

# TE Vwgh Erkenntnis 2013/5/22 2009/13/0064

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.05.2013

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §303 Abs1 litb;

1. BAO § 303 heute
2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Prof. Dr. H in W, vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 3. März 2009, Zl. RV/3746- W/02, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Beim Beschwerdeführer, einem Facharzt, fand 1996 und 1997 eine u.a. die Einkommensteuer 1991 bis 1994 betreffende Prüfung der Aufzeichnungen statt. Im Bericht darüber vom 16. September 1997 wurde, soweit für das vorliegende Verfahren von Bedeutung, u. a. dargestellt, der Beschwerdeführer habe in einem Objekt in Wien über zwei Eigentumswohnungen verfügt. In einer davon habe sich seine Ordination befunden, die andere habe er 1987 erworben und an eine GmbH & Co KG (im Folgenden: KG) vermietet, die darin eine Bettenstation betrieben habe. Der Beschwerdeführer sei einer der Kommanditisten der KG sowie Gesellschafter und Geschäftsführer ihrer Komplementär-GmbH gewesen. 1991 habe er diese zweite Eigentumswohnung ("Bettenstation") seiner Ehefrau geschenkt. Im selben Jahr habe er auch seine Ordination verlegt und die damit frei gewordene andere Eigentumswohnung an die KG vermietet, 1993 habe die KG dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau beide

Eigentumswohnungen abgekauft. Trotz der Schenkung sei die Bettenstation aber ertragsteuerlich weiterhin dem Beschwerdeführer zuzurechnen (sohin bei ihm im Jahr 1991 auch kein Entnahmegewinn zu erfassen) gewesen, sodass die von der KG bis zum späteren Kauf entrichteten Mieten weiterhin als seine Betriebseinnahmen zu erfassen und die durch den Verkauf realisierte stille Reserve von ihm im Jahr 1993 zu versteuern seien.

Die ertragsteuerliche Zurechnung der Bettenstation an die Geschenknehmerin scheitere daran, dass diese infolge bereits vor der Schenkung getroffener "Vereinbarungen" zwischen dem Beschwerdeführer und der KG wirtschaftlich gesehen nicht in der Lage gewesen sei, relevante Verfügungen über die Bettenstation zu treffen. Sie sei nicht in der Lage gewesen, etwas am Mietverhältnis zu ändern oder die Veräußerung an die KG zu verhindern. Trotz formalrechtlichen Eigentums sei sie nicht in der Lage gewesen, die damit verbundenen Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern. Ein anderes Szenario als die Fortsetzung der Vermietung an die KG bis zur Ausübung der mit dieser vom Beschwerdeführer bereits "fix vereinbarten Kaufoption", die etwa zweieinhalb Jahre später "auch ausgeübt" worden sei, sei "faktisch ausgeschlossen" gewesen. Der Beschwerdeführer habe bereits "Vorausverfügungen getroffen" gehabt, die es der Geschenknehmerin wirtschaftlich gesehen unmöglich gemacht hätten, davon abweichende Dispositionen zu treffen. Der angemessene Weg für die von ihm augenscheinlich angestrebte finanzielle Unterstützung der Geschenknehmerin wäre gewesen, seine Ansprüche auf die zu erwartenden Einkünfte an sie weiterzugeben.

Die "Anerkennung der laut Steuererklärung gezogenen Konsequenz der Änderung der persönlichen Zurechnung anlässlich der Schenkung" scheitere somit daran, dass die Geschenknehmerin weder eine Dispositionsmöglichkeit über die Einkunftsquelle gehabt habe noch die wirtschaftlichen Herrschaftsbefugnisse eines Eigentümers habe ausüben können, "und zwar aus folgenden im Sachverhalt gelegenen Gründen", die im Bericht nun in fünf Punkten näher dargelegt wurden:

Erstens gebe es einen Beirat der KG, an dessen Sitzungen der Beschwerdeführer und sein steuerlicher Vertreter regelmäßig teilgenommen hätten, und zwar in ihrer Funktion als Kommanditisten, der Beschwerdeführer auch als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Im Protokoll der Sitzung vom 28. Februar 1991 sei zunächst zu Punkt 3 der Tagesordnung festgehalten, der Beschwerdeführer lege den Investitionsplan der KG für das Wirtschaftsjahr 1991 vor. Darin sei die Vergrößerung der Bettenstation durch Anmietung und Ausbau der bisherigen Ordination des Beschwerdeführers vorgesehen. Hinsichtlich der im Eigentum des Beschwerdeführers stehenden bestehenden Bettenstation und der bisherigen Ordination liege, so das Protokoll, ein Schätzungsgutachten vor, das den Verkehrswert der beiden Liegenschaftsanteile mit ca. 17 Mio S einschätze. Zusammen mit den geschätzten Ausbaukosten ergebe dies ("bei Erwerb der Liegenschaften und Ausbau") einen sehr günstigen Bettenpreis. Die nötigen Räumlichkeiten, so das Protokoll weiter, sollten "vorderhand gemietet werden, eine Kaufoption in Höhe des heutigen Verkehrswertes muß gegeben werden". Festgehalten werde der "Beschuß: Es wird einstimmig beschlossen, daß die Geschäftsführung berechtigt ist diese Investitionen durchzuführen".

Zu Punkt 7 der Tagesordnung ("Miete bzw. Kauf" der beiden Eigentumswohnungen) halte das Protokoll folgenden Beschluss der Beiratsmitglieder fest: "Herr (Beschwerdeführer), oder sein Rechtsnachfolger, vermietet die entsprechenden Räume der bestehenden Bettenstation ab 1.1.1991 und die derzeitige Ordination ab Baubeginn an die (KG) und erteilt dieser die Option, diese Räumlichkeiten (...) im Jahr 1995 zu dem heutigen Verkehrswert der Liegenschaftsanteile von 7,857.000 S (derzeitige Bettenstation) plus 9,166.000 S (derzeitige Ordination (...)), käuflich zu erwerben, ungeachtet allfälliger Erhöhung des Verkehrswertes bis dorthin. Die Miete beträgt für die kleine Bettenstation (...) und die Ordinationsräume (...) pro Jahr. (...) (Der Beschwerdeführer) verpflichtet sich, bei allfälliger Weitergabe des Objektes dafür Sorge zu tragen, daß der Erwerber in die Optionsverpflichtungen aus dem Mietvertrag eintritt. Die Option läuft bis zum 31.12.1995. Bis zum Ablauf der Option verzichten beide Partner auf Kündigung des Mietvertrages.

Beschluß: einstimmig genehmigt".

Hiezu enthielt der Prüfungsbericht die "Anm: Einstimmig heißt, daß auch der Stpfl und sein steuerlicher Vertreter diesen Beschluß mitgetragen haben". In weiterer Würdigung dieser Stellen im Protokoll der Beiratssitzung wurde im Bericht ausgeführt, "aus vorstehendem Protokoll" ließen sich insbesondere "folgende Einschränkungen entnehmen", die für die Zurechnung der Bettenstation an den Beschwerdeführer auch noch nach der späteren Schenkung sprächen: Kündigungsverzicht, Kaufoption und die im Protokoll auch enthaltene betriebswirtschaftliche Begründung u.

a. mit dem Bettenpreis, die zu dem einstimmigen Beschluss des Beirates geführt habe, Ordinationsräumlichkeiten und alte Bettenstation "bis spätestens 31.12.95 zu erwerben". Der von der Geschenknehmerin "nicht verhinderbare" Verkauf innerhalb der Optionsfrist sei schon auf Grund der betriebswirtschaftlichen Situation "praktisch vorprogrammiert" gewesen. Die Nichtausübung der Option sei möglich, aber unwahrscheinlich gewesen, aber selbst dann wären "aufgrund der im Schenkungsvertrag zugunsten des (Beschwerdeführers) getroffenen Vereinbarungen" die Verfügungsmöglichkeiten der Geschenknehmerin so gering gewesen, dass diese nicht gegen das weitere wirtschaftliche Eigentum des Beschwerdeführers gesprochen hätten. Der Beschwerdeführer, heißt es am Schluss dieser Auseinandersetzung mit dem Beiratsprotokoll im Prüfungsbericht, "mußte sich schon in der Beiratssitzung vom 28.2.1991 verpflichten, die von ihm eingegangenen Verpflichtungen auch bei Weitergabe des Objektes (wie aufgrund der Schenkung kurz danach auch geschehen) an seine(n) Rechtsnachfolger(in) zu überbinden, was im mit seiner Gattin kurz danach abgeschlossenen Schenkungsvertrag auch umgesetzt wurde".

