

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

R

in der Beschwerdesache XY, Adr., vertreten durch Willibald Gruber, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Rainbergstraße 3 a, 5020 Salzburg, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 25. August 1999, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 1991 und 1992 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 1991 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 1992 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Bf erzielte in den Jahren 1991 und 1992 jeweils Einkünfte aus selbständiger Arbeit, im Jahre 1991 darüber hinaus noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Die Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1992 setzte die Abgabenbehörde gemäß § 200 Abs. 1 BAO jeweils vorläufig fest u. zw. für das Jahr 1991 mit Bescheid vom 27.08.1993 (zugestellt am 01.09.1993) und für das Jahr 1992 mit Bescheid vom 26.04.1994 (zugestellt am 03.05.1994). Eine Begründung für die vorläufige Steuerfestsetzung enthalten die Bescheide, die in Rechtskraft erwachsen, nicht.

Ursache für die vorläufige Steuerfestsetzung war ein anhängiges Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1988 bis 1990. Diese Berufung resultierte aus einer abgabenbehördlichen Prüfung, im Rahmen der die Aufwendungen für ein betriebliches Fahrzeug um einen Repräsentationsanteil gekürzt wurden. Der seinerzeit erhobenen Berufung wurde mit Entscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz keine Folge gegeben.

Mit Ausfertigungsdatum 25.08.1999 erließ die Abgabenbehörde für die Jahre 1991 und 1992 endgültige Einkommensteuerbescheide, wobei sie, der Vorgangsweise der vorangegangenen Jahre folgend, bei den geltend gemachten Aufwendungen für ein Betriebsfahrzeug einen Repräsentationsanteil ausschied.

Die endgültigen Einkommensteuerbescheide 1991 und 1992 bekämpfte der Bf mittels Berufung vom 08.09.1999. In der Rechtsmittelschrift bringt er vor, Abgabenbescheide dürften nur vorläufig erlassen werden, wenn Ungewissheiten im Tatsachenbereich vorlägen (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufsbehörde gelöst werden würde, stelle keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO dar. Nach § 200 Abs. 2 BAO sei ein vorläufiger Bescheid durch einen endgültigen zu ersetzen, wenn die Ungewissheit nach § 200 Abs. 1 BAO beseitigt worden sei. § 208 Abs. 1 lit. d BAO befriste das Recht eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen. In diesem Fall beginne die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres zu laufen, in dem die Ungewissheit, welche den Grund für eine vorläufige Festsetzung darstelle, beseitigt worden sei. Allerdings könne begrifflich nur eine tatsächliche Ungewissheit beseitigt werden. Daher stelle § 200 Abs. 2 BAO in jenen Fällen, in denen trotz Fehlens einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO Bescheide vorläufig ergangen seien, keine Rechtsgrundlage für eine Endgültigerklärung bzw. für eine Ersetzung durch endgültige Bescheide dar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.02.2008 gab die Abgabenbehörde der Berufung keine Folge. Diese Entscheidung begründete sie damit, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zuletzt ausgeführt im Erkenntnis vom 29.11.2006, 2004/13/0075 (unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 28.03.2001, 98/13/0032), könne ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Ergänzend weise der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass es den Abgabepflichtigen offen stehe, die Bescheide in ihrem Ausspruch der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten und auf diesem Weg ihr Recht auf Ergehen eines endgültigen Bescheides geltend zu machen.

Mit Schreiben vom 26.02.2008 beantragte der Bf die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen. In diesem Schreiben nimmt er auf seine Ausführungen im Rechtsmittelschriftsatz Bezug und bringt ergänzend vor, in den vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheiden sei die Ungewissheit nicht bezeichnet worden. Er verweist auf die Entscheidung des UFS RV/0146-L/05, deren Ausführungen auch auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden seien.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz 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.

Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist gemäß § 200 Abs. 2 erster Satz BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen nach Maßgabe der im Gesetz nachstehend angeführten Bestimmungen der Verjährung.

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

Der Bf wendet in seinen Ausführungen ein, die Ungewissheit sei in den vorläufig erlassenen Bescheiden nicht bezeichnet worden. Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich, die Voraussetzung für die Erlassung vorläufiger Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO sei, läge überhaupt nicht vor. Nachdem begrifflich nur eine tatsächliche Ungewissheit beseitigt werden könne, stelle § 200 Abs. 2 BAO in jenen Fällen, in denen trotz Fehlens einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO Bescheide vorläufig ergangen seien, keine Rechtsgrundlage für die Ersetzung durch endgültige Bescheide dar.

Mit diesem Vorbringen vermag der Bf nicht durchzudringen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung dargetan hat, kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte (vgl. VwGH 25.11.2010, 2007/15/0061, VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328 mit Hinweis auf die Vorjudikatur). Aus diesem Grunde kann dahingestellt bleiben, ob die Bescheide vom 27.08.1993 und 26.04.1994, betreffend die Einkommensteuer 1991 und 1992, zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen wurden.

Worin der Bf jedoch im Recht ist, ist der Umstand, dass der Festsetzung der Einkommensteuer die Verjährung entgegensteht (gilt allerdings nur für die Einkommensteuer 1991). Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, so kann nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d leg. cit. keinesfalls vor Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen (vgl. VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328, VwGH 25.11.2010, 2007/15/0061). Für den konkreten Fall bedeutet dies hinsichtlich der Einkommensteuer 1991, dass die Verjährung mit Ablauf des Jahres 1993 zu laufen begann. Mit Ablauf des Jahres 1998 endete die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO, sodass die endgültige Festsetzung mit Bescheid

vom 25.08.1999 (zugestellt am 30.08.1999) außerhalb der Verjährungsfrist erfolgte. Was die Einkommensteuer 1992 anlangt, begann die Verjährung mit Ablauf des Jahres 1994, sodass die endgültige Festsetzung, ebenfalls mit Bescheid vom 25.08.1999 (zugestellt am 30.08.1999) vorgenommen, noch innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO durchgeführt wurde.

Soweit der Bf auf die Entscheidung des UFS vom 07.12.2006, RV/0146-L/05, verweist, vermag das Gericht an der dort vertretenen Rechtsauffassung im Hinblick auf die zwischenzeitig ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht festzuhalten.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist aus nachstehenden Gründen nicht zulässig: Dass ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen kann, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte, ist durch die Rechtsprechung des VwGH geklärt. Dies gilt auch für die Frage, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. VwGH 25.11.2010, 2007/15/0061, VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328).

Salzburg, am 8. Mai 2014