

dass eine echte stille Gesellschaft (Einkünfte aus Kapitalvermögen beim Stillen, Betriebsausgaben beim Unternehmer) vorliegt.

Bei Verlustbeteiligungsmodellen ist ein besonderes Augenmerk auf die tatsächliche Betätigung und auf das Ziel dieser

Tätigkeit zu legen. Wird eine gewerbliche Tätigkeit bloß behauptet, tatsächlich aber nicht ausgeübt, liegen insgesamt keine betrieblichen Einkünfte vor und die zugewiesenen Verluste können nicht mit anderen positiven Einkünften der Gesellschafter steuermindernd verrechnet werden.



Der Autor:

Mag. Markus Knechtl ist Mitarbeiter in einem Finanzamt in Niederösterreich.

Foto privat

Dr. Kasper Dziurdz
WU

■ ÖStZ 2012/629, 354

VwGH-Erkenntnis zur „ungewissen Ungewissheit“ bei vorläufigen Bescheiden

Voraussetzung für eine vorläufige Abgabefestsetzung ist, dass eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegt, die zu dieser Zeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigt werden kann. Von der späteren Beseitigung der Ungewissheit hängt der Beginn der Verjährungsfrist ab. Unklar ist, ob eine Ungewissheit vorliegen kann und wann die Verjährungsfrist beginnt, wenn der vorläufigen Festsetzung keine Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält, also wenn im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung die Ungewissheit selbst „ungewiss“ ist. Einen solchen Fall hat der VwGH im Erkenntnis vom 29. 3. 2012 erstmals entschieden.

1. Vorläufige und endgültige Abgabefestsetzung

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine 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. Dabei muss es sich um eine Ungewissheit im Tatsachenbereich handeln, die zu dieser Zeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigt werden kann. Die vorläufige Festsetzung dient nicht dazu, der Abgabenbehörde vorerst die mögliche Ermittlung der maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und ihr – vorbehaltlich späterer ergänzender Ermittlungen – so gleich Steuereinnahmen zu verschaffen.¹⁾ Vielmehr dürfen vorläufige Bescheide vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind.²⁾ In der Begründung ist anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war.³⁾ Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist nach § 200 Abs 2 BAO die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen oder für endgültig zu erklären.

Wird eine Abgabe vorläufig festgesetzt, so sind die Sonderregelungen für den Beginn der Verjährungsfrist und die absolute Verjährungsfrist zu beachten: Gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO be-

ginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. § 208 Abs 1 lit d BAO sieht jedoch für die Fälle der vorläufigen Abgabefestsetzung vor, dass die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Gemäß § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, spätestens 10 Jahre nachdem der Abgabeananspruch entstanden ist. Allerdings verjährt nach § 209 Abs 4 BAO das Recht, eine vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens 15 Jahre nachdem der Abgabeananspruch entstanden ist, sodass sich in diesen Fällen die absolute Verjährungsfrist verlängert.

Durch den Ausspruch der Vorläufigkeit kann somit die Abgabenbehörde eine Abgabe später – auch wenn keine anderen Verfahrenstitel mehr anwendbar sind – erneut festsetzen und dabei die Festsetzung in jede Richtung ändern. Aufgrund der Sonderregelungen für den Beginn der Verjährungsfrist und die absolute Verjährungsfrist tritt die Verjährung in der Regel erst später ein. Zugleich ist aber der endgültige Bescheid nach § 251 BAO in vollem Umfang mit Berufung anfechtbar.

2. VwGH-Erkenntnis zur „ungewissen Ungewissheit“

Im Erkenntnis vom 29. 3. 2012⁴⁾ war strittig, ob nach § 208 Abs 1 lit d BAO eine Ungewissheit auch dann vorliegen und

1) Vgl zB *Stoll*, BAO-Kommentar II (1994) 2100 f.

2) Vgl zB *Ritz*, Bundesabgabenordnung⁴ (2011) § 200 Tz 5.

3) Vgl *Pülz/Oberleitner*, Begründung vorläufiger Abgabenbescheide: Zweizeiler als rechtsstaatliche Provokation, SWK 2003, S 563 (S 563 f); *Oberleitner*, Begründung eines vorläufigen Bescheides, RdW 1999, 815.

