



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Johann Fuchs und KomzIR. Elfriede Fischer über die Berufungen der AB GmbH., Adr., vertreten durch Deloitte Tax WirtschaftsprüfungsgmbH., 1013 Wien, Renngasse 1, vom 16. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Hofrätin Mag. Dagmar Ehrenböck und Amtsdirektor Otto Eder, vom 7. Mai 2008 betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1993 und 1994 gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 nach der am 27. April 2009 in 2700 Wr. Neustadt, Grazer Straße 95, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme werden aufgehoben.

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Umsatzsteuerveranlagungen 1993 und 1994, denen eine Organschaft zwischen der Bw. und der Fa. AB-X Service GmbH & Co KG als RNF der AB-X Service GmbH zu Grunde gelegt war, erfolgten erklärungsgemäß. Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde das Bestehen einer Organschaft verneint und es ergingen im wiederaufgenommenen Verfahren am 14. September 2000 neue Umsatzsteuerbescheide für 1993 und 1994, wobei eine

Umsatzsteuergutschrift von 1.732.681,26 € (1993) und von 2.235.436,58 € (1994) festgesetzt wurde.

In der Folge nahm das Finanzamt am 7. Mai 2008 die Umsatzsteuerverfahren ein weiteres Mal gemäß § 303 Abs. 4 BAO iVm § 303 Abs. 1 lit c BAO wieder auf. Die Umsatzsteuergutschrift 2003 wurde nunmehr in Höhe von 916.794,62 €, die Umsatzsteuergutschrift 2004 in Höhe von 1.179.555,90 € festgesetzt.

In der gesonderten Bescheidbegründung erläuterte das Finanzamt, dass eine Wiederaufnahme von Amts wegen zulässig sei, wenn der Bescheid von Vorfragen abhängig gewesen sei und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe am 13.12.2007, 2006/14/0043, über das Vorliegen einer Organschaft zwischen dem Organträger AB GmbH. und der Organgesellschaft AB-X Service GmbH & Co KG als RNF der AB-X Service GmbH abgesprochen. Die Anerkennung der Organschaft sei der Berufungserledigung im fortgesetzten Verfahren der Organgesellschaft zu Grunde gelegt worden.

Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sei eine Vorfrage im gegenständlichen Verfahren hinsichtlich der Beurteilung der Organschaft und daher ein Wiederaufnahmegrund.

In der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 beantragte die Bw. die ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide und eine Herabsetzung der Umsatzsteuernachforderung auf Null.

Mit den Umsatzsteuerbescheiden vom 14. September 2000, welche am 31. Dezember 2000 in Rechtskraft erwachsen seien, sei das Organschaftsverhältnis zwischen der Bw. als Organträgerin und der AB-X Service GmbH (nunmehr AB-X Service GmbH & Co KG) als Organgesellschaft nicht anerkannt worden.

Die AB-X Service GmbH (nunmehr AB-X Service GmbH & Co KG) habe damals gegen die ihr zugestellten Bescheide 1993 und 1994 eine Berufung eingebracht. Nach Ausschöpfung des Instanzenzuges habe schließlich der Verwaltungsgerichtshof der Beschwerde stattgegeben (VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043), wobei vom Bestehen eines umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses ausgegangen worden sei.

Das Finanzamt habe die Umsatzsteuerverfahren 1993 und 1994 der Bw. wiederaufgenommen, da das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes über das Vorliegen einer Organschaft als Vorfrage im gegenständlichen Verfahren eingestuft worden sei.

Dazu führte die Bw. aus, dass eine Vorfrage eine Rechtsfrage sei, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig sei, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bilde.

Die Vorfrage sei eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur sei. Die Entscheidung der Hauptfrage sei durch die Beurteilung der Vorfrage kausal bedingt.

Die Rechtsfrage des Vorliegens einer Organschaft zwischen der Bw. und ihrer Tochtergesellschaft sei nach § 2 UStG von Amts wegen zu beurteilen. Das zuständige Finanzamt habe mit rechtskräftigem Bescheid vom 14. September 2000 die Rechtsauffassung vertreten, dass keine Organschaft vorliege.

