

# SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

## Familienbeihilfe

- Anspruch bei Unterbrechung der Ausbildung

## Einkommensteuer

- BMF-Info zur Hausbetreuung nach dem Hausbetreuungsgesetz

## Liebhabereirichtlinien 2012

- Die einkommensteuerlichen Highlights

## 1. Stabilitätsgesetz 2012

- KöR: Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen

## Vorläufige Abgabefestsetzung

- Beginn der Verjährungsfrist?

## Bilanzfälschung

- Haftungsfalle für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer



Linde

## Vorläufige Abgabefestsetzung

# Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch bei fehlender Ungewissheit?

## VwGH-Rechtsprechung lässt Zweifelsfragen offen

VON MAG. KASPER DZIURDŽ\*)

**Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährungsfrist in den Fällen der vorläufigen Abgabefestsetzung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Unklar ist, ob die Verjährungsfrist nur dann gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt, wenn tatsächlich eine Ungewissheit besteht und daher beseitigt werden kann, oder auch dann, wenn eine Ungewissheit fehlt und daher die Festsetzung zu Unrecht vorläufig erfolgt ist.**

### 1. Vorläufige und endgültige Abgabefestsetzung nach § 200 BAO

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 Verhältnissen zu ersparen und ihr – vorbehaltlich späterer ergänzender Ermittlungen – sogleich Steuereinnahmen zu verschaffen.<sup>1)</sup> Vielmehr dürfen vorläufige Bescheide vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind.<sup>2)</sup> In der Begründung ist anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war.<sup>3)</sup> Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist nach § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen oder für endgültig zu erklären.

Wie sich aus zahlreichen UFS-Entscheidungen und VwGH-Erkenntnissen ergibt, werden Abgabenbescheide immer wieder trotz fehlender Ungewissheit vorläufig erlassen, entweder weil die Abgabenbehörde irrtümlich von einer Ungewissheit im Tatsachenbereich ausgeht oder weil die Abgabenbehörde die maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse nicht ermittelt und daher unklar ist, aus welchem Grund der Bescheid vorläufig ergangen ist.<sup>4)</sup> In derartigen Fällen ist der vorläufige Bescheid rechtswidrig, sodass der Ausspruch über die Vorläufigkeit mit Berufung bekämpft werden kann. Ist zudem die vermeintliche Ungewissheit in der Begründung nicht angegeben oder gibt die Begründung nur den Gesetzestext wieder, kann gemäß § 245 Abs. 2 BAO ein Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung gestellt werden. Wird jedoch darauf verzichtet, so ist fraglich, ob dennoch ein endgültiger oder endgültig erklärender Bescheid ergehen kann. § 200 Abs. 2 BAO setzt nämlich für eine endgültige Abgabefestsetzung eine Beseitigung der Ungewissheit voraus. Nach *Ritz* kann aber nur eine tatsächlich bestehende Ungewissheit beseitigt werden. Folglich ist § 200 Abs. 2 BAO

\*) Mag. Kasper *Dziurdž* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU 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.

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

2) Vgl. z. B. *Ritz*, BAO<sup>4</sup> (2011) § 200 Tz. 5.

3) Vgl. *Püzl/Oberleitner*, Begründung vorläufiger Abgabenbescheide: Zweizeiler als rechtsstaatliche Provokation, SWK-Heft 22/2003, S 563 (S 563 f.); *Oberleitner*, Begründung eines vorläufigen Bescheides, RdW 1999, 815 (815 f.).

4) Vgl. dazu auch *Dziurdž*, Bezeichnung der Ungewissheit im vorläufigen Bescheid als Voraussetzung für den Beginn der Verjährung nach § 208 Abs 1 lit d BAO? *ecolex* 2010, 603 (603 f.).

keine Rechtsgrundlage für eine endgültige Festsetzung, wenn ein Bescheid vorläufig ergangen ist, obwohl keine Ungewissheit bestand.<sup>5)</sup> Nach *Stoll* (der die Auffassung von *Ritz* für überzeugend hält) lässt sich aber ebenso die Auffassung 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.<sup>6)</sup>

