

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Karl Fink, Mag. Karl Snieder (Arbeiterkammer Steiermark) und Mag. Walter Zapfl (Landwirtschaftskammer Steiermark) über die Berufung des Bw., Facharzt für Orthopädie, K., vertreten durch ECA TPH Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8700 Leoben, Waasenplatz 1, vom 10. Oktober 2006 gegen die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 18. September 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999, vertreten durch Mag. Helga Breuer, nach der am 18. November 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, in Anwesenheit der Schriftührerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Wege der Erlassung endgültiger Einkommensteuerbescheide neben Betriebsausgabenkürzungen aus dem Titel "Kfz-Aufwendungen", "Telefonkosten" und "Kleidung" (vgl. Tz 7, 8.1, 8.2 und 15 des Berichtes vom 14. September 2006 über das Ergebnis der Außenprüfung) einerseits die im Zusammenhang mit dem "Arbeitszimmer A." und andererseits die im Zusammenhang mit der "Ordinationsmiete in W." geltend gemachten Betriebsausgaben, die in den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheiden erklärungsgemäß anerkannt wurden, gewinnerhöhend

ausgeschieden (vgl. Tz 11, 12 und 15 des Berichtes vom 14. September 2006 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Dagegen hat der Berufungswerber (Bw.) mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 seien am 13. März 2001 und jener für das Jahr 1999 am 18. Juli 2001 mit vorläufiger Festsetzung erlassen worden, wobei diese keinerlei Begründung für die Annahme bzw. die zu erwartende spätere Beseitigung der Ungewissheit enthielten.

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 eingehenden Besprechungen am 4. Dezember 1998 und 7. April 1999 festgestellt worden, dass die Betriebsvermögensseigenschaft des als Notfallspraxis vorgesehenen Gebäudeanteiles nicht (mehr) als erwiesen anzunehmen sei, weshalb eine Entnahme zum 1. Jänner 1994 vorzunehmen sei und die damit in Zusammenhang stehen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten.

Im diesbezüglichen Berufungsverfahren sei hinsichtlich des Entnahmepunktes schlussendlich nach Durchführung eines Erörterungstermines und einer mündlichen Berufungsverhandlung die abweisende Berufungsentscheidung vom 26. Mai 2004, RV/0152-G/02, ergangen.

Abgabenbescheide dürften nur dann vorläufig erlassen werden, wenn eine "zeitlich bedingte" Ungewissheit, "vorübergehende Hindernisse" über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht bestünden. Die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens sei somit geradezu Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung. Erst wenn ein Ermittlungsverfahren durchgeführt worden sei, könne die gesetzliche Bedingung des Bestehens von Ungewissheiten "nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens" erfüllt sein. Das Rechtsinstitut der vorläufigen Abgabenfestsetzung sei somit nicht dazu bestimmt, der Abgabenbehörde vorerst die (mögliche) Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgebenden Tatsachen zu ersparen und vorbehaltlich des späteren Ermittlungsverfahrens Abgaben festzusetzen. Die sich aus § 200 BAO ergebende Berechtigung, Abgaben vorläufig festzusetzen, entbinde also die Behörde nicht von der im § 115 BAO begründeten Ermittlungspflicht. Nach dieser Bestimmung bestehe die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Die Behörde sei zur Verwertung ihr zugänglichen Aktenmaterials nach dem Grundsatz der Amtsweigigkeit des Verfahrens verpflichtet. Die Vorläufigkeit dürfe nur ausgesprochen werden, wenn ungewiss sei, ob und inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung der Abgabe

eingetreten sind, also nur dann, wenn trotz angemessener Bemühungen der Behörde, den Sachverhalt aufzuklären, Unsicherheiten in tatsächlicher Hinsicht bleiben. Gemeint seien Unsicherheiten im Tatfragenbereich. Bloße Vermutungen in Richtung Ungewissheit des Sachverhaltes, also Unsicherheit hinsichtlich Richtigkeit des Gewissheitsurteiles darüber, ob und in welcher Weise, in welchem Umfang und in welchem Zeitpunkt sich Tatsachen ereignet hätten, reichten für eine Vorläufigerklärung nicht aus.