Der Vorfragetatbestand des § 303 BAO setze selbst nach Ansicht der Finanzverwaltung Parteienidentität hinsichtlich der Vor- und Hauptfrage voraus (AÖFV 2006/192, Pkt. 1.4). Dieser Erlass bringe als Beispiel Vorabentscheidungen des EuGH, die wegen mangelnder Parteienidentität keine Wiederaufnahmegründe für Verfahren anderer Parteien seien.

Die Bw. und ihre Organgesellschaft seien zwei verschiedene Steuersubjekte, sodass keine Parteienidentität gegeben sei. Daher sei das genannte VwGH-Erkenntnis kein Wiederaufnahmegrund im gegenständlichen Verfahren der Bw. Der Adressat dieses Erkenntnisses sei die AB-X Service GmbH (nunmehr AB-X Service GmbH & Co KG), der Adressat der gegenständlichen Bescheide hingegen die Bw.

Da der Vorfragetatbestand des § 303 Abs. 4 iVm Abs 1 lit c BAO nicht gegeben sei, sei bereits die Bemessungsverjährung eingetreten.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO betrage die Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer fünf Jahre und beginne gemäß § 308 Abs 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, im gegenständlichen Fall mit Ablauf des 31. Dezember 1994 bzw. 1995.

Unter Berücksichtigung der Übergangsbestimmung des § 323 Abs 18 zweiter Satz BAO idF des AbgÄG sei bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1993 und 1994 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 bereits Bemessungsverjährung eingetreten, sodass die Festsetzung einer Nachforderung nicht mehr erfolgen hätte dürfen. Die Wiederaufnahmebescheide und die Umsatzsteuerbescheide vom 7. Mai 2008 seien daher aus dem Rechtsbestand zu nehmen.

Abschließend verweist die Bw. auch auf die absolute Festsetzungsverjährung:

§ 209 Abs. 3 BAO idF BGBl I 2004/57 (Verkürzung der Frist auf zehn Jahre) trete für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen sei, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.

Gemäß § 4 Abs. 3 BAO, auf welchen § 209 Abs 3 BAO verweise, bleiben die in Abgabenvorschriften enthaltenen Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabensanspruches unberührt. Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit a UStG entstehe die Steuerschuld bei Sollbesteuerung für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden seien. Dieser Zeitpunkt verschiebe sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolge, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden sei.

Die absolute Verjährung beginne somit für die Umsatzsteuer 1993 spätestens am 31. Jänner 1994, für die Umsatzsteuer 1994 spätestens am 31. Jänner 1995.

Unter Berücksichtigung der Übergangsbestimmung des § 323 Abs 16 zweiter Satz BAO idF des AbgÄG sei bezüglich der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1993 und 1994 am 1. Jänner 2006 die absolute Verjährung eingetreten, sodass keine Festsetzung einer Umsatzsteuernachforderung mehr erfolgen dürfe.

In der am 27. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Vertreterin des Finanzamtes zur Verjährung ergänzend ausgeführt, dass die gegenständliche Entscheidung jedenfalls mittelbar von der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes abgehangen sei, womit die absolute Verjährung noch nicht eingetreten sein könne, da § 209a BAO ihr entgegenstehe.

Betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens sei nach Ansicht des Finanzamtes die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Tochtergesellschaft der Bw. eine Vorfragenentscheidung. Da es sich nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes um eine Organschaft handle, bestehe nach Ansicht des Finanzamtes in umsatzsteuerlicher Hinsicht sehr wohl Parteienidentität zwischen der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft .

Die steuerlichen Vertreter der Bw. replizierten, dass die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes außerhalb der Frist für die absolute Verjährung ergangen sei. Was die Parteienidentität anlange, sei festzuhalten, dass das Finanzamt sehr wohl die Muttergesellschaft und die Tochtergesellschaft als getrennte Umsatzsteuersubjekte behandelt habe. Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof habe die Tochtergesellschaft erhoben, da die Muttergesellschaft, die Organträgerin, durch diese Entscheidung nicht beschwert gewesen sei.

Zur Vorfrage sei noch darauf zu verweisen, dass diese bereits durch eine Anfragebeantwortung des Finanzamtes Neunkirchen im Jahre 1994 iSd Bestehens einer Organschaft entschieden worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 des abgeschlossenen Verfahrens ergingen am 14. September 2000 und sind in Rechtskraft erwachsen. Damit sind die Bescheide unabhängig von ihrer Rechtsrichtigkeit grundsätzlich nicht mehr abänderbar, sofern das Verfahrensrecht keine Möglichkeit zur Durchbrechung der Rechtskraft – wie hier die strittige Wiederaufnahme des Verfahrens – vorsieht.

