



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 6. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 14. November 2006 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit **Bescheid vom 28. Juni 2000** wurde die Erbschaftssteuer im Hinblick auf den Erwerb von Todes wegen nach H.P., verstorben am 19. Februar 1996, mit 884.535,00 S festgesetzt.

Am 19. Juli 2000 wurde gegen diesen Bescheid **Berufung** erhoben.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 5. Juli 2004 wurde diese als unbegründet abgewiesen.

Am 2. August 2004 wurde der **Antrag auf Vorlage der Berufung** an den Unabhängigen Finanzsenat eingereicht.

Mit **Berufungsentscheidung** vom 6. September 2005 wurde die Berufung durch diesen als unbegründet abgewiesen.

Nach **Beschwerde an den VwGH** wurde diese mit Erkenntnis vom 23.2.2006, 2005/16/0245 und 0246, **als unbegründet abgewiesen**.

Am 30. Juni 2006 wurde durch den Berufungswerber folgender Antrag gestellt:

Er stelle den **Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens**, da der Bescheid vom 28. Juni 2000 betreffend Erbschaftssteuer als nicht richtig zu betrachten sei.

Im Betriebsprüfungsverfahren sei das von ihm hingebene Darlehen in Höhe von 280.000,00 S als nicht erbschaftssteuer mindernd angesetzt worden, obwohl es in der Bilanz aufscheine. Weiters sei als Aktivum der GmbH-Anteil angesetzt worden, das Verrechnungskonto der GmbH in Höhe von 377.391,66 S als Verbindlichkeit aber nicht. Er ersuche um Berücksichtigung.

Mit **Bescheid vom 6. Oktober 2006** wurde der Antrag des Berufungswerbers vom 30. Juni 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Die im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens angeführten Sachverhalte wären bei Erlassung des Erbschaftssteuerbescheides, dem die Niederschriften vom 12. April 2000 zugrunde gelegt worden wären, bereits vorhanden gewesen und hätten im Rechtsmittelverfahren vorgebracht werden müssen. Denn Wiederaufnahmegründe seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen würden.

Am 8. November 2006 wurde durch den Berufungswerber ein **Antrag gemäß § 299 BAO** eingebracht wie folgt:

Gegen den Bescheid vom 6. Oktober 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens werde der Antrag gemäß § 299 BAO auf Richtigstellung des Bescheides gestellt.

Gemäß § 299 BAO sei ein Bescheid aufzuheben, wenn sich herausstelle, dass der Bescheid nicht richtig sei. Er hätte mit Schreiben vom 28. Juni 2006 den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt.

Entscheidend für die Wiederaufnahme sei, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu einem anderen Spruch gekommen sein würde. (VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186, 29.9.2004, 2001/13/0135).

Würde im vorliegenden Fall dem Prüfer bekannt gewesen sein, dass die Erben und die in der Bilanz des Unternehmens ausgewiesenen Darlehen ein und dieselbe Person seien, so würde der Spruch der Erbschaftssteuerbescheide anders ausfallen müssen.

Er hätte immer nur gegen die Nichtansetzung des negativen Kommanditanteils berufen. Auch in der Beschwerde beim VwGH sei nur dieser Spruch besprochen worden.

Nach der negativen Entscheidung durch den VwGH hätte er sich nochmals aus dem Archiv die Unterlagen geholt und hätte nach Durchsicht bemerkt, dass hier Tatsachen bei der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden wären. Innerhalb der Dreimonatsfrist hätte er den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt.

Laut Erlass des BMF vom 14. Juni 2006 sei einer Wiederaufnahme in den von ihm geschilderten Fall stattzugeben. Auch der Umstand, dass ein Prüfer aus den ihm vorgelegten Unterlagen einen Umstand erkennen hätte können, stehe einer Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH 24.2.2004, 2000/14/0184, 29.9.2004, 2001/13/0135).

Er stelle daher nochmals den Antrag, die oben genannten Bescheide in der Weise zu korrigieren, dass einer Wiederaufnahme des Verfahrens zugestimmt werde. Würde der Antrag gemäß § 299 BAO abgelehnt werden, so würde man das Schreiben als Berufung gegen die oben genannten Bescheide ansehen.

