



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Unternehmensberater, Adresse, Adresse1, vertreten durch xxx, Steuerberatungskanzlei, Adresse2, vom 23. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 21. September 2005 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005 sowie gegen den Bescheid v. 24. September 2009 bzw. v. 17. Februar 2010 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Unternehmensberater. Er übte diese Tätigkeit im Berufungszeitraum als Einzelunternehmer aus.

Berufungspunkt –Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO:

Für das Jahr 2005 wurden zunächst vom Bw. keine Steuerklärungen abgegeben.

Vom zuständigen Finanzamt wurde für das Jahr 2005 eine Schätzung durchgeführt (Umsatz- und Gewinnschätzung v. 11.04.2007). Die jeweiligen Bescheide wurden an den

Steuerpflichtigen zugestellt, da die allgemeine Vollmacht der steuerlichen Vertretung keine Zustellvollmacht umfasste.

Innerhalb der Berufungsfrist wurde keine Berufung erhoben. Der Schätzungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2005 v. 11.04.2007 erwuchs in Rechtskraft (Einkünfte aus Gewerbebetrieb v. € 15.161,28 – durch Verlustvorträge ergab sich keine Einkommensteuerfestsetzung).

Die Steuererklärungen (Umsatz- u. Einkommensteuer) 2005 wurden nach rechtskräftiger Schätzung von der steuerlichen Vertretung am 09.08.2007 elektronisch eingereicht. Die Bilanz (mit dem darin ausgewiesenen Forderungsverlusten) wurde per Post am 09.08.2007 an die Abgabenbehörde I. Instanz übermittelt. Die elektronische Übermittlung der Steuererklärungen schlug lt. Übermittlungsprotokoll fehl. Daher wurden die Steuererklärungen per Post am 28.08.2007 übermittelt. In der Einkommensteuererklärung 2005 wurden negative Einkünfte (nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG 1988 von insgesamt € 653.048,09 ausgewiesen (der Forderungsverlust aus den beiden auf AS 25/2005 u. AS 31/2005 angeführten Fakten wurde im Jahre 2005 endgültig). Dieser betrug insgesamt € 625.424,08 [Faktum (1) € 215.000,- und Faktum 2) € 410.424,08) -siehe auch Beilage E 1 a, Kennzahl 9230 -übrige pauschale Betriebsausgaben für das Jahr 2005].

Am **02.07.2009** brachte die steuerliche Vertretung einen Wiederaufnahmeantrag gem. § 303 Abs. 1 lit b BAO betreffend Einkommensteuer 2005 bei der Abgabenbehörde I. Instanz ein (AS 86-88/2005).

Darin wurde zusammengefasst Folgendes ausgeführt:

Am 25.06.2007 habe der Abgabepflichtige in einem Telefonat mit dem Finanzamt Gmunden Vöcklabruck erklärt, dass es aufgrund einer wirtschaftlich existenzbedrohenden Situation im Zeitraum 2004 bis 2007 bedauerlicherweise zum Versäumnis der rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärungen gekommen sei, er sich daher nach der Möglichkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens erkundigt habe und die Auskunft erhalten, dass die Bereitschaft bestehe, die Angelegenheit nach Einreichen der nötigen Unterlagen zu prüfen.... Der in der Einkommensteuererklärung 2005 angeführte Verlust habe folgende Ursachen gehabt:

Im Jahre 2001 sei der Bw. mit der Projektentwicklung und der Umsetzung des Projektes „Radontherapie- und Wellnesszentrum S.“ beauftragt gewesen. Nach der Beauftragung im Jahre 2001 sei bereits absehbar gewesen, dass sich die gesamte Projektlaufzeit auf mindestens 2 bis 3 Jahre erstrecken würde. Im Jahre 2002 sei auch ein bindender „Letter of Intent“ eines Investorenkonsortiums vorgelegen, der einen positiven Abschluss erwarten habe lassen. Vereinbart sei gewesen, dass der Bw. nach Abschluss des Projektes ein Erfolgshonorar erhalten sollte. Dementsprechend seien in den Bilanzen der Jahre 2002 und 2003 bereits entsprechende Teilbeträge des zu erwartenden Gesamthonorares (nach tatsächlicher Leistung) erfolgswirksam in die Bücher aufgenommen worden und auch der Einkommensteuer unterzogen worden. Letzten Endes sei das Projekt Ende 2005 – entgegen allen Erwartungen – an den Finanzierungsverhandlungen und an einem Weiterverkauf der Projektliegenschaft an Investoren, die nicht von Seiten der Beratungsfirma akquiriert worden seien, in deren Auftrag