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung kann ein endgültiger oder endgültig erklärender Bescheid auch dann ergehen, wenn der vorläufige Bescheid zu Unrecht erlassen wurde.<sup>7)</sup> Diese Auffassung wird vor allem damit begründet, dass der Ausspruch über die Vorläufigkeit ein der Rechtskraft fähiger und dementsprechend auch anfechtbarer Spruchbestandteil 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 des Bescheids mangels tatsächlich bestehender Ungewissheit rechtswidrig ist. Ein vorläufiger Bescheid, der trotz fehlender Ungewissheit erlassen wurde, ist nicht „fiktiv“ wie ein endgültiger Bescheid zu behandeln.<sup>8)</sup> Folglich kann die Abgabenbehörde sogar dann eine Abgabe endgültig festsetzen, wenn der vorläufige Bescheid ohne relevante Ermittlungshandlungen, ohne Ungewissheit und ohne Begründung erlassen wurde.<sup>9)</sup>

Während § 200 Abs. 1 BAO für eine vorläufige Abgabenfestsetzung eine Ungewissheit im Tatsachenbereich voraussetzt, die zu dieser Zeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigt werden kann, setzt § 200 Abs. 2 BAO für eine endgültige Festsetzung nur eine vermeintliche Ungewissheit voraus. Allein der Ausspruch über die Vorläufigkeit in einem Bescheid begründet somit die Möglichkeit oder Notwendigkeit einer endgültigen Festsetzung. Denkbar ist, dass der VwGH damit der Ungewissheit in § 200 Abs. 2 BAO ein anderes Begriffsverständnis zugrunde legt als der Ungewissheit in § 200 Abs. 1 BAO. Denkbar ist aber auch, dass sich zwar die Ungewissheit in § 200 Abs. 2 BAO wie die Ungewissheit in § 200 Abs. 1 BAO nur auf eine tatsächlich bestehende Ungewissheit bezieht, aber der VwGH – vor dem Hintergrund der Rechtswirkungen der zu Unrecht erfolgten vorläufigen Festsetzung – dennoch § 200 Abs. 2 BAO als Rechtsgrundlage für eine endgültige Festsetzung heranzieht.

## 2. VwGH-Rechtsprechung zum Beginn der Verjährungsfrist bei fehlender Ungewissheit

Unklar ist, wie der Begriff der Ungewissheit in § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu verstehen ist. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährungsfrist in den Fällen der vorläufigen Abgabenfestsetzung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Sowohl § 200 Abs. 2 BAO als auch § 208 Abs. 1 lit. d BAO sprechen somit von einer Beseitigung der Ungewissheit. Sollte unter der Ungewissheit nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch eine vermeintliche Ungewissheit zu verstehen sein oder sollten die Rechtswirkungen der zu Unrecht erfolgten vorläufigen Festsetzung auch für diese Zwecke beachtlich sein, so stellt sich die Frage, wann die Ungewissheit „beseitigt“ wurde. Sollte hingegen unter der Ungewissheit nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO nur eine tatsächlich bestehende Ungewissheit zu verstehen sein und sollten die Rechtswirkungen der zu Unrecht erfolgten vorläufigen Festsetzung insoweit unbeachtlich sein, so ist § 208 Abs. 1

<sup>5)</sup> Vgl. *Ritz*, Vorläufige Bescheide, ÖStZ 1986, 160 (164); *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 200 Tz. 11.

<sup>6)</sup> Vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar II, 2114.

<sup>7)</sup> Vgl. 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.

<sup>8)</sup> Vgl. z. B. VwGH 18. 7. 1995, 91/14/0016.

<sup>9)</sup> Vgl. z. B. UFS 22. 11. 2005, RV/0573-G/05; 2. 9. 2009, RV/0165-F/08; a. A. UFS 7. 12. 2006, RV/0146-L/05; 14. 2. 2007, RV/0890-L/06.

lit. d BAO nicht anwendbar, wenn ein vorläufiger Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen wurde. In diesem Fall beginnt die Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist.

