



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der B, vertreten durch S, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2002 (Berichtigung gemäß § 293b BAO) sowie Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 (Berichtigung gemäß § 293b BAO) wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Den Berufungen gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin wies in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 unter anderem sonstige Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der X GmbH (8010 Graz, A-Straße 10) in Höhe von 429.127,82 € aus.

Sie ermittelte die betreffenden Einkünfte in der Steuererklärungsbeilage wie folgt:

	€
--	---

Veräußerungserlös laut Vertrag vom 29. April 2002	680.123,09
Anschaffungskosten gemäß Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996	
Mitunternehmeranteil laut Einbringungsbilanz ATS -5,904.927,49	429.127,82
	1,109.250,91
Gemäß § 124b Z 57 EStG 1988 kann anstelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 angesetzt werden. Dieser ergibt sich aus dem erzielten Verkaufserlös. Die Anteile wurden vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft und die Beteiligung war nach dem 31. Dezember 1997 bis zum 31. Dezember 2000 nicht höher als 10 %	-680.123,09
Gewinn	429.127,82

Mit Vorhalt vom 10. September 2004 ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin um Vorlage der der Berechnung der sonstigen Einkünfte zugrundeliegenden Verträge.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2004 übermittelte die Berufungswerberin dem Finanzamt folgende Verträge:

- den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996, abgeschlossen zwischen den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft K (mit dem Sitz in Graz) und der X GmbH in Gründung (ebenfalls mit Sitz in Graz), betreffend die Einbringung sämtlicher Gesellschaftsanteile an der Kommanditgesellschaft K nach den Bestimmungen von Artikel III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) als Sacheinlagen in die X GmbH;
- den Vertrag vom 29. April 2002, betreffend den Verkauf der Geschäftsanteile der Berufungswerberin an der X GmbH (Gesamtabtretungspreis 680.123,09 €).

Mit Bescheid vom 19. November 2004 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2002 erklärungsgemäß fest.

Auf Grund der Feststellungen einer bei der Berufungswerberin für das Jahr 2002 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt am 30. Oktober 2008 einen gemäß § 293b BAO berichtigenden Einkommensteuerbescheid für 2002, in welchem die Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der X GmbH mit 1,109.250,91 € angesetzt wurden.

In der Begründung des Berichtigungsbescheides wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung im Prüfungsbericht verwiesen.

Im Prüfungsbericht wird zur Beteiligungsveräußerung an der X GmbH Folgendes ausgeführt:

Die Berufungswerberin habe mit Vertrag vom 29. April 2002 ihre Beteiligung an der X GmbH veräußert. Das Ausmaß der Beteiligung habe 2,14 %, der Veräußerungserlös laut Vertrag 680.123,09 € betragen. Auf Grund des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages vom 27. November 1996 bestünden negative Anschaffungskosten von 429.127,82 €.

Die Berufungswerberin habe in der Einkommensteuererklärung für 2002 bei der Ermittlung der sonstigen Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung ([§ 31 Abs. 1 EStG 1988](#)) gemäß [§ 124b Z 57 EStG 1988](#) anstelle der Anschaffungskosten den gemeinen Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 zum Ansatz gebracht. Der gemeine Wert der Anteile sei mit dem erzielten Verkaufserlös von 680.123,09 € gleichgesetzt worden, wodurch sich sonstige Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung von 429.127,82 € ergeben hätten. Gemäß [§ 124b Z 57 EStG 1988](#) könnte bei Veräußerungsvorgängen nach dem 31. Dezember 2000 für Anteile, die vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft wurden, bei einem Beteiligungsausmaß von nicht mehr als 10 % anstelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 angesetzt werden. Der Ansatz des gemeinen Wertes sei jedoch nicht zulässig bei Anteilen, die nur auf Grund des [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) als Anteile im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) gelten. Im gegenständlichen Fall käme durch den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996 [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) zur Anwendung. Es sei daher nicht zulässig, den gemeinen Wert der Anteile anstelle der Anschaffungskosten zum Ansatz zu bringen.

Die sonstigen Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung betrügen daher 1.109.250,91 € (Kaufpreis laut Vertrag in Höhe von 680.123,09 € plus negative Anschaffungskosten von 429.127,82 €).

Zur Berichtigung gemäß [§ 293b BAO](#) wird im Prüfungsbericht Folgendes ausgeführt:

Die Abgabenbehörde könne einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht.

