



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30. Oktober 2008 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wies in seiner 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.

Er 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 Bescheid vom 15. September 2004 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2002 erklärungsgemäß fest.

Auf Grund der Feststellungen einer beim Berufungswerber durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 30. Oktober 2008 das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2002 wieder auf. Im neuen Sachbescheid für 2002 wurden die Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der X GmbH mit 1.109.250,91 € angesetzt.

In der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides wird hinsichtlich der Abweichungen vom bisherigen Bescheid auf den Prüfungsbericht verwiesen.

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

Der Berufungswerber habe mit Vertrag vom 29. April 2002 seine 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 beständen negative Anschaffungskosten von 429.127,82 €.

Der Berufungswerber 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 betragen daher 1.109.250,91 € (Kaufpreis laut Vertrag in Höhe von 680.123,09 € plus negative Anschaffungskosten von 429.127,82 €).

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wird im Prüfungsbericht Folgendes ausgeführt:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme sei dann nicht möglich, wenn der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass die Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Von einer Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes könne nicht schon dann gesprochen werden, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit einer Steuererklärung erkennen könne, sondern erst dann, wenn eine Richtigstellung der Besteuerungsgrundlagen auf Grund des offengelegten Sachverhaltes im abgeschlossenen Verfahren ohne weitere Sachverhalts-ergänzung möglich gewesen wäre.

Im gegenständlichen Fall sei die Berechnung der sonstigen Einkünfte durch Ansatz des gemeinen Wertes zum 1. Jänner 2001 falsch erfolgt.

Aus dem Veräußerungsvertrag, welcher im Rahmen einer Betriebsprüfung beim Veräußerer als Kontrollmitteilung übermittelt worden sei, sei ersichtlich gewesen, dass § 20 Abs. 5 UmgrStG zur Anwendung komme und daher der Ansatz des gemeinen Wertes der Anteile nicht zulässig sei. Auf Grund dieser neu hervorgekommenen Tatsachen sei daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorzunehmen.

Gegen den Wiederaufnahmsbescheid vom 30. Oktober 2008 erhob der Berufungswerber Berufung, in welcher er die Aufhebung des Bescheides beantragte. In der Berufungs-begründung wird Folgendes ausgeführt:

Nach § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme von Amts wegen dann zulässig, wenn im Verfahren 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.

Eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO in Verbindung mit § 303 Abs. 1 lit. a BAO (Fälschung etc.) und § 303 Abs. 1 lit. c BAO (Vorfragenabhängigkeit) sei jedenfalls auszuschließen.

Im gegenständlichen Fall sei die Wiederaufnahme mit der Begründung vorgenommen worden, dass der Veräußerungsvertrag, der im Rahmen einer nunmehrigen Betriebsprüfung als Kontrollmitteilung übermittelt wurde, nicht vorgelegen sei und daraus ersichtlich gewesen sei, dass § 20 Abs. 5 UmgrStG zur Anwendung komme, weswegen der Ansatz des gemeinen Wertes der Anteile nach § 124b Z 57 EStG 1988 nicht zulässig sei.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002 werde jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die „Anschaffungskosten gemäß Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996 angesetzt wurden“, womit auch ohne Vorliegen des Sacheinlagevertrages selbst aus der Erklärung deutlich zu erkennen gewesen sei, dass die Anteile im Zuge einer Sacheinlage angeschafft wurden, woraus zumindest die Annahme resultieren müsse, dass § 20 Abs. 5 UmgrStG zur Anwendung zu kommen habe.

Es seien somit im Zuge der Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen und die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO daher unzulässig gewesen.

Seitens der Betriebsprüfung wurde zu der Berufung eine Stellungnahme abgegeben, zu welcher der Berufungswerber mit Schreiben vom 25. Mai 2009 eine Gegenäußerung erstattete.

Über die Berufung wurde erwogen:

Durch das Kapitalmarktoffensive - Gesetz (KMOG, BGBl. I 2001/2) wurde das für die Besteuerung nach § 31 EStG 1988 relevante Anteilsausmaß für Veräußerungen ab dem 1. Jänner 2001 von mehr als 10 % auf mindestens 1 % herabgesetzt. Da nach der neuen Rechtslage somit auch Anteile steuerhängig geworden sind, die nach der alten Rechtslage nicht erfasst waren, sieht § 124b Z 57 EStG 1988 ein Aufwertungswahlrecht vor.