Im Sachverhalt, der dem VwGH-Erkenntnis vom 18. 10. 1984<sup>10)</sup> zugrunde liegt, entstand eine Abgabenschuld für Rechtsgebühren vor dem 2. 2. 1973. Im Jahr 1973 erging auch der vorläufige Abgabenbescheid. Aufgrund einer irrig angenommenen Ungewissheit (über das Ausmaß einer künftigen, aber für die Höhe der Rechtsgebühren nicht relevanten Gerätebeistellung) stand dem VwGH zufolge § 208 Abs. 1 lit. d BAO einer Verjährung nicht entgegen, denn es konnte „nicht davon ausgegangen werden, daß eine Ungewißheit im Sinne des § 200 BAO erst nach Ablauf des Jahres 1973 beseitigt worden wäre“. Im Rechtssatz wird festgehalten, dass wenn „eine Rechtsgebühr durch vorläufigen Abgabenbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt [wurde], obwohl eine Ungewißheit i. S. dieser Gesetzesstelle nicht vorlag, ... die Vorschrift des § 208 Abs. 1 lit. d BAO über den späteren Beginn der Verjährungsfrist keine Anwendung [findet]“.

Im VwGH-Erkenntnis vom 4. 9. 1986<sup>11)</sup> vertritt der Gerichtshof die Auffassung, dass in einem Fall, in dem „die seinerzeitige Anwendung des § 200 Abs. 1 BAO [mit der Begründung, dass die Höhe von Frachtkosten erst in langwierigen Erhebungen festgestellt werden könne] ... nicht der Rechtslage entsprach“, sich der Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO richtet. Allerdings war in diesem Erkenntnis die Verjährung nicht entscheidungsrelevant, sondern es stellte sich die Frage, ob ein endgültiger Bescheid auch dann ergehen kann, wenn die Abgabe zu Unrecht vorläufig festgesetzt wurde. Hierbei erachtet der VwGH die endgültige Festsetzung „als zulässig, ja geradezu [als] notwendig ... , weil anderenfalls der seinerzeitige vorläufige Bescheid nach Ablauf der Verjährungsfrist (§ 207 Abs. 2 in Verbindung mit § 208 Abs. 1 lit. d BAO) endgültig unabänderlich geworden wäre“.

Während in den Erkenntnissen vom 18. 10. 1984 und 4. 9. 1986 im Zusammenhang mit dem Beginn der Verjährungsfrist bei vorläufigen Bescheiden, die trotz fehlender Ungewissheit ergangen sind, § 208 Abs. 1 lit. a BAO gar nicht erwähnt wird, wird im Erkenntnis vom 12. 8. 1994<sup>12)</sup> die Anwendbarkeit dieser Vorschrift erwogen. Im Jahr 1991, als der endgültige Bescheid für das Jahr 1983 erlassen wurde, war dem VwGH zufolge die Verjährung nicht eingetreten, denn im Jahr 1985 und abermals im Jahr 1986 wurde (nach der damals gültigen Rechtslage) die fünfjährige Verjährungsfrist durch eine vorläufige Abgabensfestsetzung für das Jahr 1983 unterbrochen und begann neu zu laufen, „wenn ... [die Verjährungsfrist] nicht erst gemäß § 208 Abs. 1 lit. d, sondern gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO begann“. Ob aber die Verjährungsfrist „nicht erst gemäß § 208 Abs. 1 lit. d, sondern gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO begann“, lässt der VwGH offen („wenn“).

Im VwGH-Erkenntnis vom 23. 6. 1998<sup>13)</sup> stellte sich die Frage, ob eine Ungewissheit im Zusammenhang mit einer potenziellen Liebhabereitigkeit bereits im Jahr 1985 beseitigt und hinsichtlich der vorläufigen Bescheide für die Jahre 1987 bis 1989 die Verjährung eingetreten war. Soweit ersichtlich, wurde vom Beschwerdeführer vorgebracht, dass auch für Zwecke der Festsetzungsverjährung für die Jahre 1987 bis 1989 nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO auf die Beseitigung der Ungewissheit im Jahr 1985 abzustellen wäre. Hierzu hält der VwGH fest, dass wenn „eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt [wird] und ... ein derartiger Bescheid in Rechtskraft [erwächst], ... für die hier zu entscheidende Frage, wann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt, von der Ungewißheit im Sinne des § 200 Abs. 1 leg. cit. zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen [ist]. Dies hat zur Folge, daß die Verjährung

<sup>10)</sup> VwGH 18. 10. 1984, 83/15/0085.

<sup>11)</sup> VwGH 4. 9. 1986, 86/16/0083.

