



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch S & K Team Treuhand GmbH, 4320 Perg, Schulrat-Stöckler-Straße 19, vom 19. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 23. Dezember 2004 und 10. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 27. Juni 1994 die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993 ein. Aufgrund dieser Abgabenerklärung wurde mit Bescheid vom 17. Oktober 1994 die Umsatzsteuer (USt) für das Jahr 1993 mit einem Überschuss von 759.347,00 S gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Eine Begründung zu diesem Bescheid ist unterblieben. Die gesonderte Begründung vom 18. Oktober 1994 bezieht sich auf die Einkommensteuer (ESt) für das Jahr 1993. Mit Bescheid vom 23. Dezember 2004 erfolgte die endgültige Festsetzung der USt für das Jahr 1993 mit einer Gutschrift von 55.071,47 €. Dieser Bescheid hatte eine Nachforderung von 112,42 € zur Folge. In der dazu ergangenen gesonderten Begründung vom 3. Jänner 2005 führte das Finanzamt (FA) aus, dass ein endgültiger Bescheid erlassen wird, da die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen seien. Weiters führte das FA aus, dass eine Erhöhung des Umsatzes 20 %

aufgrund der Berichtigung des Umsatzsteuersatzes betreffend Garagen / Kfz-Abstellplatz um 17.024,00 S und eine Minderung des Umsatzes 10 % in Höhe von 18.571,64 S gekommen sei. Auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 wurde hingewiesen.

Am 29. Februar 1996 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1994 eingebracht. Mit dem Bescheid vom 31. Oktober 1996 erfolgte die Festsetzung der USt für das Jahr 1994 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit einem Überschuss von 100.528,00 S. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die erklärte Vorsteuer um den Betrag berichtigt wurde, der auf die vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) entfällt. Die zu den Bescheiden vom 31. Oktober 1996 ergangene gesonderte Begründung vom 31. Oktober 1996 bezog sich auf die ESt für das Jahr 1994. Mit dem Bescheid vom 23. Dezember 2004 wurde die USt für das Jahr 1994 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit einem Überschuss von 7.115,91 € festgesetzt. Aus diesem Bescheid ergab sich eine Nachforderung von 189,74 €. In der Begründung wurde angeführt, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind und daher der Bescheid für endgültig erklärt wird. Aufgrund der Berichtigung des Umsatzsteuersatzes betreffend Garagen / Kfz-Abstellplatz ergäbe sich eine Erhöhung des Umsatzes 20 % um 28.728,00 S und eine Minderung des Umsatzes 10 % um 31.339,64 S. Auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 wurde hingewiesen.

Der Bw. brachte am 4. Oktober 1996 die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1995 ein. Aufgrund dieser Abgabenerklärung wurde mit Bescheid vom 5. Dezember 1996 die USt für das Jahr 1995 gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit einem Überschuss von 18.441,00 S vorläufig festgesetzt. Eine Begründung zu dieser Festsetzung unterblieb. Die gesonderte Begründung vom 5. Dezember 1996 erging zum Einkommensteuerbescheid vom 5. Dezember 1996. Mit Bescheid vom 23. Dezember 2004 wurde die USt für das Jahr 1995 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit einem Überschuss in Höhe von 1.125,48 € festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind. Weiters wurde ausgeführt, dass aufgrund der Berichtigung des Umsatzsteuersatzes betreffend Garagen / Kfz-Abstellplatz eine Erhöhung der Umsätze 20 % um 32.490,00 S und eine Minderung der Umsätze 10 % um 35.443,64 S durchgeführt wurde. Auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 wurde hingewiesen.

Am 19. März 1998 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 eingebracht. Aufgrund dieser Umsatzsteuererklärung erfolgte mit Bescheid vom 24. April 1998 gemäß § 200 Abs. 1 BAO die vorläufige Festsetzung der USt für das Jahr 1996 mit einem Überschuss von 1.021.838,00 S. Eine Begründung zu dieser Festsetzung ist nicht ergangen. Mit dem

Bescheid vom 23. Dezember 2004 wurde die USt für das Jahr 1996 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit einem Überschuss von 74.022,59 € festgesetzt. In der Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind. Weiters wurde angeführt, dass es zu einer Berichtigung des Umsatzsteuersatzes betreffend Garagen / Kfz-Abstellplatz gekommen sei. Auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 wurde hingewiesen.

