

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 04.09.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 02.08.2017, betreffend Wiedereinsetzung gem. § 308 BAO für die Meldung gem. § 27 (6) Z 2 TS 4 EStG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Meldung gemäß § 27 Abs. 6 Z 2 TS 4 EStG 1988 wird bewilligt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1 Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) verfügte bei der schweizerischen BA über ein Wertpapierdepot, welches sie mit zwei Schenkungsverträgen, jeweils vom 28.1.2016, mit Stichtag 1.1.2016 unentgeltlich auf ihre beiden Kinder übertrug. Das Depot wurde bei der BA auf zwei Sub-Depots, lautend auf das jeweilige Kind, aufgeteilt und dort fortgeführt.

Nachdem die Bf anlässlich der Erstellung ihrer Jahressteuererklärung über die von ihr nicht vorgenommene Meldung gem. § 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 aufgeklärt wurde, stellte sie durch ihre steuerliche Vertretung am 14.3.2017 einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO und holte die beiden Schenkungsmeldungen nach. Zum Nichtvorliegen einer groben Fahrlässigkeit wurde ausgeführt, dass der Bf nicht bewusst gewesen sei, dass die Schenkung neben der Anzeige nach dem Schenkungsmeldungsgesetz iSv § 121a BAO einer zusätzlichen Mitteilung an das Finanzamt bedurft hätte. Sie sei vielmehr davon ausgegangen, dass ihre Kinder in ihre Rechtsstellung einträten, sich daher keine steuerlichen Änderungen ergäben und daher keine weiteren Handlungen notwendig seien.

Mit Bescheid vom 2.8.2017 wies das Finanzamt den Wiedereinsetzungsantrag mit folgender Begründung ab:

Die Unkenntnis von der Mitteilungsverpflichtung zur Vermeidung der sofortigen Besteuerung gemäß § 27 Abs. 6 Z 2 EStG stelle kein unabwendbares bzw.

unvorhergesehenes Ereignis dar. Bei einem Wertpapierdepot mit einem Vermögenswert von 4.983.387 Euro sei es jedenfalls zumutbar, entsprechende Auskünfte betreffend Meldepflichten einzuholen. Völlig unverständlich sei auch, warum nicht anlässlich der Schenkungsmeldungen am 15.2.2016 Erkundigungen durchgeführt worden seien, ob diese Schenkungsmeldungen ausreichend seien. Ein Verschulden minderen Grades komme bei einer solchen Vorgangsweise nicht in Betracht.

Nachdem die gegenständliche Depotübertragung nicht fristgerecht gem. § 27 Abs. 6 Z 2 TS 4 EStG dem Finanzamt angezeigt worden sei und offensichtlich auch keine Erkundigungen beim zuständigen Finanzamt eingeholt worden seien, könne man der Abgabepflichtigen eine bewusste Gleichgültigkeit ihren abgabenrechtlichen Pflichten gegenüber unterstellen, was laut OGH (vgl. 7Ob 29/77) bedingten Vorsatz darstelle.

Dagegen erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertretung fristgerecht Beschwerde. Begründend wurde vorgebracht, dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand iSd §§ 308ff BAO ein unvorhergesehenes bzw. unabwendbares Ereignis voraussetze, wobei ein Verschulden minderen Grades kein Hindernis für eine Bewilligung sei. Dabei könne die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift einen Wiedereinsetzungsgrund bilden, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis des Gesetzes keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen sei.

Die Behörde folgere aus nicht nachvollziehbaren Gründen, dass die Fristversäumnis aus einer bewussten Gleichgültigkeit gegenüber ihren abgabenrechtlichen Pflichten eingetreten sei. Konkret sei einer 78jährigen Frau nicht bewusst gewesen, dass eine unentgeltliche Übertragung eines im Ausland geführten WP-Depots binnen einem Monat der österreichischen Finanzbehörde gemeldet werden müsse. Inhalt der Meldeverpflichtung sei die Übertragung eines der Meldeverpflichtung durch das Kreditinstitut (Steuerabkommen Österreich - Schweiz) unterliegenden Depots auf zwei weitere Depots der Kinder, die ebenfalls der Meldeverpflichtung (Steuerabkommen Österreich - Schweiz) unterliegen würden.