<sup>12)</sup> VwGH 12. 8. 1994, 94/14/0055.

<sup>13)</sup> VwGH 23. 6. 1998, 98/14/0069. Vgl. dazu auch *Baldauf*, Verjährung nach Ergehen von vorläufigen Bescheiden, SWK-Heft 22/1998, S 482.



*nach § 208 Abs. 1 lit. d leg. cit. keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann.*“ Aus diesem Grund geht der VwGH nicht weiter darauf ein, wann und vor allem ob zum Zeitpunkt, zu dem die vorläufigen Bescheide erlassen wurden, die fehlende Einkunftsquelleneigenschaft der ausgeübten Tätigkeit bereits feststand, also keine Ungewissheit mehr bestand. Würde aber bei vorläufigen Bescheiden, die trotz fehlender Ungewissheit ergangen sind, die Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO statt nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnen, so wäre es von Bedeutung gewesen, in welchem Jahr die Ungewissheit beseitigt war und ob daher die Bescheide für die Jahre 1987 bis 1989 zu Unrecht vorläufig ergingen. Hieraus kann man schließen, dass sich dem VwGH zufolge der Beginn der Verjährungsfrist auch dann nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO richtet, wenn es an einer Ungewissheit fehlt, und daher die Verjährungsfrist nicht beginnen kann, bevor die vorläufigen Bescheide erlassen wurden.

In den Erkenntnissen vom 20. 5. 2010<sup>14)</sup> und 25. 11. 2010<sup>15)</sup> hat der VwGH schließlich den Grundsatz bekräftigt, dass wenn „eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt [wird] und ... ein derartiger Bescheid in Rechtskraft [erwächst], ... für die hier zu entscheidende Frage, wann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 leg. cit. zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen [ist]. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d leg. cit. keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann.“ Im Sachverhalt, der dem Erkenntnis vom 20. 5. 2010 zugrunde liegt, enthielten die vorläufigen Bescheide keine Begründung, ergingen aber deshalb vorläufig, weil zur strittigen Frage, ob ein Gebäudeteil zum Betriebsvermögen gehörte, noch eine Berufung anhängig war und die Abgabenbehörde darin eine Ungewissheit sah. Ob erst mit dem Eintritt der formellen Rechtskraft der Berufungsentscheidung die Ungewissheit beseitigt war oder ob die Bescheide mangels Ungewissheit zu Unrecht vorläufig ergingen, lässt der VwGH offen. Somit geht der VwGH davon aus, dass § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch dann anwendbar war, wenn in der zu erwartenden Berufungsentscheidung keine Ungewissheit im Tatsachenbereich zu sehen war und daher die Bescheide mangels Ungewissheit zu Unrecht vorläufig ergingen. So erkennt der Gerichtshof, dass die Verjährungsfrist hinsichtlich der Abgabefestsetzung für die Jahre 1997 bis 1999 mit dem Ablauf des Jahres 2001 begann, also mit dem Ablauf des Jahres, in dem die vorläufigen Bescheide – womöglich trotz fehlender Ungewissheit – erlassen wurden. Daher war die Verjährung im Jahr 2006, als die endgültigen Bescheide für die Jahre 1997 bis 1999 erlassen wurden, noch nicht eingetreten. Dagegen wäre bei einem Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO die (aufgrund der vorläufigen Festsetzung auf sechs Jahre verlängerte) Verjährungsfrist bereits abgelaufen gewesen. Im Sachverhalt, der dem Erkenntnis vom 25. 11. 2010 zugrunde liegt, bestand die von der Abgabenbehörde angenommene Ungewissheit für die Jahre 1997 und 1998 darin, ob eine verlustbringende Vermietungstätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen war. Im Jahr 2005 wurde die Vermietungstätigkeit endgültig als Einkunftsquelle anerkannt.<sup>16)</sup> Strittig vor dem VwGH waren jedoch Fragen im Zusammenhang mit zusätzlichen Einkünften aus einer kurzfristigen Grundstücksverpachtung, die erstmals im Jahr 2005 in den endgültigen Bescheiden erfasst wurden. Hierzu brachte der Beschwerdeführer vor, dass die Abgaben für die Jahre 1997 und 1998 mangels einer Ungewissheit zu Unrecht vorläufig festgesetzt worden waren. Dennoch hat der VwGH mit dem oben zitierten Grundsatz den Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beurteilt, ohne danach zu unterscheiden, ob zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung eine Ungewissheit bestand. So erkennt der Gerichtshof, dass die Verjährungsfrist hinsichtlich der Abgabefestsetzung für die Jahre 1997 und 1998 mit dem Ablauf des Jahres 1999 begann, also mit dem Ablauf des Jahres, in dem die vorläufigen Bescheide – womöglich trotz fehlender Ungewissheit – erlassen wurden; infolge einer Abgabenhinterziehung war zudem