Zweitens sei im Protokoll einer Beiratssitzung vom 26. November 1992, zu deren "Teilnehmern" auch diesmal der Beschwerdeführer und sein steuerlicher Vertreter gehört hätten, festgehalten worden, das Geschoß mit den beiden Eigentumswohnungen werde "um 17 Mio S gekauft. Beschluß: (Die KG) kauft die Liegenschaften von (dem Beschwerdeführer) und (der Geschenknehmerin) um 17 Mio S gemäß der Optionen nach vorhergegangener Beiratssitzungsbeschlüsse". Das Protokoll halte auch fest, die Geschäftsführung der KG werde "ermächtigt, die Option auf Erwerb der Liegenschaftsanteile (...) innerhalb der Optionsfrist anzunehmen. Beschluß: Einstimmig genehmigt".

Zu diesem zweiten, der Schenkung nachfolgenden Protokoll wurde im Prüfungsbericht nur angemerkt, der Gesamtkaufpreis habe in Summe dann S 19 Mio überstiegen, und es sei zu seiner "völlig geänderten Aufteilung" zugunsten der verschenkten Bettenstation (deren Kaufpreis, wie an anderer Stelle des Berichts erwähnt: nicht unter S 8 Mio, sondern mehr als S 12 Mio) gekommen. Eine Auseinandersetzung mit dieser "aus wirtschaftlicher Sicht nicht nachvollziehbaren Verschiebung" erübrige sich, da beide Eigentumswohnungen noch dem Beschwerdeführer zuzurechnen gewesen seien.

Drittens wurde im Prüfungsbericht aus dem Schenkungsvertrag vom 10. Mai 1991 festgestellt, die Geschenknehmerin habe dem Beschwerdeführer als Geschenkgeber auf dessen Lebensdauer grundbücherlich sichergestellte Rechte eingeräumt, und zwar ein Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß § 364c ABGB und ein Vorkaufsrecht gemäß § 1072 ABGB. Diese Vertragsbestimmungen, so der Prüfungsbericht, hätten "ihre Wurzel im Beiratsbeschluß" der KG vom 28. Februar 1991 gehabt. Drittens wurde im Prüfungsbericht aus dem Schenkungsvertrag vom 10. Mai 1991 festgestellt, die Geschenknehmerin habe dem Beschwerdeführer als Geschenkgeber auf dessen Lebensdauer grundbücherlich sichergestellte Rechte eingeräumt, und zwar ein Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß Paragraph 364 c, ABGB und ein Vorkaufsrecht gemäß Paragraph 1072, ABGB. Diese Vertragsbestimmungen, so der Prüfungsbericht, hätten "ihre Wurzel im Beiratsbeschluß" der KG vom 28. Februar 1991 gehabt.

Viertens verwies der Prüfungsbericht auf Details betreffend Verfügungen über das Bankkonto, auf dem die Mieten und der Veräußerungserlös eingegangen seien.

In einem fünften und letzten Punkt der "im Sachverhalt gelegenen Gründe" für die weitere Zurechnung der Bettenstation an den Beschwerdeführer wurde im Prüfungsbericht der "wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes" dargestellt. Dazu wurde ausgeführt, die als Einzelunternehmerin in der Textilbranche tätige Geschenknehmerin habe sich zur Zeit der Schenkung in einer geradezu aussichtslosen Liquiditätssituation befunden. "Aufgrund der einstimmig gefaßten Beiratsbeschlüsse" der KG sei noch vom Beschwerdeführer "ein von seiner Seite und seiner Rechtsnachfolgerin unabänderliches Vertragsgeflecht mit den maßgeblichen Entscheidungsträgern der Privatklinik" errichtet worden, auf Grund dessen mit einer Fortsetzung des Bestandsverhältnisses und der Ausübung der Option zu rechnen gewesen sei. Die Geschenknehmerin, heißt es dazu im Bericht, "war vertraglich weder in der Lage, in das Mietverhältnis in irgendeiner Weise einzugreifen noch von ihrer Seite den angebahnten und - was den Gesamtkaufpreis betrifft - auch der Größenordnung nach vorbestimmten Kauf der Bettenstation" durch die KG "zu verhindern". Trotz der zivilrechtlich wirksamen Schenkung seien aus den in den ersten vier Punkten angeführten Gründen die Einkunftsquelle und das wirtschaftliche Eigentum beim Beschwerdeführer verblieben, und der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes (§ 21 BAO) "bzw" die angemessene rechtliche Gestaltung (§ 22 BAO) sei in der Überlassung der Einkünfte zu sehen, die aufgrund der vom Beschwerdeführer "noch vor der Schenkung getroffenen, für die Geschenknehmerin unabänderlichen Vereinbarungen" realisiert worden seien. In einem fünften und letzten Punkt der "im Sachverhalt gelegenen Gründe" für die weitere Zurechnung der Bettenstation an den Beschwerdeführer

wurde im Prüfungsbericht der "wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes" dargestellt. Dazu wurde ausgeführt, die als Einzelunternehmerin in der Textilbranche tätige Geschenknehmerin habe sich zur Zeit der Schenkung in einer geradezu aussichtslosen Liquiditätssituation befunden. "Aufgrund der einstimmig gefaßten Beiratsbeschlüsse" der KG sei noch vom Beschwerdeführer "ein von seiner Seite und seiner Rechtsnachfolgerin unabänderliches Vertragsgeflecht mit den maßgeblichen Entscheidungsträgern der Privatklinik" errichtet worden, auf Grund dessen mit einer Fortsetzung des Bestandsverhältnisses und der Ausübung der Option zu rechnen gewesen sei. Die Geschenknehmerin, heißt es dazu im Bericht, "war vertraglich weder in der Lage, in das Mietverhältnis in irgendeiner Weise einzugreifen noch von ihrer Seite den angebahnten und - was den Gesamtkaufpreis betrifft - auch der Größenordnung nach vorbestimmten Kauf der Bettenstation" durch die KG "zu verhindern". Trotz der zivilrechtlich wirksamen Schenkung seien aus den in den ersten vier Punkten angeführten Gründen die Einkunftsquelle und das wirtschaftliche Eigentum beim Beschwerdeführer verblieben, und der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes (Paragraph 21, BAO) "bzw" die angemessene rechtliche Gestaltung (Paragraph 22, BAO) sei in der Überlassung der Einkünfte zu sehen, die aufgrund der vom Beschwerdeführer "noch vor der Schenkung getroffenen, für die Geschenknehmerin unabänderlichen Vereinbarungen" realisiert worden seien.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass die Bettenstation bis zur Veräußerung an die KG im November 1993 ertragsteuerlich dem Beschwerdeführer zuzurechnen gewesen sei. Es seien daher die Mieten auch nach der Schenkung als Betriebseinnahmen des Beschwerdeführers zu erfassen und die durch den Verkauf realisierte stille Reserve von ihm zu versteuern.

Auf der Grundlage dieses - auch andere Punkte umfassenden - Prüfungsberichtes nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 3. Dezember 1997 u.a. das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1991 wieder auf und setzte die Einkommensteuer für dieses Jahr höher fest als zuvor. Zur Begründung verwies es auf den Prüfungsbericht.