Am 14. November 2006 erging der folgende **berufungsgegenständliche Bescheid** betreffend den Antrag des Berufungswerbers vom 8. November 2006:

Die Aufhebung gemäß § 299 BAO könne erfolgen, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Dem Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hafte die behauptete Unrichtigkeit nicht an.

Es werde bemerkt, dass der Eventualantrag, bei Ablehnung des Antrages gemäß § 299 BAO die gegenständliche Eingabe als Berufung zu werten, aufgegriffen werde und dass hinsichtlich dieser Berufung eine gesonderte Erledigung ergehen würde.

Am 13. Dezember 2006 wurde durch den Berufungswerber unter dem Titel **„Bescheidergänzung“** folgendes Schreiben eingereicht:

Mit Verwunderung würde festgestellt werden, dass das Finanzamt Bescheide ausstelle, die keine Begründung enthalten würden. Der Satz in der Begründung *„Den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens haftet die behauptete Unrichtigkeit nicht an.“* sei eine Feststellung und keine Begründung.

Die Bedeutung der Begründung für das Rechtsstaatsprinzip betone Beiser (Steuern, 357) wie folgt: *„Erst die Begründung mache den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar.“* Die Bescheidebegründung sei für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung: Der Abgabepflichtige solle nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben werde. Aus der Begründung hätte hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege (VwGH 27.11.2003, 2000/15/0076, 26.2.2004, 99/15/0053). Auch ein bloßer Hinweis auf die freie Beweiswürdigung sei zu wenig (VwGH 30.8.1995, 94/16/3290).

Bei einer Ermessensentscheidung seien die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220); solche Entscheidungen seien insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordere (VwGH 17.10.2002, 2000/17/0079). Etwas beschämend würde der zweite Satz in der Begründung gefunden werden, dass der

Antrag des Berufungswerbers als Berufung zu werten sei, stattgegeben und dass hinsichtlich dieser Berufung eine gesonderte Erledigung ergehe. Mit dieser Erledigung lasse man sich so lange Zeit, bis die Berufungsfrist für die Ablehnung des Antrages gemäß § 299 BAO abgelaufen sei. Nachher ergehe auch hier ein ablehnender Bescheid.

Er ersuche daher, ihm eine Bescheidbegründung laut obigen Ausführungen zukommen zu lassen.

Weiters würde er den Antrag stellen auf Rechtsmittelfristverlängerung bis ein Monat nach Einlangen der offenen Bescheidbegründung.

Am 4. Jänner 2007 wurde an den Berufungswerber folgende **Begründungsergänzung** zum Bescheid vom 14. November 2006 durch die Amtspartei abgefertigt:

§ 299 Abs. 1 BAO laute: „Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“ Der Spruch des Bescheides vom 6. Oktober 2006 laute: „Das Ansuchen von Bw. vom 28. Juni 2006, eingebracht am 29. Juni 2006, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird abgewiesen. Das Finanzamt könne im angeführten Spruch keine Unrichtigkeit erkennen, weshalb die Anwendung des § 299 BAO nicht zulässig sei.

Hinsichtlich der behaupteten fehlenden Begründung werde ausgeführt:

Wiederaufnahmegründe würden vorliegen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen

- die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht worden sind (§ 303 Abs.1 1b BAO)

- die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien (§ 303 Abs. 4 BAO)

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würde.

Der im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vorgebrachte Sachverhalt wäre bei Erlassung des endgültigen Bescheides, dem das Ergebnis der Nachschau (siehe Niederschrift vom 12. April 2000) zugrundegelegt worden wäre, bekannt gewesen.

Wie im Schreiben vom 8. November 2006 angeführt worden wäre, sei für die Wiederaufnahme entscheidend, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sein würde, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu einem anderen Spruch gelangen hätte können. Aber genau dieser Sachverhalt wäre auf Grund der Aktenlage bekannt gewesen, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nicht greifen könne.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2007 wurde gegen den Bescheid vom 14. November 2006

Berufung eingereicht wie folgt:

Gegen den Bescheid vom 14. November 2006 mit Ergänzung vom 4. Jänner 2007 würde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung erhoben werden.

Wenn das Finanzamt (wie aus dem Schreiben vom 4. Jänner 2007 hervorgehe) bereits bei Bescheiderstellung (Niederschrift vom 12. April 2000) gewusst habe, dass es Forderungen der Erben gegenüber dem Erblasser gegeben habe, dann sei im Jahr 2000 ein falscher Bescheid erstellt worden.