<sup>14)</sup> VwGH 20. 5. 2010, 2008/15/0328.

<sup>15)</sup> VwGH 25. 11. 2010, 2007/15/0061.

<sup>16)</sup> Vgl. auch UFS 2. 2. 2007, RV/0186-I/06.

die längere Verjährungsfrist anwendbar. Im Ergebnis hat der VwGH somit die Auffassung vertreten, dass sich der Beginn der Verjährungsfrist auch dann nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO richtet, wenn eine Abgabe ohne eine tatsächlich bestehende Ungewissheit und daher zu Unrecht vorläufig festgesetzt wurde.<sup>17)</sup>

### 3. Würdigung der Auffassungen in der Literatur und Rechtsprechung

In der Literatur<sup>18)</sup> wird immer wieder auf das VwGH-Erkenntnis vom 18. 10. 1984<sup>19)</sup> verwiesen, dem zufolge § 208 Abs. 1 lit. d BAO eine tatsächlich bestehende Ungewissheit voraussetzen soll<sup>20)</sup> und bei fehlender Ungewissheit die Verjährungsfrist nicht nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit dem Ablauf des Jahres beginnen soll, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, sondern nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. So wird auch in UFS-Entscheidungen (soweit ersichtlich, ausnahmslos) ausgesprochen, dass § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht anwendbar ist, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand.<sup>21)</sup> § 208 Abs. 1 lit. d BAO setzt somit nach dieser Auffassung eine tatsächlich bestehende Ungewissheit voraus. Während ein endgültiger oder endgültig erklärender Bescheid auch dann ergehen kann, wenn eine nicht bestehende, also vermeintliche Ungewissheit „beseitigt“ wurde, greift die Sonderregelung zum Beginn der Verjährungsfrist bei vorläufigen Bescheiden nur dann, wenn eine tatsächlich bestehende Ungewissheit beseitigt wurde. In der Begründung stützt sich in der UFS vorwiegend auf die von *Ritz* vertretene Auffassung<sup>22)</sup> und (wie auch *Ritz*) auf das VwGH-Erkenntnis vom 18. 10. 1984.<sup>23)</sup> Ob aber der VwGH in diesem Erkenntnis tatsächlich die Auffassung vertreten hat, dass § 208 Abs. 1 lit. d BAO eine tatsächlich bestehende Ungewissheit voraussetzt, ist zweifelhaft.

Der Beseitigung der Ungewissheit in § 208 Abs. 1 lit. d BAO könnte derselbe Inhalt beizumessen sein wie der Beseitigung der Ungewissheit in § 200 Abs. 2 BAO, nämlich dass es nicht auf eine tatsächlich bestehende Ungewissheit ankommt, sondern eine vermeintliche Ungewissheit ausreichend ist. § 200 Abs. 2 BAO setzt für eine endgültige Abgabensfestsetzung voraus, dass die Ungewissheit beseitigt wurde. Wird jedoch ein vorläufiger Bescheid erlassen, obwohl keine Ungewissheit besteht, so kann ein endgültiger Bescheid sofort nach dem vorläufigen Bescheid ergehen. Insoweit sind die Rechtswirkungen, die sich aus der vorläufigen Festsetzung ergeben, beachtlich. Zu diesem Zeitpunkt muss somit die Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO „beseitigt“ sein. 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

<sup>17)</sup> In diesem Sinne auch *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 208 Tz. 4. Zudem hält *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 200 Tz. 11, die Auffassung, dass § 208 Abs. 1 lit. d BAO nur auf eine tatsächlich bestehende Ungewissheit abstellt, entgegen der Vorauffassung nicht mehr für „unbestritten“ und verweist dabei auf VwGH 20. 5. 2010, 2008/15/0328.