Am 8. April 1999 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 beim FA eingebracht. Mit Bescheid vom 4. November 1999 wurde die USt für das Jahr 1997 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit einem Überschuss in Höhe von 910.254,00 S festgesetzt. Eine Begründung zu diesem Bescheid ist nicht ergangen. Mit Bescheid vom 23. Dezember 2004 wurde die USt für das Jahr 1997 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit einem Überschuss von 65.800,53 € festgesetzt. In der dazu ergangenen Begründung wurde angeführt, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind. Weiters wurde im Zusammenhang mit der Berichtigung des Umsatzsteuersatzes betreffend Garagen / Kfz-Abstellplatz auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 hingewiesen.

Am 17. April 2000 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 eingebracht. Mit Bescheid vom 27. Juli 2000 wurde die USt für das Jahr 1998 gemäß § 200 Abs. 1 vorläufig mit einem Überschuss in Höhe von 1.196.857,00 S festgesetzt. Eine Begründung zu diesem Bescheid ist nicht ergangen. Mit Bescheid vom 23. Dezember 2004 wurde die USt für das Jahr 1998 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit einem Überschuss in Höhe von 86.464,98 € festgesetzt. In der dazu ergangenen Begründung wurde festgehalten, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind. Im Zusammenhang mit der Berichtigung des Umsatzsteuersatzes betreffend Garagen / Kfz-Abstellplatz wurde auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 hingewiesen.

Am 13. April 2001 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 beim FA eingebracht. Aufgrund dieser Abgabenerklärung wurde mit Bescheid vom 30. April 2002 die USt für das Jahr 1999 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit 64.009,72 € festgesetzt. Zur Begründung wurde lediglich angeführt, dass durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen kann. Solche Rundungsdifferenzen seien zwar als "Abgabennachforderung" ausgewiesen, sie führten jedoch zu keiner tatsächlichen Nachforderung, weil sie auf dem Abgabenkonto als Centausgleich wiederum gutgeschrieben würden. Mit Bescheid vom 23. Dezember 2004 wurde die USt für das Jahr 1999 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 64.713,12 €

festgesetzt. In der dazu ergangenen Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind. Im Zusammenhang mit der Berichtigung des Umsatzsteuersatzes betreffend Garagen / Kfz-Abstellplatz wurde auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 hingewiesen.

Am 25. April 2002 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 beim FA eingebracht. Aufgrund dieser Abgabenerklärung erfolgte mit Bescheid vom 9. September 2002 die Festsetzung der USt für das Jahr 2000 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit einem Überschuss in Höhe von 13.343,53 €. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen kann. Mit Bescheid vom 10. Jänner 2005 wurde die USt für das Jahr 2000 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit einem Überschuss in Höhe von 12.640,06 € festgesetzt. In der Begründung wurde angeführt, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind. Auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 wurde hingewiesen.

Am 10. Oktober 2002 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 beim FA eingebracht. Aufgrund dieser Abgabenerklärung erfolgte mit Bescheid vom 12. September 2003 die Festsetzung der USt für das Jahr 2001 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit einem Überschuss in Höhe von 182.986,13 €. In der dazu ergangenen Begründung wurde angeführt, dass durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen kann. Mit dem Bescheid vom 10. Jänner 2005 wurde die USt für das Jahr 2001 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit einem Überschuss in Höhe von 183.105,89 € festgesetzt. In der Begründung wurde angeführt, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind. Auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 wurde hingewiesen.