Der Beschwerdeführer ließ diesen Bescheid unbekämpft, erhob aber mit Schriftsatz vom 12. Jänner 1998 Berufung u.a. gegen die auf denselben Bericht gestützten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993, in denen ihm weitere Mieten und zuletzt auch der Erlös aus der Veräußerung der Bettenstation zugerechnet wurden. In diesem Schriftsatz räumte sein steuerlicher Vertreter - derselbe, der auch mit ihm an den Beiratssitzungen teilgenommen hatte - ein, der KG sei "aufgrund des Verlangens des Beirats eine Option zum Erwerb des Objektes eingeräumt" worden. Er verwies aber darauf, dass eine Ausübung der Option nur im Jahr 1995 (und nicht auch schon davor) möglich gewesen wäre, der KG die Mittel dafür "zum Zeitpunkt der Option und auch späterhin" gefehlt hätten, die Fortsetzung des Bestandsverhältnisses wirtschaftlich zweckmäßiger erschienen und ein vom Beiratvorsitzenden stammendes Schreiben darüber auch der Betriebsprüfung vorgelegen sei. Erst lange nach der Schenkung seien näher beschriebene Änderungen in den Verhältnissen eingetreten, die "im Gegensatz zur bisherigen Planung" zum Verkauf der Bettenstation geführt hätten. Da die Option, "wie aus dem bezughabenden Beschluß des Beirates hervorgeht", erst 1995 ausübbar gewesen sei, habe die Geschenknehmerin "im Jahr 1993 unberührt von dieser Option Verkaufsverhandlungen führen" können, die auch tatsächlich zu einem verhältnismäßig hohen Erlös geführt hätten. 1993 sei nur die Geschenknehmerin in der Lage gewesen, die Bettenstation zu verkaufen. Der Beschwerdeführer hätte dies nur wegen des Belastungs- und Veräußerungsverbotes, das zur Abwehr von Pfandrechten Dritter begründet worden sei, verhindern oder sein Vorkaufsrecht ausüben können, wobei letzteres für die Geschenknehmerin keine Einschränkung bei der Verwertung der Liegenschaft bedeutet hätte.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor der Finanzlandesdirektion am 24. Februar 1999 ergänzte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers das Vorbringen dahingehend, dass der Beirat der KG einem Aufsichtsrat vergleichbar sei und Kontrollfunktionen ausübe, aber keine eigenständige Befugnis zur Anordnung von Geschäften habe. Er habe eine Option genehmigt, aber der Beschwerdeführer, der als Geschäftsführer "naturgemäß nicht Beiratsmitglied" gewesen sei, habe der KG keine Option eingeräumt. Aus diesem Grund sei auch im Schenkungsvertrag keine Option erwähnt worden, weshalb selbst dann, wenn eine Optionserteilung erfolgt wäre, dies nur zu einem Schadenersatzanspruch der KG gegenüber dem Beschwerdeführer hätte führen können und kein Rechtsanspruch der KG auf Optionsausübung (gegenüber der Geschenknehmerin) bestanden hätte. Die Option sei nicht Teil des vom Beschwerdeführer damals vorgelegten Investitionsplanes, sondern der Wunsch eines Beiratsmitgliedes gewesen.

Der in der Berufungsverhandlung auch anwesende Beschwerdeführer erläuterte, er habe dem Beiratsbeschluss, der von den Beiratsmitgliedern, aber nicht auch von ihm unterfertigt worden sei, damals nicht widersprochen, um keine Diskussion darüber aufkommen zu lassen und Zeit zu gewinnen. Er selbst sei immer gegen einen Verkauf seiner

Objekte gewesen und habe sich dadurch im Hinblick auf seine Position als Geschäftsführer auch in einem Interessenkonflikt befunden. Erst spätere Verhandlungen mit Dritten hätten den Verkauf dann notwendig gemacht. Dass er zuvor gegen einen Verkauf gewesen sei, sei gegenüber der Betriebsprüfung seines Wissens nicht erwähnt worden.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers gab als Zeugin vernommen an, nichts von einer Optionseinräumung gewusst zu haben. Sie habe auch nie die Absicht gehabt, die Bettenstation zu verkaufen, und bedauere den Verkauf noch immer, denn aus der Vermietung habe sie "sehr ansprechende Mietzinse erzielen" können. Als Beiratsmitglieder wegen des Verkaufs an sie herangetreten seien, habe sie sich doch dazu bereit erklärt, allerdings zunächst S 13 Mio verlangt, wovon sie dann auf den endgültigen Preis (von etwas mehr als S 12 Mio) heruntergehandelt worden sei.

Die Finanzlandesdirektion gab der Berufung des Beschwerdeführers in Bezug auf die Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 statt, wobei sie u.a. Feststellungen über Zustimmungsrechte des im Gesellschaftsvertrag von 1985 vorgesehenen Beirates der KG traf und auch feststellte, dass der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dem Beirat angehört habe. Zum Schenkungsvertrag stellte sie fest, die vom Beschwerdeführer "laut Beiratsbeschluss" vom 28. Februar 1991 "eingeräumte" Option sei darin ebenso wenig erwähnt worden wie der "mit Beschluss des Beirates der (KG) vom 28. Februar 1991 unter Punkt 7 der Tagesordnung vereinbarte Mietvertrag". Den Beiratsbeschlüssen vom 28. Februar 1991 und vom 26. November 1992 habe der jeweils anwesende Beschwerdeführer aus den von ihm dargelegten Gründen weder zugestimmt noch widersprochen. Die Berufungsentscheidung enthielt auch Feststellungen über die Verschiebung der Wertrelation zwischen den beiden Eigentumswohnungen, die mit dem noch nicht erfolgten, aber erforderlichen Umbau der Ordination begründet worden war. In rechtlicher Hinsicht führte die Berufsbehörde - soweit hier von Interesse - aus, da keine Kaufoption bestanden habe, habe es auch keine Verpflichtung der Geschenknehmerin gegeben, die Bettenstation zu veräußern. Der Geschenkegeber habe eine Veräußerung auf Grund des Veräußerungs- und Belastungsverbotes zwar verhindern, selbst aber nicht mehr über die Bettenstation verfügen können, und der schließlich doch erfolgte Verkauf an die KG sei "sohin nicht vorprogrammiert" gewesen. Unter diesen Umständen liege kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes und keine Umgehungshandlung des Beschwerdeführers vor, weshalb die 1991 erfolgte Schenkung "steuerlich anzuerkennen" sei. Die Mieteinnahmen und der Veräußerungserlös der Jahre 1992 und 1993 seien daher nicht dem Beschwerdeführer zuzurechnen.

Mit Schreiben vom 18. Juni 1999 hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer daraufhin vor, u.a. das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1991 werde nun wiederaufzunehmen sein,

"und zwar aus folgenden Gründen:

1. Die BE (gemeint: Berufungsentscheidung) stellt eine Vorfrage zur Zurechnung des Wirtschaftsgutes 'Bettenstation' dar. Nach der BE ist nämlich die Bettenstation nach der Schenkung Frau (...) steuerlich zuzurechnen und nicht - wie im aufgehobenen Bescheid durch das FA in Übereinstimmung mit der BP angenommen - weiterhin (dem Beschwerdeführer).

2. In den Aussagen (der Ehefrau des Beschwerdeführers) in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat ist eine neue Tatsache zu erblicken."

Mit Bescheid vom 13. September 2001 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1991 wieder auf und setzte die Einkommensteuer für dieses Jahr unter Berücksichtigung insbesondere des Teilwerts der Bettenstation im Zeitpunkt der Schenkung als Entnahmegewinn mit einem Vielfachen des zuletzt vorgeschriebenen Betrages fest. Zur Begründung der Wiederaufnahme wurde zunächst ausgeführt, sie erfolge "aus den im Vorhalt vom 18. Juni 1999 angeführten Gründen".

