



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A und der J F, Gde S, W 21, vertreten durch die Dkfm. Erwin Baldauf & Mag. Reinhard Eberle Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 6600 Reutte, Innsbrucker Straße 8, vom 3. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 29. August 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, hinsichtlich die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.), eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, erzielte im Berufungsjahr 2003 aus dem Betrieb des Restaurants 'B" Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Mit Schriftsatz vom 7. März 2003 erklärte die steuerliche Vertretung der Bw. dem Finanzamt gegenüber ua., dass die Bw. mit Wirkung 31. März 2003 ihren Betrieb an den Sohn R F und dessen Gattin C unentgeltlich übergeben wird.

In der gemäß § 150 BAO bei der Bw. stattgefundenen Außenprüfung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wurde von Seiten der Betriebsprüfung im diesbezüglichen Betriebsprüfungsbericht (Tz 1 "Entnahme

Gebäude") ua. ausgeführt, dass das Gebäude "Restaurant B" im Zuge der Übergabe des Betriebes nicht an die Betriebsnachfolger übergeben worden, sondern im Eigentum von Ing. A und J F geblieben sei. Dementsprechend sei zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, das sei der 31. März 2003, eine Entnahme des Gebäudes in das Privatvermögen zu unterstellen. Nach Gegenüberstellung des errechneten (Gebäude-)Ertragswertes in Höhe von 295.000,00 € (auf die Ermittlung dieses Ertragswertes durch die Betriebsprüfung wird an dieser Stelle verwiesen) mit dem Buchwert des Gebäudes von 105.058,29 € sei der steuerpflichtige Betriebsaufgabegewinn mit 189.941,71 € anzusetzen.

Das Finanzamt Feldkirch nahm mit Bescheid vom 29. August 2007 das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Feststellungsbescheid 2003 (datiert mit 29. August 2007). Dabei begründete das Finanzamt diese Wiederaufnahme wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."

Mit Schriftsatz vom 3. Oktober 2007 erhab die Bw. gegen den obgenannten Wiederaufnahmbescheid Berufung und beantragte die Endgültigerklärung gemäß § 200 Abs. 2 BAO der erklärten Einkünfte 2003 ohne Berücksichtigung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Begründend verwies die steuerliche Vertretung der Bw. dabei auf ihre ausführlichen Begründungen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 des Gesellschafters Ing. A F in selber Angelegenheit vom 11. September 2007.

Nachdem die Bw. schließlich mit Mängelbehebungsauftrag aufgefordert wurde, eine Berufungsbegründung hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO nachzureichen (vgl. Bescheid vom 11. Oktober 2007), erklärte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 17. Oktober 2007 Folgendes:

§ 303 Abs. 4 BAO normiere als Wiederaufnahmeveraussetzungen zum einen in Verbindung mit § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO Fälle von falscher Zeugenaussage, Urkundenfälschung oder Vorfragentatbestände. Diese seien im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Als weitere Voraussetzung komme das Neu-Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln in Frage, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

Auch diese Voraussetzungen seien nicht gegeben, weil alle steuerrelevanten Umstände in den Jahresabschlüssen ausreichend offen gelegt worden seien (Verweis auf § 119 BAO).

Damit fehlten die materiellen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

Hinsichtlich des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 würden die Begründungen gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt wiederholt:

- 1) Eine Ertragswertberechnung als Pauschalableitung eines Pachtentgeltes aus den durchschnittlich erzielten Erlösen der letzten fünf Jahre widerspreche allen bekannten Verfahren der Liegenschaftsbewertung.
- 2) Bei nachweislich durchgehender Verlusterzielung könne der Ertragswert als einzige relevante Komponente der Verkehrswertermittlung nur Null sein.
- 3) Pachtentgelte seitens Dritter seien nur denkbar bei Nachweis von Gewinnen; dies umso mehr bei bisheriger Führung als Familienbetrieb.
- 4) Eine alternative Verwertung sei wegen exorbitant hoher Umbaukosten undenkbar.
- 5) Der Kapitalisierungszinssatz betrage bei Gastronomieimmobilien mindestens 8%; im Regelfall 10%; 5% seien nicht heran zu ziehen.
- 6) Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer betrage maximal 20 bis 25 Jahre, nicht aber 50 Jahre.
- 7) Bei der Ertragswertberechnung fehle der Abzug von Erhaltungskosten und von Miet-/Pacht-ausfallswagnissen.