4) VwGH 29. 3. 2012, 2009/15/0178.

beseitigt werden kann, wenn der vorläufigen Festsetzung keine relevanten Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält. Im zugrunde liegenden Sachverhalt erklärte der Steuerpflichtige für mehrere Jahre positive Einkünfte aus der Tätigkeit als Skilehrer, als Musiker und als Arbeitnehmer sowie negative Einkünfte aus der Vermietung einer Ferienwohnung. Zwar wurden die Einkünfte⁵⁾ erklärungsgemäß veranlagt, die Abgabenfestsetzungen erfolgten jedoch vorläufig. Ermittlungen der Abgabenbehörde hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung fanden nicht statt. Zudem enthielten die vorläufigen Bescheide keine Begründung für die Vorläufigkeit. Jahre später tauchten bei der Abgabenbehörde erstmals aktenmäßig dokumentierte Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung auf. Schließlich wurde dem Steuerberater, der den Steuerpflichtigen vertrat, telefonisch mitgeteilt, dass die Abgabenbehörde von einer fehlenden Einkunftsquelleneigenschaft ausgeht, und der Steuerberater stimmte dieser Ansicht zu. Daraufhin erließ die Abgabenbehörde endgültige Bescheide, in denen die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung verneint wurde. In einem Aktenvermerk wurde unter anderem festgehalten, dass es bei negativen Einkünften aus Vermietung üblich war, die Bescheide vorläufig zu erlassen, und dass das jedem Steuerberater bekannt sein musste.

In der Berufungsentscheidung vom 2. 9. 2009⁶⁾ vertritt der UFS die Auffassung, dass nach § 208 Abs 1 lit d BAO keine Ungewissheit vorliegen kann, wenn der vorläufigen Festsetzung keine relevanten Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält. Ist nicht gesichert, was seinerzeit exakt jener Grund war, aus dem die Abgabenfestsetzung zunächst nur vorläufig erfolgte, so kann auch nicht geprüft werden, ob der Grund für die vorläufige Festsetzung tatsächlich weggefallen ist. Daher kann für den Beginn der Verjährungsfrist nicht auf die tatsächliche Beseitigung einer erst im Nachhinein festgestellten Ungewissheit abgestellt werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der vorläufige Bescheid zu Unrecht – weil ohne Ungewissheit – erlassen wurde. Ist somit im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung für den Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörde die Ungewissheit selbst „ungewiss“, so ist für den Beginn der Verjährungsfrist von einer fehlenden Ungewissheit auszugehen. Daher war dem UFS zufolge die Verjährung eingetreten⁷⁾ und die angefochtenen endgültigen Festsetzungen waren rechtswidrig. Gegen die Berufungsentscheidung legte die Abgabenbehörde Amtsbeschwerde ein. Über diese hat der VwGH nunmehr im Erkenntnis vom 29. 3. 2012 entschieden.

Im Erkenntnis vom 29. 3. 2012 vertritt der VwGH eine andere Auffassung als der UFS: Ob die Vermietung eine Einkunftsquelle ist, also objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen, ist eine Tatfrage, die auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösen ist. Für die Frage, wann nach § 208

Abs 1 lit d BAO die Ungewissheit über die objektive Ertragsfähigkeit beseitigt wurde und daher die Verjährungsfrist beginnt, ist auf ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren abzustellen. Warum die Vermietung als Liebhaberei beurteilt worden war, war jedoch für den VwGH nicht ersichtlich oder nicht nachvollziehbar. Insbesondere kann die Abgabenbehörde durch „Absprache“ mit dem Steuerpflichtigen oder dessen steuerlichen Vertreter nicht festlegen, dass eine Tätigkeit als Liebhaberei behandelt wird. Zunächst muss festgestellt werden, ob es überhaupt zutrifft, dass die Vermietung nicht geeignet gewesen ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Erst danach könnte festgestellt werden, ab welchem Zeitpunkt die Abgabenbehörde zu diesem Ergebnis hätte gelangen können, also ob und wann eine Ungewissheit beseitigt wurde. Nur aufgrund solcher Feststellungen kann beurteilt werden, ob nach § 208 Abs 1 lit d BAO die Verjährungsfrist später beginnt als mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde. Da Sachverhaltsfeststellungen zur Frage, ob Liebhaberei vorlag und ab welchem Zeitpunkt dies gewiss war, unterlassen wurden, hob der VwGH die Berufungsentscheidung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