der Bw. tätig gewesen sei, gescheitert. Es sei somit der gesamte Erfolgsanspruch hinfällig gewesen. Das in den Jahren 2002 und 2003 bereits erlösmäßig verbuchte Erfolgshonorar in Höhe v. € 215.000,-musste im Jahre 2005 als Forderungsverlust ausgebucht werden.... Durch die Ermessensübung des Finanzamtes solle ein rechtmäßiges Ergebnis erzielt werden, das durch die Wiederaufnahme des Verfahrens erreicht werden soll (VfGH 30.03.1997, B 2/1996. Anregungen auf eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens seien als „Anträge“ gem. § 209 a (2) BAO zu sehen (SWK 2004, S 878, BMF v. 09.09.2004). Es werde daher angeregt, das Ermessen zugunsten des Abgabepflichtigen auszuüben und das Verfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen. Da Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei bisher nicht geltend gemacht worden seien, werde um Stattgabe des Ansuchens um Wiederaufnahme des Verfahrens ersucht.

In der Folge erging ein Mängelbehebungsauftrag v. 10.08.2009, in dem die Abgabenbehörde I. Instanz den Bw. um Behebung folgender Mängel mit Fristsetzung bis 07.09.2009 ersuchte:

- a) Daten zur Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages
- b) Hinweise darauf, wodurch im gegenständlichen Fall die neuen Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO zu sehen seien

Diesem Mängelbehebungsauftrag wurde von der steuerlichen Vertretung mit Schreiben v. 31.08.2009 entsprochen.

Mit Bescheid v. 21.09.2009 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

(Zitat aus der Bescheidbegründung: ...Seitens des Finanzamtes sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2005 alle Belege vorgelegen seien, die auch später für die Erstellung der Steuererklärung die Grundlage gebildet haben, sodass unabhängig von der Wiederaufnahme-Antragsfrist von einem groben Verschulden der Partei bei der Nichtgeltendmachung vorhandener Tatsachen oder Beweismittel auszugehen sei".

Dagegen wurde von der steuerlichen Vertretung rechtzeitig Berufung erhoben. Zusammengefasst wurde ausgeführt, dass neue Tatsachen vorliegen, der Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig gewesen sei und – weil die Umsatzsteuer 2005 amtswegig wiederaufgenommen wurde – gleiches auch für die Einkommensteuer 2005 zu gelten habe, bei der im Übrigen höhere Nachforderungsbeträge angefallen seien. Auf die detaillierten Berufungsausführungen wird verwiesen.

Einkommensteuervorauszahlung 2009 und Einkommensteuervorauszahlung 2010 (Abweisungsbescheide v. 24.09.2009 und v. 17.02.2010):

Die Abgabenbehörde I. Instanz begründete die Abweisung der Anträge auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2009 und 2010 damit, dass keine entsprechenden Forderungsverluste anerkannt hätten werden können. Das angeführte Ansuchen um Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 sei bereits erledigt worden.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Zusammengefasst vertritt die steuerliche Vertretung die Auffassung, dass sich der Verlust des Jahres 2005 (bei erklärungsgemäßer Veranlagung 2005

würde sich ein Verlust von ca. € 650.000,- ergeben) als Verlustvortrag wieder in den Jahren 2009 und 2010 finde. Es würde eine unbillige Härte für den Abgabepflichtigen darstellen, wenn vor der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Linz die bisher vorgeschriebene Vorauszahlung an Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 bezahlt werden müsste.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Es müssen also neu hervorgekommene Tatsachen bzw. neu hervorgekommene Beweismittel vorliegen, von denen aber nur dann die Rede sein kann, wenn die Tatsachen oder Beweismittel zur Zeit des nunmehr abgeschlossenen Verfahrens bereits existent waren, aber im Verfahren nicht berücksichtigt worden sind (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0173).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO sind *ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen* (vgl. VwGH 26.7.2000, 95/14/0094, sowie Ritz, BAO³, § 303 Tz 7 und 9 mwN).

Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens kann daher nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden, *die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde. (nova reperta - **VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209**). Nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen (sogenannte novae causae supervenientes) oder später zustandegekommene Beweismittel bilden **keine taugliche Grundlage** für die Wiederaufnahme des Verfahrens.*

Seit BGBI I 2002/97 (seit 26.06.2002) steht nur mehr grobes Verschulden der Wiederaufnahme entgegen (Zum Begriff des groben Verschuldens siehe Literatur zu § 217 Abs. 7 und § 308, Ritz, BAO³, Kommentar, § 303 Abs. 1, Rz 26). Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes hat die vertretene Partei sich die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen (VwGH 29.09.1987, 87/11/0205, VwGH 12.08.1994, 91/14/0018, 0042).

Für die Frage des Neuherkommens ist- ebenso wie für die amtsweigige Wiederaufnahme- der Kenntnisstand der Abgabenbehörde (im jeweiligen Verfahren - hier: Einkommensteuer 2005) maßgebend, nicht jedoch, ob im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens diese der Partei bekannt waren. Dies ergibt sich ua aus § 303 Abs. 1 lit b(arg „ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht“- aM VwGH 28.09.1998, 96/15/0158, 26.02.2003, 97/13/0081 – siehe Ritz, BAO ³, Kommentar, § 303 Abs. 1, Rz 27).

Im Wiederaufnahmeverfahren ist der Antragsteller behauptungs- und beweispflichtig. Beim Neuerungstatbestand betrifft dies das **Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes, das Fehlen des groben Verschuldens und die Rechtzeitigkeit der Antragstellung** (VwGH 28.06.1998, 88/14/0113).

Fakten AS 25/2005 und AS 31/005:

Durch das Urteil des OGH vom 00.00.00, wurde der teilweise Zahlungsausfall im Ausmaß v. € 321.231,57 € endgültig (betrieblich bedingter Forderungsausfall /AS 31/2005).

Dies war dem Bw. spätestens Ende Mai 2005 bekannt.

Es ist zwar richtig, das vom Tatbestand des § 32 EStG 1988 nachträgliche betriebliche Ausgaben umfasst sind, diese müssen aber auch in rechtzeitig erstellten Bilanzen ihren Niederschlag finden.

Faktum ist, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (Einreichung der Steuerklärungen für das Jahr 2005) nicht nachgekommen ist und deswegen von der Abgabenbehörde I. Instanz eine **Schätzung** durchgeführt wurde (**Einkommensteuerbescheid v. 11.04.2007 –Verlustabzug v. € 11.370,96**). Dieser **Einkommensteuerbescheid 2005** wurde rechtskräftig.

Zur Schätzungsberichtigung:

§ 184 Bundesabgabenordnung (BAO) idf die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (s. Ritz, BAO Kommentar, § 184).

Eine Schätzungsberechtigung kann z. B. dann bestehen, wenn der Abgpfl. seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt oder wenn er keine oder keine ausreichenden Aufklärungen über wesentliche Umstände zu geben vermag und daher eine genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist.

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen dann zur Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig ist.

Wird festgestellt, dass die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind, ist die Schätzungsberechtigung gegeben.

Gemäß § 18 Abs. 6 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in den sieben vorangegangenen Jahren (alte Fassung) entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermitteln.

Die steuerliche Vertretung hat ihren Wiederaufnahme-Antrag ua. damit begründet, dass die nach erfolgter Schätzung in der Bilanz 2005 ausgewiesenen Verluste nicht als nachträglich betriebliche Ausgaben in Abzug gebracht worden seien bzw. in weiterer Folge diese Verluste nicht als Verlustvorträge in den Jahren 2009 und 2010 zur Verfügung standen. Auf die detaillierte Begründung im Wiederaufnahmeantrag v. 02.07.2009 wird verwiesen.

Die darin aufgezeigten Argumente sind dem Rechtsbereich zuzuordnen (BAO³ , Ritz, § 303 Tz 9,).

Würden nach erfolgten Schätzungen nachträglich Verluste geltend gemacht und würden diese – wie der Bw. meint – Anerkennung finden, würde dies eine **unzulässige Ausdehnung des „Bilanzerstellungszeitraumes“** bedeuten. In den Fällen mangelnder Offenlegung von Sachverhalten hätten nach dieser Ansicht rechtskräftige Schätzungsbescheide letztendlich niemals Bestand.