Nach Erlassung der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003, auf deren Begründung an dieser Stelle verwiesen wird, stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag vom 10. Dezember 2007 brachte die steuerliche Vertretung der Bw. ergänzend vor, dass das Einkommensteuerrecht von der so genannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Verweis auf § 21 BAO) dominiert sei. Die Angaben der steuerlichen Vertretung seien sehr wohl vollständig gewesen, zumal die Familie F von ihrem Vorsatz, alle Aktiva und Passiva ihrem Sohn R und dessen Gattin zu übertragen, nie abgegangen sei.

R und C F hätten den übergebenen Betrieb in wirtschaftlicher Betrachtungsweise stets ohne jegliche Einschränkungen seitens der grundbürgerlichen Eigentümer Ing. A und J F führen können.

Die zu jedem Zeitpunkt aufrechte Absicht der grundbürgerlichen Eigentumsübertragung sei nur aus einem einzigen Grund nicht vollzogen worden, nämlich dass sich keine Bank gefunden habe, die bereit gewesen sei, die exorbitant hohen Gebühren und Kosten (Grunderwerbsteuer, Eintragsgebühr des Bezirksgerichtes, Rechtsgeschäfts- und Pfandrechtsgebühren) zu finanzieren.

Von Seiten der steuerlichen Vertretung der Bw. sei nie erklärt worden, dass die Übertragung des Betriebsgrundstückes bereits erfolgt sei. Die amtswegige Feststellung der Nichtvollstän-

digkeit der Abgabenerklärungen gehe insofern ins Leere, als bekanntlich jede Grundstücks- transaktion in Österreich zwingend einer Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes bedürfe.

Auch fielen bei jeder Unternehmensübertragung (wie zuvor erwähnt worden sei) teils sehr hohe Transaktionskosten an, die in den Abschlüssen auch entsprechend offen zu legen seien, sofern nicht Befreiungsbestimmungen des Neugründungsförderungsgesetz (NEUFÖG) greifen würden. Das NEUFÖG-Formular sei ebenfalls dem zuständigen Finanzamt vorzulegen, um überhaupt in den Genuss entsprechender Befreiungen zu gelangen.

Der Gesetzgeber habe somit in mehrfacher Hinsicht dafür gesorgt, dass Grundstücksübertragungen keinesfalls ohne Kenntnisnahme seitens des Fiskus erfolgen könnten.

Es sei somit gar nicht notwendig gewesen, dass sich die Finanz die in Rede stehenden Kenntnisse erst beschaffen habe müssen; sie könnten vielmehr per Knopfdruck abgerufen werden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei damit nicht zu Recht erfolgt, weil keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

Im Hinblick auf die Zuständigkeit zur Erledigung dieses Rechtsmittels wird auf Seite 37 der im Internet abrufbaren Geschäftsverteilung

(http://ufs.bmf.gv.at/Geschftsverteilung/20080101_GV.pdf) verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Eine Entscheidung über diese verbundenen Bescheide setzt zwingend voraus, dass diese beiden Bescheide auch ausdrücklich mit Berufung angefochten werden, zumal es sich ungeachtet der gebotenen Verbindung um zwei verschiedene Bescheide handelt, von denen jeder für sich einerseits einer Berufung zugänglich ist und andererseits - wenn er unangefochten bleibt - der Rechtskraft teilhaftig werden kann (keine "verfahrensrechtliche Einheit"; vgl. VwGH 3.12.1986, 85/13/0162; VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Im konkreten Fall ist unstrittig, dass sich die gegenständliche Berufung nur gegen den die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheid richtet.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO) erschöp-

fend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragentatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 (lit. b; Neuerungstatbestand). Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

"Tatsachen" im Sinne der obigen Gesetzesstelle sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegten gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 7 ff zu § 303 BAO).

Das *"Hervorkommen"* neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen, dh. die Beurteilung hat verfahrens-, perioden- und personenbezogen zu erfolgen. Es ist somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben wurden, sondern ob sie dem jeweiligen Bescheid erlassenden Organ im jeweiligen Verfahren lt. Aktenlage bekannt waren, denn nur dann hat dieses die Möglichkeit,

einen rechtsrichtigen Bescheid zu erlassen. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuererklärung neu hervorkommen (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 14 zu § 303 BAO und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Für die amtswege Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind, dh. dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 16 zu § 303 BAO). Dem Verschulden der Behörde kommt Bedeutung im Rahmen der Ermessensübung zu, somit im Bereich der Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit bzw. zwischen dem öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgaben sowie den berechtigten Interessen der Partei.