Am 16. April 2004 wurde die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 beim FA eingebracht. Aufgrund dieser Abgabenerklärung wurde mit Bescheid vom 10. Mai 2004 die USt für das Jahr 2002 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit 66.218,25 € festgesetzt. Eine Begründung zu diesem Bescheid ist unterblieben. Mit Bescheid vom 10. Jänner 2005 setzte das FA die USt für das Jahr 2002 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 68.490,26 € fest. Zur Begründung wurde angeführt, dass die Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides weggefallen sind. Auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 wurde hingewiesen.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 vom 23. Dezember 2004 und für die Jahre 2000, 2001 und 2002 vom 10. Jänner 2005 ergingen nach Durchführung einer Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO. Gegenstand der Prüfung war insbesondere die USt für die Jahre 2000 bis 2002 bzw. für den Zeitraum 1/2003 bis 7/2004. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung erzielte der Bw. Umsätze aus Vermietung und Verpachtung. Aus den im Zuge der Prüfung vorgelegten Mietverträgen gehe hervor, dass den Mietern Garagen oder Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen überlassen werden. Der vereinbarte Mietzins (das "einheitliche" Entgelt) sei mit 10 % der USt unterworfen worden. Nach den Angaben des Unternehmers betrage das gesonderte Entgelt für die Überlassung der Garagen bzw. Abstellplätze 0,00. Werden im Zusammenhang mit einer Wohnungsvermietung den Mietern auch Garagen oder Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen überlassen, so könne diese Leistung nicht als unselbständige Nebenleistung zur Wohnungsvermietung angesehen werden. Es komme nicht darauf an, ob für die Garagierung (Abstellung) ein gesondertes Entgelt verrechnet wird oder ob ein einheitliches Entgelt für die Wohnungsvermietung einschließlich der Nutzungsüberlassung der Garage (des Abstellplatzes) verlangt wird. Für das anteilige Entgelt betreffend die Überlassung der Garagen und Abstellplätze sei deshalb der Normalsteuersatz von 20 % anzuwenden. Die Behauptung des Unternehmers, die Garagen und Abstellplätze werden unentgeltlich überlassen, entspreche nach Meinung des Prüfers nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, weil ua. die Kosten für die Errichtung der Garagen und Abstellplätze angefallen sind. Im Zuge der Prüfung wurde das gesonderte Entgelt dem Schätzungswege ermittelt.

Diese Feststellungen der Betriebsprüfung, welche in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Dezember 2004 und im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21. Dezember 2004 festgehalten wurden, wurden nicht nur für die USt der Jahre 2000 bis 2002 angewendet, sondern auch für die Jahre 1993 bis 1999. Weiters setzte das FA mit Bescheid vom 10. Jänner 2005 die USt für den Zeitraum 12/2003 mit einem Überschuss in Höhe von 50.683,06 € fest. Auch im Zusammenhang mit dieser Festsetzung hat das FA auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2004 und dem Prüfungsbericht vom 21. Dezember 2004 hingewiesen.

In der gegenständlichen Berufung vom 19. Jänner 2005, welche sich gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und den Zeitraum 12/2003 richtet wurde vorgebracht, dass im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Rechtsmeinung des Berufungswerbers, wonach die Mitvermietung von Pkw-Abstellplätzen als Nebenleistung bei der Vermietung von Wohnungen zu betrachten sei, nicht entsprochen wurde. Dementsprechend sei eine Aufteilung des Mietentgeltes vom Steuerpflichtigen nicht vorgenommen worden, weil er die Errichtung der

Abstellplätze als durch die Behörde notwendige Begleitmaßnahme zur Wohnungserrichtung betrachtete. Vom Prüfer des Finanzamtes seien nun willkürlich errechnete Beträge als Miete für die Pkw-Abstellplätze dem 20 %igen Mehrwertsteuersatz unterworfen worden. Dagegen richte sich die gegenständliche Berufung. Das FA hätte mit dieser Vorgangsweise bei der Umsatzbesteuerung gegen den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung verstoßen, weil es sich bei der zur Verfügungsstellung der Parkplätze im Zuge der Wohnungsvermietung um eine unselbständige Nebenleistung im Vergleich zur Hauptleistung (Wohnungsvermietung) handle. Dass derartige Nebenleistungen in Gefolge der Wohnungsvermietung üblicherweise vorkommen, gehe auch daraus hervor, dass die Wohnungen nur mehr aufgrund behördlicher Vorschriften unter der Bedingung von zuschaffenden Pkw-Abstellplätzen errichtet werden dürfen. Auf die allgemeinen Auflagen bei Bauvorhaben im Zuge der Bauverhandlung bei den betroffenen Gemeinden G. und E. vom 8. September 1992 bzw. 17. September 1992 wurde hingewiesen. Die Vermietung der Wohnungen und der zugehörigen Pkw-Abstellplätze stellten somit auch einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang dar. Dieser Ansicht sei auch der EuGH in seiner Rechtsprechung vom 13. Juli 1989, RS 173/88, wo ebenfalls im Zuge der Gesamtvermietung die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teile und der dementsprechende Mehrwertsteuersatz zur Anwendung komme. Es wurde daher beantragt, die gegenständlichen Umsatzsteuerbescheide dahingehend abzuändern, dass der Mehrwertsteuersatz von 10 % auch für die vom FA angenommenen Erlöse für die Abstellplätze wieder im Sinne der abgegebenen Umsatzsteuererklärungen angewendet und der daraus resultierende Umsatzsteuerbetrag in Höhe von insgesamt 5.246,76 € gutgeschrieben wird. Der Berufung wurden die im Schriftsatz erwähnten Ablichtungen der Verhandlungsschriften vom 17. September 1992 und 8. September 1992 beigelegt.