Im Ergebnis geht der VwGH davon aus, dass auch dann, wenn der vorläufigen Festsetzung keine Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält, dieser Mangel im Nachhinein „geheilt“ werden kann. Wenn im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung weder die Abgabenbehörde noch der Steuerpflichtige die objektiv tatsächlich bestehende Ungewissheit kennen, ist diese „ungewisse Ungewissheit“ dem VwGH zufolge nicht mit einer fehlenden Ungewissheit gleichzusetzen. Für den Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs 1 lit d BAO ist darauf abzustellen, ob – bei einem angenommenen ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren – eine Ungewissheit objektiv vorgelegen ist und gegebenenfalls wann diese beseitigt wurde. Wird erst nach der vorläufigen Festsetzung eine tatsächlich bestehende Ungewissheit festgestellt, ist diese dennoch für den Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs 1 lit d BAO relevant.

3. Rechtsfolgen bei fehlender Ungewissheit

Im Erkenntnis vom 29. 3. 2012 hat der VwGH entschieden, dass für den Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs 1 lit d BAO auf das objektive Vorliegen einer Ungewissheit abzustellen ist, und zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige und die Abgabenbehörde die Ungewissheit im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung kennen oder ermittelt haben. Ob aber im zugrunde liegenden Sachverhalt eine Ungewissheit im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung tatsächlich vorlag, lässt das VwGH-Erkenntnis offen. Es stellt sich daher die Frage, welche Rechtsfolgen mit der Vorläufigkeit verbunden sind, wenn der vorläufige Bescheid rechtskräftig wird, es aber schon zu dieser Zeit an einer Ungewissheit fehlt (zB weil die Ungewissheit vor der vorläufigen Festsetzung beseitigt wurde oder weil die Abgabenbehörde irrtümlich von einer Ungewissheit im Tatsachenbereich ausgeht, in Wirklichkeit aber nur Auslegungsfragen unbeantwortet geblieben sind).

Gemäß § 200 Abs 2 BAO hat eine endgültige Festsetzung zu erfolgen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. § 208 Abs 1 lit d BAO stellt für den Beginn der Verjährungsfrist in den Fällen der vorläufigen Festsetzung auf die Beseitigung der Ungewissheit ab. Schließlich verlängert sich nach § 209 Abs 4 BAO die absolute Verjährungsfrist auf 15 Jahre nur für Zwecke einer

5) Obwohl auch Umsatzsteuer erklärt wurde und Vorsteuern geltend gemacht wurden, wird hier – um den Sachverhalt zu vereinfachen – auf umsatzsteuerliche Aspekte nicht näher eingegangen.

6) UFS 2. 9. 2009, RV/0165-F/08. Vgl dazu *Kopf*, Vorläufige Abgabenfestsetzung – Chance für die Rechtsrichtigkeit, Gefahr für die Rechtssicherheit, UFSjournal 2010, 190; *Dziurdz*, Beginn der Verjährung bei vorläufiger Abgabenfestsetzung trotz fehlender Ungewissheit, *ecolx* 2010, 395. Vgl zudem *Dziurdz*, Bezeichnung der Ungewissheit im vorläufigen Bescheid als Voraussetzung für den Beginn der Verjährung nach § 208 Abs 1 lit d BAO? *ecolx* 2010, 603.

7) Vgl zu den Rechtsfolgen bei fehlender Ungewissheit sogleich im nächsten Abschnitt.

endgültigen Festsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit. Allen drei genannten Bestimmungen ist somit gemeinsam, dass sie die Beseitigung einer Ungewissheit voraussetzen.

