



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA betreffend Zurückweisung einer Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000, Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zur Erhebung einer Berufung gegen die Bescheide Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000 und Abweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000 nach am 19. September 2006 in 1030 Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung

1. entschieden:

Der Berufung gegen die Abweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Bescheide des FA vom 3. Juli 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000 werden gemäß § 299 BAO ersatzlos aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Berufungen betreffend Zurückweisung einer Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000, Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zur Erhebung einer Berufung gegen die Bescheide Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000 und Abweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Sachbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

a) Zurückweisung einer Berufung

Die Berufungswerberin (Bw.) gab in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2000 Sonderausgaben aus Renten und dauernde Lasten einer von ihr so bezeichneten "Versorgungsrente" an Herrn H (H) an. Das zuständige Finanzamt (FA) erließ zunächst erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000. Der Einkommensteuerbescheid 1999 vom 4. Dezember 2000 wurde am 12. Juli 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert, ohne dass die Sonderausgaben Renten und dauernde Lasten verändert wurden.

Bescheiddatum		Sonderausgabe Rente S
04.12.2000	Einkommensteuer 1998	82.500,00
04.12.2000 /		
12.07.2001	Einkommensteuer 1999	82.500,00
29.01.2002	Einkommensteuer 2000	110.000,00

Herr H, der Empfänger der Rentenzahlungen, ist der Vater der Bw. Das FA führte zunächst im Veranlagungsverfahren von Herrn H ein Ermittlungsverfahren durch und verlangte laut Aktenvermerk vom 17. Oktober 2001 die Verträge zur Rente mit Frist von einem Monat ab (Akt Herr H, Jahr 2000 Seite 6). Herr H und die Bw. werden von derselben Steuerberatungskanzlei vertreten. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2001 (Akt Herr H Seite 7) legte die steuerliche Vertretung im Veranlagungsverfahren von Herrn H unter Bezugnahme auf den telefonischen Vorhalt vom 17. Oktober 2001 zwei Notariatsakte vom 26. Mai 1998 betreffend eine "Kaufpreisrente" zwischen Herrn H und dem Gatten der Bw. und betreffend eine "Versorgungsrente" zwischen Herrn H und der Bw. vor.

Dem Notariatsakt mit der Bw. ist zu entnehmen (Akt Herr H Dauerbelege Seite 6ff): Herr H (geboren 1924) ist Mitgesellschafter der R-GmbH (R-GmbH). Das Stammkapital von S 500.000,00 ist vollständig einbezahlt. Der Geschäftsanteil von Herrn H in Nominale von S 200.000,00 entspricht 40%. Herr H tritt von seinem Geschäftsanteil einen Teil in Höhe von

S 75.000,00, das sind 15% des Stammkapitals, an seine Tochter (die Bw.) ab. Als Gegenleistung gebührt Herrn H "zur Sicherung seines Lebensunterhaltes" eine an jedem Monatsende fällige "Versorgungsrente" von S 20.000,00, wertbeständig zum Verbraucherpreisindex 1996. Die Rente ist nicht vererbbar und erlischt mit dem Tod des Rentenberechtigten. Als Tag der Übergabe gilt der Tag des Unterfertigung des Notariatsaktes.

Mit FAX vom 28. März 2002 (Akt Herr H Seite 33ff) übermittelte die steuerliche Vertretung dem FA im Veranlagungsverfahren von Herrn H eine "Ermittlung des gemeinen Wertes (Wiener Verfahren 1996) der Geschäftsanteile der [R-GmbH] zum 31.3.1996", die einen gemeinen Wert der Anteile von S 2.298,00 je S100,00 Stammkapital ausweist.

Mit FAX vom 15. April 2002 (abgelegt im Akt Herr H Seite 38) teilte die steuerliche Vertretung dem FA im Veranlagungsverfahren der Bw. bezugnehmend auf eine Anfrage zu der von der Bw. als Sonderausgaben abgesetzten "Versorgungsrente" mit, die Zahlung dieser Renten sei ausgesetzt aber nicht eingeklagt worden. In Hinblick auf den schlechten Gesundheitszustand des Rentenempfängers Herrn H könne letzterer für den Fall des Auflaufens höherer Spitalskosten auf eine entsprechend werthaltige Forderung zurückgreifen. Ebenso sei daran gedacht worden, dass diese Forderung im Fall des Ablebens von Herrn H auf seine Ehefrau übergehe und für diese einen entsprechenden Vermögenswert darstelle.

- Bescheide Einkommensteuer und Wiederaufnahme

Mit Bescheiden jeweils vom 3. Juli 2002 nahm das FA betreffend die Bw. die Verfahren Einkommensteuer 1998 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag geänderte Einkommensteuerbescheide für 1998 bis 2000, in denen die genannten Sonderausgaben nicht mehr anerkannt wurden.

Der Begründung der drei Wiederaufnahmebescheide ist zu entnehmen, die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das FA verfasste eine weitere schriftliche Bescheidbegründung betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 und ein Berechnungsblatt (Akt Bw., Jahr 2000 Seite 5f) und führte aus, bei der Rentenvereinbarung zwischen der Bw. und Herrn H betrage der gemeine Wert des 15%igen Beteiligungsanteils am Stammkapital S 1.723.500,00, der versicherungsmathematische Rentenbarwert S 1.710.456,00. Daraus ergebe sich ein Wertverhältnis von 99,24%. Es handle sich um eine Kaufpreisrente, die erst ab Überschreiten des § 16 BewG-Barwertes als Sonderausgabe abzugsfähig sei.

Das FA ging von folgender Berechnung aus (AS 6):

	Stammkapital	Gemeiner Wert	
	S	S	
	100,00	2.298,00	
	75.000,00	1.723.500,00	100% Bw.
Versicherungsmath.			
74 Jahre			
Zinssatz 5,5%			
Faktor lt. Tabelle Rentenbesteuerung Stoll			
S 845 Tabelle 4			
Barwert v. Leibrenten	Faktor 7,2082		
	Monate		
Abschlag f. unterjähr.	0,08130		
	7,1269		
	S		
Bw.:	20.000,00	/ Monat	
	240.000,00	/ Jahr	
Bewertungsgesetz:	geb.	27.12.1924	74 Jahre
Rente	70-75 Jahre	5 fach =	1.200.000,00 69,63% Bw.
Versicherungsmath.			
Jahr	240.000,00	x 7,1269 =	1.710.456,00 99,24% Bw.

Bei Berechnung des FAes wurde der gemeine Wert der Anteile an der R-GmbH von S 2.298,00 je S100,00 Stammkapital laut der bereits genannten Ermittlung der steuerlichen Vertretung im Veranlagungsverfahren von Herrn H im FAX vom 28. März 2002 verwendet.

-
- Anträge auf Verlängerung der Berufungsfrist

Mit FAX datiert 2. August 2002, beim FA eingelangt am 5. August 2002, 15.40 Uhr (AS 7) gab die steuerliche Vertretung der Bw. betreffend "Fristverlängerung" an: Hiemit werde die Verlängerung der Rechtsmittelfrist ua. gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000, und die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, sämtliche ergangen am 03. Juli 2002 bis zum 31. August 2002 beantragt. Begründung: Der Berechnung des gemeinen Wertes seien die Werte aus den Jahresabschlüssen 1996 zu Grunde gelegt worden, es sei aber notwendig, für eine exakte Ermittlung des gemeinen Wertes die tatsächlichen Werte, wie sie sich aus den zeitnah erstellten Jahresabschlüssen ergeben würden, heranzuziehen. Da die gemeinen Werte somit erneut zu ermitteln seien, sei um die Erstreckung der Berufungsfrist bis zum angegebenen Zeitpunkt ersucht worden.

Mit Bescheid vom 6. August 2002 (AS 9) entschied das FA, dass dem Ansuchen vom 2. August 2002, eingelangt am 5. August 2002, um Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen "Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 u. 2000" stattgegeben werde. Die Frist werde bis zum 31. August 2002 verlängert, gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO könne die Begründung entfallen, da dem Ansuchen vollinhaltlich stattgegeben wurde. Einem weiteren Ansuchen werde nicht stattgegeben.

Mit Schreiben vom 30. August 2002, eingelangt am 2. September 2002 (AS 10), beantragte die steuerliche Vertretung für die Bw. eine weitere Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 15. September 2002. Die Bezeichnung der angefochtenen Bescheide und die Begründung des Antrages sind ident mit dem oa. Fristverlängerungsansuchen vom 2. August 2002.

- Bescheid auf Abweisung der Fristverlängerung

Mit Bescheid vom 4. September 2002 (AS 12) entschied das FA, dem Ansuchen vom 30. August 2002, eingelangt am 2. August 2002, um Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen ua. Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 u. 2000, und Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 u. 2000 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO werde nicht stattgegeben, da die Frist letztmalig bis 31. August 2002 verlängert worden sei.

Mit Schreiben vom 13. September 2002, eingelangt am 16. September 2002 (AS 14) beantragte die steuerliche Vertretung neuerlich eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist, diesmal bis zum 15. September 2002. Die Bezeichnung der Bescheide und die Begründung des Antrages sind wiederum ident mit dem Fristverlängerungsansuchen datiert 30. August 2002 (AS 10).