Nach § 115 Abs 1 gilt zwar der Untersuchungsgrundsatz, d. h. die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse sind von Amts wegen zu ermitteln. Dieser Grundsatz befreit die Partei aber nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Ermittlungspflicht

wird durch die Verletzung der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Stpfl zwar nicht beseitigt, aber beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem der Abgpfl. zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt zu prüfen, zurück (s. Ritz, BAO Kommentar, 2. Auflage, S. 253).

Im gegenständlichen Fall wurde die Bilanz 2005 mit den darin ausgewiesenen Forderungsverlusten erst nach dem rechtskräftigem Schätzungsverfahren vorgelegt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hätte der Bw. die Verluste auch in der Berufung gegen die Schätzungsbescheide vorbringen können. Es muss nämlich dem Bw. – infolge jahrelanger Streitigkeiten – auch bekannt gewesen sein, dass ein Zahlungsausfall möglicherweise droht. Der Bw. ließ aber die Rechtsmittelfrist – **aus welchem Grunde auch immer** – ungenutzt verstreichen.

Eine Partei, die im vorausgegangenen Verfahren Gelegenheit hatte, **die ihr bekannten Tatsachen oder die ihr zur Verfügung stehenden Beweismittel vorzubringen**, diese Gelegenheit aber zufolge Fehlbeurteilung oder **aus mangelnder Obsorge versäumte**, hat die Folgen daraus zu tragen und kann sich nicht auf diesen Wiederaufnahmegrund (Neuerungstatbestand) berufen (VwGH 21.12.1999, 99/14/0293 sowie 22.10.1980, 695/80).

Damit liegt auch keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO vor. Die im Nachhinein geltendgemachten Verlustvorträge (**Forderungsverluste** für das Jahr **2005 als nachträgliche betriebliche negative Einkünfte iSd § 32 Z 2 EStG 1988**) können daher nicht berücksichtigt werden.

Verlustvorträge in den Jahren 2009 und 2010 ?: Die Ermittlung von Verlustvorträgen ist nicht eine Angelegenheit des Sachverhaltes, sondern der rechtlichen Würdigung. Der Verlustvortrag – und in weiterer Folge der Verlustabzug – ist seinem Wesen nach Ausfluss der Gewinnermittlung, aber kein Bestandteil dieser. Der Verlustabzug ist die letzte Sonderausgabe im Rahmen der Einkommensermittlung und daher eine Einkommensermittlungsvorschrift.

Nach herrschender Meinung ist der im Bescheid ausgewiesene Verlust ein Spruchbestandteil mit Bindungswirkung für die Höhe des Verlustvortrages, nicht aber die Verlustvortragsfähigkeit dem Grunde nach (Ritz, BAO, § 198 Tz 17, VwGH 20.11.1996, 94/13/0011). Daraus resultieren zwar Ungereimtheiten (vgl. Baldauf in Jakom 2008, § 18 Rz 174), die sich aber auf den vorliegenden Fall nicht auswirken.

Auf die Frage, ob der Bw. wegen seiner vorübergehenden wirtschaftlichen Notlage kein grobes Verschulden zu vertreten hatte, war nicht mehr einzugehen, weil im gegenständlichen

Fall keine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO vorlag (Fehlen des Wiederaufnahmegrundes).

Ebenso kann die gemachte Anregung auf Durchführung einer amtswegigen Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen. Dies deshalb, weil auch für die Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel, die bisher im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, notwendig ist.

Im Erkenntnis des VwGH v. 28.10.2009, 2008/15/0209, wurde folgender Rechtssatz ausgeführt:

Durch das Unterbleiben der amtswegigen Wiederaufnahme kommt eine Verletzung der Rechte der Abgabepflichtigen nicht in Betracht (mit Verweis auf do. Beschluss v. 31.03.2004, 2004/13/0036).

Da die Berufung gegen die beantragte Wiederaufnahme als unbegründet abgewiesen wurde, waren die Berufungen betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2009 und 2010 infolge gleichbleibenden Einkommens als unbegründet abzuweisen.

Den Berufungen konnte somit insgesamt kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 28. Juni 2010