Das Finanzamt hat ausgehend vom Wiederaufnahmsgrund der abweichenden Vorfragenbeurteilung am 7. Mai 2008 eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1993 und 1994 verfügt und neue Sachbescheide erlassen.

Dem lag der Umstand zu Grunde, dass der Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdeverfahren (2006/14/0043) der AB-X Service GmbH (nunmehr AB-X Service GmbH & Co KG) vom Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der AB GmbH. ausging. Der Verwaltungsgerichtshof stellte fest, dass in den Jahren 1993 und 1994 neben der dafür erforderlichen – unbestrittenen – finanziellen und organisatorischen Eingliederung der AB-X Service GmbH (nunmehr AB-X Service GmbH & Co KG) in die AB GmbH. auch eine wirtschaftliche Einheit vorgelegen sei.

Diese Rechtsanschauung wurde vom Finanzamt der Berufungserledigung im fortgesetzten Verfahren der Organgesellschaft zu Grunde gelegt. Gleichzeitig stellte das Finanzamt mit den bekämpften Bescheiden auch hinsichtlich der Bw. einen der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand her.

Strittig ist, ob die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren zu Recht vorgenommen wurde.

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit c zulässig, also wenn der Bescheid im abgeschlossenen Verfahren von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen. Ausnahmen von der Befristung durch die Verjährung sind in § 304 BAO lediglich für Wiederaufnahmen auf Grund eines Antrages, nicht aber für Wiederaufnahmen von Amts wegen vorgesehen.

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt nach § 209 Abs. 3 BAO (idF SteuerreformG 2005) spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Davor hat diese Frist fünfzehn Jahre betragen. Die Verkürzung der Frist auf zehn Jahre tritt für Nachforderungen bzw Gutschriften als Folge einer Außenprüfung, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft (§ 323 Abs 16 zweiter Satz idF AbgÄG 2004).

Die Steuerschuld bei der Umsatzsteuer entsteht nach § 19 Abs. 2 Z 1 lit a UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Zum Zeitpunkt des Ergehens der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994 am 7. Mai 2008 war somit die Frist der sog. absoluten Verjährung bereits abgelaufen, nämlich am 1. Jänner 2006.

Das Finanzamt vertritt dazu die Ansicht, dass im gegenständlichen Fall zumindest eine mittelbare Abhängigkeit von der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe und in Hinblick auf § 209a BAO noch keine Verjährung eingetreten sein könne.

§ 209a Abs. 2 BAO enthält folgende Regelung: Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 BAO eingebracht wurde.

Die Abgabenfestsetzung kann somit in bestimmten Fällen **trotz** Eintritt der Verjährung erfolgen. Der Bestimmung des § 209a BAO lässt sich hingegen nicht entnehmen, dass in den genannten Fällen keine Verjährung eintritt oder dass trotz Verjährung eine Wiederaufnahme verfügt werden darf.

Das bedeutet, dass § 209a BAO die Bestimmung des § 304 BAO nicht außer Kraft setzen kann. Selbst wenn man davon ausgeht, dass die gegenständliche Umsatzsteuerfestsetzung von der Erledigung der Berufung der AB-X Service GmbH (nunmehr AB-X Service GmbH & Co KG) abhängt, hätte die Umsatzsteuerfestsetzung trotz Verjährung im vorliegenden Fall nur dann erfolgen dürfen, wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens noch zulässig gewesen wäre.

Die Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nach § 303 Abs. 1 lit c BAO war daher – unabhängig von der Frage der materiellen Rechtsrichtigkeit der Umsatzsteuerbescheide - wegen des Ablaufs der Verjährungsfrist nicht zulässig.

Den Berufungen war somit Folge zu geben. Die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 werden aufgehoben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt damit das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide scheiden ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus und die alten Sachbescheide leben wieder auf. Die Berufungen gegen die neuen Umsatzsteuerbescheide vom 7. Mai 2008 sind als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Wien, am 5. Mai 2009