Mit Bescheid vom 18. September 2002 (AS 16) entscheid das FA, dem Ansuchen vom 13. September 2002 um Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung ua. gegen Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000, und die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO werde nicht stattgegeben, da mit Bescheid vom 6. August 2002 die Frist letztmalig bis 31. August 2002 verlängert worden sei .

- Berufung Einkommensteuer und Wiederaufnahme

Mit Schreiben datiert 5. September 2002, eingelangt beim FA am 19. September 2002 (AS 18), gab die steuerliche Vertretung an, es werde hiemit innerhalb offener, verlängerter Frist das Rechtsmittel der Berufung ua. gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 und die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, sämtliche ergangen am 3. Juli 2002, erhoben. Betreffend Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 richte sich die Berufung gegen die Aberkennung der Versorgungsrente als Sonderausgaben und es werde die antragsgemäße Veranlagung beantragt. Strittig sei im Jahr 2000 ein Sonderausgabenabzug von S 110.000,00, 1999 und 1998 je S 82.500,00. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Werte aus den zeitnah zum Übergabestichtag der Geschäftsanteile erstellten Jahresabschlüssen im Rahmen der gemeinen Werte-Berechnung würde sich ein Wertverhältnis in Höhe von 73,21% ergeben, welche die berufungsgegenständliche Berücksichtigung der Versorgungsrente als Sonderausgabe in den Jahren 1998 bis 2000 zulasse. Der Berufung liegt eine Aufstellung betreffend dreier GmbHs bei (AS 21), wobei es sich bei einer davon um die berufungsgegenständliche R-GmbH handelt. Die Aufstellung der steuerlichen Vertretung betrifft die Jahre 1996 bis 1998:

	1998	1997	1996
	S	S	S
EGT	242.025,00	-240.656,00	121.731,00
Gewinnvortrag lt. BP		74.850,00	
Instandhaltung Geb. (Fassade)		490.938,00	
Instandhaltung Fassade			162.128,00
RSt. R+B f. BP u. Umgründ.	120.000,00	40.000,00	60.000,00
	362.025,00	365.132,00	343.859,00

- Zurückweisungsbescheide

Mit drei Bescheiden jeweils vom 7. Oktober 2002 (vgl. AS 20) wies das FA die Berufung vom 18. September 2002 gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 vom 3. Juli 2002 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurück und führte zur Begründung aus, dass die Berufungsfrist bereits am 31. August 2002 abgelaufen sei.

- Berufung Zurückweisungsbescheide

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2002, eingelangt am 18. Oktober 2002 (AS 35f) erhab die steuerliche Vertretung ua. Berufung gegen die Bescheide 1998, 1999, 2000 vom 7. Oktober 2002. Die Berufung richte sich ua. gegen die Zurückweisung der Berufung vom 5. September 2002 gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 und die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, sämtliche ergangen am 3. Juli 2002. Es werde beantragt, die Zurückweisungsbescheide aufzuheben und die erklärungsgemäße Veranlagung durchzuführen. Zur Begründung wurde ausgeführt, das FA habe mit Bescheid vom 8. August 2002 dem Fristverlängerungsansuchen vom 2. August 2002 bis zum 31. August 2002 entsprochen. Weiters habe das FA im genannten Bescheid in der Begründung ausgeführt, dass einem weiteren Ansuchen nicht stattgegeben werde. Da es sich laut Rechtsmittelbelehrung bei diesem Bescheid nur um eine verfahrensleitende Verfügung gemäß § 244 der Bundesabgabenordnung handle, sei dagegen ein abgesondertes Rechtsmittel unzulässig gewesen und könne erst gemeinsam mit dem die Angelegenheit abschließenden Bescheid eingebbracht werden. Mit Schreiben vom 30. August 2002 und vom 13. September 2002 seien beim FA weitere Fristverlängerungsansuchen für die Erledigung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 eingebbracht worden. Die Einbringung dieser Fristverlängerungsansuchen mit einer beantragten Frist bis zum 15. September bzw. 30. September 2002 sei aus dem Grund erforderlich gewesen, da wegen der urlaubsbedingten Abwesenheit der Bw., der einzigen Geschäftsführerin (17. August 2002 bis 9. September 2002 Mauritius, unter Hinweis auf Flugbestätigung), der für die Berechnung des gemeinen Wertes der Geschäftsanteile notwendige Zugang zu den vorhandenen Belegen und Daten unmöglich gewesen sei. Ebenso sei dem FA bekannt, dass die Berechnung des gemeinen Wertes von Geschäftsanteilen nur im Rahmen eines sehr zeitaufwendigen und umfangreichen Berufungsverfahrens von Spezialisten durchgeführt werden könnte, weshalb die vom FA mit Bescheid vom 6. August 2002 gesetzte Frist bis zum 31. August 2002 jedenfalls in der Urlaubszeit als nicht ausreichend angesehen werden müsse. Abschließend werde höflichst ersucht, das Berufungsbegehren möglichst rasch zu behandeln und durch verfahrensrechtliche Maßnahme dem Rechtsschutz der Bw. im Sinne der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit gemäß § 20 BAO Rechnung zu tragen. Weiters werde um Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung ersucht.

- BVE Zurückweisungsbescheide

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2003 (AS 62) wies das FA die Berufung vom 16. Oktober 2002 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 7. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000 und Wiederaufnahme Einkommensteuer 1998 bis 2000 mit der Begründung ab, der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 2. Oktober 2002 sei mit Bescheid vom 17. September 2003 abgewiesen worden. Die Zurück-

weisung der Berufung vom 5. September 2002 sei daher zu Recht erfolgt, weil die Berufung erst nach Ablauf der bis zum 31. August 2002 verlängerten Berufungsfrist eingebracht worden sei.

-
- Vorlageantrag Zurückweisungsbescheide

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2003, eingelangt am 13. Oktober 2003 (AS 67), beantragte die steuerliche Vertretung ua. die Vorlage der Berufung vom 16. Oktober 2002 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 7. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000 sowie gegen die Wiederaufnahme Einkommensteuer 1998 bis 2000 an den unabhängigen Finanzsenat. Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2003 sei die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Dies mit der ausschließlichen Begründung, dass die Berufung verspätet eingebracht worden sei. Da jedoch der Bescheid über die Abweisung des Anschlusses in die Wiedereinsetzung des vorigen Standes bekämpft werde, sei er nicht im Rechtsbestand und erhalte daher die steuerliche Vertretung bis zur endgültigen Entscheidung über den Wiedereinsetzungsantrag die Berufung aufrecht. Gleichzeitig werde eine mündliche Streitverhandlung vor dem UFS beantragt.

b) Antrag Wiedereinsetzung

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2002, eingelangt am 9. Oktober 2002 (AS 31ff), beantragte die steuerliche Vertretung ua. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 bis 2000 und die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, sämtlich ergangen am 3. Juli 2002. Zur Begründung wurde ausgeführt, das FA habe mit Bescheid vom 6. August 2002 dem Fristverlängerungsansuchen vom 2. August 2002 bis zum 31. August 2002 entsprochen. Weiters habe das FA in dem genannten Bescheid in der Begründung ausgeführt, dass einem weiteren Ansuchen nicht stattgegeben werde. Da es sich laut Rechtsmittelbelehrung bei diesem Bescheid nur um eine verfahrensleitende Verfügung gemäß § 244 der Bundesabgabenordnung handle, sei dagegen ein abgesondertes Rechtsmittel unzulässig gewesen und könne erst gemeinsam mit dem die Angelegenheit abschließenden Bescheid eingebracht werden. Mit Schreiben vom 30. August 2002 und vom 13. September 2002 seien beim FA weitere Fristverlängerungsansuchen für die Erledigung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 eingebracht worden. Die Einbringung dieser Fristverlängerungsansuchen mit einer beantragten Frist bis zum 15. September bzw. 30. September 2002 sei aus dem Grund erforderlich gewesen, da wegen der urlaubsbedingten Abwesenheit der Bw., der einzigen Geschäftsführerin (17. August 2002 bis 9. September 2002 Mauritius, Flugbestätigung), der für die Berechnung des gemeinen Wertes der Geschäftsanteile notwendige Zugang zu den vorhandenen Belegen und Daten unmöglich gewesen sei. Ebenso sei dem FA bekannt, dass die Berechnung des gemeinen Wertes von Geschäftsanteilen nur im Rahmen eines sehr zeitaufwendigen und umfangreichen Berufungsverfahrens von Spezialisten durchgeführt werden könnte, weshalb die vom FA mit

Bescheid vom 6. August 2002 gesetzte Frist bis zum 31. August 2002 jedenfalls in der Urlaubszeit als nicht ausreichend angesehen werden müsse. Abschließend werde höflichst ersucht, das "Berufungsbegehren" möglichst rasch zu behandeln und durch verfahrensrechtliche Maßnahme dem Rechtsschutz der Bw. im Sinne der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit gemäß § 20 BAO Rechnung zu tragen.

