

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Mitglieder MMag. Elisabeth Brunner, Erwin Agneter und KomzlR. Edith Corrieri über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Heigl & Partner Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungskanzlei, 3380 Pöchlarn, Oskar-Kokoschka-Straße 8, vom 21. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 22. März 2012 betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 19. Mai 2016 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten Verhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im gegenständlichen Fall ist strittig, wann der Antrag, die stillen Reserven des Grund und Bodens einer steuerfreien Rücklage zuzuführen, zu stellen ist.

Die Jahressteuererklärungen 2008 wurden am 1. September 2010 elektronisch eingereicht. Dabei wurden irrtümlicherweise die Zahlen des Jahres 2007 an das Finanzamt (FA) übermittelt.

Da das mit 15. Dezember 2010 seitens der Abgabenbehörde versandte Ergänzungsersuchen nicht beantwortet wurde, erfolgte die Veranlagung am 17. März 2011 auf Grund der Aktenlage. Dabei wurde die Gewinnermittlung von § 5 auf § 4 Abs 1 EStG 1988 umgestellt, weil die maßgebliche Grenze des § 189 UGB unterschritten und kein Antrag nach § 5 Abs 2 EStG 1988 auf Weiterführung der § 5 Gewinnermittlung gestellt worden war. Daher wurde auch ein Übergangsgewinn ermittelt. (Ein solcher war in der Steuererklärung nicht ausgewiesen).

Am 24. Oktober 2011 stellte der Berufungswerber (Bw) einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 Abs 1 BAO, weil sich der Spruch unter anderem deshalb als inhaltlich nicht richtig erweise, dass wesentliche

Besteuerungszeiträume nicht erfasst und stille Reserven des Privatvermögens einer Einkommensbesteuerung unterzogen würden.

Im Zuge dieses Antrages auf Aufhebung wurde in einer Beilage zur eingereichten (berichtigten) Einkommensteuererklärung 2008 beantragt, die stillen Reserven des Grund und Bodens, die sich aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart ergaben, einer Rücklage zuzuführen.

Am 22. März 2012 wurde im Rahmen der Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheid neu erlassen. Das FA gab dabei dem Antrag auf Bildung einer steuerfreien Rücklage gemäß § 4 Abs 10 Z 3b EStG 1988 nicht statt, mit der Begründung, dass seit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 der Antrag in der Steuererklärung zu stellen sei. Es verwies auf die RZ 709 der Einkommensteuerrichtlinien, wonach ein Antrag auf Bildung einer solchen steuerfreien Rücklage in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides eingereichten Steuererklärung nicht nachgeholt werden könne.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw am 24. April 2012 fristgerecht Berufung und führte darin aus, dass die Auffassung gemäß RZ 709 EStR 2000 aus dem EStR 2000-Wartungserlass 2008 im Gesetzeswortlaut keine Deckung finde.

Weiters wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Das FA legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 07.11.2013, ZI RV/1393-W/12, wurde der Berufung Folge gegeben. Der UFS vertrat die Rechtsansicht, dass ein solcher Antrag sowohl im Rahmen einer Wiederaufnahme, im Zuge eines Beschwerdeverfahrens oder auch im Rahmen einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gestellt werden könne, weil sich aus dem Gesetzeswortlaut keine Einschränkung des Antragsrechtes auf die erste für das jeweilige Veranlagungsjahr abgegebene Steuererklärung ergebe.

Das FA erhob gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 07.11.2013, ZI RV/1393-W/12, eine Amtsbeschwerde, da nach Ansicht des FA die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zur Rechtzeitigkeit der Antragstellung gemäß § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG 1988 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet sei.

Der Bescheid des UFS (Berufungsentscheidung vom 07.11.2013, ZI. RV/1393-W/12) wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.03.2016, ZI 2013/15/0299, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Die vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Rechtsansicht im Erkenntnis vom 10.03.2016, ZI 2013/15/0299, lautet in zusammengefasster Form wie folgt:

„Die Wortfolge "in der Steuererklärung" beinhaltet nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere auch einen zeitlichen Aspekt. Der zeitliche Rahmen zur Antragstellung wird dadurch dahingehend festgelegt, dass die Frist mit der Einreichung der Steuererklärung endet. Die Abgabe einer weiteren (berichtigenden) Einkommensteuererklärung ändert am bereits eingetretenen Fristenablauf nichts (vgl. sinngemäß zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie VwGH vom 22. November 2006, 2006/15/0049).“

Dies bedeutet, dass ein in der "ersten" Steuererklärung unterlassener Antrag gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 wegen der entgegenstehenden Befristung nicht in einer im Berufungsbzw. Beschwerdeverfahren eingebrauchten berichtigten Steuererklärung nachgeholt werden kann. Ebenso kann eine Wiederaufnahme des Verfahrens oder die Aufhebung eines Bescheids gemäß § 299 BAO nicht dazu führen, dass eine bereits abgelaufene Antragsfrist wieder auflebt (vgl. VwGH vom 25. November 2015, 2012/13/0117).

Gegenständlich hat der Mitbeteiligte seine Steuererklärung für das Jahr 2008 elektronisch eingereicht, die allerdings - wovon die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ausgehen - auf Grund eines Irrtums die Zahlen aus dem Jahr 2007 enthielt. Dass auf Basis der in der Steuererklärung erfassten falschen Daten keine Möglichkeit bestanden hat, im Rahmen dieser Steuererklärung einen Antrag auf Bildung einer Rücklage iSd § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 zu stellen, ändert an der eingetretenen Fristversäumung nichts. Für derartige Konstellationen besteht nach Maßgabe des § 308 BAO grundsätzlich die Möglichkeit, eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewirken (vgl. sinngemäß VwGH vom 21. September 2006, 2006/15/0090, und die dort angeführten Nachweise).

Dadurch, dass die belangte Behörde die antragsgebundene Bildung einer Rücklage gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 zugelassen hat, obwohl der entsprechende Antrag nicht fristgerecht gestellt und auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bewilligt worden war, hat sie ihre Entscheidung mit Rechtswidrigkeit belastet. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“

Demnach erfolgte nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Versagung des Antrags auf Bildung einer Rücklage gemäß § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG 1988 im Zuge eines Antrags gemäß § 299 Abs 1 BAO durch das FA zu Recht.

Da das BFG gemäß § 63 VwGG im fortgesetzten Verfahren an die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes gebunden ist, ist das Beschwerdebegehren hinsichtlich Stellung eines Antrags auf Bildung einer Rücklage gemäß § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG 1988 im Zuge eines Antrags gemäß § 299 BAO abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die strittige Rechtsfrage vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10.03.2016, ZI 2013/15/0299, bereits entschieden wurde, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 19. Mai 2016