Die Berufung wurde am 17. Februar 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Zulässigkeit der endgültigen Festsetzung nach § 200 Abs. 2 BAO

Gemäß § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (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. Die Ersetzung eines vorläufigen Bescheides durch einen vorläufigen Bescheid ist im Falle der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Nach § 200 Abs. 2 BAO ist bei Beseitigung der Ungewissheit eine vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Abgabefestsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklärt.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 2002 sind vom FA unter der Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO erlassen worden. Weder aus der Aktenlage, noch aus den Begründungen zu den Bescheiden, die das FA unter der Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen hat, geht hervor, worin das FA bei der ursprünglichen weitgehend erklärungskonformen Festsetzung der Umsatzsteuer eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erblickt hat. Voraussetzung für die Erlassung vorläufiger Bescheide ist jedoch das Vorliegen einer Ungewissheit. Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht. Es muss sich um Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln. Keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO liegt vor, wenn eine Rechtsfrage ungelöst ist (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 200, Tz. 1). Dies selbst dann nicht, wenn die Rechtsfrage vor einer Berufungsbehörde oder vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen anhängig ist. Da im gegenständlichen Fall kein Grund dafür angeführt wurde, worin die Ungewissheit im Zusammenhang mit der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 2002 bestanden hat, kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO überhaupt vorgelegen ist.

Die angefochtenen Bescheide sind unter der Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO erlassen worden. Die Anwendung dieser Bestimmung setzt voraus, dass eine Ungewissheit beseitigt worden ist. Jedoch kann nur eine tatsächlich bestehende Ungewissheit begrifflich beseitigt werden. Daher stellt § 200 Abs. 2 BAO in jenen Fällen, in denen trotz Fehlens einer Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO Bescheide vorläufig ergangen sind, keine Rechtsgrundlage für eine Endgültigerklärung bzw. für eine Ersetzung

durch endgültige Bescheide dar (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 200, Tz 11). Der anders lautenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom

4. September 1986, 86/16/0083, kann nicht gefolgt werden, da abgesehen vom Wortlaut des § 200 Abs. 2 BAO ("wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ...") auch der Wortlaut des § 208 Abs. 1 lit. d. BAO gegen diese Rechtsansicht spricht. Auch dort ist von der Beseitigung der Ungewissheit die Rede, wobei unbestritten ist, dass dort nur eine tatsächlich bestehende Ungewissheit gemeint ist (vgl. zB VwGH 18. Oktober 1984, 83/15/0085; *Stoll*, BAO, 2118; *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 200; Tz 11). Verwendet der Gesetzgeber in zwei Bestimmungen dieselbe Wortfolge, so spricht dies dafür, dass er auch denselben Inhalt meint.

In diesem Zusammenhang ist noch zu beachten, dass der Gesetzgeber in § 120 Abs. 3 BAO mit dem AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161 eine Anzeigepflicht in den Fällen der Beseitigung einer im vorläufigen Bescheid genannten Ungewissheit (§ 200 Abs. 1 BAO) normiert hat.

Demnach setzt es der Gesetzgeber offensichtlich als selbstverständlich voraus, dass ein vorläufiger Bescheid die Ungewissheit iSd. § 200 Abs. 1 BAO bezeichnen muss. Wenn eine derartige Bezeichnung der Ungewissheit fehlt, so kann der **bloße Ausspruch der Vorläufigkeit** in einem 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 ist, da die im § 200 Abs. 2 BAO als Voraussetzung für die endgültige Festsetzung normierte Beseitigung einer unbekannten Ungewissheit gar nicht denkmöglich ist. Ein derartiger Bescheid ist mit Rechtswidrigkeit behaftet, da eben nach dem Wortlaut des § 200 Abs. 2 BAO die endgültige Festsetzung die **Beseitigung** einer Ungewissheit **zwingend voraussetzt**, was unmöglich ist, wenn die Ungewissheit im nach § 200 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid nicht bezeichnet ist oder gar nicht vorliegt.

