



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. März 2005, Steuernummer 044/0098, Erfassungsnummer 120.693/2001-08/Ref.09, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. Jänner 2002, Steuernummer 016/8319, Erfassungsnummer 120.693/2001, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien gegenüber Herrn Bw. , (Bw.) die Erbschaftssteuer mit € 43.674,99 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung, die er ausschließlich mit einer verfehlten Bewertung begründete.

Dieser Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003, Erfassungsnummer 120.693/2001-04/Ref.09, statt und setzte die Erbschaftssteuer im Sinne des Berufungsbegehrens mit € 37.823,81 fest. Dieser Bescheid ist unbeeinträchtigt in Rechtskraft erwachsen.

Mit der Eingabe vom 21. Mai 2004 beantragte der Bw. in Bezug auf die oben genannten Bescheide eine Berichtigung und bemängelte, dass bei der Steuerberechnung nicht der anteilige Freibetrag von € 365.000,00 gemäß § 15a Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) berücksichtigt worden sei. Da der VwGH im Dezember des Vorjahres entschieden habe, dass eine vorherige Verpachtung an nahe Angehörige (spätere Übernehmer) grundsätzlich keine Betriebsaufgabe

darstelle, sei von der Erbschaft eines Betriebes auszugehen und ihm daher der Freibetrag zu gewähren.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien wertete diesen Antrag als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den oben genannten Bescheid vom 15. Jänner 2002 in der Fassung der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 und wies diesen Antrag mit Bescheid vom 14. März 2005, Steuernummer 044/0098, Erfassungsnummer 120.693/2001-08/Ref.09, ab. Begründend führte das Finanzamt aus, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob durch Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtssprechung bewirkt, keinen Wiederaufnahmegrund darstellen.

In der Berufung vom 5. April 2005 gegen diesen Bescheid führte der Bw. aus, mit seinem Ersuchen um Berichtigung sei nicht nur die Wiederaufnahme gemäß §§ 303ff BAO gemeint gewesen, sondern auch eine Überprüfung des Bescheides in Hinblick auf andere Berichtungsmöglichkeiten im Sinne der BAO und verwies in diesem Zusammenhang auf die Bestimmungen der §§ 293 und 299 BAO.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2005, Aktenzeichen 120693/2001, als unbegründet ab und wies in der Begründung darauf hin, dass Aufhebungen gemäß § 299 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides und Berichtigungen gemäß § 293 BAO nur innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig seien.

In dem dazu ergangenen Vorlageantrag vom 17. Juni 2005 bringt der Bw. vor, dass die Erbschaftssteuer erst mit Bescheid vom 20. Oktober 2003 (Berufungsvorentscheidung wegen Einheitswertkorrektur) richtig berechnet worden sei und er am 21. Mai 2004 – also innerhalb der Jahresfrist – um (erneute) Berichtigung bzw. Wiederaufnahme unter Berücksichtigung der geltenden Rechtslage ersucht habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

1. Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und
 - a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der o.a. Antrag des Bw. vom 21. Mai 2004 war wie folgt formuliert:

"Betrifft: Erbschaftssteuerbescheid vom 15. Jänner 2002 bzw. Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003, ERFNR 120.693/2001-04, St. Nr. 016/8319

Ersuchen um Berichtigung

Ich habe von meiner Tante M. den Landwirtschaftsbetrieb im Jahre 2001 geerbt (nur ca. 20 % der Flächen haben andere Vermächtnisnehmer erhalten). Für die Erbschaft dieses Landwirtschaftsbetriebes wurde bei der Steuerberechnung nicht der Freibetrag von € 365.000 anteilig für Betriebe gem. § 15a ErbStG berücksichtigt.

Da der VwGH aber im Dezember des Vorjahres entschieden hat, dass eine vorherige Verpachtung an nahe Angehörige (späterer Übernehmer) grundsätzlich keine Betriebsaufgabe darstellt, ist von der Erbschaft eines Betriebes auszugehen, der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z1 bis 3 EstG 1988 dient. In diesem Sinne ist mir daher der Freibetrag zu gewähren, auch wenn ich vor der Erbschaft den Betrieb von meiner Tante schon gepachtet habe. Mit dem Ersuchen um Berichtigung verbleibe ich mit freundlichen Grüßen."

