



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der UH, W,B, vertreten durch K GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, L,K, vom 29. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen vom 19. August 2002 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

- 1)** Der Berufung betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens** hinsichtlich **Einkommensteuer für das Jahr 2000** wird Folge gegeben.  
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2)** Die Berufung betreffend **Einkommensteuer für das Jahr 2000** wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2000 vor allem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Daneben flossen ihr laut Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 31.014,00 S (ausländische Beteiligungserträge) zu.

In einer Beilage zu ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wies ihr steuerlicher Vertreter auch auf "**Einkünfte aus Spekulationsgeschäft**" hin. Danach hätte sie am 23. Jänner 1998 zu einem Preis von 450.000,00 S eine **Besserungsvereinbarung** gekauft und diese am 2. Oktober 2000 zu einem Preis von 1.500.000,00 S wieder verkauft. Da der

Verkauf aber nach mehr als einem Jahr erfolgt wäre, wäre dieser Vorgang (Veräußerungsgewinn 1.050.000,00 S) als steuerfrei zu qualifizieren.

Mit **Bescheid vom 23. Mai 2002** wurde die Berufungswerberin erklärungsgemäß zur **Einkommensteuer für das Jahr 2000** veranlagt.

Am **24. Mai 2002** erging seitens des Finanzamtes ein **Vorhalt** mit dem Ersuchen, bezüglich Kauf und Verkauf der Besserungsvereinbarung geeignete Unterlagen vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 18. Juni 2002** wurden von der Pflichtigen auftragsgemäß Kopien folgender Unterlagen (Vereinbarungen) vorgelegt:

**1) "VERZICHT – BESSERUNGSVEREINBARUNG" VOM 1. DEZEMBER 1995 – abgeschlossen zwischen FK GesmbH (in der Folge kurz F) und XBank. (in der Folge kurz X):**

Aus diesem Schriftstück geht hervor, dass die F mit der X in Geschäftsverbindung gestanden und die X im Rahmen dieser Geschäftsverbindung an die F Kredite gewährt hätte (**§ 1**). Auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung der F leistete die X zur Verbesserung der Kapital- und Ertragssituation der F einen Sanierungsbeitrag, indem sie mit Wirkung 31. Oktober 1995 auf Kreditforderungen in Höhe von 43 Mio. S verzichtete (**§ 2**).

In **§ 3** der Vereinbarung mit dem Titel Besserungsvereinbarung wurde Folgendes festgehalten:

*"Die Kreditforderungen der X leben jedoch bis zu einer Höhe von 12,600.000,00 S wieder auf (Besserungskapital), wenn in Zukunft ab dem Jahresabschluss 2/1997 wirtschaftliche Gewinne, definiert in Form eines wie nachstehend zu übermittelnden Überschusses, erzielt werden.*

*20 % des errechneten Überschusses werden von F als Gegenleistung für die Gewährung des Sanierungsbeitrages gem. § 2 an die X bis zur Höhe der wiederauflebenden Forderung bezahlt.*

**Dieser Überschuss errechnet sich wie folgt:**

**Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gem. § 231 Abs. 2 Z 17 HBG idFX abzüglich 4 Mio. S = Überschuss".**

Laut **§ 4** der Vereinbarung war die X in Kenntnis davon, dass seitens der F bereits Verpflichtungen aus Besserungsvereinbarungen gegenüber Frau TH, Geschäftsfrau, M, bis zu einem Betrag von 9 Mio. S und gegenüber I BeteiligungsgesmbH bis zu einem Betrag von 6 Mio. S bestanden. In Anbetracht dieser Verpflichtungen wurde vereinbart, dass diese vorrangig im Verhältnis zu den Verpflichtungen aus gegenständlicher Besserungsvereinbarung zu erfüllen wären.

Laut **§ 5** der Vereinbarung sollte das Besserungskapital unverzinst sein. Der für das Besserungskapital aufzuwendende Betrag war zum Zweck der Verbesserung der Kreditwürdigkeit sechs Monate nach dem Bilanzstichtag zur Zahlung fällig. Für den Fall des Zahlungsverzuges wurden 9 % Verzugszinsen vereinbart (**§ 6**).

Die Rechte und Pflichten aus dieser Vereinbarung sollten laut **§ 7** auf die jeweiligen Rechtsnachfolger übergehen. Die X sollte berechtigt sein, ihre Ansprüche aus dieser Vereinbarung an Dritte rechtsgeschäftlich zu übertragen.

Der Passus in **§ 8** betreffend gesellschaftsrechtliche Änderungen, wonach während der Laufzeit der Besserungsvereinbarung Änderungen des Gesellschaftsvertrages und/oder der Gesellschafterstruktur der vorherigen Zustimmung der X bedürften und für den Fall, dass diese Zustimmung nicht eingeholt würde, eine Konventionalstrafe in Höhe von aushaftenden Besserungskapitals zu zahlen wäre, wurde dediziert gestrichen.

