



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/1098-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Walter Kristen, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 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

Der Bw. betreibt einen Uhrenhandel. Strittig ist, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (ESt) 1994 und 1995 gem. § 303 Abs. 4 BAO zu Recht erfolgt ist.

Weiters ist Berufungspunkt, ob die daraus resultierenden Einkommensteuerbescheide für 1994 und 1995 aufzuheben sind.

Mit Bescheiden vom 10. April 2000 hat das Finanzamt erstmalig die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 und 1995 verfügt und die Bescheide ohne Berücksichtigung von Verlustvorträgen erlassen. Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hat der damalige steuerliche Vertreter das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2001 vollinhaltlich stattgegeben, da vom Finanzamt keinerlei konkrete Wiederaufnahmegründe angeführt worden waren (als Begründung für die Wiederaufnahme wurde lediglich angeführt, dass die Verfahren gem. § 303 (4) BAO in Verbindung mit § 303 (1) lit. c BAO aufgenommen worden seien).

Infolge dessen wurde die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 zurückgewiesen, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig sei: Da der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1994 und 1995 stattgegeben wurde, und die Wiederaufnahmebescheide aufgehoben wurden, seien die Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 vom 10.4.2000 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Anschließend wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 gem. § 303 (4) BAO neuerlich wiederaufgenommen.

Die (neuerliche und nunmehr berufungsabhängige) Wiederaufnahme des Verfahrens vom 2. Juli 2003 gem. § 303 (4) BAO betreffend Einkommensteuer 1994 und 1995 wurde folgendermaßen begründet: Die Wiederaufnahme sei eine Ermessensentscheidung. Bei der Ermessensübung wurde berücksichtigt, dass Umstände gewichtiger Art (Verrechnung von Verlustvorträgen und IFB-Wartetastenverluste in beträchtlicher Höhe) hervorgekommen sind. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) sei der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit gegeben worden.

Die berufungsgegenständliche Wiederaufnahme sei erfolgt, da neue Tatsachen hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht berücksichtigt werden konnten.

Gem. § 18 EStG sind Verlustvorträge von Amts wegen zu berücksichtigen.

Bei den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1994 und 1995 wurden, in Unkenntnis der Tatsache, dass die Personengesellschaft Fa. S KG per 31.12.1993 in die Kapitalgesellschaft S GmbH eingebbracht wurde, Verlustvorträge und IFB-Wartetastenverluste von Amts wegen berücksichtigt.

Nach Art. III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) gelten Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbrin-

gungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft.

Verlustvorträge und IFB-Wartetastenverluste aus 1992 und 1993 aus dieser Beteiligung seien daher bei der S GmbH zu erfassen und könnten nicht mehr beim Bw. berücksichtigt werden.

In den mit dieser Wiederaufnahme zusammenhängenden Einkommensteuerbescheiden 1994 und 1995 wurde begründend ausgeführt, dass Verlustvorträge und IFB-Wartetastenverluste aus 1992 und 1993 aus der Beteiligung infolge Einbringung des Betriebes der S KG in die S GmbH per 31.12.1993 bei der GmbH zu erfassen, und daher im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Bw. nicht mehr zu berücksichtigen seien.

Der Bw. erhab gegen die Bescheide hinsichtlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995 **Berufung** und begründete sie wie folgt: Mit Bescheiden vom 12. Mai 1998 sei die Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 1994 und 1995 erfolgt, wobei von Amts wegen die Berücksichtigung von Verlustvorträgen, welche aus der Firma S KG entstanden sind, erfolgte. Der Bw. habe die Berücksichtigung dieser Verlustvorträge in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1994 und 1995 nicht beantragt. Die Verlustvorträge stammten aus den Jahren 1992 und 1993 der Firma S KG, welche ihren Betrieb auf der Grundlage des Jahresabschlusses zum 31.12.1993 in die S GmbH eingebracht habe.

Der Abgabepflichtige habe, wie bereits erwähnt, in seinen Einkommensteuererklärungen keine IFB Wartetastenverluste und Verlustvorträge angesetzt. Die Berücksichtigung der Wartetastenverluste und Verlustvorträge sei amtswegig erst im Zuge der Verlangung durch das Finanzamt erfolgt.