<sup>18)</sup> Vgl. z. B. *Ritz*, ÖStZ 1986, 165; *Stoll*, BAO-Kommentar II, 2178; *Baldauf*, SWK-Heft 22/1998, S 482; *Althuber*, UFS: Abgabenrechtliche Verjährung bei unbegründet erlassenen vorläufigen Bescheiden, GeS 2008, 410 (411); *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>6</sup>, § 208 E 12; *Hilber*, Beginn der Verjährung bei unbegründeten vorläufigen Bescheiden, UFSaktuell 2009, 111 (114).

<sup>19)</sup> VwGH 18. 10. 1984, 83/15/0085.

<sup>20)</sup> So auch BMF-Erlass vom 9. 3. 2006, BMF-010103/0020-VI/2006, AÖFV Nr. 124/2006, Erlass zu den Anzeigepflichten nach den §§ 120 und 139 BAO, Abschnitt 2.3.2.

<sup>21)</sup> Vgl. UFS 22. 11. 2005, RV/0573-G/05; 7. 12. 2006, RV/0146-L/05; 23. 2. 2007, RV/2337-W/05; 16. 10. 2008, RV/0461-I/05; 12. 11. 2008, RV/0567-S/08; 22. 4. 2009, RV/1575-W/08; 2. 9. 2009, RV/0165-F/08; 24. 2. 2010, RV/0040-S/10; 15. 3. 2010, RV/0904-G/09; 11. 10. 2010, RV/0827-W/08; 21. 10. 2010, RV/0133-L/06; 10. 11. 2010, RV/1812-W/09; 5. 1. 2011, RV/1871-W/09.

<sup>22)</sup> *Ritz*, BAO<sup>3</sup> (2005) § 208 Tz. 4. Vgl. nunmehr *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 208 Tz. 4.

<sup>23)</sup> VwGH 18. 10. 1984, 83/15/0085.

dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen wurde.<sup>24)</sup>

Auch nach *Stoll* ist zu bedenken, dass die vermeintliche Ungewissheit mit dem vorläufigen Bescheid und dessen Rechtskraft zu einer Rechtstatsache wird, sodass nicht ausgeschlossen werden kann, dass § 208 Abs. 1 lit. d BAO trotz der unzutreffend angenommenen Ungewissheit anwendbar ist. Hierfür spricht, dass die Erlassung endgültiger und für sich selbständig anfechtbarer Bescheide geradezu geboten ist, um eine eindeutige „Bescheidlage“ herzustellen sowie einen Rechtsschutz zu ermöglichen. Ansonsten würde der (unzulässige) vorläufige Bescheid faktisch endgültig und unabänderlich werden und könnte inhaltlich trotz der erklärten Vorläufigkeit nicht mehr bekämpft werden. Bescheide werden aber gerade wegen ihrer erklärten Vorläufigkeit oft nicht angefochten. Ist § 208 Abs. 1 lit. d BAO, der in der Regel zu einem späteren Beginn der Verjährungsfrist führt als § 208 Abs. 1 lit. a BAO, aus diesen Gründen auch bei einer vermeintlichen Ungewissheit anwendbar, so läuft nach *Stoll* der Beginn der Verjährungsfrist zu dem Zeitpunkt an, zu dem Kenntnis darüber besteht, dass die im vorläufigen Bescheid angenommene Ungewissheit nicht besteht oder nicht bestanden hat.<sup>25)</sup>