In Auseinandersetzung mit den vom Beschwerdeführer bei Beantwortung dieses Vorhalts vorgetragenen Argumenten legte das Finanzamt dann aber zum Wiederaufnahmsgrund "neu hervorgekommene Tatsache" dar, es sei einzuräumen, dass die Aussage der Ehefrau des Beschwerdeführers, sie habe die Bettenstation nicht gern verkauft, keine ausreichende Grundlage für eine Wiederaufnahme sei. "Mit Punkt 2 des Vorhalts" sei aber "nicht diese Aussage angesprochen" worden, "sondern dass im finanzamtlichen Verfahren in keiner Lage des Verfahren(s) eingewendet worden war, dass die BP bzw. das FA tatsachenwidrig von einer Kaufoption (der KG) ausgehe". Die Beiratsprotokolle hätten den Schluss zugelassen, dass eine Option eingeräumt worden sei, und aus dem Fehlen einer Unterschrift des Beschwerdeführers hätten die Organe "nicht darauf schließen" können, "dass sich der Abgpfl damit gegen die

Einräumung der Option wenden wollte". Als "Beweis hiefür" werde auf das Vorbringen im Berufungsschriftsatz verwiesen, in dem noch von einer Option die Rede gewesen sei. Die Kenntnis des Umstandes der Nichterteilung einer Option würde einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt haben.

Zum ebenfalls in Anspruch genommenen Wiederaufnahmsgrund der nachträglich anders entschiedenen Vorfrage führte das Finanzamt aus, die Berufungsbehörde habe in einem wesentlichen Punkt anders entschieden als zuvor das Finanzamt. Abgesehen davon, dass die Berufungsbehörde unter Berücksichtigung neu hervorgekommener Tatsachen zu einer anderen Entscheidung habe kommen müssen, sei "damit" auch "der Vorfragentatbestand erfüllt". Den in der Vorbehaltsbeantwortung angeführten Judikaten (hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1988, 87/15/0175, und Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 6. Dezember 1990, VfSlg 12.566) lasse sich "nicht entnehmen, dass im Lichte des § 303 Abs. 1 lit. c BAO der Berufungssenat der FLD mit dem FA gleichzusetzen ist, also der Berufungssenat der FLD die 'gleiche Behörde' wie das Finanzamt sein soll". "Aus diesem Grund" stünden die Zitate aus diesen Entscheidungen "dem Vorliegen des Vorfragentatbestand(es) im Sinne der Vorhaltsausführungen vom 18.6.1999 nicht entgegen". Zum ebenfalls in Anspruch genommenen Wiederaufnahmsgrund der nachträglich anders entschiedenen Vorfrage führte das Finanzamt aus, die Berufungsbehörde habe in einem wesentlichen Punkt anders entschieden als zuvor das Finanzamt. Abgesehen davon, dass die Berufungsbehörde unter Berücksichtigung neu hervorgekommener Tatsachen zu einer anderen Entscheidung habe kommen müssen, sei "damit" auch "der Vorfragentatbestand erfüllt". Den in der Vorbehaltsbeantwortung angeführten Judikaten (hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1988, 87/15/0175, und Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 6. Dezember 1990, VfSlg 12.566) lasse sich "nicht entnehmen, dass im Lichte des Paragraph 303, Absatz eins, Litera c, BAO der Berufungssenat der FLD mit dem FA gleichzusetzen ist, also der Berufungssenat der FLD die 'gleiche Behörde' wie das Finanzamt sein soll". "Aus diesem Grund" stünden die Zitate aus diesen Entscheidungen "dem Vorliegen des Vorfragentatbestand(es) im Sinne der Vorhaltsausführungen vom 18.6.1999 nicht entgegen".

Der Beschwerdeführer erhob dagegen - und gegen den neuen Sachbescheid - mit Schriftsatz vom 19. Oktober 2001 Berufung.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 3. März 2009 wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens - nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung am 29. Jänner 2009 - als unbegründet ab.

Sie stützte dies auf folgende Erwägungen:

"1. Hinsichtlich der Frage, ob das tatsächliche Nichtbestehen einer Kaufoption zu Gunsten der (KG) dem Finanzamt bereits vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1991 vom 3. Dezember 1997 bekannt war bzw. auf Grund der ihm vorliegenden Unterlagen zweifelsfrei bekannt sein musste, wird angenommen, dass dies nicht der Fall war: Im Zusammenhalt mit den Protokollen über die Sitzungen des Beirates der (KG) vom 28. Februar 1991 und 26. November 1992 - dort war von einer Optionsvereinbarung mit dem Bw hinsichtlich der Bettenstation jeweils im Indikativ (Hervorhebung im Original) die Rede - gewann das Vorbringen des Bw in seiner Berufung (Anmerkung: vom 12. Jänner 1998) gegen den Einkommensteuerbescheid 1993, wo er das Vorliegen einer Kaufoption für die (KG) im Indikativ erwähnt, ausschlaggebende Bedeutung für die (von der FLDWNB später revidierte) Annahme, dass die Kaufoption tatsächlich bestanden habe.

Es ist nicht erkennbar, warum die Nichtnennung der Option im Schenkungsvertrag vom Mai 1991 Beweis dafür geliefert haben sollte, dass die in den übrigen, dem Bw wohlbekannten Unterlagen bejahend angesprochene Kaufoption doch nicht vereinbart worden war. In dem anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung 1999 offen gelegten Umstand des Nichtbestehens dieser Option ist eine zu diesem Zeitpunkt neu hervorgekommene Tatsache zu erblicken. Es mag sein, dass der Wortlaut des Schenkungsvertrages (dort keine Bezugnahme auf die Option) Ermittlungen darüber sinnvoll erscheinen hätte lassen, ob die im damaligen Verfahren vom Bw bejahte Optionsvereinbarung tatsächlich bestand. Dies kann jedoch auf sich beruhen: Versäumt es die Abgabenbehörde Ermittlungen anzustellen, so steht dieses Unterlassen für sich allein einer Heranziehung von demzufolge erst später hervorkommenden Tatsachen (§ 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. b BAO) nicht entgegen. Es ist nicht erkennbar, warum die Nichtnennung der Option im Schenkungsvertrag vom Mai 1991 Beweis dafür geliefert haben sollte, dass die in den übrigen, dem Bw wohlbekannten Unterlagen bejahend angesprochene Kaufoption doch nicht vereinbart worden war. In dem anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung 1999 offen gelegten Umstand des Nichtbestehens dieser

Option ist eine zu diesem Zeitpunkt neu hervorgekommene Tatsache zu erblicken. Es mag sein, dass der Wortlaut des Schenkungsvertrages (dort keine Bezugnahme auf die Option) Ermittlungen darüber sinnvoll erscheinen hätte lassen, ob die im damaligen Verfahren vom Bw bejahte Optionsvereinbarung tatsächlich bestand. Dies kann jedoch auf sich beruhen: Versäumt es die Abgabenbehörde Ermittlungen anzustellen, so steht dieses Unterlassen für sich allein einer Heranziehung von demzufolge erst später hervorkommenden Tatsachen (Paragraph 303, Absatz 4, in Verbindung mit Absatz eins, Litera b, BAO) nicht entgegen.

2. Dadurch dass der Berufungssenat der FLDWNB abweichend von der ersten Instanz, nunmehr in Kenntnis des Nichtbestehens der Kaufoption für die (KG), die zivilrechtliche Schenkung als Übertragung auch des wirtschaftlichen Eigentums an die Ehegattin beurteilte und so den Entnahmetatbestand 1991 als erfüllt ansah, ist der Neuerungsstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO erfüllt: 2. Dadurch dass der Berufungssenat der FLDWNB abweichend von der ersten Instanz, nunmehr in Kenntnis des Nichtbestehens der Kaufoption für die (KG), die zivilrechtliche Schenkung als Übertragung auch des wirtschaftlichen Eigentums an die Ehegattin beurteilte und so den Entnahmetatbestand 1991 als erfüllt ansah, ist der Neuerungsstatbestand des Paragraph 303, Absatz eins, Litera b, BAO erfüllt:

Jede einzelne vom Bw vor Schenkung an die Ehegattin getroffene Verfügung bzw. im Schenkungsvertrag vereinbarte Last, nämlich

- -Strichaufzählung  
das vorweg mit der (KG) als dem einzigen in Betracht kommenden Mieter vereinbarte und durch  
Kündigungsverzicht bis 1995 gesicherte Bestandsverhältnis hinsichtlich der Bettenstation zu einem in Aussicht  
genommenen bzw. vereinbarten Bestandszins (z.B. musste die Ehegattin des Bw diesen nach erfolgter Schenkung  
fragen, welchen Mietzins sie der (KG) verrechnen solle/könne)
- -Strichaufzählung  
ein dingliches Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie
- -Strichaufzählung  
ein gleichfalls dingliches Vorkaufsrecht zu seinen Gunsten

bildete für sich allein betrachtet noch keine solche Verfügungsbeschränkung, die nach der Rechtsprechung des VwGH ausgereicht hätte, den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Bettenstation auf die zivilrechtlich beschenkte Ehegattin zu verneinen.