Mit Bescheiden vom 10. April 2000 habe das Finanzamt erstmalig die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 und 1995 verfügt, und die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide ohne Berücksichtigung von Verlustvorträgen erlassen. Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens habe der damalige steuerliche Vertreter das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Der Berufung sei mit Berufungsentscheidung vom 9. März 2001 vollinhaltlich stattgegeben worden.

Mit Bescheiden vom 2. Juli 2003 sei nun das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 und 1995 neuerlich wiederaufgenommen worden, wobei die Wiederaufnahme damit begründet worden sei, dass die amtswegige Berücksichtigung der Verlustvorträge in Unkenntnis der Tatsache der Einbringung erfolgt sei.

Laut Bw. habe jedoch über die Einbringung eine Betriebsprüfung bei der S KG sowie bei der S GmbH stattgefunden. Die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung sei am 16.12.1997

abgehalten worden. Die Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995, hinsichtlich welcher das Verfahren wieder aufgenommen wurde, seien mit 12.5.1998 datiert.

Da somit zum Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide dem Finanzamt die Tatsache der Einbringung und damit der Übergang der Verlustvorträge bekannt gewesen sei, seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden, weshalb der Bw. beantrage, die berufungsgegenständlichen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Hinsichtlich der Berufung vom 2.7.2003 betreffend Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995 erließ das Finanzamt einen **Mängelbehebungsauftrag**, in dem der Bw. aufgefordert wurde, zu erklären, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt werden würden, sowie die Berufung zu begründen.

Der Bw. führte daraufhin bezüglich der Berufung betreffend Einkommensteuer 1994 und 1995 Folgendes aus:

Die Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995 würden insoweit angefochten, als die in den ursprünglichen Bescheiden des Finanzamtes vom 12. Mai 1998 von Amts wegen berücksichtigten IFB Wartetastenverluste und Verlustvorträge nicht mehr enthalten sind.

Die Verlustvorträge seien in die Steuerbescheide aufzunehmen, da, wie in der Berufung vom 4. August 2003 dargelegt, keine Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 und 1995 vorliegen würden.

Es seien daher die Bescheide vom 2. Juli 2003 hinsichtlich der Nichtberücksichtigung von Wartetastenverlusten und Vorträgen (wohl gemeint: Verlustvorträgen) unrichtig und somit ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend ESt 1994 und 1995:

In den Einkommensteuerbescheiden 1994 und 1995 wurden von Amts wegen Verlustabzüge gem. § 18 EStG bzw. im Einkommensteuerbescheid 1994 darüber hinaus verrechenbare IFB-Wartetastenverluste resultierend aus der Beteiligung an der S KG berücksichtigt. Dies erfolgte in dem Verfahren hinsichtlich Einkommensteuerveranlagung 1994 und 1995 in Unkenntnis des Umstandes, dass der Betrieb der KG gem. Art III UmgStG per 31.12.1993 in die S GmbH eingebbracht wurde, und daher beim Bw. die gegenständlichen Verlustabzüge bzw. IFB-Wartetastenverluste nicht mehr zu berücksichtigen waren.

Nachdem bereits im Jahr 2000 die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich ESt 1994 und 1995 verfügt wurde, wobei die diesbezüglichen Wiederaufnahmbescheide mit Berufungsvor-

entscheidung (BVE) aufzuheben waren, da in den Bescheiden keinerlei konkrete Wiederaufnahmegründe angeführt waren, wurde neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt. Diese neuen Wiederaufnahmebescheide wurden mit dem Neuherkommenden der oben angeführten Einbringungsmaßnahme begründet. Der Bw. verweist auf die bei der KG erfolgte Betriebsprüfung, weshalb dem Finanzamt bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide der Umstand der Einbringung bekannt gewesen sei.

Die Frage des Neuherkommens von Tatsachen ist jedoch laut Finanzamt nicht im Hinblick darauf zu beurteilen, ob der Behörde insgesamt eine Tatsache bekannt war, sondern dahingehend, ob sie im konkreten Verfahren bekannt war (VwGH v. 31.10.2000 95/15/0114; 20.9.2001 2000/15/0039; 18.9.2003 99/15/0120).

