



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0003-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Fa. Westrevision WTPR-StB GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck mit Ausfertigungsdatum 10. August 1994 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer sowie betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer jeweils für das Jahr 1992 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung die Jahre 1990 bis 1992 umfassend traf die Prüferin in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Juli 1994 folgende Feststellung:

"Die Abgabepflichtige erwarb am 29.10.1992 14.815 Stück Anteile an der C.-I. zu einem Buchkurs von 709,93, das sind 10.517.612,95 S Anschaffungskosten. Am 28.12.1992 wurden diese Wertpapiere zu einem Kurswert von 492,93 je Stück veräußert. In der Gewinn- und Verlustrechnung 1992 wurde daher ein Veräußerungsverlust von 3.214.855 S realisiert. Außerdem wurden die Finanzierungskosten in Höhe von 139.649,50 S und die Ausgabespesen in Höhe von 105.186,50 S als Aufwendungen geltend gemacht.

Für diese Wertpapiere erhielt die Abgabepflichtige eine Dividende von 217 S je Stück, das sind 3.214.855 S zum 15.12.1992 gutgeschrieben. Hieran wurden 2.035.535,07 S gem. § 23 Inv. FG steuerfrei belassen bzw. außerbilanziell eine Kürzung des Gewinnes vorgenommen. Andererseits minderte der Veräußerungsverlust den steuerpflichtigen Gewinn um 3.214.855 S.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG sowie § 12 Abs. 2 KStG dürfen Aufwendungen und Ausgaben insoweit nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. In Bezug auf § 23 Abs. 1 InvFG sind daher jene Aufwendungen und Ausgaben nicht abzugsfähig, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Ausschüttungsanteilen stehen. Ein solcher kausaler und beträchtlicher Zusammenhang mit steuerfreien Ausschüttungsanteilen besteht hinsichtlich des durch den Verkauf der Anteilscheine realisierten Verlustes und zwar insoweit, als diese Aufwendungen auf die Ausschüttung des steuerfreien Anteiles zurückzuführen sind. Somit ist der realisierte Veräußerungsverlust, insoweit als in der Ausschüttung Beträge enthalten sind, die nach § 23 InvFG steuerfrei gestellt wurden, in Höhe von 2.035.535,07 S gem § 12 Abs 2 KStG steuerlich unwirksam. Auch sind die mit der Anschaffung der Wertpapiere angefallenen Finanzierungskosten und Spesen in Höhe von insgesamt 244.836 S im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Zinsen dem Gewinn laut Bilanz hinzurechnen (Gewinnhizurechnung: 61,31 % von 244.836 S).

Das Finanzamt Innsbruck schloss sich der Ansicht der Prüferin an und erließ mit Ausfertigungsdatum 10. August 1994 einen Bescheid betreffend die Wiederaufnahme sowie einen Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 1992 und weiters einen gem. § 296 BAO geänderten Bescheid betreffend Gewerbesteuer 1992.

Mit Schreiben vom 7. September 1994 wurde gegen die o.a. Bescheide durch die steuerliche Vertretung Berufung erhoben und zur Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer begründend ausgeführt, dass als Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens der anlässlich der Veräußerung der Investmentfondsanteile realisierte Veräußerungsverlust in Höhe von 3.214.855 S angesehen worden sei. Aus den mit den Steuerklärungen des Jahres 1992 eingereichten Beilagen samt Jahresabschluss 1992 sei aber ersichtlich, dass aus den angeschafften Investmentfondsanteilen steuerfreie Einkünfte erzielt worden seien sowie dass aus deren Verkauf ein steuerlich wirksamer Verlust realisiert worden sei. Bei Durchsicht der Unterlagen wäre die Behörde bereits in der Lage gewesen, "etwaige Bedenken hinsichtlich des nicht nur in der Handelsbilanz, sondern mangels steuerlicher Hizurechnungen auch für die Steuerbilanz angesetzten Veräußerungsverlustes dem Abgabepflichtigen gegenüber zu äußern".