Wenn ein Bescheid zu Unrecht vorläufig ergangen ist, weil gar keine Ungewissheit nach § 200 Abs 1 BAO vorlag, dann ist unklar, ob diese fehlende Ungewissheit für Zwecke der § 200 Abs 2, § 208 Abs 1 lit d und § 209 Abs 4 BAO beseitigt werden kann. Geht man davon aus, dass eine fehlende Ungewissheit nicht beseitigt werden kann, darf weder eine endgültige Festsetzung erfolgen noch sind die Sonderregelungen für den Beginn der Verjährungsfrist und die absolute Verjährungsfrist anwendbar. Nach Ritz kann „[n]ur eine tatsächlich bestehende Ungewissheit ... begrifflich beseitigt werden“.⁸⁾ Folglich sei § 200 Abs 2 BAO bei vorläufigen Bescheiden ohne Ungewissheit keine Rechtsgrundlage für eine endgültige Festsetzung.⁹⁾ Nach Stoll (der die Auffassung von Ritz für überzeugend hält) lässt sich aber ebenso vertreten, dass § 200 Abs 2 BAO nicht die Ungewissheit in ihrer tatsächlichen objektiven Gegebenheit meint, sondern die vermeintliche Ungewissheit, die der vorläufige Bescheid als erwiesen angenommen hat und die durch die Aufnahme in die Bescheidgrundlagen zur rechtlichen Ungewissheit geworden ist.¹⁰⁾

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung kann ein endgültiger Bescheid auch dann ergehen, wenn der vorläufige Bescheid zu Unrecht erlassen wurde, weil objektiv gar keine Ungewissheit vorlag.¹¹⁾ Diese Auffassung wird vor allem damit begründet, dass der Ausspruch der Vorläufigkeit ein Spruchbestandteil ist, der der Rechtskraft fähig und dementsprechend auch anfechtbar ist. Somit sind die damit verbundenen Rechtswirkungen, nämlich die Möglichkeit oder Notwendigkeit, einen – allenfalls auch inhaltlich abweichenden – endgültigen Bescheid zu erlassen, auch dann beachtlich, wenn der Spruch mangels tatsächlich bestehender Ungewissheit rechtswidrig ist.¹²⁾ Für diese Auffassung spricht in Anlehnung an Stoll auch, dass mit dem Ausspruch der Vorläufigkeit ein endgültiger Bescheid in Aussicht gestellt wird, der dann in vollem Umfang mit Berufung anfechtbar wäre. Gerade wegen der erklärten Vorläufigkeit könnte der Steuerpflichtige auf eine Berufung verzichtet haben, um nämlich – bevor Rechtsmittel ergriffen werden – noch den endgültigen Bescheid abzuwarten. Würden vorläufige Bescheide, die trotz fehlender Ungewissheit erlassen wurden, faktisch wie endgültige Bescheide behandelt werden, könnten diese dann inhaltlich trotz ihrer erklärten Vorläufigkeit nicht mehr bekämpft werden. Der Steuerpflichtige wäre in seinem berechtigten Vertrauen auf eine nachfolgende Anfechtungsmöglichkeit getäuscht. Daher ist die Erlassung endgültiger und für sich selbständig anfechtbarer Bescheide nach vorangehenden vorläufigen Bescheiden geradezu geboten, um eine eindeutige „Bescheidlage“ herzustellen und den aufgrund der Vorläufigkeit erwarteten Rechtsschutz zu bieten. Parteiinteressen könnten in einem weitaus höheren Maße beeinträchtigt sein, wenn es bei unzutreffenden vorläufigen Festsetzungen bleiben müsste,

als wenn trotz fehlerhafter Vorläufigkeit ein anfechtbarer endgültiger Bescheid nachfolgt.¹³⁾