Überdies rechtfertigten Ungewissheiten eine vorläufige Festsetzung nur dann, wenn sich diese auf die abgabenrechtsbedeutsamen "Tatsachen" beziehen, also auf die Lebenssachverhalte, wie Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Gegebenheiten, Ereignisse, Verhältnisse, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Die rechtliche Würdigung sei keine "Tatsache". Ungewissheiten in Bezug auf die rechtliche Würdigung von Tatsachen oder in Bezug auf Fragen hinsichtlich des anzuwendenden Rechtes, in Bezug auf das gebotene Verständnis vom Rechtsinhalt oder Interpretationsschwierigkeiten rechtfertigten somit eine vorläufige Festsetzung nicht.

Im vorliegenden Fall sei auf Grund der Betriebsprüfung die Tatsache, dass der sich im Betriebsvermögen befindliche Gebäudeteil nicht zum Betriebsvermögen gehöre, bereits festgestellt gewesen. Da er diese Gesetzesauslegung nicht akzeptieren hätte wollen, habe er die Berufung und nach abweisender Berufungsvorentscheidung den Antrag auf Vorlage der Berufung an den UFS gestellt. Bezuglich des im Rahmen der freien Beweiswürdigung mit 1. Jänner 1994 angenommenen Entnahmemeitpunktes sei eine konkrete Sach- und Rechtsfrage nicht vorhanden gewesen. Offene Rechtsmittel über Rechtsfragen, deren Lösung auf die Sachverhaltsbeurteilung der Folgejahre nicht durchschlagen, würden vorläufige Festsetzungen nicht rechtfertigen. Die Nichtzugehörigkeit des Gebäudeteiles zum Betriebsvermögen sei bereits vor Erledigung der Berufung festgestellt worden. Daher hätte sich diese Rechtsfrage nicht auf die Folgejahre ausgewirkt, wenn das Finanzamt bei der Veranlagung der Folgejahre von den Erklärungen abgewichen wäre und sachlich begründet den Gebäudeteil mit seinen Aufwendungen als Betriebsausgabe ausgeschieden hätte.

Jedoch seien trotzdem die Bescheide der Jahre 1997 bis 1999 und auch weiter 2000 bis 2004 als vorläufige Bescheide – nach den erklärten Bemessungsgrundlagen inklusive Gebäudeteil – erlassen worden, obwohl bereits keine Ungewissheiten in Bezug auf die Beurteilung des Sachverhaltes mehr vorhanden gewesen seien. Es seien auch für die Jahre 1997 bis 2004 keine weiteren Ermittlungshandlungen durchgeführt worden und in allen vorläufigen Bescheiden habe es keine nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO erforderliche Begründung für die Vorläufigkeit gegeben. Die Begründung habe die Ungewissheit für die Vorläufigkeit zu erläutern. Erst die Begründung mache den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung sei für einen effizienten Rechtschutz des

Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Ein zentrales Begründungselement sei die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annehme. Eine zusammenhängende Darstellung dieses Sachverhaltes könne durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes "Aktenmaterial" nicht ersetzt werden.

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. Die Endgültigkeitsverfügung sei zwingend, hier sei Ermessen nicht eingeräumt. Die endgültige Festsetzung könne nach Beseitigung der Ungewissheit mit einer Änderung des Erledigungsinhaltes verbunden sein, dies nicht nur in Belangen, die mit den die Vorläufigkeit bedingenden Ungewissheiten in Zusammenhang stünden.

Es dürften Bescheide auch nicht allein deshalb vorläufig ergehen oder bleiben, weil eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in einigen Monaten – oder wie hier im Jahr 2006 – beabsichtigt sei, was in der Literatur (vgl. Schlager, SWK 1978, A V 3) als Ermessensmissbrauch bezeichnet werde.

Auf Grund dieser Ausführungen ergebe sich, dass über die Jahre 1997 bis 2004 bereits Erstbescheide mit endgültiger Festsetzung vorliegen müssten, wobei sich die Berufung nur auf die Jahre 1997 bis 1999 beziehe, da sich auf Grund des Wegfalls der Ungewissheit die Betrachtungsweise der Verjährung verändere.