Im Bündel nahmen diese Beschränkungen der Ehegattin jedoch bereits nahezu alle Möglichkeiten, über die Liegenschaft frei zu verfügen sowie jeden Dritten davon auszuschließen. Von den typischen Eigentümerbefugnissen verblieb ihr so nur das Recht, die Liegenschaft wann immer und - bei Verzicht des Bw auf sein Vorkaufsrecht - an wen immer unter Ausnützung der sich bietenden Marktchancen zu veräußern. Realistisch betrachtet kam freilich als fremder Käufer nur die (KG) in Betracht, diente doch das gesamte Objekt ihrem Betrieb bzw. den in ihrem Bereich praktizierenden Ärzten.

Wäre nun aber der (KG) vom Bw auch noch eine befristete Kaufoption eingeräumt gewesen, so hätten sich die eigentümertypischen Befugnisse der Geschenkenehmerin praktisch auf Null reduziert: Verblieben wäre ihr in diesem Fall nur der finanzielle Nutzen des Mietertrages seit Juni 1991 und des Veräußerungserlöses aus einem bis 1995 annahmepflichtigen Kaufanbot der (KG). Da nach dem damaligen Kenntnisstand des Finanzamtes im Kontext der (KG)-Beschlüsse von einem optionskonformen Kauf der Bettenstation bis spätestens 1995 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszugehen war - dies umso mehr, als bereits 1993 tatsächlich an die (KG) unter vom Beirat protokollierter Bezugnahme auf die Option verkauft wurde - gewann die vermeintliche Option als Schlussstein aller aktenskundigen Indizien entscheidende Bedeutung für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Bw. So sahen es das Finanzamt und - wenngleich auf Grund des Wegfalls der Optionsannahme mit anderem Ergebnis - der Berufungssenat der FLDWNB. Der UFS kann in diesem Beurteilungsergebnis keine Rechtswidrigkeit erkennen.

Im Hinblick auf die Ausgestaltung der in Rede stehenden Verfügungen und Lasten bezüglich der Bettenstation sowie angesichts der Veräußerungsumstände teilt der UFS die vom Bw vertretene rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht. Das Veräußerungsverbot ist nämlich, was der Bw übersieht, im Zusammenhalt mit dem Vorkaufsrecht des Bw und mit der seinerzeit angenommenen Kaufoption zu sehen. Einen gegen die Optionsvereinbarung verstoßenden Verkauf an jemand anderen als die (KG) hätte der Bw gestützt auf das dingliche Veräußerungsverbot verhindern, sein eigenes dingliches Vorkaufsrecht geltend machen und sich so von jeder Schadenersatzpflicht gegenüber der

Optionsberechtigten frei halten können. Solcherart waren der Geschenknehmerin entscheidende Eigentümerbefugnisse genommen.

Gegen das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes iSd § 303 Abs. 4 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO

(Neuerungstatbestand) wendet der Bw ein, dass es nach der Rechtsprechung des VwGH bei Lösung der Zurechnungsfrage überhaupt nicht auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Kaufoption zu Gunsten eines Dritten ankomme, sondern vielmehr (einzig und allein) darauf, wer die Chancen von Wertsteigerungen oder Risiken von Wertverlusten des zivilrechtlich übertragenen Wirtschaftsgutes für sich rechtlich gesehen nutzen kann. Gegen das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes iSd Paragraph 303, Absatz 4, in Verbindung mit Paragraph 303, Absatz eins, Litera b, BAO (Neuerungstatbestand) wendet der Bw ein, dass es nach der Rechtsprechung des VwGH bei Lösung der Zurechnungsfrage überhaupt nicht auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Kaufoption zu Gunsten eines Dritten ankomme, sondern vielmehr (einzig und allein) darauf, wer die Chancen von Wertsteigerungen oder Risiken von Wertverlusten des zivilrechtlich übertragenen Wirtschaftsgutes für sich rechtlich gesehen nutzen kann.

Auch das Vorbringen, die Ehegattin habe zu einem höheren Preis an die (KG) verkauft als in der vermeintlichen Optionsvereinbarung vorgesehen, führt das Berufungsargument der Wertsteigerungschance nicht zum Erfolg: Dem Beirat wie auch dem Bw selbst lag bereits am 15.02.1991 ein Schätzgutachten des Sachverständigen (...) über den Verkehrswert der im Rahmen eines geplanten Ankaufes (und Weiterverkaufes) der Liegenschaft zu erwerbenden flächenmäßig etwa gleich großen Objekte Ordination und Bettenstation vor, welches zu einem - allerdings unterschiedlich aufgeteilten - Gesamtwert der beiden Tops von insgesamt rund ATS 17 Mio gelangte. Die Bettenstation musste aber im Rahmen dieses Paketes schon wegen des Nutzenpotenzials Mietertragswert entgegen den vom Ertragswert abstrahierenden Aussagen des Gutachters verglichen mit der Ordination einen bedeutend höheren Anteil haben, und sie war damit vom 1993 tatsächlich erzielten Kaufpreis für die Bettenstation nicht so weit entfernt wie es der Bw sehen will. Im Übrigen hatte es der Bw offenkundig in der Hand, den Paketpreis für Ordination und Bettenstation nach Steuer sparenden Gesichtspunkten aufzuteilen: Der Verkaufserlös für die Ordination schlug sich bei ihm mit hoher Steuerbelastung nieder, während jener für die Bettenstation bei der Ehegattin infolge hoher Verlustvorträge aus deren ertragschwacher anderweitiger betrieblicher Tätigkeit kaum ins Gewicht fiel. Der Bw konnte somit nach eigenen Vorteilserwägungen die 'Marktchancen' der zivilrechtlichen Geschenknehmerin steuern. Von der Möglichkeit, die Marktchancen des dauernden Nutzens (laufenden Ertrages) und der Wertsteigerung der Bettenstation aus eigenem wahrzunehmen, durch eigene Verfügungen zu gestalten und jeden Dritten davon auszuschalten, war die Ehegattin des Bw im damaligen Wissenshorizont der Abgabenbehörde trotz zivilrechtlicher Übertragung des Eigentums an der Sache auf sie ungleich weiter entfernt als der Bw selbst. Der Zugriff des Bw auf das aus Mieteinnahmen gespeiste Girokonto der Ehegattin schien dem Finanzamt das Bild einer bloß formalen, nicht ernst gemeinten Übertragung der Einkunftsquelle nur mehr abzurunden.

Die zivilrechtliche Gestaltung - sie bestand darin, den allein vom Bw selbst geschaffenen Nutzen aus Vermietung und Verkauf an die (KG) der vermögenden, aber einkommenslosen Ehegattin zuzuwenden, ohne die Herrschaft über die Sache wirklich aus der Hand zu geben - war erkennbar allein vom Steuersparmotiv getragen. Denn bei der Ehegattin wirkte sich die Erfassung des Veräußerungsgewinnes 1993 dank hoher Verlustvorträge kaum aus; während er beim Bw zu einer stark erhöhten Steuerbelastung geführt hätte. Beachtung verdient hier der Umstand, dass der Bw bereits in der Steuerbilanz für 1990 (beim Finanzamt eingereicht im Juni 1991!) die Bettenstation gewinnneutral ausgebucht hätte, was erst im Zuge der BP für 1990-1993 erkannt und richtig gestellt wurde.