Hiezu wurde auf folgende Ausführungen in bzw. Beilagen zu den Abgabenerklärungen hingewiesen:

- Gewinn- und Verlustrechnung (Anlage II/3)

Verlust aus dem Abgang von sonstigen Finanzanlagen und Finanzumlaufvermögens 3,214.855 S

- Anhang zum Jahresabschluss (Anlage V Punkt 5)

Aus der Veräußerung von Wertpapieren entstand bei einem Wertpapierabgang von 10,517.612,95 (Buchwert) und einem Verkaufserlös von 7,302.757,95 ein Verlust von 3,214.855 S

- Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1992 (Steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen)

Kürzung: Steuerfreier Anteil gem. Inv. FondsGes. 2,035.535,07.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend den Bescheid hinsichtlich der Wiederaufnahme sowie den Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 1992 vom 7.12.1994 bzw. den Bescheid betreffend Gewerbesteuer 1992 mit Ausfertigungsdatum 11. Jänner 1995 verwies das Finanzamt Innsbruck in Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens darauf, dass erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden sei, dass dem Veräußerungsverlust der Wertpapiere in Höhe von 3,214.855 S eine gleich hohe Dividendausschüttung gegenüberstehe. Mangels Angaben sei der Zusammenhang zwischen diesen Positionen nicht erkennbar gewesen. Damit sei aber der entscheidungsrelevante Sachverhalt weder aus der Bilanz noch aus der Gewinn- und Verlustrechnung und auch nicht aus den Beilagen entnehmbar gewesen (vgl. VwGH 2.4.1990, 89/15/0006 und vom 18.3.1992, 90/15/0152).

In weiterer Folge wurde seitens der steuerlichen Vertretung ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt (Schreiben vom 4 bzw. 19. Jänner 1995).

Über die Berufung wurde erwogen:

- Körperschaftsteuer

Außer Streit steht, dass die Berufungswerberin am 29. Oktober 1992 die o.a. Investmentfondsanteile erworben und in weiterer Folge am 28. Dezember 1992 veräußert hat. Darüberhinaus steht fest, dass sie zum 15. Dezember 1992 eine "Ausschüttung" in Höhe von 3,214.855 S gutgeschrieben erhielt, die dem durch den Verkauf der Anteile erwirtschafteten "Veräußerungsverlust" entsprach.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 21. November 1995, Zl. 95/14/0035 (ÖStZB 1996, 321) die Rechtsauffassung vertreten, dass der Erwerber eines neu ausgegebenen Investmentzertifikates iSd § 23 Abs. 1 InvFG nach Maßgabe der Ausschüttung aus dem jeweiligen Investmentfonds nur insoweit steuerbare Einkünfte erziele, als der Ertrag ab dem Zeitpunkt des Erwerbes der Zertifikate erwirtschaftet worden sei, da der Käufer eines neu ausgegebenen Investmentzertifikates aus einem bestehenden Investmentfonds gem. § 6 und 7 InvFG mit dem Ausgabepreis auch einen Betrag in Höhe des bis zum Ausgabetag angewachsenen Ertrages an den Investmentfonds zu leisten habe. Jener Teil des Ausgabepreises, der auf den bis zum Ausgabetag erwirtschafteten Ertrag entfalle, werde als Ertragsausgleich bezeichnet und sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als "Einsatz" des Anteilsinhabers anzusehen, welcher diesem nach Maßgabe der nachfolgenden Ausschüttung zurückbezahlt werde und somit Darlehenscharakter habe. Daher stelle nur der verbleibende Teil des Ausgabepreises (nach Abzug des Ertragsausgleiches) Anschaffungskosten dar bzw. führe die Ausschüttung nur insoweit zu Einkünften, als diese Ausschüttung nicht auf den Ertragsausgleich, sondern auf den nach der Ausgabe des neuen Investmentzertifikates erwirtschafteten Ertrages entfalle.