Die Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO, wonach die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen ist, wenn die Ungewissheit beseitigt ist, stelle auf den Zeitpunkt der Beseitigung der Ungewissheit ab. Auch nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginne die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Auch in diesem Zusammenhang sei daher wie bei der Beurteilung des Tatbestandes des § 200 Abs. 2 BAO die objektive Beseitigung der die Vorläufigkeit des Bescheides bedingenden Ungewissheit entscheidend, woran sich die Frist für die Erlassung des endgültigen Bescheides knüpfe. Ist für die Beurteilung der Frage der Beseitigung der Ungewissheit die objektive Beseitigung maßgebend, so heißt das, dass der "tatsächliche Wegfall der Ungewissheit, gleichgültig, ob die Behörde oder die Partei hiervon Kenntnis erlangt hat oder nicht" für den Beginn der Frist des § 208 Abs. 1 lit. d maßgebend ist. Somit sei es für den Beginn des Laufes der Verjährungsfrist unerheblich, ob und wann die Behörde subjektiv die Gewissheit von den Umständen tatsächlicher Art gewonnen habe, dass die die Vorläufigkeitserklärung bedingende

Ungewissheit beseitigt wurde oder dass sie weggefallen ist. Entscheidend für den Beginn des Laufes der Verjährungsfrist sei der Zeitpunkt, ab dem die Ungewissheit objektiv nicht mehr bestanden hat.

Die grundsätzliche Verjährungsfrist von fünf Jahren verlängere sich gemäß § 209 BAO um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach § 207 BAO nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen würden.

Somit stelle sich die Berechnung der Verjährungsfristen im vorliegenden Fall wie folgt dar:

Entstehung des Abgabenanspruches	Verlängerungshandlung	Verjährung
1997	Bescheid vom 13.3.2001	2003
1998	Bescheid vom 13.3.2001	2004
1999	Bescheid vom 18.7.2001	2005

Dies bedeute, dass das Recht, eine endgültige Abgabenfestsetzung (nach einer vorläufigen) vorzunehmen, für die Jahre 1997 bis 1999 verwirkt sei.

In der am 18. November 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der bevollmächtigten Vertreterin des Bw. ein umfangreicher Schriftsatz mit einer ausführlichen Darlegung des vertretenen Rechtsstandpunktes, wonach "spätestens nach dem Ende der BP 1994-1996 ab dem Jahr 1999 kein Grund mehr für eine Ungewissheit vorhanden war" und demgemäß mit Ablauf des Jahres 2005 die Verjährung bezüglich aller Streitjahre eingetreten sei, vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Zufolge § 200 Abs. 2 leg. cit. ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung 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.