Eine Wiederaufnahme kann nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte. Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt - wie bereits oben dargelegt - den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 9 f zu § 303 BAO).

Ob die Kenntnis einer Tatsache der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuzurechnen ist, ist an Hand des Bescheidinhaltes unter besonderer Berücksichtigung der Bescheidbegründung und der dazugehörigen Steuerakten zu ermitteln. Es geht also nicht primär um den individuellen, subjektiven Wissensstand einer konkreten Person, sondern vielmehr um die Zurechnung einer solchen Kenntnis auf Grund der objektiven Umstände. Bloß zu vermutende Tatsachen stellen - gerade bei fehlenden Angaben des Abgabepflichtigen in der Steuererklärung - keine der Abgabenbehörde bekannte Tatsachen dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. dazu zB VwGH 5.4.1989, 88/13/0052; VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Die unentgeltliche Übertragung einer betrieblichen Einheit auf einen anderen stellt weder eine Betriebsaufgabe noch eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 dar und zwingt daher den bisherigen Betriebsinhaber nicht zur Auflösung und Versteuerung der stillen

Reserven. Es liegt ein Fall der Buchwertfortführung gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 vor. Eine Betriebsaufgabe liegt hingegen dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden. Der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfordert somit, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden (VwGH 28.2.1978, 2666/77; VwGH 19.9.1995, 91/14/0222; vgl. auch Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 122 ff zu § 24 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 3 und Tz 31 zu § 24 EStG 1988).

Wesentliche Grundlagen eines Betriebes sind die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen. Es muss sich um Wirtschaftsgüter handeln, bei denen es aus der Sicht des Betriebes wirtschaftlich einen deutlichen Unterschied macht, ob sie vorhanden sind und dem Betrieb dienen oder nicht, wenn sie also geradezu gemessen an der Art, der Struktur und dem Umfang des fortzuführenden Betriebes unentbehrlich sind. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gasthauses bzw. Restaurants, einer ortsgebundenen Tätigkeit, zählen regelmäßig die örtlichen Anlagen (Grundstücke, Gebäude, Mieträume), die die Ausübung der betrieblichen Tätigkeit und deren Entfaltung in der bisherigen Art und im bisherigen Umfang ermöglichen (siehe Doralt⁴, a.a.O., Tz 34 zu § 24 EStG 1988; vgl. auch VwGH 20.11.1990, 90/14/0122; VwGH 19.9.1995, 95/14/0165).

Nach der Verwaltungspraxis und Lehre kann das Betriebsgrundstück (Grund und Boden sowie Gebäude) trotz Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums zu Buchwerten ins wirtschaftliche Eigentum des Übernehmers übergehen, wenn zugunsten des Übernehmers ein Veräußerungs- und Belastungsverbot festgelegt ist, die Nutzenziehung und Lastentragung durch den Übernehmer im Rahmen des übernommenen Betriebes erfolgt und wenn vereinbart wird, dass das zivilrechtliche Eigentum spätestens mit dem Tod des Übergebers auf den Betriebsübernehmer übertragen wird oder der (zivilrechtliche) Eigentümer sich verpflichtet, einer grundbürgerlichen Belastung mit Verbindlichkeiten des Betriebsübernehmers jederzeit zuzustimmen (vgl. EStR 2000, Rz 5570; siehe auch Doralt⁴, a.a.O., Tz 29 zu § 24 EStG 1988).

Das Finanzamt stützte die strittige Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2003 auf folgende Überlegungen: Im Zuge einer Außenprüfung sei festgestellt worden, dass das Gebäude "*Restaurant B*" im Zuge der Übergabe des Betriebes nicht an die Betriebsnachfolger übergeben worden, sondern im Eigentum von Ing. A und J F geblieben sei. Dementsprechend sei zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, das sei der 31. März 2003, eine Entnahme des

Gebäudes in das Privatvermögen zu unterstellen. Nach Gegenüberstellung des errechneten (Gebäude-)Ertragswertes in Höhe von 295.000,00 € (auf die Ermittlung dieses Ertragswertes durch die Betriebsprüfung wird an dieser Stelle verwiesen) mit dem Buchwert des Gebäudes von 105.058,29 € sei ein steuerpflichtiger Betriebsaufgabegewinn von 189.941,71 € anzusetzen.