Laut VwGH-Erkenntnis vom 15.6.2001, 95/16/0172, gelte: „ergibt sich aus § 20 Abs.4 bis 6 und 8 leg cit das die Erbschaftssteuer beherrschende Bereicherungsprinzip, wonach nur der dem Erben verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt“ (vergleiche dazu Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, 4.Teil, Erbschafts- und Schenkungssteuer Rz 16 zu § 20 ErbStG 1955).

Laut § 299 BAO und als Erläuterung im Erlass des BMF vom 3.2.2003 seien solche Bescheide aufzuheben.

Es seien daher, wie beantragt die verbuchten Verrechnungskonten von der Bemessungsgrundlage abzuziehen und vom verbleibenden Rest die Erbschaftssteuer zu berechnen.

Am 24. Juli 2007 wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Ergänzungsvorhalt** vom 21. Februar 2008 wurden an den Berufungswerber folgende Fragen gerichtet:

*"Nach § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens einer Partei iSd Abs. 1 binnen einer Frist von **drei Monaten** von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller **nachweislich** von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid erster Instanz erlassen hat.*

Der Wiederaufnahmewerber ist behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes und auch für fehlendes grobes Verschulden (Ritz, BAO³, § 303, Rz 32).

Für die Frage des Neuhervorkommens ist nach ständiger Judikatur des VwGH (28.9.1998, 96/16/0158, 26.2.2003, 97/13/0081) maßgebend, ob im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens der Partei die Umstände bekannt waren.

Von Ihnen wurden zwei Wiederaufnahmegründe im Antrag vom 30. Juni 2006 angeführt:
1.

Ein von Ihnen gewährtes Darlehen, das in der Bilanz aufscheinen würde.

Der Senat geht davon aus, dass Sie selbst über ein von Ihnen gewährtes Darlehen zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers Kenntnis gehabt haben.

Welche Bilanz wird konkret angesprochen, wann wurde diese erstellt? Wann wurde diese der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt?

2.

Das Verrechnungskonto der GmbH in Höhe von 377.391,66 S.

Da Sie zum Zeitpunkt des Erwerbes von Todes wegen an der BGesmbH als Gesellschafter beteiligt und dort auch Geschäftsführer gewesen sind, geht der Senat davon aus, dass Sie von diesem Verrechnungskonto bei Abschluss des gegenständlichen Verfahrens Kenntnis gehabt haben.

Um welches Verrechnungskonto handelt es sich dabei und wo ist dieses ersichtlich? Wann wurde der Jahresabschluss, aus dem das Verrechnungskonto hervorgeht, erstellt? Wann wurde dieser der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt?

Seit wann wussten Sie von den beiden als neue Tatsachen geltend gemachten Umständen? Aus welchen Gründen wurden diese nicht im Zuge des Verfahrens eingewendet?"

Mit **Schreiben vom 6. März 2008** wurde wie folgt geantwortet:

Die Herren Bw. und K.H. hätten nach dem Tod des Onkels H.P. den Betrieb übernommen. Die Jahresbilanz 31. Jänner 1996 sei wahrscheinlich Ende 2007 abgegeben worden. Der erste Bescheid über die Erbschaftssteuer sei mit 25. Juni 1998 datiert. Da der Betrieb nicht gut gelaufen wäre, seien Teile im Jahre 1998 davon verkauft worden, um einen Teil der vorhandenen Schulden abzudecken. Mit 31. Jänner 1999 hätte sich Karl aus dem Betrieb zurückgezogen. Damit wäre für beide die Erbschaft erledigt gewesen.

Im Jahre 2000 wäre es bei einer Gebührenprüfung zu einer kräftigen Nachforderung gekommen, da der negative Einheitswert der KG in Höhe von -2,407.000,00 S (Besitzposten 2,600.383,00 S, Rückstellung 225.760,00 S, Verbindlichkeiten 4,742.241,00 S und PRA 40.000,00 S) laut Einheitswerterklärung 1. Februar 1996 nicht angesetzt worden wäre. Ab diesem Zeitpunkt sei es nurmehr um den negativen KG-Anteil gegangen, und nicht welche Positionen in den Verbindlichkeiten enthalten sein würden. Erst nachdem das VwGH-Erkenntnis negativ gewesen wäre, hätte man die Bilanz zum 31. Jänner 1996 nochmals durchgeschaut und hätte erstmals im Nachsichtsansuchen vom 20. April 2006 bzw. in der Berufung vom 9. Mai 2006 die Darlehen der Gesellschafter bzw. das Verrechnungskonto der GmbH vermerkt.