Laut Finanzamt und gemäß Aktenlage waren die angeführte Einbringungsmaßnahme im Zuge des Veranlagungsverfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 nicht bekannt.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt **so vollständig** bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH 22.3.2000, 99/13/0253, und VwGH 27.4.2000, 97/15/0207, mwN; VwGH 11.12.1996, 94/13/0070). Angemerkt wird, dass zwar die Verluste in den Einkommensteuererklärungen vom Bw. nicht beantragt wurden, dass jedoch aus den Abgabenerklärungen und den Beilagen nicht ersichtlich bzw. erkennbar war, dass eine Einbringung nach dem UmgrStG stattgefunden hat.

Aus den Inhalten der Abgabenerklärungen (und ihren Beilagen) der strittigen Jahre geht nicht hervor, dass der Betrieb der S KG gem. Art III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) per 31.12.1993 in eine GmbH eingebracht wurde.

Auch aus der Mitteilung über die gesonderte Feststellung (für den Bw.) für das Kalenderjahr 1994 der S KG sowie der diesbezüglichen geänderten Mitteilung (für den Bw.) vom 3.2.1998 ist nicht ersichtlich, dass eine Einbringung der KG in die S GmbH gem. Art. III UmgrStG erfolgt ist.

Das Jahr 1995 betreffend ist aus der Mitteilung über die gesonderte Feststellung für 1995 (für den Bw.) datiert mit 3.2.1998, hinsichtlich der Beteiligung des Bw. an der S KG, ebenfalls nicht ersichtlich, dass eine Einbringung gem. UmgrStG erfolgt ist. Es wurden lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Anteil am Investitionsfreibetrag ausgewiesen.

Auch aus den Einkommensteuererklärungen für 1994 und 1995 samt den Beilagen ist nicht ersichtlich, dass eine Einbringung eines Betriebes der S KG in die S GmbH gem. dem UmGrStG stattgefunden hat.

Aus genannten Gründen Grund war dem Finanzamt in den Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 auch nicht bekannt, dass die aus der S KG resultierenden Verlustvorträge bzw. IFB-Wartetastenverluste aus 1992 bzw. 1993 infolge genannter Einbringung der KG in die S GmbH bei dieser GmbH zu erfassen sind (und infolgedessen nicht mehr beim Bw. berücksichtigt werden können).

Das Finanzamt setzte im Einkommensteuerbescheid 1994 vom 12.2. 1998 (und auch im gem § 293b BA0 berichtigten Einkommensteuerbescheid 1994 vom 12.5.1998; in diesem berichtigten Bescheid wurde zusätzlich ein Verlustabzug als Sonderausgabe in Höhe von ATS 601.806,00 berücksichtigt) (grundsätzlich) von Amts wegen verrechenbare Verluste der Vorjahre resultierend aus der Beteiligung des Bw. an der S KG von ATS 329.317 an.

Laut Aktenlage setzt sich der diesbezügliche Betrag aus nichtausgleichsfähigen Verlusten aus den Vorjahren in Höhe von ATS 318.501,00 (aus 1992) und ATS 10.816,00 (aus 1993) zusammen.

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1995 (datiert mit 12.5.1998) wurde im Zuge der Erstveranlagung ein Verlustabzug (Sonderausgaben) von ATS 482.072 von Amts wegen berücksichtigt.

Angemerkt wird, dass die berufungsgegenständlichen Verluste grundsätzlich richtigerweise von Amts wegen zu berücksichtigen sind.

Sowohl im Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1994 als auch Einkommensteuer 1995 war ursprünglich (im Zuge der Erstveranlagung inkl. Verfahren betreffend Berichtigung gem. § 293b BAO) nicht ersichtlich, dass aufgrund der Einbringung der S KG in die S GmbH die diesbezüglichen o.a. Verluste im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 1994 und 1995 beim Bw. nicht mehr anzuerkennen sind. Die angeführte Einbringung des Betriebes (aus dem

die Verluste resultieren) der S KG in die S GmbH gem. UmgrStG ging in den streitgegenständlichen Jahren im Zuge des Veranlagungsverfahrens (und damit zusammenhängenden Berichtigungsverfahrens gem. § 293 BAO) nicht hervor. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hindert schließlich auch nicht die in der Berufung genannte Schlussbesprechung vom 16.12.1997 hinsichtlich der BP bei der S KG (1992 bis 1995) sowie bei der S GmbH (betreffend die Jahre 1994 bis 1996).