Weiters stellte die Bw. im Schreiben vom 2. Oktober 2002 einen Eventualantrag-Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (AS 33): Für den Fall, dass das FA dem gegenständlichen "Berufungsbegehren" keine Folge leiste, werde bereits jetzt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt. In Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (unter Hinweis auf VwIgNF 9024 A, 9226 A) bilde die innerhalb der angesuchten verlängerten Rechtsmittelfrist bei der Abgabenbehörde eingebrachten Fristverlängerungsansuchen aus dem Grund einen Wiedereinsetzungsgrund, da die steuerliche Vertretung der ihr zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Sorgfaltspflicht unzweifelhaft nachgekommen sei (VwGH vom 4.9.1995, 95/10/0113). Es liege auch kein Verschulden des steuerlichen Vertreters vor (kein Zugang zu den Unterlagen, belegen, BH-Detailldaten), wobei sogar ein minderer Grad des Versehens irrelevant wäre. Nach "VwIgMF" 9024 A sei ein Ereignis dann unvorhergesehen und unabwendbar, wenn es die Partei tatsächlich nicht mit einberechnet habe und dessen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht erwarten hätte können. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.12.1987, 86/01/0150, ausgeführt habe, könne es geboten sein, dass ein Vertreter "vorsorglich" (ohne Rücksprache mit seinem Mandanten) ein Rechtsmittel ergreife. Gerade diesem Erfordernis sei wohl durch die innerhalb offener Rechtsmittelfrist jeweils beim FA eingebrachten Fristverlängerungsansuchen als auch die innerhalb offener, verlängerter Rechtsmittelfrist eingebrachte Berufung vom 5. September 2002 ausreichend Rechnung getragen worden. Es werde auch um Anberaumung einer "mündlichen Berufungsverhandlung" ersucht.

Mit Bescheid vom 7. Mai 2003 (AS 52) teilte das FA mit, dass die Eingabe vom 2. Oktober 2002 betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich des Inhaltes (§ 309a Abs. 1 BAO) die nachfolgenden Mängel aufweise: Es würden die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses sowie Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung notwendig seien, fehlen. Die angeführten Mängel seien beim FA gemäß § 309a Abs. 2 BAO bis zum 10. Juni 2003 zu beheben.

Mit FAX datiert 6. Juni 2003, eingelangt beim FA am 10. Juni 2003 um 15.52 Uhr (AS 54) ersuchte die steuerliche Vertretung im Hinblick auf die gegenwärtige Arbeitsüberlastung höflich um die Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes vom 7. Mai 2003 bis zum

30. Juni 2003. Mit Bescheid vom 18. Juni 2003 (AS 55) gab das FA diesem Ansuchen statt und verlängerte die Frist bis zum 30. Juni 2003.

Im Schreiben vom 24. Juni 2003 (AS 57f) gab die steuerliche Vertretung bezugnehmend auf die vom FA mit Bescheid vom 7. Mai 2003 abverlangten Klarstellungen betreffend den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 2. Oktober 2002 an, dass auf die beiden Kriterien "unabwendbar" und "unvorhergesehen" im Antrag Bezug genommen worden sei. Dem Kriterium "unabwendbar" als Maßstab im objektiven Sinn sei dadurch Rechnung getragen worden, dass wegen der urlaubsbedingten Abwesenheit der Bw., der einzigen Geschäftsführerin, der für die Berechnung des gemeinen Wertes der Geschäftsanteile notwendige Zugang zu den vorhandenen Belegen und Daten unmöglich gewesen sei. Das Kriterium "unvorhergesehen" als solches im subjektiven Sinn sei dadurch erfüllt worden, dass gegenüber der Abgabenbehörde darauf hingewiesen worden sei, dass die Berechnung des gemeinen Wertes von Geschäftsanteilen nur im Rahmen eines sehr zeitaufwendigen und umfangreichen Berechnungsverfahrens von Spezialisten durchgeführt werden könne, weshalb die von der Behörde mit Bescheid vom 6. August 2002 gesetzte Frist bis zum 31. August 2002 jedenfalls in der Urlaubszeit als nicht ausreichend angesehen werden müsse. Bezuglich der bescheidmäßig abverlangten Angaben, die gemäß § 309a Abs. 1 [lit.] c BAO zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an das Fristversäumnis notwendig seien, sei ebenfalls auf die Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 2. Oktober 2002 hinzuweisen, in welchem ausführlich dargelegt worden sei, dass die steuerliche Vertretung der ihr zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Sorgfaltspflicht unzweifelhaft nachgekommen sei (VwGH vom 4.9.1995, 95/10/0113). Es liege auch kein Verschulden des steuerlichen Vertreters vor (kein Zugang zu den Unterlagen, Belegen, Buchhaltungs-Detaildaten), wobei sogar ein minderer Grad des Versehens irrelevant wäre. Zusätzlich sei dem Erfordernis eines "vorsorglich" (ohne Rücksprache mit seinem Mandanten) ergriffenen Rechtsmittels (VwGH vom 16.12.1987, 86/01/0150) sowohl durch die innerhalb offener Rechtsmittelfrist jeweils beim FA eingebrachten Fristverlängerungsansuchen als auch die innerhalb offener (verlängerter) Rechtsmittelfrist eingebrachte Berufung vom 5. September 2002 ausreichend Rechnung getragen worden.

- Bescheid Abweisung Wiedereinsetzung

Mit Bescheid vom 17. September 2003 (AS 60f) wies das FA den Antrag vom 2. Oktober 2002 betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand mit der Begründung ab, gemäß § 308 Abs. 1 BAO sei gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleide, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft mache, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert gewesen sei, die Frist einzuhalten. Ein Verschulden min-

deren Grades hindere die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht. Unvorhergesehen sei ein Ereignis dann, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Mitteln nicht verhindern habe können, auch wenn sie dessen Eintritt vorausgesehen habe. Im vorliegenden Fall sei die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 trotz Rechtsmittelfristverlängerung veräumt worden. Im am 2. Oktober 2002 gestellten Antrag auf Wiedereinsetzung werde im Wesentlichen ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter der gebotenen Sorgfaltspflicht nachgekommen sei und ihm auch kein Verschulden vorzuwerfen sei. Als unvorhergesehenes Ereignis sei die Tatsache angeführt worden, dass die Berechnung der gemeinen Werte von Geschäftsanteilen nur im Rahmen eines zeitaufwendigen und umfangreichen Berechnungsverfahrens von Spezialisten durchgeführt werde könne. Die Unabwendbarkeit sei durch die urlaubsbedingte Abwesenheit der einzigen Geschäftsführerin begründet gewesen. Der Umstand, dass die Berechnung der gemeinen Werte von Geschäftsanteilen ein zeitaufwendiges und umfangreiches Verfahren erfordere, möge zwar stimmen, [es] sei jedoch zu bedenken, dass dieses Verfahren ja eigentlich schon vor Abgabe der Abgabenerklärungen hätte durchgeführt werden sollen, um in den Erklärungen richtige und vollständige Angaben machen zu können. Darüber hinaus habe im Zuge der Veranlagung ein mehrmonatiges Vorhalteverfahren stattgefunden, während dessen offenbar das Berechnungsverfahren ebenfalls nicht abgeschlossen worden sei. Da also schon seit längerem bekannt gewesen sei, dass eine Berechnung der gemeinen Werte der Geschäftsanteile benötigt werde, könne nicht von einer Unvorhersehbarkeit gesprochen werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach ausgeführt habe, stellten zB Arbeitsüberlastung oder familiäre Probleme keine Wiedereinsetzungsgründe dar. Umso weniger könne die Tatsache, dass sich die Bw. auf eine Urlaubsreise begeben habe, als ein unabwendbares Ereignis angesehen werden. Da somit keine Wiedereinsetzungsgründe im Sinne des § 308 Abs. 1 BAO gegeben seien, erübrige es sich, auf das Vorliegen von Verschulden näher einzugehen. Der Antrag sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

- Berufung

Mit Schreiben 9. Oktober 2003, eingelangt am 13. Oktober 2003 (AS 68ff), erhab die steuerliche Vertretung gegen die Bescheide über die "Abweichung" des Ansuchens gemäß § 308 Abs. 1 BAO Berufung zugleich mit einer Berufung betreffend § 299 BAO (siehe unten). Die Berufung richte sich gegen die Abweisung beider Anträge und begehre [die] Stattgabe zu mindest eines Antrages. Begründung zu § 308 Abs. 1 BAO: Die Begründung zur Abweisung, wonach das Verfahren zur Berechnung des gemeinen Wertes schon vor Abgabe der Abgabenerklärungen hätte durchgeführt werden sollen, gehe ins Leere. Die Berechnung des gemeinen Wertes sei ein Teil der amtswegigen Ermittlungspflicht und keinesfalls zwingend vom