Hat der Veräußerer die Anteile vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft und war er nach dem 31. Dezember 1997 bis zum 31. Dezember 2000 zu nicht mehr als 10 % beteiligt, kann anstelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 angesetzt werden (§ 124b Z 57 zweiter Satz EStG 1988).

Anteile, die nach Art. III UmgrStG als Anteile im Sinne des § 31 EStG 1988 gelten, können jedoch nicht nach § 124b Z 57 EStG 1988 aufgewertet werden. Es besteht diesbezüglich ein

Aufwertungsverbot. Nach § 124b Z 57 letzter Satz EStG 1988 ist bei Anteilen, die nur auf Grund des § 20 Abs. 5 UmgrStG als Anteile im Sinne des § 31 EStG 1988 gelten, der Ansatz des gemeinen Wertes nicht zulässig.

Nach § 20 Abs. 5 UmgrStG gelten Anteile in folgenden Fällen als solche im Sinne des § 31 EStG 1988 (vgl. Doralt/Kempf, EStG⁸, § 31 Tz 155/12, 155/13):

- Anteile der Altgesellschafter, deren Anteilshöhe durch die Einbringung unter die Beteiligungsgrenze des § 31 EStG 1988 abgesunken ist (§ 20 Abs. 5 UmgrStG)
- Anteile, die dem Einbringenden anlässlich der Einbringung gewährt worden sind und die die Beteiligungsgrenze des § 31 EStG 1988 von 10 % nicht erreicht haben, soweit nicht § 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG anzuwenden ist (§ 20 Abs. 6 Z 1 iVm § 20 Abs. 5 UmgrStG).

Bei der gegenständlichen, im Jahr 1996 erworbenen und im Jahr 2002 veräußerten Beteiligung (Beteiligungsausmaß: 2,14 %), handelte es sich um eine solche Beteiligung, die nur auf Grund des § 20 Abs. 5 UmgrStG als Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 galt und die daher unter das Aufwertungsverbot fiel.

In Streit steht, ob sich der Umstand, dass es sich um eine nur auf Grund des § 20 Abs. 5 UmgrStG als Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 geltende Beteiligung gehandelt hat, bereits aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002 oder erst aus dem im Zuge der Betriebsprüfung bei der X GmbH als Kontrollmitteilung zum Akt des Berufungswerbers übermittelten Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996 ergab.

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.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. zB VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. zB VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135).

Maßgebend für die richtige Besteuerung ist die Kenntnis aller entscheidungserheblichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse, somit unter anderem der Inhalt der für die Besteuerung relevanten Verträge. Nicht die Bezeichnung eines Vertrages (die Überschrift),

sondern der Inhalt desselben ist für die rechtsrichtige Besteuerung ausschlaggebend. Die Kenntnis der Bezeichnung eines Vertrages ersetzt nicht die Kenntnis des Inhaltes.

Vermutungen sind keine Tatsachen im Sinne des § 303 BAO. Der Umstand, dass sich aus der Steuererklärung (durch den Hinweis auf einen „Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27. November 1996“) die Verpflichtung zur Überprüfung dieser Angabe und zur Ermittlung, ob ein solcher Vertrag existiert und welchen Inhalt er hat, ergeben hat, ändert nichts daran, dass die diesbezügliche Kenntnis noch nicht vorlag. Im vorliegenden Fall ist die Veranlagung zwar unter Verletzung von Verfahrensvorschriften erfolgt, jedoch steht ein solches Verschulden der Abgabenbehörde einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nicht entgegen (vgl. zB VwGH 17.12.2008, [2006/13/0114](#)).

Im gegenständlichen Berufungsverfahren steht lediglich in Streit, ob Wiederaufnahmsgründe vorliegen. Dass die Ermessensübung dem Sinn des § 303 Abs. 4 BAO entspricht, dass die Verfügung der Wiederaufnahme dem Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient und dass die abgabenrechtlichen Auswirkungen keinesfalls als geringfügig anzusehen sind, wird vom Berufungswerber nicht bestritten. Gegen die Wiederaufnahme sprechende Umstände (wie zB Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, Uneinbringlichkeit der sich aus der Wiederaufnahme bzw. dem neuen Sachbescheid ergebenden Nachforderung) sind auch ansonsten im Verfahren nicht hervorgekommen.

Auf Grund der obigen Ausführungen ist die Wiederaufnahme des Verfahrens im vorliegenden Fall zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Oktober 2011