Das Finanzamt stützte die Aufrollung des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1991 zu Recht auf den Wiederaufnahmegrund Neuerungstatbestand (§ 303 Abs 1 lit b BAO), weil das Nichtvorliegen der Kaufoption erst nach Ergehen des früheren Sachbescheides hervorkam und diese Tatsache - wäre sie vorher bekannt gewesen - einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid für 1991 herbeigeführt hätte. Das Finanzamt stützte die Aufrollung des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1991 zu Recht auf den Wiederaufnahmegrund Neuerungstatbestand (Paragraph 303, Absatz eins, Litera b, BAO), weil das Nichtvorliegen der Kaufoption erst nach Ergehen des früheren Sachbescheides hervorkam und diese Tatsache - wäre sie vorher bekannt gewesen - einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid für 1991 herbeigeführt hätte.

Es stützte die Verfahrensaufrollung weiters auf den Wiederaufnahmegrund Vorfragentatbestand (§ 303 Abs 1 lit c BAO) und befand sich auch damit im Recht: Der Berufungssenat V der FLDWNB als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz und das den angefochtenen Bescheid erlassende Finanzamt waren verschiedene Behörden. Jener Berufungssenat hatte im Rechtsmittelverfahren betreffend Einkommensteuer 1993 über die dort eine Streitfrage bildende Zurechnung des



Veräußerungsgewinnes 1993 auf Grund der neu hervorgekommenen Tatsache (keine Option) zuständigkeitshalber und nachträglich anders entschieden als das Finanzamt. Der nach Betriebsprüfung erlassene - unbekämpft gebliebene Einkommensteuerbescheid 1991 ging von der Annahme aus, dass die Kaufoption bestanden habe und keine Entnahme zu versteuern sei. Die nur im anderen Verfahren strittige Zurechnung der Bettenstation bis 1993 und Zurechnung des Veräußerungserlöses 1993 an den Bw bildete daher für den Einkommensteuerbescheid 1991 eine Vorfrage, von deren Entscheidung er abhängig war. Es stützte die Verfahrensaufrollung weiters auf den Wiederaufnahmegrund Vorfragentatbestand (Paragraph 303, Absatz eins, Litera c, BAO) und befand sich auch damit im Recht: Der Berufungssenat römisch fünf der FLDWNB als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz und das den angefochtenen Bescheid erlassende Finanzamt waren verschiedene Behörden. Jener Berufungssenat hatte im Rechtsmittelverfahren betreffend Einkommensteuer 1993 über die dort eine Streitfrage bildende Zurechnung des Veräußerungsgewinnes 1993 auf Grund der neu hervorgekommenen Tatsache (keine Option) zuständigkeitshalber und nachträglich anders entschieden als das Finanzamt. Der nach Betriebsprüfung erlassene - unbekämpft gebliebene Einkommensteuerbescheid 1991 ging von der Annahme aus, dass die Kaufoption bestanden habe und keine Entnahme zu versteuern sei. Die nur im anderen Verfahren strittige Zurechnung der Bettenstation bis 1993 und Zurechnung des Veräußerungserlöses 1993 an den Bw bildete daher für den Einkommensteuerbescheid 1991 eine Vorfrage, von deren Entscheidung er abhängig war.

Die gegenständliche Berufung war somit als unbegründet abzuweisen."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Die Problematik des Beschwerdefalles resultiert daraus, dass ein Berufungsverfahren hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 zu für den Beschwerdeführer vorteilhaften Ergebnissen geführt hat, die sich bei gleichzeitiger Entscheidung auch über die Einkommensteuer 1991 dort zum Nachteil des Beschwerdeführers (in Form der Erfassung eines Entnahmegewinns) ausgewirkt hätten, wobei der Beschwerdeführer den dieses Jahr betreffenden erstinstanzlichen Bescheid aber unbekämpft gelassen hatte. Der vom Finanzamt eingeschlagene Weg zur Beseitigung dieses Hindernisses war eine Wiederaufnahme aus den im Bescheid vom 13. September 2001 angeführten Gründen, auf die sich auch das nachfolgende Berufungsverfahren und die Entscheidung der belangten Behörde in diesem Punkt zu beschränken hatten. Erwägungen betreffend § 295 Abs. 3 BAO oder den vom Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 6. Dezember 1990, VfSlg 12.566, angenommenen Wiederaufnahmsgrund (vgl. im Zusammenhang mit diesem aus der hg. Judikatur die Erkenntnisse vom 30. November 1999, 94/14/0124, vom 20. September 2001, 98/15/0038, vom 17. Dezember 2001, 95/14/0010, und vom 16. September 2003, 2000/14/0147, VwSlg 7852/F) sind daher auch bei der Entscheidung über die Beschwerde nicht anzustellen. Die Problematik des Beschwerdefalles resultiert daraus, dass ein Berufungsverfahren hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 zu für den Beschwerdeführer vorteilhaften Ergebnissen geführt hat, die sich bei gleichzeitiger Entscheidung auch über die Einkommensteuer 1991 dort zum Nachteil des Beschwerdeführers (in Form der Erfassung eines Entnahmegewinns) ausgewirkt hätten, wobei der Beschwerdeführer den dieses Jahr betreffenden erstinstanzlichen Bescheid aber unbekämpft gelassen hatte. Der vom Finanzamt eingeschlagene Weg zur Beseitigung dieses Hindernisses war eine Wiederaufnahme aus den im Bescheid vom 13. September 2001 angeführten Gründen, auf die sich auch das nachfolgende Berufungsverfahren und die Entscheidung der belangten Behörde in diesem Punkt zu beschränken hatten. Erwägungen betreffend Paragraph 295, Absatz 3, BAO oder den vom Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 6. Dezember 1990, VfSlg 12.566, angenommenen Wiederaufnahmsgrund vergleiche , im Zusammenhang mit diesem aus der hg. Judikatur die Erkenntnisse vom 30. November 1999, 94/14/0124, vom 20. September 2001, 98/15/0038, vom 17. Dezember 2001, 95/14/0010, und vom 16. September 2003, 2000/14/0147, VwSlg 7852/F) sind daher auch bei der Entscheidung über die Beschwerde nicht anzustellen.

Das Finanzamt legte der Wiederaufnahme einerseits zugrunde, es sei eine im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO entscheidungsrelevante Tatsache neu hervorgekommen, wobei es die dem Beschwerdeführer zunächst vorgehaltene Tatsache ("Aussagen" seiner Ehefrau in der Berufungsverhandlung) im Bescheid vom 13. September 2001 durch eine für das weitere Verfahren damit maßgebliche andere (Nichterteilung einer Option) ersetzte. Andererseits nahm es an, die Entscheidung der Finanzlandesdirektion zur Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 stelle "eine Vorfrage zur Zurechnung des Wirtschaftsgutes 'Bettenstation' dar" (Vorhalt vom 18. Juni 1999) und durch den Umstand, dass auf Grund im Berufungsverfahren neu hervorgekommener Tatsachen "in einem wesentlichen Punkt anders entschieden" worden sei als im unangefochten gebliebenen Bescheid über die Einkommensteuer 1991, sei "auch der

Vorfragentatbestand erfüllt" (Bescheid vom 13. September 2001). Das Finanzamt legte der Wiederaufnahme einerseits zugrunde, es sei eine im Sinne des Paragraph 303, Absatz 4, BAO entscheidungsrelevante Tatsache neu hervorgekommen, wobei es die dem Beschwerdeführer zunächst vorgehaltene Tatsache ("Aussagen" seiner Ehefrau in der Berufungsverhandlung) im Bescheid vom 13. September 2001 durch eine für das weitere Verfahren damit maßgebliche andere (Nichterteilung einer Option) ersetzte. Andererseits nahm es an, die Entscheidung der Finanzlandesdirektion zur Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 stelle "eine Vorfrage zur Zurechnung des Wirtschaftsgutes 'Bettenstation' dar" (Vorhalt vom 18. Juni 1999) und durch den Umstand, dass auf Grund im Berufungsverfahren neu hervorgekommener Tatsachen "in einem wesentlichen Punkt anders entschieden" worden sei als im unangefochten gebliebenen Bescheid über die Einkommensteuer 1991, sei "auch der Vorfragentatbestand erfüllt" (Bescheid vom 13. September 2001).