Ob im Rahmen anderer Verfahren (so etwa im Verfahren betreffend Betriebsprüfung bei der S KG bzw. bei der S GmbH) oder im Verlauf von Prüfungshandlungen in anderen Verfahren (vom Bw. genannte Betriebsprüfung; Schlussbesprechung bezüglich angeführter Betriebsprüfung) diesbezügliche Erkenntnisse bzw. Feststellungen oder Ermittlungen durchgeführt worden sind, ist laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats auf Grund der Gesetzeslage und der damit zusammenhängenden o.a. Rechtsprechung nicht maßgebend (VwGH 31.10.2000, 1995/15/0114).

Aus angeführten Gründen liegen Wiederaufnahmegründe iSd § 303 Abs. 4 BAO vor, da dem Finanzamt im Veranlagungsverfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995 nicht bekannt war, dass auf Grund der Einbringung des Betriebes der S KG in die S GmbH gemäß Umgründungssteuergesetz die berufungsgegenständlichen Verlustvorträge und IFB-Wertestostenverluste beim Bw. nicht mehr anzuerkennen sind.

Der Vollständigkeit halber wird angeführt, dass es anderenfalls zu einer doppelten Anerkennung kommen würde.

Aus angeführten Gründen ist die Berufung abzuweisen.

Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1995:

Wie bereits vom Finanzamt ausgeführt wurde, und auch vom Bw. diesbezüglich keine Einwände gemacht wurden, gelten hinsichtlich Einbringung gem. Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) folgende gesetzlichen Bestimmungen:

Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist (§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG).

Angemerkt wird, dass der Bw. diesbezüglich keine substantiierten Einwände vorgebracht hat. Er führte in der Berufung (lediglich) aus, dass er selbst die Verlustvorträge in den Ein-

kommensteuererklärungen nicht beantragt hat. Die berufungsgegenständlichen Verlustvorträge stammen aus den Jahren 1992 und 1993 der S KG, welche ihren Betrieb auf der Grundlage des Jahresabschlusses zum 31.12.1993 in die S GmbH eingebbracht hat. Die Berücksichtigung der Wartetastenverluste und Verlustvorträge, die vom Bw. nicht beantragt worden seien, sei erst im Zuge der Veranlagung durch das Finanzamt erfolgt.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass im BP-Bericht der S GmbH hinsichtlich der geprüften Jahre 1994 bis 1996 in Tz 28 (BP) ausgeführt wird, dass wegen der Feststellungen der im Zuge der bei der Muttergesellschaft S KG durchgeföhrten BP für die Jahre 1992 bis 1993 (vor Teileinbringungsstichtag 1.1.1994) eine Berichtigung der vortragsfähigen Verluste erforderlich ist. In Summe besteht nunmehr eine Verlustvortragsmöglichkeit von ATS 7.931.735,00 (Verlustabzug bei der GmbH; Vortragsmöglichkeit beginnend ab 1994). Bei den verrechenbaren Verlusten aus Investitionsfreibeträgen der Vorjahre in Höhe von ATS 1.542.762,00 ergab die BP keine Änderung. Angemerkt wird, dass laut BP-Bericht S GmbH (BP 1994 bis 1996) Tz 29 bei der Berechnung des Einkommens der S GmbH 1994 und 1995 bereits (berufungsgegenständliche) Verluste verrechnet wurden.

Abgesehen von den Einwänden gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wurden vom Bw. hinsichtlich Berufung betreffend Einkommensteuerbescheide keine substantiierten Einwände vorgebracht.

Der Unabhängige Finanzsenat ist zu der Ansicht gelangt, dass die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide aus o.a. Gründen abzuweisen ist.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Dezember 2004