Im Sachverhalt, der dem VwGH-Erkenntnis vom 18. 10. 1984<sup>26)</sup> zugrunde liegt, entstand die Abgabenschuld für Rechtsgebühren vor dem 2. 2. 1973. Im Jahr 1973 erging auch der vorläufige Abgabenbescheid. Aufgrund einer irrig angenommenen Ungewissheit stand dem VwGH zufolge § 208 Abs. 1 lit. d BAO einer Verjährung nicht entgegen, denn es konnte „nicht davon ausgegangen werden, daß eine Ungewißheit im Sinne des § 200 BAO erst nach Ablauf des Jahres 1973 beseitigt worden wäre“. Ob aber der Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO oder nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmen war, lässt der VwGH offen. Bei Anwendung beider Vorschriften gelangt man zum Ergebnis, dass die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres 1973 begann, da im Jahr 1973 sowohl der Abgabenanspruch entstand (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) als auch der vorläufige Bescheid mit der vermeintlichen Ungewissheit erging und zugleich die Ungewissheit „beseitigt“ war (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO).<sup>27)</sup> Allein im Rechtssatz wird festgehalten, dass wenn „eine Rechtsgebühr durch vorläufigen Abgabenbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt [wurde], obwohl eine Ungewißheit i. S. dieser Gesetzesstelle nicht vorlag, ... die Vorschrift des § 208 Abs. 1 lit. d BAO über den späteren Beginn der Verjährungsfrist keine Anwendung [findet]“. Allerdings dienen derartige Formulierungen der Rechtsanschauungen (Rechtssätze) vorwiegend der Evidenzhaltung und werden vom Evidenzbüro durch Auswertung der VwGH-Erkenntnisse erstellt und festgehalten.<sup>28)</sup> Dem VwGH-Erkenntnis vom 18. 10. 1984 lässt sich die im Rechtssatz festgehaltene Rechtsanschauung so nicht entnehmen. Vielmehr lässt das Erkenntnis offen, ob § 208 Abs. 1 lit. d BAO im Fall einer nicht bestehenden Ungewissheit anwendbar ist oder nicht. In den Erkenntnissen vom 4. 9. 1986, 23. 6. 1998, 20. 5. 2010 und 25. 11. 2010 folgt der VwGH jedoch der Auffassung, dass § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch dann anwendbar ist, wenn eine Abgabe trotz fehlender Ungewissheit und daher zu Unrecht vorläufig festgesetzt wurde. So begann auch in den Erkenntnissen vom 23. 6. 1998, 20. 5. 2010 und

<sup>24)</sup> Vgl. auch *Dziurdz*, Beginn der Verjährung bei vorläufiger Abgabenfestsetzung trotz fehlender Ungewissheit, *ecolex* 2010, 395 (396). Im Jahr der zu Unrecht erfolgten vorläufigen Festsetzung wird die Verjährungsfrist noch nicht nach § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängert, wenn die Abgabenbehörde bestimmte nach außen erkennbare Amtshandlungen unternimmt, denn 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.

<sup>25)</sup> Vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar II, 2178 f.

<sup>26)</sup> VwGH 18. 10. 1984, 83/15/0085.

<sup>27)</sup> Vgl. auch *Dziurdz*, *ecolex* 2010, 396 f. Obwohl dem Sachverhalt zufolge nicht ausgeschlossen ist, dass der Abgabenanspruch bereits vor dem Jahr 1973 entstand (die für die Gebührenschuldentstehung relevante Vertragsunterzeichnung fand vor dem 2. 2. 1973 statt, der genaue Zeitpunkt blieb aber unbekannt), bezieht sich der VwGH zunächst auf die Gebührenschuldentstehung vor dem 2. 2. 1973 sowie auch (!) auf den im Jahr 1973 ergangenen vorläufigen Bescheid und geht anschließend davon aus, dass „[i]m Jahre 1979 ... die fünfjährige Verjährungsfrist, gerechnet ab dem Ablauf des Jahres 1973, bereits abgelaufen [war]“.

<sup>28)</sup> Vgl. Art. 6 Abs. 2 lit. a und Art. 7 GO-VwGH, BGBl. Nr. 45/1965.

25. 11. 2010 die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem die vorläufigen Bescheide – womöglich trotz fehlender Ungewissheit – erlassen wurden.