§ 200 Abs 2 BAO setzt für eine endgültige Festsetzung voraus, dass die Ungewissheit beseitigt ist. Wird jedoch ein vorläufiger Bescheid erlassen, obwohl keine Ungewissheit besteht, kann ein endgültiger Bescheid sofort nach dem vorläufigen Bescheid ergehen.¹⁴⁾ Insoweit sind die Rechtswirkungen der vorläufigen Festsetzung beachtlich und die fehlende Ungewissheit ist zugleich „beseitigt“. Da auch § 208 Abs 1 lit d BAO den Beginn der Verjährungsfrist an die Beseitigung der Ungewissheit knüpft, muss sich – wenn man der Beseitigung der Ungewissheit in § 208 Abs 1 lit d BAO keinen anderen Inhalt beimisst und die Rechtswirkungen der vorläufigen Festsetzung gleichfalls beachtlich sind – der Beginn der Verjährungsfrist nach diesem Zeitpunkt richten. Folglich beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen wurde.¹⁵⁾ Dem folgt im Ergebnis auch der VwGH in mehreren Erkenntnissen: Wenn eine Abgabe vorläufig festgesetzt wird und ein derartiger Bescheid in Rechtskraft erwächst, kann – auch bei fehlender Ungewissheit – die Verjährungsfrist nach § 208 Abs 1 lit d BAO keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Bescheids beginnen.¹⁶⁾ Die Auffassung, wonach bei fehlender Ungewissheit § 208 Abs 1 lit d BAO nicht anwendbar sei und sich daher der Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs 1 lit a BAO richte,¹⁷⁾ ist damit überholt.¹⁸⁾

Im Jahr der zu Unrecht erfolgten vorläufigen Festsetzung wird – wenn die Abgabenbehörde bestimmte nach außen erkennbare Amtshandlungen unternimmt – noch keine Verlängerungshandlung nach § 209 Abs 1 BAO gesetzt, sodass sich die Verjährungsfrist nicht verlängert. In diesem Jahr hat die Verjährungsfrist noch nicht begonnen (sie beginnt nach § 208 Abs 1 lit d BAO „mit dem Ablauf des Jahres“), § 209 Abs 1 BAO setzt aber Amtshandlungen „innerhalb der Verjährungsfrist“ voraus.¹⁹⁾

Schließlich dürfte eine fehlende Ungewissheit der Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist auf 15 Jahre nicht entgegenstehen. § 209 Abs 4 BAO setzt genauso wie § 200 Abs 2 und § 208 Abs 1 lit d BAO die Beseitigung einer Ungewissheit voraus. Sind für Zwecke der letztgenannten Vorschriften die Rechtswirkungen der vorläufigen Festsetzung beachtlich und kann eine fehlende Ungewissheit „beseitigt“ werden, spricht das dafür, dass der Beseitigung der Ungewissheit in § 209 Abs 4 BAO kein anderer Inhalt beizumessen ist. Übereinstimmend mit § 200 Abs 2 und § 208 Abs 1 lit d BAO kann daher nach § 209

8) Ritz, BAO⁴ § 200 Tz 11.

9) Vgl auch Ritz, Vorläufige Bescheide, ÖStZ 1986, 160 (164).

10) Vgl Stoll, BAO-Kommentar II, 2114.

11) VwGH 4. 9. 1986, 86/16/0083; 12. 8. 1994, 94/14/0055; 18. 7. 1995, 91/14/0016; 26. 6. 1997, 96/16/0239; 28. 3. 2001, 98/13/0032; 29. 11. 2006, 2004/13/0075; 12. 12. 2007, 2006/15/0075; 22. 4. 2009, 2007/15/0017; 28. 5. 2009, 2007/15/0299; 20. 5. 2010, 2008/15/0328; 25. 11. 2010, 2007/15/0061; 6. 7. 2011, 2007/13/0118; 28. 2. 2012, 2010/15/0164; 29. 3. 2012, 2009/15/0178.

12) Vgl zB VwGH 18. 7. 1995, 91/14/0016.

13) Vgl idS Stoll, BAO-Kommentar II, 2114 f und 2178 f.

14) Vgl die Nachweise in FN 11.

15) Vgl Dziurdz, Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch bei fehlender Ungewissheit? SWK 2012, 539 (543 ff); Dziurdz, ecolex 2010, 396.

16) VwGH 23. 6. 1998, 98/14/0069; 20. 5. 2010, 2008/15/0328; 25. 11. 2010, 2007/15/0061; 29. 3. 2012, 2009/15/0178. Vgl dazu Dziurdz, SWK 2012, 540 ff.

