

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.10.2013

Geschäftszahl

2012/15/0018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerden des Mag. Dr. W, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in W, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 3. Mai 2010, Zl. RV/1365-W/08, miterledigt RV/1367-W/08, RV/510-W/09, in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung vom 6. Mai 2010, betreffend u.a. Umsatzsteuer 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatzsteuer 1998 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 220,00 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die G KG wurde am 3. März 1993 gegründet. Gesellschafter waren der Beschwerdeführer als Komplementär und Dr. G als Kommanditist. Die G KG ist infolge der Übertragung des Betriebes an den Beschwerdeführer seit 5. März 2004 im Firmenbuch gelöscht.

Mit Bescheid vom 4. Oktober 2000 erließ das Finanzamt einen an die G KG gerichteten Bescheid, mit welchem die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit einem Negativbetrag von 423.850 S festgesetzt wurde, ohne dass die Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung oder die angenommene Ungewissheit näher begründet wurden.

Am 11. November 2008 erließ das Finanzamt einen an den nunmehrigen Beschwerdeführer als Rechtsnachfolger der G KG gerichteten Bescheid, mit welchem die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 endgültig festgesetzt wurde.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass im Jahre 1998 an die G KG seitens der T GesmbH Rechnungsberichtigungen gemäß § 11 Abs. 12 UStG hinsichtlich von aus den Jahren 1992 bis 1995 stammenden Rechnungen gerichtet worden seien. Die in diesen berichtigten Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuerbeträge seien in der Umsatzsteuererklärung 1998 geltend gemacht worden und im vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 4. Oktober 2000 zum Vorsteuerabzug zugelassen worden.

Mit Erkenntnis vom 23. April 2008, 2005/13/0115, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die in den berichtigten Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern bereits in den Jahren, in denen die entsprechenden Leistungen tatsächlich erbracht worden seien, sohin in den Jahren 1992 bis 1995, geltend gemacht werden könnten und nicht erst anlässlich der im Jahre 1998 erfolgten Rechnungsberichtigung. Durch dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs sei diejenige Unsicherheit weggefallen, die die vorläufige Umsatzsteuerfestsetzung mit Bescheid vom 4. Oktober 2000 bedingt habe, weshalb nunmehr gemäß § 200 Abs. 2 BAO eine endgültige Umsatzsteuerfestsetzung zu erfolgen habe, mit welcher die in der vorläufigen Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 1998 vom 4. Oktober 2000 aufgrund der im Jahre 1998 erfolgten Rechnungsberichtigungen für dieses Jahr zuerkannten Vorsteuern wieder abzuerkennen seien.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend führte sie aus, gemäß §§ 207, 208 BAO betrage die Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer 5 Jahre und beginne mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. In den Fällen, in denen ein vorläufiger

Bescheid gemäß § 200 BAO erlassen worden sei, beginne die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Beseitigung der Ungewissheit zu laufen. Nach § 209 BAO betrage die absolute Verjährungsfrist 10 Jahre.

In der Berufung sei vorgebracht worden, es sei ein vorläufiger Bescheid erlassen worden, obwohl eine Ungewissheit nicht vorgelegen habe. Diesen Ausführungen sei entgegen zu halten, dass bei Erlassung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides im Jahr 2000 auf Grund der anhängigen Berufungsverfahren unklar gewesen sei, ob in den Vorjahren zumindest ein teilweiser Vorsteuerabzug gerechtfertigt gewesen sei. Weiters sei ungewiss gewesen, ob es sich bei den im Jahr 1998 ausgestellten Rechnungen um eine Rechnungsberichtigung oder um eine erneute Rechnungslegung für dieselben Leistungen gehandelt habe. Zum Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Bescheides sei es somit ungewiss gewesen, ob nicht doch ein allenfalls auch teilweiser Vorsteuerabzug in den Vorjahren gerechtfertigt gewesen sei, weshalb nur vorläufig abgesprochen worden sei. Der vorläufige Vorsteuerabzug sei nur unter der Bedingung gewährt worden, dass nicht doch ein Vorsteuerabzug in den Vorperioden zulässig sei.