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

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei 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. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Ist zB die Bewertung eines Bilanzpostens Berufungspunkt eines noch offenen Rechtsmittels, so können in Fällen, in denen die Höhe dieses Wertes für das steuerliche Ergebnis des Folgejahres entscheidungsrelevant ist, die betreffenden Abgaben vorläufig festgesetzt werden. Die Ungewissheit liegt diesfalls im Ausgang des noch nicht abgeschlossenen Berufungsverfahrens. Ist in der geschilderten Konstellation die Berufungsentscheidung zwar formell rechtskräftig, aber ein Verfahren vor dem VfGH bzw. VwGH noch offen, so ist ebenfalls § 200 Abs. 1 BAO anwendbar (vgl. Ritz, Vorläufige Bescheide, ÖStZ 1986, 161).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die erklärungsgemäße, 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 erweist sich nach Ansicht des erkennenden Senates jedenfalls als rechtmäßig, da der vom Finanzamt im Zuge der Vorprüfung mit 1. Jänner 1994 angenommene Zeitpunkt der Entnahme dieses strittigen Gebäudeteils (vgl. Punkt 21. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. April 1999 gemäß § 151 Abs. 3 BAO anlässlich der Prüfung der Aufzeichnungen der Jahre 1994 bis 1996 – "Der bisher im Betriebsvermögen enthaltene Gebäudeteil A. ist mit 1.1.1994 mit einem Teilwert von S 1.275.839,00 netto 20 % zu entnehmen. Daraus ergibt sich eine gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages in Höhe von S 203.883,00") vom Bw. in der Berufung vom 28. Juni 1999 gegen den gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid 1994 vom 2. Juni 1999 bekämpft worden ist. Nach diesbezüglich abweisender Berufungsvereinstscheidung ist dieser Streitpunkt auch in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. Mai 2004, RV/0152-G/02 abweisend entschieden worden. Da der Bw. gegen die Berufungsentscheidung insoweit keine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben hat – das Beschwerdeverfahren beschränkte sich ausschließlich auf die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 (vgl. VwGH 19.4.2007, 2004/15/0098) – ist die ertragsteuerliche Beurteilung des Entnahmepunktes mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. Mai 2004, RV/0152-G/02 jedenfalls in Rechtskraft erwachsen. Somit ist erst in diesem Zeitpunkt die im Sachverhalt begründete Ungewissheit, ob der strittige Gebäudeteil auch in den Folgejahren 1997 bis 1999 noch zum Betriebsvermögen gehört, beseitigt worden. Denn

erst durch den Ausgang des die Jahre 1994 bis 1996 betreffenden Berufungsverfahrens war Gewissheit bezüglich des auch für die Folgejahre beachtlichen Entnahmepunktes 1. Jänner 1994 eingetreten. Im Gegensatz zu der vom Bw. vertretenen Rechtsansicht stellt die Frage, ob ein Gebäudeteil eines gemischt genutzten Gebäudes zu Recht als Bestandteil des Betriebsvermögens zu behandeln ist und ab welchem Zeitpunkt von einer Entnahme auszugehen ist, eine auf der Sachverhaltsebene zu beantwortende Tatfrage dar und ist daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Damit erweist sich die seinerzeitige vorläufige Erlassung der Einkommensteuerbescheide als rechtmäßig. Im Übrigen ist zu bemerken, dass die vorläufigen Steuerfestsetzungen für die Jahre 1997 bis 1999 seinerzeit in Rechtskraft erwachsen sind.

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, beginnt, erweist sich die Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 18. September 2006 aus nachstehenden Erwägungen als rechtmäßig:

Erst mit dem Eintritt der formellen Rechtskraft der Berufungsentscheidung vom 26. Mai 2004, RV/0152-G/02, ist die Ungewissheit bezüglich des ertragsteuerlich maßgeblichen Entnahmepunktes beseitigt worden, sodass die Frist bezüglich der Verjährung des Rechtes, eine endgültige Abgabenfestsetzung (nach einer vorläufigen) vorzunehmen, mit Ablauf des Jahres 2004 zu laufen begonnen hat. Die Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 18. September 2006 liegt damit jedenfalls innerhalb der nach § 207 Abs. 2 BAO maßgeblichen Fünfjahresfrist und auch innerhalb der ebenfalls zu beachtenden absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 208, Tz 4), wonach das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4) verjährt. Die absolute Verjährung für die Festsetzung der Einkommensteuer 1997, 1998 und 1999 tritt nämlich erst mit 31. Dezember 2007 bzw. 31. Dezember 2008 und 31. Dezember 2009 ein.

Da der Bw. die vorhin dargelegte Rechtslage offenkundig verkennt, erübrigen sich nähere Ausführungen zu seiner weitwendigen Argumentation in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung, die sich im Wesentlichen gegen die Rechtmäßigkeit der seinerzeitigen vorläufigen Erlassung der Einkommensteuerbescheide wendet. Dazu ist lediglich zu bemerken, dass es damals dem Bw. offen gestanden wäre, die seinerzeitigen Einkommensteuerbescheide in ihrem Ausspruch der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten und auf diesem Weg sein Recht auf Ergehen endgültiger Einkommensteuerbescheide geltend zu machen (vgl. VwGH 18.7.1995, 91/14/0016 und VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 18. November 2008