Beigelegt wurde ein Auszug aus einer Bilanz zum 31. Jänner 1996, aus der folgende Werte hervorgehen:

VK Bw.	298.347,10 S
VK K.H.	280.000,00 S
VK GesmbH	377.391,66 S

Mit Schreiben vom 6. März 2008 wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Eine solche wurde in Folge nicht abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um den Bescheid vom 6. Oktober 2006, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet abgewiesen worden ist.

Begründet wurde dieser im Wesentlichen damit, dass kein Wiederaufnahmegrund gegeben sein würde.

Nach § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

.....

b

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

.....

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Abs. 2 ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen „einer Frist von **drei Monaten**“ von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller **nachweislich** von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen.

Der Wiederaufnahmewerber ist behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes und auch für fehlendes grobes Verschulden (Ritz, BAO³, § 303, Rz 32).

Für die Frage des Neuhervorkommens ist nach ständiger Judikatur des VwGH (28.9.1998,

96/16/0158, 26.2.2003, 97/13/0081) maßgebend, ob im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens der Partei die Umstände bekannt waren.

Im Antrag vom 30. Juni 2006 wurden zwei Wiederaufnahmegründe angeführt:

1.

Ein vom Berufungswerber gewährtes Darlehen, das in der Bilanz aufscheinen würde.

Es handelt sich dabei um eine Bilanz betreffend das Jahr 1996.

2.

Das Verrechnungskonto der GmbH in Höhe von 377.391,66 S.

Dem Berufungswerber wurde vorgehalten, dass er zum Zeitpunkt des Erwerbes von Todes wegen an der BGesmbH als Gesellschafter beteiligt und dort auch Geschäftsführer gewesen wäre und somit der Senat davon ausgehe, dass dieser von dem Verrechnungskonto bei Abschluss des gegenständlichen Verfahrens Kenntnis gehabt hat.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde am 30. Juni 2006 gestellt.

Wie auch der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 26.2.2003, 97/13/0081, und vom 27.6.2001, 99/15/0018, ausgeführt hat, hat der Wiederaufnahmewerber das Vorliegen der Voraussetzungen für eine solche von sich aus in einem Antrag zu konkretisieren und schlüssig darzulegen.

Vom Berufungswerber wurde nicht einmal behauptet, innerhalb von drei Monaten vor der Stellung des Wiederaufnahmeantrages von diesen Tatsachen Kenntnis erlangt zu haben.

Vielmehr geht aus seinen Angaben hervor, dass er nach dem VwGH-Erkenntnis (vom 23. Februar 2006) „*die Bilanz zum 31. Jänner 1996 noch einmal durchgeschaut*“ hätte.

Aus dieser Bilanz gehen die als Wiederaufnahmegründe angeführten Tatsachen jedenfalls hervor.

Vom Berufungswerber konnte weder das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, noch die Einhaltung der Frist von drei Monaten nachgewiesen werden.

Es ist davon auszugehen, dass es sich um Tatsachen handelt, die spätestens seit Erstellung der Bilanz für das Jahr 1996 bekannt gewesen sind (siehe Ergänzungsvorhalt vom 21. Februar 2008). Der Berufungswerber hat lediglich verabsäumt, diese in seine bisherige Argumentation einfließen zu lassen.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (28.9.1998, 96/16/0158) ist aber aus der Sicht des Abgabepflichtigen das Tatbestandsmerkmal „neue Tatsachen“ von vornherein nicht gegeben, wenn im Zeitpunkt der Erlassung der Eingangsabgabenbescheide – wie im gegenständlichen Fall – alle maßgeblichen Umstände bekannt gewesen sind. Auf den Umstand, dass und wann die Abgabenbehörde von diesen Kenntnis erlangt hat, kommt es für das Vorliegen der Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht an.

Es waren die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gegeben und der Bescheid vom 8. November 2006 inhaltlich richtig, weshalb dem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht stattzugeben war.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. März 2008