Die von der Behörde gezogene Schlussfolgerung stelle eine rechtsunrichtige Subsumption des Verschuldens in das Rechtsinstitut des subjektiven Verschuldens der groben Fahrlässigkeit bzw. des Vorsatzes dar. Dies insbesondere in Ansehung des Umstandes, dass die Bf vom Notar rechtsrichtig darüber informiert worden sei, dass die Schenkung schenkungsmeldungspflichtig im Sinne von § 121a BAO sei und die Schenkungsmeldung vorgenommen habe. Es stelle sich die Frage, ob eine 78jährige Frau wirklich von sich aus auf die Idee hätte kommen müssen, dass die Schenkung dem Finanzamt in zeitnahe Verhältnis zur Schenkungsmeldung ein zweites Mal zu melden sei. Hätte sie wirklich von sich aus weitere Erkundigungen - weitere gemeint als zusätzlich zur Schenkungsmeldung und zusätzlich zur jährlichen Erklärungspflicht - dazu einholen müssen, damit sie nach Meinung des Finanzamtes nicht "gleichgültig" agiere. Hätte sie so klug sein müssen, dass ein drittes Mal und das zum zweiten Mal binnen einer Frist von einem Monat zu melden sei? Dies falle sicher nicht unter "bewusste Gleichgültigkeit" bzw. "bedingten Vorsatz", sondern maximal unter leichte Fahrlässigkeit. Wenn die Unterlassung dieser Meldung unter Vorsatz falle, dann gebe es das Rechtsinstitut der leichten Fahrlässigkeit nicht mehr.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8.9.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Darstellung des Verfahrensganges und der Rechtsgrundlagen samt Rechtsprechung führte das Finanzamt aus, dass jeder Person, auch wenn sie selbst keine besonderen steuerlichen Kenntnisse habe, es zuzumuten sei, dass sie - insbesondere wenn sie bereits steuerlich vertreten sei - ihren steuerlichen Vertreter informiere und steuerliche Beratung einhole, wenn sie mit größeren Vermögensverschiebungen verbundene Handlungen setze, bei denen es grundsätzlich zu steuerlichen Tatbeständen kommen könne. Als ein "Versehen minderen Grades", das die Wiedereinsetzung nicht hindere, könne die fehlende Einholung dieser selbstverständlichen Information nicht gesehen werden, vielmehr sei die Nichteinbindung des steuerlichen Vertreters als auffallend sorglos zu betrachten.

Dagegen wurde fristgerecht ein Vorlageantrag gestellt, wobei die Entscheidung durch den Senat gem. § 272 BAO und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO beantragt wurde.

Mit Vorlagebericht vom 14.9.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schriftsatz vom 17.12.2019 wurden die Anträge auf Senatsentscheidung und mündliche Verhandlung zurückgezogen.

2 Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vom Finanzamt vorgelegten Akten, aus dem Vorbringen der Bf und aus dem Abgabensinformationssystem (AIX) des Bundesministeriums für Finanzen:

Mit zwei Notariatsakten, jeweils vom 28.1.2016, schenkte die Bf ihren beiden Kindern ihr bei der BA geführtes Wertpapierdepot mit Stichtag 1.1.2016. Das Depot wurde bei der BA auf zwei Sub-Depots, lautend auf das jeweilige Kind, aufgeteilt und dort fortgeführt. Den Schenkungsverträgen beigelegt waren die Vermögensausweise per 31.12.2015 des jeweiligen Portfolios.

Die Schenkungen wurde am 15.2.2016 nach § 121a BAO angezeigt.

Die Bf wurde anlässlich der Erstellung der Jahreserklärung mit E-Mail des Steuerberaters Stb vom 15.12.2016 auf die von der Bf unterlassene Meldung der Depotübertragung an das Wohnsitzfinanzamt zur Vermeidung eines steuerpflichtigen Übertragungsvorgangs aufmerksam gemacht.