Im Übrigen wird auf die Bestimmung des § 311 Abs. 2 BAO hingewiesen, der einen Devolutionsantrag vorsieht, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Eintritt der Verpflichtung zur amtswegigen Erlassung eines Bescheides dieser Verpflichtung nachkommt. § 200 Abs. 2 BAO normiert die Verpflichtung zur Erlassung endgültiger Bescheide bei Eintritt eines Ereignisses (Beseitigung der Ungewissheit). Somit stellt sich die Frage, wie die Entscheidungspflicht der Behörde ausgelöst werden soll, wenn diese Entscheidungspflicht von einem nicht definierten, weil im vorangegangenen Bescheid nach § 200 Abs. 1 BAO nicht bezeichneten Ereignis abhängt. Wird die Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO so ausgelegt, dass auch ein nicht definiertes Ereignis eine Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde auslösen kann, so ist die Verfassungskonformität dieser Bestimmung in Frage zu stellen. Die Behörde wäre bei einer derartigen Auslegung berechtigt, willkürlich (ohne Grund) einen auf § 200 Abs. 2 BAO gestützten Bescheid zu erlassen, was gegen das im Art. 7 Abs. 1 B-VG normierte Willkürverbot verstößt (vgl. *Walter-*

Mayer, Bundesverfassungsrecht⁹ (2000), Rz. 1356). Bei verfassungskonformer Interpretation der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO ist jedoch davon auszugehen, dass nur ein definiertes Ereignis, also ein Ereignis, das im vorangegangenen Bescheid nach § 200 Abs. 1 BAO konkret beschrieben worden ist, eine Entscheidungspflicht bzw. eine Berechtigung zur Erlassung eines Bescheides auslösen kann. Die fehlende Bezeichnung der Ungewissheit in den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorangegangenen Bescheiden kann somit nicht dazu führen, dass eine willkürliche Entscheidungspflicht der Behörde nach § 200 Abs. 2 BAO entsteht, welche erst mit Eintritt der Verjährung erlischt.

Ein weiterer verfassungsrechtlich relevanter Aspekt ergibt sich aus dem Art. 18 Abs. 1 B-VG abgeleiteten Bestimmtheitsgebot. Wenn man dem § 200 Abs. 2 BAO den Inhalt unterstellt, dass auch ein völlig unbestimmtes Ereignis (Wegfall einer nicht definierten Ungewissheit) eine Entscheidungsbefugnis bzw. Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde auslöst, dann kann nicht mehr von an Gesetze gebundenem Verwaltungshandeln iSd. Art. 18 Abs. 1 B-VG die Rede sein. Ein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf der Hand. Die rechtsgrundlose und nicht einmal ansatzweise begründete Erlassung vorläufiger Bescheide führte im gegenständlichen Fall quasi zu einer Festsetzung der Umsatzsteuer unter dem Vorbehalt einer späteren Nachprüfung, welche jedoch der Gesetzgeber in der österreichischen Rechtsordnung nicht vorgesehen hat. Andererseits wurde auch in den angefochtenen Bescheiden nicht dargestellt, welche Ungewissheit beseitigt wurde. Es wurden lediglich inhaltsleere Floskeln wiedergegeben, um die Bescheide nach § 200 Abs. 2 BAO zu begründen.

Da im gegenständlichen Fall als Verfahrenstitel für die Neufestsetzung die Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO zu Unrecht herangezogen wurde, sind die angefochtenen Bescheide schon aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben, ohne dass auf den Inhalt der angefochtenen Bescheide näher einzugehen ist.

2) Zur Verjährung:

Nach § 207 Abs. 3 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer fünf Jahre. Diese Frist beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

In den Fällen des § 200 BAO beginnt die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. § 208 Abs. 1 lit. d BAO ist jedoch nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 208 Tz. 4 unter Hinweis auf VwGH 18. Oktober 1984, 83/15/0085). Für die gegenständlichen angefochtenen Bescheide bedeutet dies, dass die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht anwendbar ist, da aus den vorläufig erlassenen

Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 2002 nicht hervorgeht, worin eine Ungewissheit besteht (vgl. auch UFS 22. 11. 2005 RV/0573-G/05).

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Diese Bestimmung trat mit 1. Jänner 2005 in Kraft (§ 323 Abs. 18 BAO). Aus der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO ergibt sich jedoch, dass im Fall der Verkürzung der Verjährungsfrist auf Grund der Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO durch das BGBl. I Nr. 180/2004 § 209a Abs. 1 und 2 BAO sinngemäß gilt. Demnach steht der Abgabefestsetzung in einer Berufungsentscheidung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn eine Verkürzung der Verjährungsfrist auf Grund der Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO durch das BGBl. I Nr. 180/2004 eintritt.