Diese Unsicherheit habe wohl auch für den Beschwerdeführer bestanden, weil er einerseits den Vorsteuerabzug in den Berufungen begehrt habe und andererseits im Jahr 1998 die Rechnungen berichtigt habe, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Dass die Vorsteuern jedoch nicht doppelt abgezogen werden könnten, habe auch dem Beschwerdeführer klar sein müssen. Die Erlassung des vorläufigen Bescheides sei somit auch in seinem Interesse gelegen. Es sei dem Beschwerdeführer freigestanden, die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides 1998 vom 4. Oktober 2000 mit Berufung zu bekämpfen. Daher vermöge auch dessen Hinweis, der vorläufige Bescheid enthalte keinen Hinweis betreffend Unsicherheit, zu keinem anderen Ergebnis führen.

Die Unsicherheit sei frühestens mit dem hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2003 (richtig: 29. Oktober 2003), 2000/13/0218, beseitigt worden. In diesem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein anteiliger Vorsteuerabzug zulässig sei, wenn in einer Rechnung sowohl über tatsächlich erbrachte als auch nicht erbrachte Leistungen abgerechnet worden sei. Der Hinweis des Beschwerdeführers, der Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Erkenntnis auf ein älteres hg. Erkenntnis verwiesen, vermöge nichts daran zu ändern, dass dem Finanzamt erst durch das Erkenntnis vom 31. Oktober 2003 (richtig: 29. Oktober 2003), 2000/13/0218, bekannt geworden sei, dass im konkreten Fall der Abzug der Vorsteuern in den Vorjahren zu erfolgen habe und nicht auf Grund einer Rechnungsberichtigung im Jahr 1998.

Da die Unsicherheit im Jahr 2003 weggefallen sei, habe die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres 2003 zu laufen begonnen und mit Ablauf des Kalenderjahres 2008 geendet. Die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 1998 am 11. November 2008 liege innerhalb der Verjährungsfrist.

Die Ausführungen in der Eingabe vom 4. Juni 2009, wonach die Unsicherheit bereits mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2002, 2000/13/0208, weggefallen sein soll, vermöge die belangte Behörde nicht nachzuvollziehen. Das Finanzamt habe von diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erstmals durch das Erkenntnis vom 31. Oktober 2003 (richtig: 29. Oktober 2003), 2000/13/0218, Kenntnis erlangt, weil der Verwaltungsgerichtshof auf dieses Erkenntnis Bezug genommen habe. Dieses Erkenntnis habe einen Fall betroffen, der nicht in die Zuständigkeit des bezughabenden Finanzamtes gefallen sei.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO 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. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO3 § 200 Anm. 2 f). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt demnach nicht (vgl. schon das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1993, 93/14/0123).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2010/15/0164).

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 Abgabanspruch entstanden ist. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge,

dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328).

Im Falle eines zu Unrecht erlassenen vorläufigen Abgabenbescheides, der keine tatsächliche Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO benennt und dennoch unbekämpft geblieben und in Rechtskraft erwachsen ist, beginnt die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO demnach mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist (vgl. auch *Dziurdz*, ÖStZ 2012, 354 ff, 356).

Im Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres 2000 eintritt. Der gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassene endgültige Bescheid des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer 1998 ist mit 11. November 2008 datiert. Die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO war daher - vorbehaltlich nicht auszuschließender fristverlängernder Amtshandlungen - in diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen.

Die belangte Behörde ist somit zu Unrecht vom Vorliegen einer späteren Verjährung betreffend Umsatzsteuer 1998 ausgegangen und hat deshalb rechtsirrig die vom Beschwerdeführer relevierte Verjährung für nicht gegeben gesehen. Sie hat dadurch den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Der angefochtene Bescheid war daher im Umfang seines Abspruches über Umsatzsteuer 1998 gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. Nr. 455.

Wien, am 24. Oktober 2013