Im Rahmen der vorliegenden Berufungserledigung ist zunächst zu prüfen, ob das Finanzamt dieses Vorbringen zu Recht als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 BAO gewertet hat.

Bei der Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel eines Parteischritts an (vgl. z.B. VwGH 20.2.1998, Zl. 97/15/0153).

Das erkennbare Ziel des Einschreiters war nach dem Inhalt seines Schriftsatzes darauf ausgerichtet, eine Berichtigung der Abgabeberechnung zu beantragen. Begründet wurde dieses Begehren mit einem nach rechtskräftigem Abschluss des oben angeführten Abgabenverfahrens ergangenen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, aus welchem der Bw. den Schluss zog, dass bei der Abgabeberechnung zu Unrecht der erwähnte Freibetrag nicht berücksichtigt worden war.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechts-sache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der Bescheid, der die abge-schlossene Sache erledigt hat, als in seinen Grundlagen im Sachbereich durch neu hervorge-kommene Umstände gewichtiger Art erschüttert anzusehen ist (siehe Stoll, BAO, 2911).

Die im Gegenstand erfolgte meritorische Behandlung des Anbringens durch das Finanzamt im Sinne der die Wiederaufnahme des Verfahrens regelnden Bestimmungen des § 303 BAO steht daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dem erklärten Parteiwillen nicht entgegen. Dies räumt auch der Bw. selbst ein, indem er sowohl in der Berufungsschrift vom 5. April 2005 als auch im Vorlageantrag vom 17. Juni 2005 bestätigt, dass er (auch) eine der-artige Sachentscheidung begehrt.

Die Interpretation des erwähnten Ansuchens als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz war daher sowohl zulässig als auch zutreffend und erfolgte somit im Ergebnis jedenfalls zu Recht. Aus der Tatsache, dass das Finanzamt im erstinstanzlichen Bescheid ausschließlich über die Wiederaufnahme des Ver-fahrens abgesprochen hat, ergibt sich, dass auch Gegenstand des vorliegenden Berufungs-verfahrens nur die Wiederaufnahme des Verfahrens ist.

Erstmals in der Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2005 hat das Finanzamt (auf Grund der entsprechenden ergänzenden Vorbringen des Bw. in der Berufungsschrift) auch das Vor-liegen der Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung (§ 299 BAO) bzw. Bescheidberichti-gung (§ 293 BAO) geprüft und ist dabei (schlüssig) zum Ergebnis gekommen, dass derartige Maßnahmen nicht mehr zulässig seien.

Da die Berufungsvorentscheidung wie eine Berufungsentscheidung wirkt, hat die Berufungs-vorentscheidung auch die Grenzen zu beachten, die einer Sachentscheidung der Abgabenbe-hörde zweiter Instanz im Wege stehen. Mit einer Berufungsvorentscheidung darf daher nicht eine erstmalige Entscheidung über einen Gegenstand ergehen, über den noch nicht mit einem als erste Entscheidung ergehenden Bescheid abgesprochen wurde (siehe Stoll, BAO, 2712). Dass das Finanzamt in der erwähnten Berufungsvorentscheidung zu Unrecht erstmalig über Bescheidaufhebung und Bescheidberichtigung abgesprochen hat, bleibt insofern ohne Einfluss auf das gegenständliche Berufungsverfahren, als die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung zu entscheiden hat, als ob die Berufungsvorentscheidung nicht ergangen wäre.

Der Bw. wird dadurch in seinen Rechten nicht verletzt, zumal nach Ergehen dieser Beru-fungsentscheidung das Finanzamt in die Lage versetzt wird, über die nunmehr wiederum un-erledigten Anträge auf Aufhebung bzw. Berichtigung als Abgabenbehörde erster Instanz erstmalig zu entscheiden. Erst in diesem erstinstanzlichen Verfahren kann eine rechtmäßige

Prüfung dahingehend erfolgen, ob diese Anträge rechtzeitig eingebracht worden sind und ob die materiellen Voraussetzungen dafür vorliegen, dem Begehren des Einschreiters zu folgen.

Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Anträgen auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO bzw. Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO ist dem unabhängigen Finanzsenat im Rahmen der vorliegenden Entscheidung alleine deshalb verwehrt, weil Gegenstand des dem gegenständlichen Vorlageantrag zugrunde liegenden erstinstanzlichen Abgabenvorgangs ausschließlich die Frage war, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen. Eine meritorische Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates über die auf eine Maßnahme gemäß § 299 BAO bzw. § 293 BAO abzielenden Anträge wäre somit nicht mehr die im Rechtsmittelverfahren gebotene Fortführung des erstinstanzlichen Verfahrens sondern die unzulässige erstmalige Begründung einer neuen Sache (siehe Stoll, BAO, 2801ff zur "Identität der Sache").

Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wird ausgeführt:

Unter offensichtlicher Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 4. Dezember 2003, Zl. 2002/16/0246, stützt der Bw. in seinem Schriftsatz vom 21. Mai 2004 den als "Ersuchen um Berichtigung" bezeichneten Antrag auf Wiederaufnahme einzig auf das Vorbringen, dass eine vorherige Verpachtung an nahe Angehörige (spätere Übernehmer) grundsätzlich keine Betriebsaufgabe darstelle und daher auch in seinem Fall von der Erbschaft eines Betriebes auszugehen sei, der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 2 Z1 bis 3 EStG diene.

Er habe von seiner Tante den Landwirtschaftsbetrieb im Jahre 2001 geerbt (nur ca. 20 % der Fläche hätten andere Vermächtnisnehmer erhalten). Für die Erbschaft dieses Landwirtschaftsbetriebes sei bei der Steuerberechnung nicht der Freibetrag von € 365.000,00 anteilig für Betriebe gemäß § 15a ErbStG berücksichtigt worden.

Nach der zitierten Norm besteht ein sachlicher Freibetrag von € 365.000,00 (S 5.000.000,00) für bestimmte unentgeltliche Betriebsübergaben.

Nach § 15a Abs. 2 Z1 ErbStG zählen zu den begünstigten Betrieben u.a. solche, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen werden. Nach der zum Zeitpunkt des Ergehens der erstinstanzlichen Entscheidung geübten Verwaltungspraxis gelangte dieser Freibetrag nur dann zur Anwendung, wenn die Einkünfte des Übergebers unter die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft fielen. Die Verwaltung stützte sich dabei auf die einschlägige Literatur (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Rz. 6 zu § 15a ErbStG) und auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen. Demnach wurde der Freibetrag nicht gewährt, wenn im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs der landwirtschaftliche Betrieb (so wie auch im vorliegenden Fall) verpachtet war und der Übergeber keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezog.

Mit dem vom Bw. angesprochenen Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die bis dahin herrschende Rechtsmeinung der Finanzverwaltung zur Berechnung der Verkehrssteuern bei der "bäuerlichen Hofübergabe" verworfen (siehe SWK 8/2004, S 321).

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, stellen keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe dar (siehe VwGH vom 16. Mai 1993, 91/13/0224).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf der Grundlage des Vorbringens des Bw., der sich bei seiner Umschreibung des Wiederaufnahmesgrundes ausschließlich auf das erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes stützte, kam daher nicht in Betracht.

Voraussetzung für die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens über Antrag der Partei ist, dass die Partei in ihrem fristgerecht gestellten Antrag einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund geltend macht. Tut sie dies nicht, so besteht für die Abgabenbehörde keine Verpflichtung, von Amts wegen Feststellungen darüber zu treffen, ob aus der Sicht der Partei ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorliegen könnte (siehe VwGH vom 25. Oktober 1989, Zl. 85/13/0088).

Der Wiederaufnahmewerber ist behauptungs- und beweispflichtig (vgl. z.B. VwGH vom 8. Mai 2003, 2000/15/0091) für das Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes und auch für fehlendes (grobes) Verschulden (vgl. VwGH vom 28. Juni 1999, 88/14/0113).

Nicht einmal der Bw. vermag zu behaupten, dass im streitgegenständlichen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das Vorliegen anderer Gründe für eine Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO hat der Bf. im vorliegenden Verfahren ebenso wenig geltend gemacht.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien hat daher den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 303 BAO zu Recht abgewiesen.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 25. November 2005