17) Vgl zB Ritz, ÖStZ 1986, 165; Tanzer, Vertrauensschutz und Erlassung vorläufiger Bescheide (§ 200 BAO), in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 261 (275); Althuber, UFS: Abgabenrechtliche Verjährung bei unbegründet erlassenen vorläufigen Bescheiden, GeS 2008, 410 (411 f); Hilber, Beginn der Verjährung bei unbegründeten vorläufigen Bescheiden, UFSaktuell 2009, 111 (114); Ritz, BAO⁴ § 200 Tz 11 und § 208 Tz 4; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO (1. 6. 2012) § 208 Anm 6 und E 12. Im Erkenntnis vom 18. 10. 1984, 83/15/0085 hat der VwGH – entgegen dem Rechtssatz und der hier verwiesenen Literaturmeinung – offen gelassen, ob § 208 Abs 1 lit d BAO in den Fällen der vorläufigen Festsetzung trotz fehlender Ungewissheit anwendbar ist oder nicht. Vgl Dziurdz, SWK 2012, 544; Dziurdz, ecolex 2010, 396 f.

18) Vgl bereits Baldauf, Verjährung nach Ergehen von vorläufigen Bescheiden, SWK 1998, S 482.

19) Vgl bereits Dziurdz, SWK 2012, 544, FN 23.

Abs 4 BAO eine fehlende Ungewissheit „beseitigt“ werden, sodass sich auch bei einer zu Unrecht erfolgten vorläufigen Festsetzung die absolute Verjährungsfrist auf 15 Jahre verlängert.²⁰⁾

4. Rechtsmittel bei vorläufigen Bescheiden

In den Fällen der vorläufigen Abgabefestsetzung ist für den Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs 1 lit d BAO entscheidend, ob eine Ungewissheit tatsächlich vorliegt. Besteht objektiv eine Ungewissheit, so beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde – nach dem VwGH-Erkenntnis vom 29. 3. 2012 unabhängig davon, ob der vorläufigen Festsetzung Ermittlungen vorausgegangen sind und ob der vorläufige Bescheid eine Begründung für die Vorläufigkeit enthält. Fehlt hingegen eine Ungewissheit, so beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde. Im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung ist nämlich die fehlende Ungewissheit „beseitigt“. Schon bei der vorläufigen Abgabefestsetzung kann aber unklar sein, ob eine Ungewissheit tatsächlich vorliegt oder doch fehlt. Es stellt sich daher die Frage, welche Rechtsmittel der Steuerpflichtige ergreifen kann, falls dieser den Grund für die Vorläufigkeit nicht kennt oder Zweifel am Vorliegen einer Ungewissheit hat.

Ist im vorläufigen Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit angegeben oder gibt die Begründung nur den Gesetzestext wieder, so kann nach § 245 Abs 2 BAO ein Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung gestellt werden. Hierdurch wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt. Zudem ist nach den §§ 243 ff BAO eine Berufung gegen den Ausspruch der Vorläufigkeit möglich.²¹⁾ Wird nur gegen den Ausspruch der Vorläufigkeit berufen und ergeht ein endgültiger Bescheid vor der Berufungserledigung, der damit dem Berufungsbegehren entspricht, so ist nach § 274 BAO die Berufung als gegenstandslos zu erklären. Sonst müssen die erforderlichen Ermittlungen durchgeführt werden, um nämlich festzustellen, ob eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegt, die zu dieser Zeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigt werden kann. Ist das der Fall, besteht also noch eine Ungewissheit, ist die Berufung abzuweisen. Ist das nicht der Fall, besteht also

keine Ungewissheit, ist die Abgabe endgültig festzusetzen. Wird außerdem davon ausgegangen, dass keine Ungewissheit vorliegt und daher der vorläufige Bescheid rechtswidrig ist, kann nach § 299 BAO ein Antrag auf Aufhebung gestellt werden.²²⁾ Voraussetzung ist, dass seit der Bekanntgabe des Bescheids ein Jahr noch nicht vergangen ist.²³⁾ Fehlt eine Ungewissheit, so ist der vorläufige Bescheid aufzuheben und durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen. Schließlich kann (insbesondere nach Ablauf der Berufungsfrist und der Frist für § 299 BAO) ein Antrag auf Endgültigkeitserklärung gestellt werden, über den die Abgabenbehörde verpflichtend zu entscheiden hat.²⁴⁾