Gegenständlich sei in der Beilage zur Abgabenerklärung bei der Berechnung der sonstigen Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der X GmbH als Anschaffungskosten der Beteiligung der gemeine Wert in Abzug gebracht worden. Da diese Anteile nur auf Grund des [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) als Anteile im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) gälten, liege eine offensichtliche Unrichtigkeit der Abgabenerklärung vor, weil der Ansatz des gemeinen Wertes in diesem Fall nicht zulässig sei.

Bei der Ermessensübung der Behörde sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Daher werde die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2002 hinsichtlich der sonstigen Einkünfte berichtet.

Infolge der Erhöhung der Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der X GmbH auf 1,109.250,91 € wurde im Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 30. Oktober 2008 zugleich der bisher nur in Höhe von 37.978,50 € (gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988: 75 % des bisherigen Gesamtbetrages der Einkünfte) berücksichtigte Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 EStG 1988) aus der Beteiligung an der Y GmbH Nfg. KG in voller Höhe (88.373,09 €) angesetzt.

Da dadurch der Verlustabzug für die Folgejahre wegfiel, nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 30. Oktober 2008 die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2003 und 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In den neuen Sachbescheiden für 2003 und 2004 wurde jeweils der bisher berücksichtigte Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 EStG 1988) auf Null gesetzt.

In der Begründung der Wiederaufnahmsbescheide für 2003 und 2004 wird hinsichtlich der Abweichungen von den bisherigen Bescheiden auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Im Prüfungsbericht wird ausgeführt, der Verlustabzug werde an die neu hervorgekommenen Tatsachen im Betriebsprüfungsverfahren Einkommensteuer 2002 angepasst.

Gegen den gemäß § 293b BAO berichtigenden Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 30. Oktober 2008 sowie gegen die Wiederaufnahmsbescheide für 2003 und 2004 vom 30. Oktober 2008 erhab die Berufungswerberin Berufungen, in welchen sie die Aufhebung dieser Bescheide und die erklärungsgemäße Veranlagung beantragte. In der Berufungs-begründung wird Folgendes ausgeführt:

§ 293b BAO sehe vor, dass die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen kann, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht.

Eine Unrichtigkeit sei offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist.

Im gegenständlichen Fall habe die Betriebsprüfung im Tatsachenbereich die Rechtsfrage neu beurteilt.

Die Ermittlung im Rechtsbereich sei aus der "Prüfungsfeststellung", Punkt 1 ersichtlich. Es handle sich um einen komplizierten Vorgang, bei dem § 31 Abs. 1 EStG, § 124b Z 57 EStG

und § 20 Abs. 5 UmgrStG im Zusammenhang anzuwenden sind, wobei die Formulierung des § 124b Z 57 EStG insbesondere im letzten Satz "der Ansatz des gemeinen Wertes ist bei Anteilen, die **nur** auf Grund des § 20 Abs. 5 UmgrStG als Anteile im Sinne des § 31 EStG gelten, nicht zulässig" verwirrend sei.

Die Rechtsfolge, die die Betriebsprüfung aus der Anwendung dieser Bestimmungen gezogen hat, sei umfangreich begründet, aber keinesfalls offensichtlich.

Stoll, BAO, Seite 2830 ff, führe (unter Zitierung umfangreicher Rechtsprechung) Folgendes aus:

"Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b beseitigbar."

Dass die Unrichtigkeit nicht "offensichtlich" war, ergäbe sich auch daraus, dass trotz Offenlegung des Sachverhaltes (in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002, mit Hinweis auf die Anschaffung der Anteile durch den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996) und Darstellung des Veräußerungsvorganges weder im Zuge der Veranlagung noch im Zuge eines über diese Veranlagung durchgeföhrten Vorhalteverfahrens, bei welchem der Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996 vorgelegt wurde, die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung festgestellt wurde.

Beruhe aber die Rechtswidrigkeit des Bescheides nicht auf der Übernahme "**offensichtlicher Unrichtigkeiten**" aus Abgabenerklärungen, dann könne eine Bescheidberichtigung insoweit nicht erfolgen.

Durch die Berichtigung der Veranlagung für das Jahr 2002 sei es zum Wegfall von Verlustvorträgen gekommen, welche Auswirkungen auf die Veranlagungen der Jahre 2003 und 2004 gehabt hätten.