Steuerpflichtigen durchzuführen, ein diesbezüglicher Gesetzesauftrag sei der steuerlichen Vertretung nicht bekannt. Vielmehr seien bloß die Tatbestände ordnungsgemäß der Behörde zu übermitteln, aus denen diese wiederum die Rechtsfolgen zu ziehen habe, wozu auch die Berechnung des gemeinen Wertes amtswegig gehörten. Die Unvorhersehbarkeit liege nicht darin, dass damit zu rechnen gewesen sei, dass ein Berechnungsverfahren durchgeführt habe werden müssen, sondern genau daran, dass im Zuge der Berechnung, welche ordnungsgemäß und rechtzeitig begonnen worden sei, Teileinformationen, Buchhaltungs- und Belegseinsichtsmaßnahmen notwendig geworden seien, welche wiederum aus verständlichen und der Ordnungsmäßigkeit und Sicherung der Buchhaltung zweckdienlichen Gründen nicht möglich gewesen seien. Man könne beiden Geschäftsführern wohl schwer einen Vorwurf daraus machen, dass sie in ihrer urlaubsbedingten Abwesenheit das Belegwesen des Unternehmens und die früheren Buchhaltungen sichern würden. Die Tatsache, dass die Geschäftsführer eine seit langem geplante, große Urlaubsreise plangemäß angetreten hatten, sei sehr wohl ein Hinderungsgrund und ein Wiedereinsetzungsgrund im Sinne der BAO. Die steuerliche Vertretung möchte nur beispielsweise jenen Finanzbeamten kennen lernen, welcher seine Urlaubsreise verschiebe, nur weil die steuerliche Vertretung zB dingend die Veranlagung einer Steuererklärung, die Abarbeitung eines "Berufungsmittels" oder Ähnliches für notwendig erachte. Es sei wirtschaftlich völlig unvertretbar, einen derart wichtigen und für die Erholung der schwer beschäftigten Geschäftsführer notwendigen Urlaub, der schon mit Hotelbuchungen, Flugreservierungen etc. kostenmäßig stark belastet sei, nicht antreten zu dürfen, nur weil für das FA ein alter Beleg vielleicht nachgeschaut werden müsste. Weiters stelle der Urlaub schon deswegen ein unabwendbares Ereignis dar, da es zum Zeitpunkt des Urlaubsantrittes noch nicht klar gewesen sei, dass die steuerliche Vertretung im Zuge der Berechnungen doch Belegeinsicht, Konteneinsicht etc. machen müsste. Das heiße, der bereits angetretene und somit konsumierte Urlaub sei bereits unverrückbare Tatsache gewesen, als der Bedarf nach Belegeinsicht hervorgekommen sei.

c) Antrag Bescheidaufhebung § 299 BAO

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2003, eingelangt am 17. Jänner 2003 (AS 48ff) stellte die steuerliche Vertretung beim FA einen Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO und gab an, das FA habe mit Bescheiden vom 6. August 2002, 4. September 2002 und 18. September 2002 über die Fristverlängerungsansuchen vom 2. August 2002, 30. August 2002 und 13. September 2002 in der Form abgesprochen, als die Frist bis zum 31. August 2002 verlängert worden sei. Die "berufungsgegenständlichen" Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 sowie die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, sämtliche ergangen am 3. Juli 2002, seien insoweit rechtswidrig, als den genannten Bescheiden unrichtige Feststel-

lungen bzw. aktenwidrige Annahmen zu Grunde liegen würden. Diesen Bescheiden hafte somit der Mangel der inhaltlichen Rechtswidrigkeit an. Im Hinblick auf die soeben beschriebenen unrichtigen Sachverhaltsfeststellungen, Aktenwidrigkeit und inhaltliche Rechtswidrigkeit, werde die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 und der Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, durch das FA beantragt. Die Begründung ist ident mit jener aus dem Wiedereinsetzungsantrag vom 2. Oktober 2002 (AS 32): Das FA habe mit Bescheid vom 6. August 2002 dem Fristverlängerungsansuchen vom 2. August 2002 bis zum 31. August 2002 entsprochen. Weiters habe das FA in dem genannten Bescheid in der Begründung ausgeführt, dass einem weiteren Ansuchen nicht stattgegeben werde. Da es sich laut Rechtsmittelbelehrung bei diesem Bescheid nur um eine verfahrensleitende Verfügung gemäß § 244 der Bundesabgabenordnung handle, sei dagegen ein abgesondertes Rechtsmittel unzulässig gewesen und könne erst gemeinsam mit dem die Angelegenheit abschließenden Bescheid eingebracht werden. Mit Schreiben vom 30. August 2002 und vom 13. September 2002 seien beim FA weitere Fristverlängerungsansuchen für die Erledigung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 eingebracht worden. Die Einbringung dieser Fristverlängerungsansuchen mit einer beantragten Frist bis zum 15. September bzw. 30. September 2002 sei aus dem Grund erforderlich gewesen, da wegen der urlaubsbedingten Abwesenheit der Bw., der einzigen Geschäftsführerin (17. August 2002 bis 9. September 2002 Mauritius, Flugbestätigung), der für die Berechnung des gemeinen Wertes der Geschäftsanteile notwendige Zugang zu den vorhandenen Belegen und Daten unmöglich gewesen sei. Ebenso sei dem FA bekannt, dass die Berechnung des gemeinen Wertes von Geschäftsanteilen nur im Rahmen eines sehr zeitaufwendigen und umfangreichen Berechnungsverfahrens von Spezialisten durchgeführt werden könnte, weshalb die vom FA mit Bescheid vom 6. August 2002 gesetzte Frist bis zum 31. August 2002 jedenfalls in der Urlaubszeit als nicht ausreichend angesehen werden müsse. Abschließend werde höflichst ersucht, das "Berufungsbegehren" möglichst rasch zu behandeln und durch verfahrensrechtliche Maßnahme dem Rechtsschutz der Bw. im Sinne der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit gemäß § 20 BAO Rechnung zu tragen. Weiters verweise die steuerliche Vertretung auf einen Punkt 2 eines BMF-Erlasses vom 9. Jänner 1987, 050301/3-IV/5/86, AÖF 2987/61, wonach bei Ermessensübung dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem der Rechtsbeständigkeit zukomme und das Behebungsrecht bei Zutreffen der Voraussetzungen wahrzunehmen sei.

- FAX vom 18. August 2003

Mit FAX vom 18. August 2003 (abgelegt im Akt Herr H Seite 86ff) übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw. dem FA die Ermittlung der gemeinen Werte ("Wiener Verfahren 1996")

von drei GmbHs, darunter die berufungsgegenständliche R-GmbH. Der gemeine Wert von Anteilen je S 100,00 am Stammkapital der R-GmbH wurde diesmal mit S 3.115,00 angegeben (Akt Herr H Seite 90).

- Bescheid Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung § 299 BAO

Mit Bescheid vom 17. September 2003 (AS 64f) wies das FA das Ansuchen vom 10. Jänner 2003 betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO mit der Begründung ab, gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde 1. Instanz auf Antrag der Partei einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Eine Aufhebung komme nur wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes in Betracht. Der Inhalt eines Bescheides sei rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche. Rechtswidrigkeit liege bei falscher Gesetzesauslegung vor, somit wenn der Sachverhalt einem unrichtigen Gesetzestatbestand unterstellt worden sei. In einem langwierigen, mehrere Monate dauernden Vorhalteverfahren (teilweise dadurch bedingt, dass seitens der Bw. falsche Unterlagen, nämlich gar nicht die R-GmbH betreffend, übermittelt worden seien) sei seitens der Abgabenbehörde der Sachverhalt im streitgegenständlichen Fall ermittelt worden, nämlich die Abtretung von Geschäftsanteilen an der R-GmbH durch Herrn H an die Bw. und deren Gatten gegen Bezahlung von monatlichen Renten in der Höhe von S 20.000,00 bzw. S 48.000,00. Dieser Sachverhalt sei unter den Tatbestand des § 29 Z 1 EStG 1988 subsumiert worden. Daraufhin seien die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 am 3. Juli 2002 erlassen worden. Trotz mehrmaliger Fristverlängerung sei eine Berufung gegen diese Bescheide verspätet eingegangen und diese gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen worden. Eine Maßnahme des § 299 BAO liege im Ermessen der Behörde. Im Hinblick darauf, dass für die Berechnung der gemeinen Werte der Geschäftsanteile an der R-GmbH beinahe ein Jahr (wenn nicht sogar noch länger, habe die Berechnung ja bereits im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe erfolgt sein müssen) zur Verfügung gestanden sei, sei es unterlassen worden, rechtzeitig ein weiteres (wenn unbedingt erforderlich) Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zu stellen (sondern es sei eine Urlaubsreise angetreten worden) und erst ein Jahr später (Übermittlung einer neuen Berechnung der gemeinen Werte am 18. August 2003) konkrete Angaben gemacht worden seien, sei es nicht ermessenskonform, die Versäumung der Rechtsmittelfrist, welche wohl im Bereich der Partei gelegen sei, durch Bescheidaufhebung zu sanieren. Darüber hinaus könne im bisherigen Vorgehen des FAs auch keine Rechtswidrigkeit gesehen werden. Der Antrag sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

- Berufung

Mit Schreiben 9. Oktober 2003, eingelangt am 13. Oktober 2003 (AS 68ff), erhob die steuerliche Vertretung ebenso Berufung gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO. Die Berufung richte sich auch gegen die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung und begehre [die] Stattgabe zumindest eines Antrages.