Mit Antrag vom 14.3.2017 wurde die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO für die Meldung gemäß § 27 Abs. 6 Z 2 TS 4 EStG 1988 aufgrund einer (nicht grob fahrlässigen) Rechtsunkenntnis der Bf beantragt. Gleichzeitig wurden die versäumten Meldungen nachgeholt und die Schenkungsverträge samt den Aufstellungen der übertragenen Wirtschaftsgüter inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale, Wert zum 31.12.2015 und den ursprünglichen Anschaffungskosten übermittelt.

Der Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 2.8.2017 und die dagegen erhobene Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 8.9.2017 abgewiesen.

Mit Bescheid vom 9.10.2018 wurde die Bf erklärungsgemäß - wie bereits in den Jahren zuvor vorläufig - zur Einkommensteuer 2016 veranlagt.

3 Rechtsgrundlagen

Gemäß § 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 gelten als Veräußerung im Sinne der Abs. 3 und 4 auch die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot. Sofern nicht Z 1 anzuwenden ist, liegt nach TS 4 der Bestimmung keine Veräußerung vor bei der Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle und bei der unentgeltlichen Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie jene Stelle und jenen Steuerpflichtigen mitteilt, auf die die Übertragung erfolgt.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde (Abgabenbehörde oder Verwaltungsgericht), bei der die Frist wahrzunehmen war bzw. bei der die Verhandlung stattfinden sollte, eingebracht werden. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller gemäß § 308 Abs. 3 BAO spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

Nach § 309a BAO hat der Wiedereinsetzungsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der versäumten Frist oder der versäumten mündlichen Verhandlung;
- b) die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 308 Abs. 1);
- c) die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung oder der Versäumung der mündlichen Verhandlung notwendig sind;
- d) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.

Durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung tritt das Verfahren gemäß § 310 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat.

4 Erwägungen

Strittig ist, ob die Rechtsunkenntnis der Bf über die in § 27 Abs. 6 Z 2 TS 4 EStG 1988 normierte, innerhalb Monatsfrist vorzunehmende Mitteilung über eine unentgeltliche Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen an das zuständige Finanzamt, ansonsten eine steuerpflichtige Veräußerung vorliegt, einen Wiedereinsetzungsgrund darstellt.

Ziel der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist es, Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat. Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung sind daher – neben der Versäumung einer Frist und einen hierdurch entstandenen Rechtsnachteil – ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis, kein grobes Verschulden auf Seiten des Wiedereinsetzungswerbers sowie ein rechtzeitiger Antrag auf Wiedereinsetzung (Ritz, BAO⁶, § 308 Tz 1f).

Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum sind zwar nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Wiedereinsetzungsgründe und können nur in Ausnahmefällen einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen, etwa wenn der Irrtum von der Behörde veranlasst wurde. Nach Fink (Wiedereinsetzung, 86) stellt ein Irrtum über Rechtsvorschriften oder deren Unkenntnis nur dann keinen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn den Wiedereinsetzungswerber hieran zumindest grobes Verschulden trifft. Nach Ansicht des OGH kann ein Rechtsirrtum bzw. die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift einen Wiedereinsetzungsgrund bilden, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis des Gesetzes keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist (Ritz, BAO⁶, Tz 12 mwN).

In seiner Entscheidung VwGH vom 28.2.2017, Ra 2017/16/0021 (unter Verweis auf die Erkenntnisse VwGH 02.10.2014, 2011/15/0192 und VwGH 24.06.2010, 2010 /15/ 0001) hat der Verwaltungsgerichtshof zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ausgesprochen, dass Rechtsunkenntnis und Rechtsirrtum in Ausnahmefällen ein maßgebliches Ereignis im Sinne des § 308 BAO darstellen können. „Ein Rechtsirrtum (Unkenntnis von Rechtsvorschriften) kann ein Ereignis darstellen, welches einen Antragsteller gehindert hat, eine Frist zu wahren. Bei einem Rechtsirrtum oder einer Unkenntnis der Rechtsvorschriften stellt sich die Frage, ob dieses Ereignis allerdings unvorhergesehen oder unabwendbar gewesen ist. In diese Richtung zielen auch die Aussagen des Gerichtshofes, dass sich der Normunterworfenen über die Rechtslage erkundigen kann. In Ausnahmefällen jedoch kann es durchaus sein, dass ein solcher Rechtsirrtum auch ein unabwendbares Ereignis im Sinn des § 308 BAO darstellt.“