Nach § 209 Abs. 1 BAO in der vor BGBl. I 2004/180 gültigen Fassung begann mit Ablauf des Jahres, in welchem eine nach Außen erkennbare Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches gesetzt wurde (zB. Erlassung des Abgabenbescheides) die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Für die erstmals mit Bescheid vom 15. November 1994 festgesetzte Umsatzsteuer für das Jahr 1993 bedeutet dies, dass unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 mit Ablauf des Jahres 1999 die Verjährung eingetreten ist. Durch die Neufassung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO mit dem BGBl. I 180/2004 kam es zu keiner Verkürzung der Verjährungsfrist, daher greift Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO nicht. Der Festsetzung mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Dezember 2004 stand jedenfalls auch der Eintritt der Verjährung entgegen.

Hinsichtlich der erstmals mit Bescheid vom 31. Oktober 1996 festgesetzten Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wäre die Verjährung unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 mit Ablauf des Jahres 2000 eingetreten. Auf Grund der vor der Änderung des § 209 Abs. 1 BAO mit BGBl. I 180/2004 gültigen Fassung des § 209 Abs. 1 BAO wäre eine Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1994 bis zum Ablauf des Jahres 2001 zulässig gewesen. Es kam zwar zu einer Verkürzung der Verjährungsfrist durch die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO mit BGBl. I 180/2004, doch erfolgte die Festsetzung mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Dezember 2004 jedenfalls nach der Eintritt der Verjährung trotz der vor dem BGBl. I 2004/180 gültigen Fassung des § 209 Abs. 1 BAO, sodass § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO nicht anwendbar ist.

Hinsichtlich der erstmals mit Bescheid vom 5. Dezember 1996 festgesetzten Umsatzsteuer für das Jahr 1995 wäre die Verjährung unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 mit Ablauf des Jahres 2001 eingetreten. Durch die Neufassung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO mit dem BGBl. I 180/2004 kam es zu keiner Verkürzung der Verjährungsfrist, daher greift Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO nicht. Der Festsetzung mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Dezember 2004 stand jedenfalls auch der Eintritt der Verjährung entgegen.

Hinsichtlich der erstmals mit Bescheid vom 24. April 1998 festgesetzten Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wäre die Verjährung unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 mit Ablauf des Jahres 2002 eingetreten. Auf Grund der vor der Änderung des § 209 Abs. 1 BAO mit BGBl. I 180/2004 gültigen Fassung des § 209 Abs. 1 BAO wäre eine Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1996 bis zum Ablauf des Jahres 2003 zulässig gewesen. Es kam zwar zu einer Verkürzung der Verjährungsfrist durch die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO mit BGBl. I 180/2004, doch erfolgte die Festsetzung mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Dezember 2004 jedenfalls nach der Eintritt der Verjährung trotz der vor dem BGBl. I 2004/180 gültigen Fassung des § 209 Abs. 1 BAO, sodass § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO nicht anwendbar ist.

Hinsichtlich der erstmals mit Bescheid vom 4. November 1999 festgesetzten Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wäre die Verjährung unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 mit Ablauf des Jahres 2003 eingetreten. Auf Grund der vor der Änderung des § 209 Abs. 1 BAO mit BGBl. I 180/2004 gültigen Fassung des § 209 Abs. 1 BAO wäre eine Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1997 bis zum Ablauf des Jahres 2004 zulässig gewesen. Es kam daher zu einer Verkürzung der Verjährungsfrist durch die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO mit BGBl. I 180/2004. Die Festsetzung mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Dezember 2004 erfolgte noch vor Eintritt der Verjährung nach der vor dem BGBl. I 2004/180 gültigen Fassung des § 209 Abs. 1 BAO, sodass § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO anwendbar wäre. Der Festsetzung mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Dezember 2004 stand der Eintritt der Verjährung grundsätzlich nicht entgegen.

Hinsichtlich der erstmals mit Bescheid vom 27. Juli 2000 festgesetzten Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wäre die Verjährung unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten. Der Festsetzung mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Dezember 2004 stand der Eintritt der Verjährung daher grundsätzlich nicht entgegen. Gleiches gilt auch für die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001 und 2002.

3) Hinweis:

Soweit sich die gegenständliche Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2003 richtet, wird darauf hingewiesen, dass dieses Verfahren gesondert unter RV/1225-L/06 weiter geführt wird.

4) Die Berufungsentscheidung ergeht auch an:

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, Kaarstraße 21, 4040 Linz als Amtspartei

Linz, am 7. Dezember 2006