Begründung zu § 299 BAO: Der Ermessensspielraum der Behörde sei nach schon bekannter Judikatur des VwGH auszuüben. Keineswegs könne der gesamte § 299 BAO dahingehend ausgelegt werden, dass er in willkürlicher Auslegung des Ermessens für das praktische Verfahren unnötig werde, da die Behörde quasi nach Gutdünken jeden Antrag abschmettere. Auch die weiterführende Begründung, dass es nicht ermessenskonform sei, die Versäumung einer Rechtsmittelfrist durch Bescheidaufhebung zu sanieren, sei schlicht nicht haltbar. Rechtsrichtigkeit gehe jedenfalls auch laut Erlass vom BMF vor Rechtssicherheit, diese Erkenntnis habe sich in den letzten Jahren in den meisten Finanzämtern bereits durchgesetzt. Die in der Begründung angeführten Argumente seien daher antiquiert und die ganze dahinter erkennbare Motivation nicht mehr zeitgemäß. Die abschließende Bemerkung, wonach nach Ansicht der Behörde ohnehin Rechtsrichtigkeit vorliege, vermag auch nicht weiterzuhelpfen, da dies ja hoffentlich unschwer von jedem Bescheid gesagt werden könne. Es sei wohl nicht anzunehmen, dass ein Finanzbeamter einen Bescheid erlasse, von dem er/sie selbst schon annehme, dass dieser rechtswidrig sei. Hier gehe es bekanntlich ganz im Gegenteil darum, dass gemäß § 299 BAO auch bei aus welchen Gründen immer nicht mehr rechtsmittelfähigen Bescheiden im Sinne einer modernen Verwaltung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden soll, seiner Meinung nach bestehende Rechtswidrigkeiten des Bescheides trotz Verfristung zu beseitigen.

d) Verfahren UFS

- Schreiben Bw. an UFS

Mit Schreiben an den UFS vom 24. Juli 2006 brachte die steuerliche Vertretung zum abweisenden Bescheid vom 17. September 2003 betreffend Antrag gemäß § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 1998 bis 2000 an, mit Notariatsakt vom 26. Mai 1998 habe Herr H, geboren 1924, GmbH-Anteile im Umfang von 25%, das entspreche einem voll eingezahlten Stammkapital von S 125.000,00 an der R-GmbH, an den Gatten der Bw. abgetreten. Als Gegenleistung sei eine monatliche Leibrente von S 48.000,00 fällig jeweils am Ende eines Monats vereinbart worden. Stichtag der Übertragung der Anteile sei der 26. Mai 1998 gewesen.

Mit [anderem] Notariatakt vom 26. Mai 1998 habe Herr H 15% seiner GmbH-Anteile, das entspreche einem Stammkapital von S 75.000,00 an der R-GmbH an die Bw. abgetreten. Gegenleistung für diese Abtretung sei eine monatliche Leibrente von S 20.000,00 fällig jeweils am Ende eines Monats gewesen. Stichtag der Übertragung sei ebenfalls der 26. Mai 1998 gewesen.

Festzuhalten sei also, dass hier zwei voneinander unabhängige Geschäftsfälle vorliegen würden, die am selben Tag abgeschlossen worden seien. Daraus ergebe sich auch, dass zwei

voneinander unabhängige Anteilsabtretungen aber auch Leibrentenvereinbarungen vorliegen würden.

In gegenständlicher Causa sei somit nur die monatliche Leibrente, die zwischen Herrn H und der Bw. vereinbart worden sei, also die Leibrente in der Höhe von monatlich S 20.000,00 zu beurteilen. Für die Beurteilung, ob es sich nun bei gegenständlicher Rente um eine Außerbetriebliche Versorgungsrente oder Kaufpreisrente handle, sei es nicht zulässig die zwischen Herrn H und dem Gatten der Bw. abgeschlossene Rentenvereinbarung und die zwischen Herrn H und der Bw. abgeschlossene Rentenvereinbarung zu einer einheitlichen Rentenvereinbarung zusammenzufassen. Die Rechtsansicht der Behörde (unter Hinweis auf eine fernmündliche Besprechung vom 9. Dezember 2002), wonach die Rente jährlich neu zu klassifizieren sei, je nachdem wie hoch die zugeflossenen Rentenbeträge pro Jahr seien, finde weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur Deckung.

Für die Typenzuordnung verfahrensgegenständlicher Rente seien vielmehr das von Herrn H an die Bw. übertragene Vermögen und die zwischen diesen Parteien vereinbarte monatliche Leibrente im Betrag von S 20.000,00 heranzuziehen. Weiters würde die Typenzuordnung einmal bei Abschluss des Rentenvertrages erfolgen und habe ab dann für die Zukunft bindende Wirkung. Die Rechtsansicht der Behörde (fernündliche Besprechung vom 9. Dezember 2002), wonach die Rente jährlich neu zu klassifizieren sei, je nachdem wie hoch die zugeflossenen Rentenbeträge pro Jahr seien, finde weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur Deckung.

Es sei für die Typenzuordnung nicht schädlich, wenn in der Zukunft nicht die gesamten Rentenforderungen entrichtet würden. Im Zeitpunkt der Rentenvereinbarung könne der Rentenberechtigte nicht wissen, wie hoch seine Bedürfnisse in der Zukunft tatsächlich sein werden. Er werde damit jedenfalls die Rentenhöhe so festsetzen, dass seine Versorgung jedenfalls sichergestellt sei. Es liege dann in seinem Ermessen in der Zukunft, einzelne Rentenzahlungen zu stunden oder sogar darauf zu verzichten. Zweck der Rente sei eben, seine Versorgung in der Zukunft sicherzustellen.

Festzuhalten sei, dass die Rentenbesteuerung mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2000 in § 16 Abs. 1 Z 1, § 18 Abs. 1 Z 1, § 20 Abs. 1 Z 4, und § 19 Z 1 EStG 1988 neu geregelt worden sei (Rz 7001 EStR). Die in Rz 7002 EStR enthaltende Tabelle für die Typisierung von Rentenvereinbarungen sei somit für den Fall der Bw. nicht anwendbar, weil diese Tabelle nur für Rentenvereinbarungen anwendbar sei, die ab 1. Jänner 2000 abgeschlossen worden seien.

Eine sehr umfangreiche Darstellung der Rentenbesteuerung wie sie im Jahr 1998, also bei Abschluss verfahrensgegenständlicher Rentenvereinbarung gegolten habe, finde man in Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage. Es handle sich um eine Rentenvereinbarung aus Anlass der

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (GmbH-Anteil). Im Unterschied zu der nun geltenden Rechtslage seien die Bestimmungen über die außerbetriebliche Versorgungsrente auch bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern anwendbar (unter Hinweis auf Stoll, aaO, Rz 852).

Stoll führe weiters aus, dass es stets einer Überprüfung der subjektiven Sachverhaltselemente, insbesondere der Feststellung, ob das Streben nach Festsetzung eines angemessenen Entgelts oder ob Versorgungsinteressen im Vordergrund der Vereinbarung gestanden seien, notwendig sei. Hätten die Parteien Wert und Gegenwert nicht abgewogen, die tatsächlichen Werte gar nicht erkannt und habe sich die Gleichwertigkeit zufällig ergeben, dann sei ein Indiz dafür gewonnen, dass der Versorgungszweck im Vordergrund gestanden sei (unter Hinweis auf Stoll, aaO, Rz 851). Sei die Rentenvereinbarung vom Versorgungszweck der Rente entscheidend geprägt, dann sei eine Versorgungsrente auch dann anzunehmen, wenn der Kapitalwert der Rente dem Wert des Betriebes entspreche (unter Hinweis auf Stoll, aaO, Rz 853).

Im gegenständlichen Fall würden exakt die Sachverhaltselemente vorliegen, die Stoll für ein Indiz für eine außerbetriebliche Versorgungsrente werte.

Herr H habe am selben Tag 25% der Anteile an der R-GmbH an seinen Schwiegersohn und Gatten der Bw. gegen eine Rente von S 48.000,00 pro Monat abgetreten. Für 1% der Anteile an der R-GmbH entspreche dies einer monatlichen Rente von S 1.920,00. In der subjektiven Vorstellung der Parteien habe dies dem gemeinen Wert der Anteile an der R-GmbH entsprochen. Kapitalisiere man die Rente mit dem Barwertfaktor, so erhalte man den Kaufpreis für die Anteile.

Herr H habe demgegenüber 15% der Anteile an der R-GmbH an seine Tochter (Bw.) gegen eine Rente von S 20.000,00 pro Monat abgetreten. Für 1% der Anteile an der R-GmbH sei somit eine monatliche Rente von S 1.333,00 vereinbart worden.

