



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder, Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Mag. Johann Hakel, im Beisein der Schriftführerin Brus Dagmar über die Berufung der Bw, vertreten durch Appellator Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1090 Wien, Garnisongasse 1/16, vom 30. Dezember 2004, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg vom 16. Juli 2003 und vom 7. August 2003, betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für den Zeitraum 1993 bis 1995 sowie für 1996 und 1998, nach der am 8. Jänner 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2002 beantragte die Berufungswerberin (Bw) die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1993 bis 1995 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO, weil im Zusammenhang mit einem Erbschaftsstreit und der Frage einer Restitution des (tschechischen) Familienbesitzes Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Als Sachverhalt liegt dem zugrunde, dass bei der Bw aufgrund ihres Betreibens zur Restitution des Familienbesitzes in Tschechien *Prozess- und sonstige Verfahrenskosten* angefallen sind, die bezüglich ihrer in Österreich gelegenen Einkunftsquellen (Land- und Forstwirtschaft; Vermietung und Verpachtung) Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten darstellen würden. Die Bw vertritt die Auffassung, dass sie die im Verlass nach ihrem

leiblichen Vater (Dr. H.S.) in Form von Kodizillen erhaltenen Einkunftsquellen an etwaige Nacherben verlieren könnte, wenn sie nicht dem Willen des Erblassers entsprechend die Restitution des tschechischen Familienbesitzes anstelle ihres als Universalerben bestimmten Adoptivbruders (K.S.) verfolge (Vermeidung einer Auflagenverletzung iSd § 709 ABGB). Die für die Durchsetzung ihrer Ansprüche angefallenen Prozesskosten seien daher nach Ansicht der Bw Abwehrkosten zum Erhalt ihrer Einkunftsquellen in Österreich und damit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.

Zur Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages wird ausgeführt, dass anlässlich einer beim LG Leoben am 2. August 2002 stattgefundenen Verhandlung erstmalig außer Streit gestellt worden sei, dass die Adoption des Beklagten (K.S.) durch den Vater der Bw nach tschechischem Recht unwirksam gewesen sei (Verhandlungsprotokoll vom 2.8.2002, Seite 16). Mit der festgestellten Unwirksamkeit der Adoption des Beklagten stehe somit fest, dass der Beklagte nicht Abkömmling des Dr. A.S. (Vater von Dr. H.S.) sei und demnach nicht zum Kreis der anspruchsberechtigten Personen in der zweiten Erbengeneration nach tschechischen Restitutionsgesetzen zähle, weshalb ihm die vom Vater der Bw als Universalerben vermachten und im Jahr 1967 auch eingetragenen Ansprüche auf das tschechische Vermögen zufolge Überganges auf die Klägerin (Bw) als bedingter Ersatzerbin (Testament vom 24.11.1960, Seite 5) nicht mehr zustünden.

Auch wenn dazu noch kein gerichtliches Urteil vorliege, sei für die Bw klar, dass sie aufgrund eines ihr bislang unbekannten – vom Beklagten verschwiegenen – Umstandes nunmehr Erbin der Ansprüche auf das tschechische Vermögen ihrer Familie wäre und auch verpflichtet sei, der testamentarischen Auflage ihres Vaters zu entsprechen, um "diese Ansprüche im eigenen wie auch im Namen und im Interesse ihrer Familie geltend zu machen".

Mit der Außerstreitstellung der Unwirksamkeit der Adoption des Beklagten und der damit verbundenen testamentarisch vorgesehen Ersatzerbenberufung der Bw sei die Rechtslage seit August 2002 eindeutig geklärt. Da das Beweismittel bzw. die Tatsache der unwirksamen Adoption des Beklagten aber erst in der Verhandlung vom 2. August 2002 hervorgekommen sei, konnte dies im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Bw nicht geltend gemacht werden (§ 303a Abs. 1 lit. d BAO).