Die belangte Behörde hat beide Wiederaufnahmsgründe als berechtigt angesehen, sich entgegen der äußeren Gliederung ihrer Erwägungen aber auch in deren Punkt 2. auf den Neuerungsstatbestand gestützt. Nur im letzten Absatz dieses Begründungsteils wird die Bestätigung der Wiederaufnahme unter dem Gesichtspunkt des § 303 Abs. 1 lit. c BAO behandelt. Die belangte Behörde hat beide Wiederaufnahmsgründe als berechtigt angesehen, sich entgegen der äußeren Gliederung ihrer Erwägungen aber auch in deren Punkt 2. auf den Neuerungsstatbestand gestützt. Nur im letzten Absatz dieses Begründungsteils wird die Bestätigung der Wiederaufnahme unter dem Gesichtspunkt des Paragraph 303, Absatz eins, Litera c, BAO behandelt.

1. Zum Vorfragentatbestand:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. c 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, der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde. Liegen diese Voraussetzungen vor, so ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig. Gemäß Paragraph 303, Absatz eins, Litera c, 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, der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde. Liegen diese Voraussetzungen vor, so ist gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig.

Die Frage, ob die Bettenstation ertragsteuerlich auch nach der Schenkung noch dem Beschwerdeführer zuzurechnen war, bildete einen wesentlichen Punkt sowohl bei der unangefochten gebliebenen Entscheidung über die Einkommensteuer 1991 als auch bei den erstinstanzlichen Entscheidungen über die Einkommensteuer 1992 und 1993 (jeweils Bejahung der Frage durch das Finanzamt) und bei der Berufungsentscheidung über die Einkommensteuer 1992 und 1993 (Verneinung der Frage durch die Finanzlandesdirektion). Der im angefochtenen Bescheid hervorgehobene Umstand, dass die Frage "nur" im Berufungsverfahren hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 "strittig" wurde, weil der das Jahr 1991 betreffende Bescheid nicht bekämpft wurde, macht ihre Beantwortung in diesem Berufungsverfahren aber nicht zur Entscheidung über eine Vorfrage im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung. Vorfragen sind gemäß § 116 Abs. 1 BAO solche, die "als Hauptfragen" von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären (vgl. dazu Ritz, BAO 4, § 303 Tz 19 und § 116 Tz 1 ff m. w.N.). Von der Entscheidung einer solchen Vorfrage durch die Finanzlandesdirektion kann im vorliegenden Fall keine Rede sein. Die Frage der ertragsteuerlichen Zurechnung der Bettenstation nach der Schenkung war sowohl im Verfahren betreffend das Jahr 1991 als auch bei der Entscheidung über die Einkommensteuer 1992 und 1993 zu prüfen, aber sie war im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1992 und 1993 nicht als Hauptfrage im Sinne des § 116 Abs. 1 BAO zu entscheiden, sodass die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. c BAO für die strittige Wiederaufnahme nicht erfüllt waren (vgl. in diesem Zusammenhang - zur vergleichbaren Rechtslage nach dem AVG - auch die Nachweise aus Judikatur und Schrifttum bei Hengstschläger/Leeb, AVG § 38 Rz 6 ff). Dass es sich, wie die belangte Behörde in der Gegenschrift ausführt, um "eine Hauptfrage" des Berufungsverfahrens gehandelt habe, trifft in diesem umgangssprachlichen Sinn auch auf das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren über die Einkommensteuer 1991 zu, womit der Wiederaufnahmsgrund der auf eine bloße "Beurteilung" einer "Vorfrage" folgenden "Entscheidung" darüber im Sinne der zitierten Vorschriften nicht vorlag. Die Frage, ob die Bettenstation ertragsteuerlich auch nach der Schenkung noch dem Beschwerdeführer zuzurechnen war, bildete einen wesentlichen Punkt sowohl bei der unangefochten gebliebenen Entscheidung über die Einkommensteuer 1991 als auch bei den erstinstanzlichen

Entscheidungen über die Einkommensteuer 1992 und 1993 (jeweils Bejahung der Frage durch das Finanzamt) und bei der Berufungsentscheidung über die Einkommensteuer 1992 und 1993 (Verneinung der Frage durch die Finanzlandesdirektion). Der im angefochtenen Bescheid hervorgehobene Umstand, dass die Frage "nur" im Berufungsverfahren hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 "strittig" wurde, weil der das Jahr 1991 betreffende Bescheid nicht bekämpft wurde, macht ihre Beantwortung in diesem Berufungsverfahren aber nicht zur Entscheidung über eine Vorfrage im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung. Vorfragen sind gemäß Paragraph 116, Absatz eins, BAO solche, die "als Hauptfragen" von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären vergleiche , dazu Ritz, BAO4, Paragraph 303, Tz 19 und Paragraph 116, Tz 1 ff m. w.N.). Von der Entscheidung einer solchen Vorfrage durch die Finanzlandesdirektion kann im vorliegenden Fall keine Rede sein. Die Frage der ertragsteuerlichen Zurechnung der Bettenstation nach der Schenkung war sowohl im Verfahren betreffend das Jahr 1991 als auch bei der Entscheidung über die Einkommensteuer 1992 und 1993 zu prüfen, aber sie war im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1992 und 1993 nicht als Hauptfrage im Sinne des Paragraph 116, Absatz eins, BAO zu entscheiden, sodass die Voraussetzungen des Paragraph 303, Absatz eins, Litera c, BAO für die strittige Wiederaufnahme nicht erfüllt waren vergleiche , in diesem Zusammenhang - zur vergleichbaren Rechtslage nach dem AVG - auch die Nachweise aus Judikatur und Schrifttum bei Hengstschläger/Leeb, AVG Paragraph 38, Rz 6 ff). Dass es sich, wie die belangte Behörde in der Gegenschrift ausführt, um "eine Hauptfrage" des Berufungsverfahrens gehandelt habe, trifft in diesem umgangssprachlichen Sinn auch auf das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren über die Einkommensteuer 1991 zu, womit der Wiederaufnahmsgrund der auf eine bloße "Beurteilung" einer "Vorfrage" folgenden "Entscheidung" darüber im Sinne der zitierten Vorschriften nicht vorlag.

## 2. Neuerungstatbestand:

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO auch zulässig, wenn 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. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO auch zulässig, wenn 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.

Als "Tatsache" im Sinne dieser Gesetzesbestimmung liegt dem angefochtenen Bescheid der auch vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund herangezogene Umstand zugrunde, dass es - entgegen der Annahme des Finanzamtes bei der Erlassung des Bescheides vom 3. Dezember 1997 - in Bezug auf die Bettenstation keine Kaufoption zugunsten der KG gegeben habe.