Gehe man nun davon aus, dass sich der tatsächliche Wert der R-GmbH im Kaufpreis für die Anteile, die von Herrn H an den Gatten der Bw. abgetreten worden seien, manifestiere, so habe die Bw. die an sie übertragenen Anteile um 69,44% des tatsächlichen Wertes bekommen (S 1.333,00 dividiert durch S 1.920,00 ergebe 69,44%). Der Barwertfaktor sei für beide Renten ident, da beide Rentenvereinbarungen zum selben Stichtag gegenüber demselben Rentenberechtigten abgeschlossen worden seien.

Angemerkt werde, dass die Rechtsprechung von einer außerbetrieblichen Versorgungsrente ausgehe, wenn der Barwert der Rente nicht mehr als 75% des Wertes des übertragenen Vermögens betrage.

Nach der subjektiven Vorstellung der Parteien habe der Barwert der Rente weniger als 75% des Wertes des übertragenen Vermögens betragen, was eindeutig ein Indiz dafür sei, dass bei der Rentenvereinbarung der Versorgungscharakter im Vordergrund gestanden habe. Selbst wenn die tatsächlichen Wertverhältnisse andere wären, sei nach Stoll von einer Versorgungsrente auszugehen (unter Hinweis auf Stoll, aaO, Rz 853).

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass das Wiener Verfahren im konkreten Fall nicht geeignet sei, den Wert der Anteile an der R-GmbH zu ermitteln. Dies alleine schon deshalb, weil das Wiener Verfahren zu einer groben Schätzung für Zwecke von steuerlichen Bemessungsgrundlagen für Gesellschaftsanteile führe und nicht den tatsächlichen Wert der Kapitalgesellschaft widerspiegle. Weiters sei das Wiener Verfahren grundsätzlich nur subsidiär anzuwenden, wenn sich der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht anders, also zum Beispiel aus Verkäufen ableiten lasse (unter Hinweis auf AÖF 1996/189, Punkt III).

Im konkreten Fall seien am selben Tag von Herrn H 25% der Anteile an der R-GmbH an den Gatten der Bw. in Form einer Kaufpreisrente verkauft worden. Der Wert, der an die Bw. übertragenen Anteile lasse sich aus diesem Verkauf ableiten.

Die unvertretbare Rechtsansicht der Behörde, wonach es nicht zulässig sei, dass Herr H seine Anteile an die Bw. zu einer niedrigeren Rente übertragen habe als beim Gatten der Bw. sowie die daran geknüpfte Rechtsfolge, dass für die Typisierung der Rente bei der Bw. die Rentenvereinbarung vom Gatten der Bw. mit [wohl gemeint:] Herrn H und die von der Bw. mit Herrn H zu einer einzigen Rentenvereinbarung zusammenzufassen seien, widerspreche den fundamentalen Grundsätzen des österreichischen Steuerrechts und beruhe auf einer gänzlichen Verkennung der Rechtslage.

Im Ergebnis würde das bedeuten, dass es steuerrechtlich nicht zulässig wäre, einer Person einen Anteil zu verkaufen und einer anderen Person einen Anteil zu schenken.

Weiters soll bemängelt werden, dass sich die Behörde auch in ihrem Bescheid vom 17. September 2003, mit dem sie den Antrag gemäß § 299 BAO abgewiesen habe, nicht mit der materiellen Rechtslage beschäftigt habe. Vielmehr begründe die Behörde ihren abweisenden Bescheid damit, dass die Bw. trotz mehrmalig gewährter Fristverlängerung eine Berufung gegen die rechtswidrigen Bescheide verspätet eingebracht hätte. Der Umstand der verspäteten Einbringung der Berufung sei jedoch für den Antrag gemäß § 299 BAO vollkommen irrelevant, gehe es hier doch um die inhaltliche Rechtswidrigkeit der Bescheide. In diesem Zusammenhang sei auf AÖF 2003/65, Punkt 3, dritter Absatz verwiesen, wonach der Bescheid auch rechtswidrig sei, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt worden seien, dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde, zB als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei zu-

rückzuführen sei. Kriterien für die Ermessenübung seien ausschließlich die inhaltliche Rechtswidrigkeit der Bescheide (unter Hinweis auf Ritz, BAO-Kommentar, § 299 Tz 55). Selbst ein Verschulden der Partei an der Rechtswidrigkeit wäre bedeutungslos (unter Hinweis auf Ritz, aaO, § 299 Tz 59).

- Berufungsverhandlung

In der über Antrag der Bw. am 19. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor wie im Schriftsatz an den UFS vom 24. Juli 2006. Es handle sich um zwei Geschäfte. Aus dem höheren Kaufpreis der Anteile im Vertrag mit dem Ehegatten der Bw. ergebe sich, dass es sich bei der Zahlung der Bw. um eine Versorgungsrente handle. Betreffend das Erkenntnis VwGH 26.1.1999, 98/14/0045 verweise der steuerliche Vertreter auf die im Schriftsatz zitierte Stelle bei Stoll, Rentenbesteuerung.

Der Vertreter des FAes brachte vor, zumindest die für die Jahre 1998 und 1999 erlassenen Einkommensteuerbescheide würden der damaligen Verwaltungspraxis entsprechen, die damals vertretbar gewesen und generell angewendet worden sei. Selbst der steuerliche Vertreter gehe nach wie vor von der Relevanz einer Versorgungsrente aus. Der Einkommensteuerbescheid 2000 sei rechtswidrig. Das FA sei bei der Erlassung der Wiederaufnahmbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000 von einer von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Berechnung gemeiner Wert 1996 ausgegangen. Man könnte die Auffassung vertreten, dass das FA damals diese Berechnung hätte überprüfen können. Man müsste sich überlegen, ob die Ermittlungspflicht des FAes nicht überspannt würde, wenn seitens der Bw. vorgelegte Unterlagen nochmals überprüft werden sollten. Insbesondere in dem Fall, wenn die von der Bw. vorgelegten Unterlagen eine für diese nachteilige Aussage treffen würden. Es werde auf die aktenkundige Verzögerungstaktik betreffend Vorlage der richtigen Unterlagen hingewiesen. Die Ermessensentscheidung des § 299 BAO gehe nicht zu Gunsten der Bw., da diese das Verfahren verzögert habe. Der zweite Punkt der Ermessensentscheidung sei dem Steuerrecht innwohnende korrespondierende Behandlung. Es sei mit zu berücksichtigen, wie die Zahlungen beim Empfänger behandelt würden. Als Vergleich werde auf § 162 BAO verwiesen, dies beziehe sich allerdings nur auf Ermessensentscheidungen im Verfahren, nicht jedoch dort wo eine Rechtspflicht für die Behörde bestehe. Die im Jahr 2000 bzw. 2001 antragsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 könnten durchaus zu Recht erfolgt sein, zumal die damalige Verwaltungspraxis in diese Richtung gegangen sei. Das zitierte VwGH-Erkenntnis aus dem Jahr 1999 sei damals zwar schon bekannt gewesen, doch sei nicht gesichert ob dieses auch anzuwenden gewesen wäre. Es werde auf Fälle verwiesen, wo zwar VwGH- bzw. UFS-Entscheidungen existierten, das FA jedoch auch unter ausdrücklicher Deckung durch das BMF diese Entscheidungen nicht anwende. Es werde auch

auf die Reaktion des Gesetzgebers aufgrund dieses VwGH-Erkenntnisses hingewiesen, die nur für die Zukunft vorgenommen worden sei.

Der steuerlicher Vertreter bestritt eine Verzögerungsabsicht und verwies verweise auf ein Telefongespräch mit dem FA am 9. Dezember 2002, wonach von diesem eine "quasi" Familienbesteuerung vertreten worden sei. Vom FA seien damals die Renten der Bw. und ihres Gatten als einheitliche Rente behandelt worden. Dies widerspreche Rechtsprechung und Literatur. Auf Grund dieser abenteuerlichen rechtlichen Begründungen der Finanzverwaltung während des Verfahrens ergebe sich eine längere Dauer des Verfahrens. Wenn dem steuerlichen Vertreter vorgehalten werde, dass diese Besprechung ca. ein halbes Jahr nach der Wiederaufnahme erfolgt sei, ergebe sich daraus, dass die unhaltbare Rechtsansicht des FAes bereits vor der Wiederaufnahme bestanden habe und dadurch das Verfahren verlängert worden sei. Es werde auch die Rechtsansicht des Vertreters des FAes betreffend Ermessensübung im Sinne einer Korrelation der Behandlung Empfänger und Zahlender bestritten. Diese Ansicht gehe wiederum in Richtung Familienbesteuerung wie bereits im Telefonat vom 9. Dezember 2002. Bei der Ermessensentscheidung des § 299 BAO sind ausschließlich die Verhältnisse bei der Bw. und nicht beim Rentenempfänger maßgeblich. Die diesbezüglichen Ausführungen der Finanzbehörde finden keine Deckung in Rechtsprechung und Literatur.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde dem steuerlichen Vertreter eine vom UFS vorgenommene Berechnung der gemeinen Werte der Anteile an der R-GmbH ausgefolgt. Dem Vertreter des FA wurde diese Berechnung bereits mit E-Mail vom 5. September 2006 übermittelt. Laut dieser Berechnung beträgt der Wert der gemeinen Anteile S 3.244,50 je S 100,00 Stammkapital.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, das Ergebnis dieser Berechnung entspreche in etwa jenem laut seinem Schriftsatz an den UFS vom 24. Juli 2006.