Im Gegensatz dazu kann der Steuerpflichtige aber auch auf alle genannten Rechtsmittel verzichten. Damit erklärt sich der Steuerpflichtige mit der von der Abgabenbehörde gewünschten Möglichkeit einer erneuten Festsetzung einschließlich der später endenden Verjährungsfristen einverstanden oder findet sich zumindest damit ab – das Verfahren wird offengehalten. Die endgültige Festsetzung kann die vorläufige Festsetzung in jede Richtung abändern und sich daher für den Steuerpflichtigen als vorteilhaft oder als nachteilig erweisen. Gegen den endgültigen Bescheid kann der Steuerpflichtige nach § 251 BAO in vollem Umfang berufen.

5. Zusammenfassung

Im Erkenntnis vom 29. 3. 2012 hat der VwGH entschieden, dass auch wenn einer vorläufigen Festsetzung keine Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält, für den Beginn der Verjährungsfrist eine tatsächlich bestehende Ungewissheit relevant sein kann. Mit dieser Auffassung wird für die Abgabenbehörden ein Anreiz geschaffen, Bescheide ohne zuvor durchgeführte Ermittlungen und ohne Begründung vorläufig zu erlassen. Durch den Ausspruch der Vorläufigkeit ist es der Abgabenbehörde möglich, eine Abgabe erneut festzusetzen, ohne dass die meist engeren Voraussetzungen anderer Verfahrenstitel erfüllt sein müssen. Außerdem verlängert sich die absolute Verjährungsfrist auf 15 Jahre und die Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde – oder noch später: Sollte sich nach der vorläufigen Festsetzung herausstellen, dass eine zuvor noch „ungewisse“ Ungewissheit tatsächlich vorgelegen ist, beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit tatsächlich beseitigt wurde. Umso wichtiger kann es sein, schon bei der vorläufigen Abgabefestsetzung Rechtsmittel zu ergreifen, wenn der Grund für die Vorläufigkeit unklar ist.

20) AA Keppert, Die steuerlichen Neuerungen ab 2011, SWK 2011, T 9 (T 15) und Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO (1. 6. 2012) § 209 Anm 41, aber ohne auf die VwGH-Rechtsprechung zu § 200 Abs 2 und § 208 Abs 1 lit d BAO näher einzugehen. Unklar Ritz, BAO⁴ § 209 Tz 54 und 57 f, denn aus den Ausführungen geht nicht eindeutig hervor, ob bei fehlender Ungewissheit – wenn man der VwGH-Rechtsprechung folgt, dass nach § 208 Abs 1 lit d BAO auch eine fehlende Ungewissheit „beseitigt“ werden kann – § 209 Abs 4 BAO trotzdem nicht anwendbar ist und sich daher die absolute Verjährungsfrist nicht verlängert oder ob § 209 Abs 4 BAO zwar anwendbar ist, aber nur eher selten relevant sein wird, da die gegebenenfalls verlängerte Verjährungsfrist nach § 207 Abs 2 BAO in der Regel einige Jahre vor der verlängerten absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren enden wird.

21) Vgl bereits Stoll, Der Einführungserlaß zur neuen Bundesabgabenordnung, ÖStZ 1962, 25 (36).

22) Vgl Ritz, ÖStZ 1986, 162; Ritz, BAO⁴ § 200 Tz 7.

23) § 302 Abs 2 lit b iVm Abs 1 BAO.

24) § 200 Abs 2 iVm § 85 Abs 1 und § 311 Abs 1 BAO. Vgl Stoll, Ermessen im Steuerrecht² (2001) 343; Ritz, BAO⁴ § 200 Tz 11 mwN.



Foto Doris Kucera

Der Autor:

Dr. Kasper Dziurdz ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang, Dr. Florian Brugger und Mag. Christoph Marchgraber für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.