Nachdem dem Erben im väterlichen Testament auch die Ansprüche gegen den tschechoslowakischen Staat auf das tschechische Vermögen vermacht wurden und der Erbe zur Geltendmachung dieser Ansprüche verhalten sei, um "wenn irgendwie möglich" die Naturalrestitution dieses jahrhundertealten Familienbesitzes anzustreben, würde die Nichtbefolgung dieser Auflage zur Rechtsfolge des § 709 ABGB, dh. zur Verwirkung des Nachlasses auch in Bezug auf den österreichischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den Hausbesitz

in Wien führen. Sämtliche Kosten für die Verfolgung der Ansprüche auf das tschechische Vermögen stünden somit in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den in Österreich befindlichen Liegenschaften. Die in den einzelnen Jahren angefallenen Kosten würden derzeit noch erhoben und dem Finanzamt demnächst nachgereicht. Diese Kosten wurden mit ergänzendem Schriftsatz vom 4. November 2002 für den Zeitraum 1993 bis 1995 mit jeweils S 9.578,-, S 172.367,- und S 1.242.770,- beziffert und im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 1996 und 1998 in Höhe von S 1.874.542,- sowie S 2.104.146,- angegeben (Tz. 16 BP-Bericht vom 28.5.2003). Laut Aktenvermerk vom 7. August 2003 wurde dieses Anbringen, mit dem zugleich auf den Wiederaufnahmeantrag vom 4. Oktober 2002 Bezug genommen wurde, bei der Schlussbesprechung vom 11. Februar 2003 als Erweiterung des Antrages zur Wiederaufnahme des Verfahrens für 1996 und 1998 betrachtet.

In den angefochtenen Bescheiden wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 28. Mai 2003 (Tz. 16) abgewiesen. Darin sind die begehrten Verfahrenskosten (materiellrechtlich) vom Prüfer als in die Privatsphäre der Bw fallende nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt worden.

Dagegen wurde (nach mehrmaliger Verlängerung der Rechtsmittelfrist) Berufung erhoben und nochmals auf die Ausführungen im Wiederaufnahmeantrag vom 4. Oktober 2002 und in der Ergänzung vom 4. November 2002 sowie auf eingebrachte Schriftsätze im Zusammenhang mit dem Einkommensteuerverfahren betreffend die Jahre 1997 und 2002 hingewiesen.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b 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 Tatsachen oder Beweismittel neu hervor- kommen, 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. Der Antrag auf Wiederaufnahme ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller von dem Wiederaufnahmegrund nachweislich Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat (§ 303 Abs. 2 BAO).

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., § 303, Tz 7 und Tz 9). Die für den Wiederaufnahmeantrag vorgesehene Frist von drei Monaten beginnt mit der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes, nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen (VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Die gesetzliche Frist ist zufolge § 110 Abs. 1 BAO nicht verlängerbar.

Vorliegendfalls wurde in einer beim LG Leoben am 16. Februar 2000 eingebrachten Feststellungsklage der Bw gegen ihren Adoptivbruder (in Punkt 6 des Schriftsatzes) unter anderem vorgebracht, dass der Beklagte die Geltendmachung von Restitutionsansprüchen zur Rückerlangung des tschechischen Familienbesitzes innerhalb der dafür anberaumten Anmeldefrist (bis spätestens 31.1.1993) entgegen seiner Zusage unterlassen habe, weshalb diese Ansprüche von der Klägerin "als Erbin nach ihrem Vater" angemeldet wurden. Gesetzliche Erben nach Dr. H.S. seien die Klägerin (Bw) als eheliche Tochter, der Beklagte als Adoptivsohn und die verstorbene Witwe nach Dr. H.S., deren Universalerbin wiederum die Klägerin sei. Eine Anspruchsanmeldung zur Restitution tschechischen Vermögens habe nur die Klägerin vorgenommen. Da die Anmeldefrist für weitere Anmeldungen verstrichen ist, und andere Personen diesbezüglich nicht tätig wurden, sei die Klägerin (wie in einem Rechtsgutachten vom 6.12.1996 bestätigt), "die alleinige anspruchsberechtigte gesetzliche Erbin." Sie habe das Recht und den letztwilligen Auftrag des Erblassers, die Restitution mit allen Mitteln zu verfolgen.