Dem Vertreter des FAes erschien die Berechnung plausibel, wenn von ihm auch nicht sämtliche Ansätze überprüft worden seien.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Das FA wies mit Bescheid vom 17. September 2003 den Antrag der Bw. vom 10. Jänner 2003 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000 ab.

Nach der für den berufungsgegenständlichen Fall ab 1. Jänner 2003 anzuwendenden Rechtslage (AbgRmRefG BGBI I 2002/97) konnte das FA gemäß § 299 BAO eigene Bescheide auf Antrag der Partei oder von Amts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz ent-

spricht, wobei nicht ausschlaggebend ist, weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (Ritz, BAO-Handbuch, Wien 2002, Seite 246). Gegenstand einer Aufhebung gemäß § 299 BAO kann – wie im vorliegenden Fall von der Bw. beantragt - auch eine Wiederaufnahmehescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO sein, sei es dass kein Wiederaufnahmegrund vorliegt oder im Bescheid nicht genannt wird oder bei richtiger Ermessenübung keine Wiederaufnahme hätte erfolgen dürfen (Ritz, BAO-Handbuch Seite 249).

Zunächst ist daher über eine allfällige Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmehescheide abzusprechen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 wurden zunächst erklärungsgemäß erlassen. Die Bw. gab in den Steuerklärungen nur an, es handle sich bei den als Sonderausgaben beantragten Beträgen um eine "Versorgungsrente" an Herrn H (siehe Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2000 samt Beilagen: Akt 1998, Akt 1999 und Akt 2000 Seite 1 bis 4). Weitere Angaben machte die Bw. nicht. Die Bw. gab insbesondere nicht an, welches Rechtsgeschäft der Rente zu Grunde lag oder dass die Rentenzahlungen für die Abtretung von Geschäftsanteilen der R-GmbH erfolgten.

Folgende Rententypen sind zu unterscheiden:

- **Kaufpreisrente:** Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes und Rentenwert sind annähernd gleichwertig.
- **Versorgungsrente:** Der Rentenwert weicht bezogen auf den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes um mehr als 25% nach oben oder unten ab.
- **Unterhaltsrente:** Der Rentenwert weicht bezogen auf den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes um mehr als 100% ab.

Das FA ging bei der Erlassung der Wiederaufnahmehescheide vom 3. Juli 2002 erkennbar davon aus, dass der Notariatsakt vom 26. Mai 1998 und die Berechnung des gemeinen Wertes der Anteile an der R-GmbH zum 31.3.1996 (vorgelegt im Veranlagungsverfahren von Herrn H am 23. Oktober 2001 und 28. März 2002) neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel seien. Auf Grund der Berechnung des gemeinen Wertes der Anteile an der R-GmbH zum 31.3.1996 schloss das FA, dass der versicherungsmathematische Wert der Rente

99,24% der erworbenen Anteile betrage und somit nicht wie in den Erklärungen angegeben eine Versorgungsrente sondern eine Kaufpreisrente vorliege (vgl. Aufstellung FA AS 6).

Das FA ließ bei der Wiederaufnahme des Verfahrens jedoch unberücksichtigt, dass eine Berechnung des gemeinen Wertes von Anteilen an der R-GmbH zu einem Stichtag 31.3.1996 nicht maßgeblich ist, da der Erwerb der Anteile mit Notariatsakt vom 26. Mai 1998, also mehr als zwei Jahre später erfolgte.

Im bereits genannten FAX vom 18. August 2003 (vom FA fälschlich abgelegt im Veranlagungsakt von Herrn H Seite 86ff) legte die steuerliche Vertretung der Bw. zur Steuernummer der Bw. ua. eine neuerliche Ermittlung des gemeinen Wertes (Wiener Verfahren) der Geschäftsanteile der R-GmbH, diesmal ohne Angabe eines Bilanzstichtages, vor. Ein Mitarbeiter des FA errechnete auf Grund des dort angegebenen gemeinen Wertes der Anteile ein Wertverhältnis von 73,21% (Akt Herr H Seite 90), was wiederum eine, von der Bw. bereits in den Erklärungen angegebene Versorgungsrente bedeuten würde. Sollte es sich tatsächlich um eine Versorgungsrente handeln, fehlt es somit an einem Wiederaufnahmegrund. Eine andere rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes rechtfertig keine Wiederaufnahme des Verfahrens (Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 303 Tz 9; Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2931).

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Dieser wird gemäß Abs. 2 durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Gemäß § 13 Abs. 2 BewG ist für – wie im vorliegenden Fall – Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert gemäß § 10 BewG maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsausichten der Gesellschaft zu schätzen.

Eine Ableitung "aus Verkäufen" iSd § 13 Abs. 2 BewG ist so zu verstehen, dass es sich um eine Vielzahl von Verkäufen handeln muss.

Entgegen dem Vorbringen der Bw. im Schreiben an den UFS vom 24. Juli 2006 und in der mündlichen Berufungsverhandlung ist der gemeine Wert der Anteile an der R-GmbH nicht aus dem ebenfalls am 26. Mai 1998 erfolgten Verkauf anderer Anteile dieser Gesellschaft an den Ehegatten der Bw. abzuleiten. Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass für die Ableitung des gemeinen Wertes von Anteilen ein einzelner Verkauf nicht genügt, da maßgeblich ist, dass die unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage und des Aus-

gleichs widerstrebender Interessen mehrerer an den Verkaufsgeschäften Beteigter gebildeten Kaufpreise einem Marktpreis nahe kommen. Von einer Mehrzahl von Verkäufen kann nur gesprochen werden, wenn bei mehreren miteinander nicht im Zusammenhang stehenden Verkaufsvorgängen Anteile veräußert werden (VwGH 25.3.2004, 2001/16/0038, mit weiteren Nachweisen). Im vorliegenden Fall handelt es sich beim (einzig) weiteren Käufer um den Ehegatten der Bw. und Schwiegersohn der Veräußerer. Die Bw. brachte nicht vor, dass den Verkäufen von Herrn H an die Bw. und deren Gatten eine Preisbildung zu Grunde lag, die in beiden Fällen das Ergebnis des Wettbewerbes mehrerer Interessenten darstellt. Solches kann auch nicht festgestellt werden. Der Verkäufer ist naturgemäß an einem hohen Kaufpreis und der Käufer an einem niederen Kaufpreis interessiert. Aus diesem Antagonismus widersprechender Interessen ergibt sich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ohne Berücksichtigung von persönlichen Verhältnissen der dem Marktpreis nahe kommende gemeine Wert.

Nach dem Vorbringen der Bw. soll auf Grund "subjektiver Vorstellungen der Parteien" einzig der Verkaufspreis an den Gatten den gemeine Wert wiedergeben. Gemäß § 10 Abs. 2 letzter Satz BewG sind jedoch bei der Ermittlung des gemeinen Wertes persönliche Verhältnisse ausdrücklich auszuschließen. Es kommt weder auf einen subjektiven Willen noch auf die Bezeichnung "Versorgungsrente" in den Verträgen an. Der gemeine Wert von Geschäftsanteilen ist nach einem objektiven Verfahren zu ermitteln. Nach ständiger Rechtsprechung ist dabei – mangels einer Vielzahl vergleichbarer Verkäufe - nach dem Wiener Verfahren vorzugehen (VwGH 18.7.2001, 99/13/0217). Dabei ist die Bewertung zeitnah zum Veräußerungsvorgang vorzunehmen.

Als Stichtag ist das Datum des Verkaufs mit Notariatsakt vom 26. Mai 1998 anzusetzen. Die R-GmbH bilanziert zum 31.3. Zur Ermittlung des gemeinen Wertes von Geschäftsanteilen ist daher die Bilanz zum 31.3.1998 heranzuziehen. Ohne dass die Bw. einen Bilanzstichtag angegeben hätte, erfolgte die Ermittlung des gemeinen Wertes laut Berechnung im FAX vom 18. August 2003 auf Grund der Bilanz zum 31.3.1998 (Bilanzsumme gerundet S 3.697.000,00).

Dennoch entspricht die Wertermittlung der Bw. laut FAX vom 18. August 2003 nicht vollständig dem hier maßgeblichen Wiener Verfahren 1996 (AÖFV Nr. 198/96):

Bei der Ermittlung des Ertragswertes wird das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mit S 357.000,00 angegeben. Gemäß Punkt III.2.(1) und (4) AÖFV Nr. 198/96 ist der Durchschnitt der drei letzten Jahre vor dem Stichtag heranzuziehen.

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	S
Bilanz 31.3.1996	121.730,71
Bilanz 31.3.1997	-240.656,12
<u>Bilanz 31.3.1998</u>	<u>242.025,10</u>

Summe	123.099,69
Durchschnitt	41.033,23
gerundet	41.000,00

Die R-GmbH ist an der B-GmbH (B-GmbH) beteiligt. Der gemeine Wert der Anteile an der B-GmbH ist daher bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile an der R-GmbH ebenfalls zu berücksichtigen.