Diese Sachverhaltselemente waren bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (25. November 2004) existent, gelangten aber dem Finanzamt (Veranlagungsreferat, Team) erst im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung im Jahre 2007 zur Kenntnis.

Mit Schreiben vom 7. März 2003 (eingelangt am 10. März 2003) erklärte die steuerliche Vertretung der Bw. dem Finanzamt (Veranlagungsreferat), dass die Bw. ihren Betrieb "Restaurant B" mit Wirkung 31. März 2003 an R und C F unentgeltlich übergeben habe und war daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Zeitpunkt der Erlassung des (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen) Erstbescheides vom 25. November 2004 vom Finanzamt zu Recht davon auszugehen, das auch die im notwendigen Betriebsvermögen befindliche Liegenschaft zum 31. März 2003 im Rahmen dieser Schenkung an R und C F übergegangen ist. Es ergaben sich lt. Aktenlage keinerlei Hinweise dafür, dass dem Finanzamt L Re (Veranlagungsreferat) der hier maßgebliche Sachverhalt, nämlich das Zurückbehalten bzw. die Überführung der gegenständlichen Liegenschaft ins Privatvermögen von Ing. A und J F, schon bei Erlassen des Erstbescheides bekannt gewesen sein musste.

Die rechtzeitige Kenntnis der bereits im Zeitpunkt der (Erst-)Bescheiderlassung existenten, allerdings erst im Rahmen der Außenprüfung hervorgekommenen, entscheidungswesentlichen Tatsachen (nova reperta) hätte die Bescheid erlassene Behörde möglicherweise dazu veranlasst, einen im Spruch anders lautenden Bescheid zu erlassen; entsprechend den obigen rechtlichen Ausführungen ist durch die Übernahme der gegenständlichen Liegenschaft - als wesentliche Betriebsgrundlage - in das Privatvermögen von Ing. A und J F von einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 auszugehen; noch nicht versteuerte stille Reserven sind daher aufzulösen und werden gewinnwirksam.

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. ihre Berufungsbegründung darauf zu stützen versucht, dass R und C F zwar nicht das zivilrechtliche, hingegen aber das wirtschaftliche Eigentum (als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) an der gegenständlichen Liegenschaft mit Wirkung 31. März 2003 übertragen wurde, so ist dem zu entgegnen, dass einerseits wirtschaftlicher Eigentümer idR auch der zivilrechtliche Eigentümer ist und bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte, wie zB Fruchtgenuss, idR kein wirtschaftliches Eigentum begründen (vgl. dazu Ritz³, a.a.O., Tzen 3, 9 zu § 24 BAO und die dort zitierte VwGH-Judikatur). Andererseits bestanden bzw. bestehen für eine Übertragung der gegenständlichen

Liegenschaft ins wirtschaftliche Eigentum von R und C F - gerade auch im Sinne der oben dargestellten Verwaltungspraxis und Lehre - keinerlei Anhaltspunkte.

Nachdem - wie bereits oben dargelegt - für die Beurteilung des Hervorkommens von Tatsachen allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode (verfahrens-, perioden- und personenbezogen) maßgebend ist und auch ein Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht hinderlich wäre, ist daher zusammenfassend zu sagen, dass die obgenannten im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung erlangten Sachverhaltselemente eindeutig einen Fall des Neuherkommens von Tatsachen, welche zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung bereits existent waren und als entscheidungswesentliche Sachverhaltelemente seinerzeit zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten bzw. den Spruch eines neuen Sachbescheides zu beeinflussen geeignet gewesen wären (siehe dazu Ritz³, a.a.O., Tz 24 zu § 303 BAO; Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2917), darstellen. Dem Finanzamt war in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens auch das ihr eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden. Im Hinblick auf die Verschuldensfrage war zu berücksichtigen, dass es auch an der Bw. gelegen wäre, entsprechende konkrete Angaben betreffend die Überführung der gegenständlichen Liegenschaft ins Privatvermögen der bisherigen Betriebsinhaber vorzunehmen. Die Ermessensmaßnahme liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigt - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen - die Beseitigung der Rechtskraft.

Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt das Feststellungsverfahren 2003 wieder aufnahm und damit im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit einräumte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. März 2008