer betreffend die Eingangsrechnung "Name2" nicht abzugsfähig. Auch bei Erlassung eines endgültigen Umsatzsteuerbescheides innerhalb der Verjährungsfrist wäre keine Vorsteuer aus diesem Geschäft gutgeschrieben worden.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers

"Da es im gegenständlichen Fall nicht um eine Festsetzung einer Abgabe im oben ausgeführten Sinne geht, sondern lediglich um die Ersetzung des oben angeführten vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid, wird die Aufhebung des Bescheides vom 05.10.2010 beantragt sowie die Endgültigerklärung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides 1995 vom 17.09.1996."

ist entgegenzuhalten, dass nicht nur ein vorläufiger Bescheid, sondern auch der diesbezüglich erlassene endgültige Bescheid jeweils ein eigenständiger Bescheid ist.

So hat z.B. der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 18.11.1993, 92/16/0068, ausgesprochen:

Die Beschwerdeführerin verkennt offenbar, daß endgültige Bescheide gegenüber dem vorläufigen Bescheid inhaltliche Änderungen aufweisen können und keine innere Bindung besteht. Auch in Bereichen, in denen keine Ungewißheit bestand, kann eine geänderte

Auffassung, Beurteilung und Wertung Platz greifen. Andererseits ist es gleichgültig, ob der endgültige Bescheid gegenüber dem vorläufigen eine Änderung erfährt oder nicht, er ist grundsätzlich in allen Belangen anfechtbar, auch in solchen, in denen keine Änderung eingetreten ist und sogar in solchen Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den vorläufigen Bescheid schon abgesprochen wurde; es gibt keine Teilrechtskraft (siehe die Nachweise der bei Stoll BAO Handbuch, 472 f, wiedergegebenen hg. Judikatur).

In seinem Antrag auf Erlassung eines endgültigen Umsatzsteuerbescheides 1995 begehrte der Beschwerdeführer ja auch eine inhaltliche Änderung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides 1995 (Anerkennung der Vorsteuer betreffend die Eingangsrechnung "Name2").

Auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0479-L/06 und RV/0421-W/07 wird ebenfalls verwiesen.

Der Antrag des Beschwerdeführers auf Erlassung eines endgültigen Umsatzsteuerbescheides 1995 wurde - unter Hinweis auf den zum Zeitpunkt dieses Antrages erfolgten Ausgang eines gerichtlichen Verfahrens - erst nach Eintritt der absoluten Verjährung hinsichtlich der Festsetzung für Umsatzsteuer 1995 gestellt.

Die Erlassung eines endgültigen Umsatzsteuerbescheides konnte daher nicht mehr durchgeführt werden.

Die Abweisung des Antrages durch die Abgabenbehörde ist somit zu Recht erfolgt. Die Beschwerde war abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Art. 133 Abs. 4 B-VG besagt, dass gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig ist, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision wird nicht zugelassen, weil die Voraussetzungen des Art 133 Abs. 4 B-VG nicht gegeben sind. Die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes macht deutlich, dass die Revision nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 13. Oktober 2016