Wiener Verfahren AÖF 189/1996

B-GmbH

Stammkapital S 750.000,00

Stichtag 31.9.1997

1. Vermögenswert (V)

A. Handelsrechtlicher Ausgangswert

Bilanzsumme	14.239.000,00	
- Passivposten		
Rückstellungen	-2.522.000,00	
Verbindlichkeiten	-4.403.000,00	
Rechnungsabgrenzungen		
= handelsrechtliches Eigenkapital	7.314.000,00	7.314.000,00
B. Steuerliche Zu- und Abrechnungen		
Betriebsgrundstücke		
+ dreifacher Einheitswert		
- Bilanzansatz		
Betriebsgebäude		
unbebaute Grundstücke		
Beteiligungen an Kapitalgesellschaften		
- Bilanzansatz		

10% Kürzung		-731.400,00
Vermögensbetrag		6.582.600,00

C. Steuerlicher Vermögenswert (V)

V=Vermögensbetragx100/Stammkapital

V = 6.582.600,00 x 100 / 750.000,00 =	877,68	
		je S 100,00 Stamm- kapital

2. Ertragswert (E)

Ergebnis gewöhnliche Geschäftstätigkeit
(Durchschnitt der letzten 3 WJ)

Bilanz 31.9.1995	1.912.000,00	
Bilanz 31.9.1996	1.550.000,00	
Bilanz 31.9.1997	4.047.000,00	
Summe	7.509.000,00	
Durchschnitt	2.503.000,00	
-34% rechnerische Körperschaftsteuer	-851.020,00	
	1.651.980,00	
10%-Kürzung	-165.198,00	
Durchschnittsertrag	1.486.782,00	

Steuerlicher Durchschnittsertrag (E)

E=Durchschnittsertragx100x100/(Stammkapitalx9)

E = 1.486.782,00 x 100 x 100 / (750.000,00 x 9)	2.202,64	
=		je S 100,00 Stamm- kapital

gerundet

2.203,00

3. Gemeiner Wert

G=(V+E)/2

G = (878,00 + 2.203,00) / 2	1.540,50	
		je S 100,00 Stamm- kapital

gerundet

1.541,00

4. Wert der Beteiligung (B)

R-GmbH hält 100% der B-GmbH	
gemeiner Wert Tochter x Nennkapital der von der Mutter gehaltenen	
Anteile	
1.541,00 x 7.500,00 =	11.557.500,00
dieser Betrag x 100 / Nennkapital der Mutter	
11.553.750,00 x 100 / 500.000,00 =	2.311,50
	gerundet
	je S 100,00 Stamm- 2.312,00 kapital

R-GmbH

Stammkapital S 500.000,00	
Stichtag 31.3.1998	S
1. Vermögenswert (V)	S
A. Handelsrechtlicher Ausgangswert	
Bilanzsumme	3.697.000,00
- Passivposten	
Rückstellungen	-283.000,00
Verbindlichkeiten	-1.449.000,00
Rechnungsabgrenzungen	-77.000,00
= handelsrechtliches Eigenkapital	1.888.000,00
	1.888.000,00
B. Steuerliche Zu- und Abrechnungen	
Betriebsgrundstücke	
+ dreifacher Einheitswert 1.1.1999 = 3 x	
3.199.000,00	9.597.000,00
- Bilanzansatz	
Betriebsgebäude	-503.000,00
unbebaute Grundstücke	-135.000,00
	8.959.000,00
Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	
- Bilanzansatz	-785.000,00
	8.174.000,00
10% Kürzung	10.062.000,00
Vermögensbetrag	-1.006.200,00
	9.055.800,00
C. Steuerlicher Vermögenswert (V)	
V=Vermögensbetragx100/Stammkapital	
V = 9.055.800,00 x 100 / 500.000,00 =	1.811,16
	gerundet
	je S 100,00 Stamm- 1.811,00 kapital
2. Ertragswert (E)	
Ergebnis gewöhnliche Geschäftstätigkeit	
(Durchschnitt der letzten 3 WJ)	
Bilanz 31.3.1996	122.000,00
Bilanz 31.3.1997	-241.000,00
Bilanz 31.3.1998	242.000,00
Summe	123.000,00
Durchschnitt	41.000,00
-34% rechnerische Körperschaftsteuer	-13.940,00
	27.060,00
10%-Kürzung	-2.706,00
Durchschnittsertrag	24.354,00

Steuerlicher Durchschnittsertrag (E)

E=Durchschnittsertragx100x100/(Stammkapitalx9)	
E = 24.354,00 x 100 x 100 / (500.000,00 x 9) =	54,12
gerundet	je S 100,00 Stamm-
	54,00 kapital

3. Gemeiner Wert

G=(V+E)/2 und gemeiner Wert 100%	
Beteiligung B-GmbH	
G = (1.811,00 + 54,00) / 2 + 2.312,00 =	je S 100,00 Stamm-
gemeiner Wert von Anteilen Nominale	3.244,50 kapital
S 75.000,00	2.433.375,00
versicherungsmathematischer Rentenwert	1.710.456,00
Wertverhältnis %	70,29

Bei einem Verhältnis 70,29% des versicherungsmathematischen Rentenwertes zum Wert der übernommenen GmbH-Anteile liegt eine Versorgungsrente vor, wie bereits von der Bw. in den Abgabenerklärungen angegeben wurde. Da somit der relevante Sachverhalt dem FA bereits vor erstmaliger Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 bekannt war, erfolgte die Wiederaufnahme zu Unrecht.

Der VwGH brachte im Erkenntnis 26.1.1999, 98/14/0045, zum Ausdruck, dass eine im Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern eingeräumte Rente nur eine Gegenleistungsrente (Kaufpreisrente) oder, mangels Gegenleistungsbeziehung, eine freiwillige Rente (Unterhaltsrente) iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sein kann. Für eine "Versorgungsrente" besteht somit im Geltungsbereich des EStG 1988 kein Raum. Auf Grund dieser Rechtsprechung wurden aus den bisherigen Versorgungsrenten freiwillige Zuwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, die nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Spätere auch im Eindruck des oa. VwGH-Erkenntnisses erfolgte Gesetzesänderungen haben für den berufungsgegenständlichen Sachverhalt keine Auswirkung, da keine aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente vorliegt.

Das FA hat die oa. Rechtsprechung beim erstmaligen Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 offenbar nicht beachtet. Eine nachträglich andere Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes berechtigt jedoch nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ist eine Ermessensentscheidung (Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 299 Tz 52ff). Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen

sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ein verzögerndes Verhalten oder das Vorlegen nicht relevanter Unterlagen der für den Rentenempfänger Herrn H einschreitenden steuerlichen Vertretung kann der Bw. nicht angelastet werden. Vor der mit Bescheiden vom 3. Juli 2002 erfolgten Wiederaufnahme führte das FA ein Ermittlungsverfahren nur bezüglich des Rentenempfängers Herrn H durch. Auch die Vorlage einer Berechnung des gemeinen Wertes der Anteile an der R-GmbH zu einem unzutreffenden Bilanzstichtag durch Herrn H kann ebenfalls nicht der Bw. vorgeworfen werden.

Durch Heranziehung einer Bewertung zu einem unmaßgeblichen Bilanzstichtag hat das FA selbst die Wiederaufnahme mit Rechtswidrigkeit belastet. Der vorliegende Fall unterscheidet sich damit von jenem Sachverhalt, der der Entscheidung UFS 24.3.2006, RV/0510-L/04 (ecolex 2006, 611) zu Grunde lag. Die Gewissheit der Rechtswidrigkeit ergibt sich schon allein aus dem Heranziehen einer Bewertung zu einem unmaßgeblichen Stichtag.

Das Interesse der Bw. an einer Bescheidaufhebung deckt sich mit dem Interesse der Allgemeinheit an einer richtigen Anwendung der Verfahrensgesetze. Der durch die falsche Veranlagung der Erklärungen verursachte Steuerausfall vermag nichts daran zu ändern, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur in den gesetzlich vorgeschrieben Fällen möglich ist.

Ein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO kann auch neben einer Berufung gestellt werden (Ritz, aaO, § 299 Tz 34).

Die Bescheide vom 3. Juli 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahren Einkommensteuer 1998 bis 2000 waren daher gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit ersatzlos aufzuheben.

Durch diese Aufhebung scheiden die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 vom 3. Juli 2002 aus dem Rechtsbestand aus.

Das hat zur Folge, dass die anderen Berufungen, die sich gegen die Bescheide Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide Einkommensteuer 1998 bis 2000 vom 3. Juli 2002 richten, gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen sind.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO bleibt es somit bei der Veranlagung laut den Einkommensteuerbescheiden vom 4. Dezember 2000 für 1998, vom 12. Juli 2001 für 1999 und 29. Jänner 2002 für 2000.

Wien, am 21. September 2006