In Punkt 9 und 10 des Klageschriftsatzes wurde von der Bw ferner ausgeführt, dass es dem Erblasser mit ganz besonderer Wichtigkeit an einer möglichst baldigen und nachhaltigen Verfolgung der Restitutions- oder Entschädigungsansprüche hinsichtlich des in Tschechien konfiszierten Vermögens und Liegenschaftsbesitzes gelegen war (Seite 4, Testament). Er habe den Universalerben damit beauftragt, die Ansprüche gegen den tschechischen Staat auf Rückgabe oder volle Entschädigung des ihm und seinem Rechts- und Besitzvorgänger widerrechtlich konfiszierten Vermögens "sobald dies möglich sein wird" geltend zu machen. Insbesondere habe der Erblasser festgehalten, dass für den Fall, dass die Geltendmachung auf einen bestimmten Erbenkreis eingeschränkt ist und der Universalerbe diesem nicht angehört, die gesetzliche Erbfolge stattzufinden hat. Die durch den Erblasser auferlegte Verpflichtung

zwingt den Universalerben dazu, im Sinne des § 709 ABGB (sobald als möglich) Schritte zu unternehmen, sei es durch (eigene) Handlungen oder indem er gesetzliche Erben in die Lage versetzt, ihre Ansprüche zu erheben. Wenn der Universalerbe persönlich keine Ansprüche geltend machen kann, weil er dem Kreis der Anspruchsberechtigten nicht angehört, soll hinsichtlich dieser Ansprüche die gesetzliche Erbfolge Platz greifen.

Zum Kreis der derzeit möglichen Anspruchsberechtigten zähle sich der Beklagte, wie er gegenüber der Klägerin mehrfach und zuletzt auch im Schreiben vom 1. Dezember 1998 zum Ausdruck gebracht hat, selbst nicht. Obwohl in der tschechischen Republik Restitutionsbestimmungen ergangen sind und der Adoptivbruder aus der Erbfolge nach *seinem* leiblichen Vater ihm zustehende Ansprüche erfolgreich geltend gemacht hat, wurden von ihm Schritte für eine weitere Anspruchsverfolgung nicht nur unterlassen, sondern hat er die Klägerin entgegen dem Testamentswillen des Erblassers, eine Restitution oder Entschädigung zu erhalten, auch nicht unterstützt. Da der Universalerbe damit gegen den letzten Willen des Erblassers verstoßen habe, sei auch aus diesem Grund die Erbfolge auf die Klägerin infolge ihrer persönlichen Anspruchsqualifikation als allein berechnigte gesetzliche Erbin übergegangen.

Im Protokoll zu der am 2. August 2002 stattgefundenen Verhandlung wurde (unter Punkt IV.) zum Adoptivbruder unter anderem Folgendes festgehalten:

"Der Beklagte hat in seiner Aussage am 11.9.2000 und in seinen Schriftsätzen mehrfach ausgeführt, dass er nicht "berechnigte Person" im Sinne der Restitutionsbestimmungen nach A. und H.S. ist. Ebenso hat er ausgeführt, dass seine Adoption durch H.S. nach tschechischem Adoptionsrecht nicht wirksam ist. Die Klägerin stellt dies unter Hinweis auf das Rechtsgutachten des Institutes für Ostrecht, RA P.B., Beilage ZZZZ außer Streit."

In einem Schreiben des Rechtsanwaltes der Bw vom 6. Juli 2006 an ihren früheren steuerlichen Vertreter wurde im Zusammenhang mit diesem Prozessverfahren (zur Adoption) auf folgenden Umstand hingewiesen:

"Grundsätzlich wurde vom Beklagten, K.S. in der Klagebeantwortung unter Punkt 5.7 auf Seite 23, im letzten Absatz vor Punkt 5.8 ausgeführt, dass der Beklagte mangels aus tschechischer Sicht bestehender rechthgültiger Adoption des Dr. H.S. durch Dr. A.S. und des Beklagten selbst durch Dr. H.S. nicht wirksam Restitutionsansprüche hätte stellen können. Es wird hier somit die Wirksamkeit der Adoption von K.S. durch Dr. H.S. negiert."

Daraus geht hervor, dass der Bw jene Umstände, aus denen sie ihre *Ersatzerbenstellung* und die vermeintliche Pflicht zur Geltendmachung von Ansprüchen zur Rückerlangung tschechischen Vermögens ableitet, bereits vor der Gerichtsverhandlung im Jahr 2002 bekannt gewesen sind. So hat sich der Adoptivbruder bei früheren Kontakten mit der Bw (wie zB. im Schreiben vom 1. Dezember 1998) sowie nach der Klageeinbringung vom 16. Februar 2000 (noch

im September 2000) bereits "mehrfach" *als nicht berechnigte Person im Sinne tschechischer Restitutionsbestimmungen* nach A. und H.S. bezeichnet und wurde schon in seiner