Die Argumente, mit denen die belangte Behörde das Vorliegen dieses Wiederaufnahmsgrundes bejaht, halten einer Überprüfung aber nicht stand. Das trifft schon auf die Begründung dafür zu, dass das Finanzamt bei der Erlassung des Bescheides vom 3. Dezember 1997 keine Kenntnis vom Nichtbestehen einer Kaufoption gehabt habe. Von "ausschlaggebender Bedeutung" für die fälschliche Annahme einer Option soll das Vorbringen in der Berufung vom Jänner 1998 gewesen sein, was aus zeitlichen Gründen nicht möglich ist. Die anschließende Auseinandersetzung mit der "Nichtnennung der Option im Schenkungsvertrag" erörtert diese nur unter dem Gesichtspunkt eines damals nicht erkannten Grundes für deshalb versäumte Ermittlungen zu der Frage, ob der Beschwerdeführer der KG eine Option eingeräumt hatte oder nicht. Was dabei unberücksichtigt bleibt, ist der Umstand, dass die Überbindung einer Option auf die Geschenknnehmerin nach der dem Finanzamt bekannten Vertragslage jedenfalls unterblieben war. Wenn im Bescheid vom 3. Dezember 1997 - durch Verweisung auf den Prüfungsbericht - dessen ungeachtet behauptet wurde, die Geschenknnehmerin sei nicht in der Lage gewesen, den Verkauf an die KG zu dem vorausbestimmten Preis "zu verhindern", eine (ihr gegenüber wirksame) Option sei 1993 "auch ausgeübt" worden, es habe sich um einen für sie "nicht verhinderbaren" Verkauf gehandelt, die Überbindung der Option sei im Schenkungsvertrag "auch umgesetzt" worden - womit sich der Prüfungsbericht auf die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes und eines Vorkaufsrechtes zugunsten des Beschwerdeführers bezog - und die Geschenknnehmerin sei "vertraglich" nicht in der Lage gewesen, den "vorbestimmten Kauf" zu "verhindern", so kam in all dem nicht die mangelnde Kenntnis der Vertragslage, sondern nur ein unzureichendes Verständnis ihrer rechtlichen Wirkungen zum Ausdruck. Nichts anderes gilt - für das Ergebnis schon nicht mehr entscheidend - auch für die Annahme der Einräumung einer Option durch den Beschwerdeführer, weil sie im Prüfungsbericht trotz der Bezugnahme auf ein "Vertragsgeflecht" nicht auf der Ansicht beruhte, die Einräumung dieser Option sei durch nicht näher feststellbare Rechtsakte zwischen der Beiratssitzung vom

28. Februar 1991 und der Schenkung erfolgt. Der Bericht stützte sich in diesem Punkt in Verkennung der rechtlichen Bedeutung eines solchen Beiratsbeschlusses auf dessen Einstimmigkeit. Zur Korrektur rechtlicher Fehlbeurteilungen lässt sich der Wiederaufnahmsgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen aber nicht heranziehen (vgl. dazu etwa Ritz, a.a.O., § 303 Tz 9, m. w.N.). Dies gilt ungeachtet dessen, dass im vorliegenden Fall auch der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (und zum Teil die Finanzlandesdirektion, siehe die wiedergegebenen Feststellungen zum Schenkungsvertrag) nicht in der Lage war, zwischen Beiratsbeschlüssen und der Begründung von Rechtspflichten des Beschwerdeführers als Wohnungseigentümer zu unterscheiden. Die Argumente, mit denen die belangte Behörde das Vorliegen dieses Wiederaufnahmsgrundes bejaht, halten einer Überprüfung aber nicht stand. Das trifft schon auf die Begründung dafür zu, dass das Finanzamt bei der Erlassung des Bescheides vom 3. Dezember 1997 keine Kenntnis vom Nichtbestehen einer Kaufoption gehabt habe. Von "ausschlaggebender Bedeutung" für die fälschliche Annahme einer Option soll das Vorbringen in der Berufung vom Jänner 1998 gewesen sein, was aus zeitlichen Gründen nicht möglich ist. Die anschließende Auseinandersetzung mit der "Nichtnennung der Option im Schenkungsvertrag" erörtert diese nur unter dem Gesichtspunkt eines damals nicht erkannten Grundes für deshalb versäumte Ermittlungen zu der Frage, ob der Beschwerdeführer der KG eine Option eingeräumt hatte oder nicht. Was dabei unberücksichtigt bleibt, ist der Umstand, dass die Überbindung einer Option auf die Geschenknehmerin nach der dem Finanzamt bekannten Vertragslage jedenfalls unterblieben war. Wenn im Bescheid vom 3. Dezember 1997 - durch Verweisung auf den Prüfungsbericht - dessen ungeachtet behauptet wurde, die Geschenknehmerin sei nicht in der Lage gewesen, den Verkauf an die KG zu dem vorausbestimmten Preis "zu verhindern", eine (ihr gegenüber wirksame) Option sei 1993 "auch ausgeübt" worden, es habe sich um einen für sie "nicht verhinderbaren" Verkauf gehandelt, die Überbindung der Option sei im Schenkungsvertrag "auch umgesetzt" worden - womit sich der Prüfungsbericht auf die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes und eines Vorkaufsrechtes zugunsten des Beschwerdeführers bezog - und die Geschenknehmerin sei "vertraglich" nicht in der Lage gewesen, den "vorbestimmten Kauf" zu "verhindern", so kam in all dem nicht die mangelnde Kenntnis der Vertragslage, sondern nur ein unzureichendes Verständnis ihrer rechtlichen Wirkungen zum Ausdruck. Nichts anderes gilt - für das Ergebnis schon nicht mehr entscheidend - auch für die Annahme der Einräumung einer Option durch den Beschwerdeführer, weil sie im Prüfungsbericht trotz der Bezugnahme auf ein "Vertragsgeflecht" nicht auf der Ansicht beruhte, die Einräumung dieser Option sei durch nicht näher feststellbare Rechtsakte zwischen der Beiratssitzung vom 28. Februar 1991 und der Schenkung erfolgt. Der Bericht stützte sich in diesem Punkt in Verkennung der rechtlichen Bedeutung eines solchen Beiratsbeschlusses auf dessen Einstimmigkeit. Zur Korrektur rechtlicher Fehlbeurteilungen lässt sich der Wiederaufnahmsgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen aber nicht heranziehen vergleiche , dazu etwa Ritz, a.a.O., Paragraph 303, Tz 9, m. w.N.). Dies gilt ungeachtet dessen, dass im vorliegenden Fall auch der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (und zum Teil die Finanzlandesdirektion, siehe die wiedergegebenen Feststellungen zum Schenkungsvertrag) nicht in der Lage war, zwischen Beiratsbeschlüssen und der Begründung von Rechtspflichten des Beschwerdeführers als Wohnungseigentümer zu unterscheiden.

Hinzu kommt, dass die rechtsirrtümlich angenommene Einräumung einer Option durch Beiratsbeschluss, deren Nichtüberbindung - außer in der vermeintlichen Form der Einräumung von Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie Vorkaufsrecht - dem Finanzamt bekannt war, auch den wirtschaftlichen Spielraum des Beschwerdeführers als Geschenkgeber beschränkt hätte, von dem aber der Option wegen angenommen worden sein soll, er habe die "Herrschaft über die Sache" durch die nachfolgende Schenkung nicht wirklich aus der Hand gegeben (womit die belangte Behörde, entgegen ihrer Wortwahl, nicht die "zivilrechtliche Gestaltung", sondern den von ihr angenommenen "wahren wirtschaftlichen Gehalt" beschreibt) und die Geschenknehmerin sei von Verfügungsmöglichkeiten nach damaligem Wissensstand "ungleich weiter entfernt" gewesen als er. Dass der Beschwerdeführer Dispositionen über die Eigentumswohnung als Folge der Schenkung nur mehr verhindern, aber nicht mehr herbeiführen konnte, war dem Finanzamt trotz der rechtsirrtümlichen Ableitung einer Option aus dem Beiratsprotokoll bekannt. Die Erörterungen in der späteren Berufungsverhandlung waren auch deshalb nicht geeignet, unter dem Gesichtspunkt der Aufklärung eines für die ursprüngliche Entscheidung ausschlaggebenden Irrtums die gesetzlichen Voraussetzungen für die strittige Wiederaufnahme zu erfüllen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Von der beantragten

Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 22. Mai 2013

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2013:2009130064.X00

**Im RIS seit**

04.07.2013

**Zuletzt aktualisiert am**

21.10.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)