Auch außerhalb des Bereichs des Abgabenverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 26.4.2016, Ro 2014/03/0084 (dort zu § 46 VwGG), festgehalten, nach der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne auch ein Rechtsirrtum (Unkenntnis von Rechtsvorschriften) einen Wiedereinsetzungsgrund

darstellen, wenn die weiteren Voraussetzungen, insbesondere mangelndes oder nur leichtes Verschulden, vorliegen.

Die Bewilligung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kommt dann nicht in Betracht, wenn der Partei ein Verschulden an der Versäumung der Frist zur Last liegt, das über den minderen Grad des Versehens hinausgeht.

Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. An rechtskundige Parteienvertreter ist hiebei ein strengerer Maßstab anzulegen als an am Verfahren beteiligte rechtsunkundige Parteien (vgl. Ritz, BAO⁶, § 308 Tz 14ff mwV).

Ob ein Wiedereinsetzungsgrund vorliegt bzw. ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, ist stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Wiedereinsetzungswerbers zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 308 Tz 16 mit Hinweis auf Frauenberger, ÖJZ 1992, 116).

Als Rechtsirrtum wird im konkreten Fall geltend gemacht, dass es der Bf als damals 78jähriger Frau nicht bewusst gewesen sei, dass die unentgeltliche Übertragung eines im Ausland geführten Wertpapierdepots neben der gemäß § 121a BAO vorgenommenen Schenkungsmeldung binnen Monatsfrist ein weiteres Mal der österreichischen Finanzbehörde gemeldet werden muss. Inhalt dieser Meldeverpflichtung sei die Übertragung eines der Meldeverpflichtung durch das Kreditinstitut (Steuerabkommen Österreich - Schweiz) unterliegenden Depots auf zwei weitere Depots ihrer Kinder, die ebenfalls der Meldeverpflichtung (Steuerabkommen Österreich - Schweiz) unterliegen. Die Bf sei davon ausgegangen, dass ihre Kinder als Geschenknehmer in ihre Rechtsstellung eintreten, sich daher keine steuerlichen Änderungen ergeben und daher keine weiteren Handlungen notwendig sind.

Im Hinblick auf die mit Notariatsakt vorgenommene Schenkungen, den fristgerecht vorgenommenen Schenkungsmeldungen gem. § 121a BAO und der im Zeitpunkt der Schenkung aufgrund des Steuerabkommens Österreich - Schweiz vorzunehmenden Meldung des Schweizer Kreditinstituts, zeugt es noch nicht von einer auffallenden Sorglosigkeit, wenn die Bf die unentgeltliche Depotübertragung auf ihre Kinder ohne Einbindung ihres steuerlichen Vertreters vornahm, weil sie davon ausging, dass keine weiteren zeitnahen, steuerlich relevanten Veranlassungen erforderlich waren.

Die Versäumung der Frist des § 27 Abs. 6 Z 2 TS 4 EStG ist daher in diesem Ausnahmefall nicht auf ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden der Bf zurückzuführen, sodass die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO erfüllt sind. Anzumerken ist, dass aus dem Veranlagungsakt der Bf keine Anhaltspunkte für ein sorgloses

Verhalten bezüglich ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen - auch hinsichtlich ihrer ausländischen Kapitalerträge - zu ersehen sind.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

6 Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt die Frage, ob ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis ohne grobes Verschulden der Partei zu Fristversäumung geführt hat, grundsätzlich der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichts (vgl. VwGH 19.12.2017, Ra 2017/16/0167).

Damit erweist sich die gegenständliche Beurteilung der Umstände als einzelfallbezogen, ohne über den vorliegenden Fall hinauszudeuten.

Salzburg-Aigen, am 20. Dezember 2019