Mit antragsgemäßer Aufhebung der Bescheidberichtigung für 2002 seien die Gründe für die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2003 und 2004 weggefallen, womit eine Wiederaufnahme für diese Jahre zu unterbleiben habe.

Seitens der Betriebsprüfung wurde zu den Berufungen eine Stellungnahme abgegeben, zu welcher die Berufungswerberin mit Schreiben vom 30. Juni 2009 eine Gegenäußerung erstattete.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1.) Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 2002 nach § 293b BAO

Nach § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Im vorliegenden Fall steht lediglich in Streit, ob die Unrichtigkeit hinsichtlich der Ermittlung der sonstigen Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung, die sich unbestritten ermaßen aus § 31 Abs. 1 EStG 1988, § 124b Z 57 EStG 1988 und § 20 Abs. 5 UmgrStG ergibt, offensichtlich im Sinne des § 293b BAO ist.

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit in Hinblick auf eine übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (vgl. zB VwGH 23.5.2007, [2004/13/0052](#); VwGH 28.5.2009, [2007/15/0285](#)).

Im Berufungsfall ist die Rechtswidrigkeit bereits anhand des Gesetzes (aus § 31 Abs. 1 EStG 1988, § 124b Z 57 EStG 1988 und § 20 Abs. 5 UmgrStG) ersichtlich. Es bedarf, um dies zu erkennen, weder der Kenntnis diesbezüglicher Judikatur oder Literatur noch sachverhaltsmäßiger weiterer Ermittlungen.

Die gegenständliche Unrichtigkeit ist nicht erst durch Ermittlungen der Betriebsprüfung im Tatsachenbereich hervorgekommen, sondern hat sich bereits aus der Aktenlage ergeben. Die Berechnung der sonstigen Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung wurde von der Berufungswerberin in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002 dargelegt. Auf Vorhalt des Finanzamtes wurden von der Berufungswerberin im Oktober 2004 unter anderem der Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996 und der Kaufvertrag vom 29. April 2002 vorgelegt. Die (unrichtige) Berechnung der Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung wurde in den Einkommensteuer-Erstbescheid für 2002 vom 19. November 2004 übernommen.

Berichtigungen gemäß § 293b BAO liegen im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. zB VwGH 21.1.2004, [2002/13/0071](#); VwGH 28.5.2009, [2007/15/0285](#)).

Die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit sind nicht bloß geringfügig. Ob der Partei ein Verschulden an der Unrichtigkeit der Abgabenerklärung anzulasten ist, ist für die Ermessensübung grundsätzlich nicht von Bedeutung (vgl. zB VwGH 30.10.2001, [98/14/0085](#)).

§ 293b BAO ist auch anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen wurde (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277). Ein allfälliges behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten spricht nicht gegen die Berichtigung, da ansonsten § 293b BAO nahezu nie anwendbar wäre (vgl. zB *Ritz*, BAO⁴, § 293b Tz 10). Auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde kommt es für die Anwendbarkeit des § 293b BAO nicht an (vgl. zB VwGH 30.10.2001, 98/14/0085).

Auf Grund der obigen Ausführungen ist die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 2002 nach § 293b BAO zu Recht erfolgt.

Die Berufung gegen den gemäß § 293b BAO berichtigenden Einkommensteuerbescheid für 2002 war daher abzuweisen.

2.) Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2003 und 2004

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem 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.

In der Begründung des die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügenden Bescheides sind die Wiederaufnahmsgründe anzuführen. Die Berufungsbehörde darf sich bei der Erledigung der gegen den Wiederaufnahmsbescheid gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen. Im Berufungsverfahren ist lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe ist weder in einer Berufungsentscheidung (§ 289 Abs. 2 BAO) noch in einer Berufungsvorentscheidung (§ 276 Abs. 1 BAO) nachholbar (vgl. zB UFS 6.11.2008, RV/0086-F/07).

Im vorliegenden Fall verweisen die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre 2003 und 2004 in ihrer Begründung lediglich auf den Prüfungsbericht. Die Prüfung selbst hat die Jahre 2003 und 2004 gar nicht betroffen. Im Prüfungsbericht wird (auf Seite 2) zwar die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2003 und 2004 erwähnt, jedoch werden dort keine Wiederaufnahmsgründe angeführt.

Den Berufungen gegen die Wiederaufnahmsbescheide für 2003 und 2004 war daher stattzugeben. Die Bescheide waren aufzuheben.

Wien, am 28. Oktober 2011