Folgt man der vom VwGH und hier vertretenen Auffassung, so kann es nicht darauf ankommen, ob der vorläufige Bescheid den Ausspruch über die Vorläufigkeit begründet oder ob eine vermeintliche Ungewissheit ersichtlich ist, die später wegfallen kann.<sup>29)</sup> Sieht z. B. die Abgabenbehörde eine Ungewissheit darin, dass in naher Zukunft eine Betriebsprüfung beabsichtigt ist oder dass über eine relevante Rechtsfrage von der Berufungsbehörde im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen noch entschieden wird, so kann die vermeintliche Ungewissheit wegfallen, nämlich wenn die Abgabenbehörde die Betriebsprüfung durchführt oder die Berufungsbehörde über die Rechtsfrage entscheidet. Trotzdem ist nach § 200 Abs. 2 BAO und § 208 Abs. 1 lit. d BAO die Ungewissheit zu dem Zeitpunkt „beseitigt“, zu dem die Abgabefestsetzung zu Unrecht vorläufig erfolgt ist. Zu diesem Zeitpunkt ist nämlich ersichtlich, dass die im vorläufigen Bescheid unzutreffend angenommene (oder gar nicht begründete) Ungewissheit keine Ungewissheit im Tatsachenbereich ist und daher nicht besteht oder nicht bestanden hat. Unabhängig davon, ob oder welche unzutreffend angenommene Ungewissheit im vorläufigen Bescheid angegeben ist, sind die Rechtswirkungen der vorläufigen Festsetzung sofort beachtlich, und die Ungewissheit ist sofort „beseitigt“. Folglich kann nach § 200 Abs. 2 BAO sofort eine endgültige Abgabefestsetzung erfolgen, und nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO ist das Jahr bestimmt, mit dessen Ablauf die Verjährungsfrist beginnt.

#### 4. Zusammenfassung

§ 200 Abs. 1 BAO stellt für die vorläufige Abgabefestsetzung auf eine Ungewissheit im Tatsachenbereich ab, die zu dieser Zeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigt werden kann. § 200 Abs. 2 BAO stellt für die endgültige Festsetzung darauf ab, wann die Ungewissheit beseitigt wurde. Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung kann aber auch dann eine endgültige Festsetzung erfolgen, wenn der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit und daher zu Unrecht vorläufig erlassen wurde. § 208 Abs. 1 lit. d BAO stellt für den Beginn der Verjährungsfrist bei vorläufigen Bescheiden ebenfalls darauf ab, wann die Ungewissheit beseitigt wurde. Unklar ist, ob darunter nur eine tatsächlich bestehende Ungewissheit zu verstehen ist oder ob die Verjährungsfrist auch dann nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, wenn ein Bescheid zu Unrecht vorläufig erlassen wurde. Sollte § 208 Abs. 1 lit. d BAO eine tatsächlich bestehende Ungewissheit voraussetzen, so ist diese Vorschrift nicht anwendbar, wenn ein vorläufiger Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen wurde. In diesem Fall beginnt die Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Sollte hingegen § 208 Abs. 1 lit. d BAO keine tatsächlich bestehende Ungewissheit voraussetzen, so richtet sich der Beginn der Verjährungsfrist auch dann nach dieser Vorschrift, wenn ein vorläufiger Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen wurde. In diesem Fall beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde, denn mit dem Ausspruch über die Vorläufigkeit sind die Rechtswirkungen der vorläufigen Festsetzung beachtlich, und zugleich ist die Ungewissheit „beseitigt“. In den Erkenntnissen vom 18. 10. 1984 und 12. 8. 1994 hat der VwGH offengelassen, welche der genannten Vorschriften anwendbar ist, wenn ein vorläufiger Bescheid ergangen ist, obwohl keine Ungewissheit bestand. In den Erkenntnissen vom 4. 9. 1986, 23. 6. 1998, 20. 5. 2010 und 25. 11. 2010 geht der VwGH jedoch davon aus, dass sich der Beginn der Verjährungsfrist auch dann nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO richtet, wenn ein Bescheid mangels Ungewissheit zu Unrecht vorläufig erlassen wurde. Ebenso wie nach § 200 Abs. 2 BAO kann daher auch nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO eine unzutreffend angenommene oder fehlende Ungewissheit „beseitigt“ werden.

<sup>29)</sup> In diese Richtung aber UFS 12. 11. 2008, RV/0567-S/08, zu den Aussagen in VwGH 4. 9. 1986, 86/16/0083.



# BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO!



**SWK-Jahresabo 2012**  
(Heft 1–36)  
Print & Online  
**EUR 289,-**

## Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,  
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) • E-Mail: [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)

Ex. **SWK-Jahresabonnement, Print & Online 2012** (Heft 1–36)

**EUR 289,-**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):

Firma:

Vorname:

Nachname:

Straße:

PLZ:

Telefon:

Fax:

E-Mail:

Newsletter:  ja  nein

Datum:

Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356