Klagebeantwortung (vom 23. März 2000) die *Unwirksamkeit seiner Adoption* durch den Erblasser nach tschechischem Recht eingewendet. In der am 2. August 2002 stattgefundenen Verhandlung wurde dieses Gegenvorbringen vom Adoptivbruder offenbar nur wiederholt und die (vermeintliche) Unwirksamkeit dieser Adoption von der Bw selbst außer Streit gestellt (Seite 3, Verhandlungsprotokoll). Darnach ist aber nicht nachvollziehbar, weshalb das (eigene) Außerstreitstellen des vom Adoptivbruder bereits in der Klagebeantwortung vorgebrachten Argumentes durch die Bw ihr im August 2002 eine "neue" Sachlagenkenntnis vermittelt haben soll. Davon abgesehen ist die in Rede stehende Adoptionsproblematik, bei der vom Adoptivbruder schon die Wirksamkeit der Adoption des Erblassers Dr. H.S. durch dessen Onkel Dr. A.S. in Abrede gestellt wurde (Klagebeantwortung vom 23.3.2000) als Vorfrage für die Erhebung von Restitutionsansprüchen noch ungeklärt (s. Aufhebungsbeschluss des OGH vom 12.6.2007, 2 Ob 258/05p).

Da die Bw ihre Position als (vermeintliche) Ersatzerbin in der Klage vom 16. Februar 2000 unabhängig vom Verhalten des Bruders schon mit der Anordnung des Erblassers begründet, dass hinsichtlich der Restitutionsansprüche die *gesetzliche Erbfolge* Platz greifen soll, *wenn der Universalerbe nicht* (wie von ihm mehrfach vorgebracht) *zum restitutionsberechtigten Personenkreis zählt*, und sie aufgrund der vermeinten Ersatzerbenberufung Kosten aus dem Erbschafts- und Restitutionsverfahren steuerlich berücksichtigt haben will, wäre es jedenfalls an ihr gelegen, die in Betracht kommenden Beweismittel entsprechend der damaligen Kenntnis dem Finanzamt vorzulegen. Damit hat die Bw ein im abgeschlossenen Verfahren möglich gewesenes Sach- und Beweisvorbringen aus eigenem Verschulden unterlassen. Nachdem die Bw ihre Rechtsangelegenheit schon in diesem Zeitzusammenhang (auch hinsichtlich des Kostenaufwandes) intensiv betrieben hat, kann das Nichtgeltendmachen von Umständen, die für die Bw offenbar von wesentlicher Bedeutung gewesen sind - andernfalls wäre sie in dieser Angelegenheit nicht tätig geworden - nur als grobes Verschulden angesehen werden. Dies nicht zuletzt deshalb, weil der Bw schon vor der Klagseinbringung im Jahr 2000 ein mit 6. Dezember 1996 datiertes Rechtsgutachten (Univ. Prof. Dr. W.) mit dem Ergebnis einer vermeintlichen Ersatzerbenstellung unter Hinweis auf die vom Erblasser getroffene Sonderregelung vorlag.

Aufgrund der schon im Jahr 2000 vorgelegenen und vor der "Außerstreitstellung" im Jahr 2002 verwertbaren Beweismittel wurde die zur Einbringung des Wiederaufnahmeantrages gemäß § 303 Abs. 2 BAO vorgesehene Dreimonatsfrist somit für alle Streitjahre - betreffend 1996 und 1998 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens erst im Zuge der Schlussbespre-

chung vom *11. Februar 2003* (unter Hinweis auf den Wiederaufnahmeantrag vom 4.10.2002 und die Ergänzung vom 4.11.2002) beantragt - weit verfehlt.

Im Übrigen ist im Streitfall nicht zu erkennen, weshalb das im Wiederaufnahmeantrag Dargelegte seinerzeit zu *anders lautenden* (Sach)Bescheiden geführt hätte, da die herrschende Rechtsmeinung - auf die das Finanzamt mit seinem Hinweis auf Tz 16 des BP-Berichtes offenbar abzielt - bei Kosten, die in erster Linie mit einem nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs zusammenhängen, die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten verneint (vgl. VwGH 19.9.1990, 89/13/0021). Nähere Ausführungen dazu sind der ho. Berufungsentscheidung vom heutigen Tag, GZ. RV/0016-G/05, zu entnehmen.

Die Berufung war somit unbegründet.

Graz, am 8. Jänner 2008