Da im vorliegenden Fall die Investmentfondsanteile am 29. Oktober erworben wurden und am 15. Dezember bereits die Ausschüttung erfolgte, ist (bei einem Rechnungsjahr des Investmentfonds vom 1. November bis zum 31. Oktober) der Schluss zulässig, dass es sich bei der Ausschüttung um Erträge handelte, die durch den Investmentfonds vor dem Anteilserwerb durch die Berufungswerberin erwirtschaftet wurden, zumal die Wertminderung der Investmentzertifikate zwischen deren Anschaffung und Veräußerung der Höhe nach exakt der "Ausschüttung" entsprach. In rechtlicher Hinsicht handelt es bei der "Ausschüttung" daher weder um steuerpflichtige noch steuerfreie Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern um die Rückzahlung des "Einsatzes" (=Ertragsausgleich). In weiterer Folge sind die Anschaffungskosten der Investmentzertifikate um den Ertragsausgleich zu kürzen, was wiederum zur Folge hat, dass kein Verlust aus der Veräußerung erzielt wurde, da die Anschaffungskosten unter Abzug des Ertragsausgleiches dem Veräußerungserlös entspricht. Darüberhinaus wird aber auf die Begründung in der Niederschrift über die

Schlussbesprechung bzw. in der abweisenden Berufungsentscheidung verwiesen, die insoweit einen Bestandteil dieser Entscheidung bildet.

- Wiederaufnahme des Verfahrens

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten (vgl. VwGH v. 17.9.1990, Zl. 90/15/0118). Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist dabei allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH v. 22.10.1986, Zl. 85/13/0071).

In der Begründung zur Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer, wird zutreffend darauf verwiesen, dass der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Beilagen zur Steuererklärung 1992 (lediglich) entnommen werden konnte, dass ein Verlust aus dem Abgang von "sonstigen Finanzanlagen und Finanzumlaufvermögen" in Höhe von 3.214.855 S erzielt wurde (vgl. Anlage II/3 - Gewinn- und Verlustrechnung), bzw. dass aus der Veräußerung von "Wertpapieren" bei einem Wertpapierabgang von 10.517.612,95 (Buchwert) und einem Verkaufserlös von 7.302.757,95 ein Verlust von 3.214.855 S entstand (vgl. Anlage V Punkt 5 im Anhang zum Jahresabschluss). Der konkrete Zusammenhang des erklärten Verlustes aus der Veräußerung von "Wertpapieren" bzw. dem Abgang von "sonstigen Finanzanlagen und Finanzumlaufvermögen" mit der außerbilanziellen Kürzung des steuerpflichtigen Gewinnes um den "steuerfreien Anteil gem. Inv. FondsGes. 2.035.535,07 " in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1992 war aber erst durch die Erhebungen im Zuge der Betriebsprüfung erkennbar und konnte sich das Finanzamt erst dadurch vom Umstand Kenntnis verschaffen, dass der steuerfreie Anteil der Ausschüttung, um welchen der steuerpflichtige Gewinn gekürzt wurde, gerade aus jenen Anlage-Fondsanteilen stammte, hinsichtlich derer ein Veräußerungsverlust erklärt wurde. Ebensowenig konnte der Aktenlage

entnommen werden, dass diese Fonds-Anteile bereits zwei Monate nach Anschaffung wieder veräußert wurden, dabei aber zwischen Anschaffung und Veräußerung eine Dividendenausschüttung erfolgte und darüberhinaus die Höhe der Ausschüttung exakt dem erklärten Verlust aus dem Abgang von sonstigen Finanzanlagen und Finanzumlaufvermögen entsprochen hat (vgl. die hiezu in der Niederschrift über die Schlussbesprechung getroffenen Feststellungen). Gerade diese Umstände führten aber letztlich zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1992.

Soweit in der Berufung darauf hingewiesen wird, dass bei Durchsicht der betreffenden Unterlagen die Behörde bereits in der Lage gewesen wäre, etwaige Bedenken hinsichtlich des nicht nur in der Handelsbilanz, sondern mangels steuerlicher Hinzurechnungen auch für die Steuerbilanz angesetzten Veräußerungsverlustes dem Abgabepflichtigen gegenüber zu äußern, wird angemerkt, dass die Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt bereits so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH v. 2. April 1990, ZI. 89/15/0005). Darüberhinaus hindert die Unterlassung von weiteren Erhebungen bei Vorliegen von Zweifeln nicht die Wiederaufnahme des Verfahrens, da die Abgabenbehörde keine Verpflichtung zur Ermittlung des Sachverhaltes trifft, selbst wenn die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl. VwGH vom 20. September 1989, ZI. 88/13/0072).

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im Hinblick auf die dem Erstbescheid anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde durch Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen nach Ansicht des Senates im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1992 erfolgte sohin zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 20. August 2003