**2. "ZSSIONSVERTRAG" vom 20. Jänner 1998 – abgeschlossen zwischen der X als Zedentin und den Zessionären GA, FH und UH :**

Im Vertragsgegenstand (**Punkt I**) wurde auf die oben unter Punkt 1 erläuterte Verzichts- und Besserungsvereinbarung zwischen der F und der Zedentin Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass deren vollständiger Inhalt den Vertragsparteien bekannt wäre.

Laut **Punkt II** der Vereinbarung trat der Zedent hiemit die ihm auf Grund der Verzichts- und Besserungsvereinbarung gem. Punkt I allenfalls zustehenden Forderungen an die Zessionare vorbehaltlos zu nachstehenden Anteilen ab:

- an die GA (Zessionar 1) bis zu einem Beitrag von maximal 5.040.000,00 S, welcher einem Anteil von 40 % entspreche;
- an FH (Zessionar 2) bis zu einem Betrag von maximal 5.670.000,00 S, welcher einem Anteil von 45 % entspreche;
- an UH (Zessionar 3) bis zu einem Betrag von **1.890.000,00 S**, welcher einem Anteil von **15 %** entspreche.

Die Zessionare seien ermächtigt, die F von der erfolgten Abtretung zu verständigen.

In **Punkt III** (Abtretungspreis) wurde vereinbart, dass die Zessionare als Gegenleistung für die Abtretung binnen 14 Tagen ab Unterfertigung dieses Vertrages Abtretungspreise wie folgt zu bezahlen hätten:

- Zessionar 1 einen Abtretungspreis von 1.200.000,00 S;
- Zessionar 2 einen Abtretungspreis von 1.350.000,00 S;
- Zessionar 3 einen **Abtretungspreis von 450.000,00 S**.

Die Abtretungspreise seien bar- und abzugsfrei auf das Konto des Zedenten bei der X zu überweisen. Barzahlung wäre ausgeschlossen.

In **Punkt IV** (Haftung) wurde darauf hingewiesen, dass der Zedent keinerlei Haftung für das tatsächliche Entstehen einer werthaltigen Forderung aus der Verzichts- und Besserungsvereinbarung gem. Punkt I dieses Vertrages übernehme. Der Zedent übernehme weiters keinerlei Haftung für die steuerlichen Auswirkungen dieser Abtretung bei den Zessionaren 1 bis 3.

### **3. "ABLÖSE BESSERUNGSVEREINBARUNG" vom 2. Oktober 2000 – abgeschlossen zwischen den Berechtigten FH , UH und GA und der F :**

In dieser Vereinbarung wurde zunächst auf jene unter den obigen Punkten 1 und 2 getroffenen Vereinbarungen verwiesen.

Im Rahmen der gegenständlichen Vereinbarung wurde nunmehr zwischen den Berechtigten und der F festgelegt, dass die Ansprüche aus der Besserungsvereinbarung durch eine **einmalige Abschlagszahlung von 10 Mio. S** abgegolten werden und die Ansprüche damit erloschen sollten. Die Differenz zwischen dem Nominale der Besserungsvereinbarung und der Abschlagszahlung spiegelte – dies wurde ausdrücklich erwähnt – den **Zinsvorteil** aus der vorzeitigen Rückzahlung wider.

Die Beträge sollten wie folgt zur Auszahlung kommen und innerhalb eines Monats nach Unterzeichnung dieser Vereinbarung fällig sein:

FH	4.500.000,00 S
Frau UH	1.500.000,00 S
GA	4.000.000,00 S
Summe	10.000.000,00 S

Am **19. August 2002** erließ das Finanzamt folgende Bescheide:

#### **1) Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000:**

Damit wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 (ursprünglicher Bescheid vom 23. Mai 2002) gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen.

**Begründend** führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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."*

## 2) Einkommensteuerbescheid 2000:

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden gegenüber dem ursprünglichen

Einkommensteuerbescheid vom 23. Mai 2002 um 1.050.000,00 S

(= Veräußerungsgewinn/Besserungsvereinbarung) erhöht.

**Begründend** wurde hiezu ausgeführt, dass *"dann, wenn die Rückzahlung des Besserungskapitals den Betrag des zugeführten Besserungskapitals übersteige, insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen vorlägen"*.

Gegen die genannten Bescheide erhob die Pflichtige **Berufung** und begründete diese, wie folgt:

*1) Da bei Einreichung der Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 sowie im Vorhaltsverfahren alle Unterlagen und Informationen eingereicht bzw. bekanntgegeben worden wären, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt.*

*2) Für den Fall, dass obigem Antrag (Punkt 1) keine Folge gegeben werde, werde gegen den Ansatz des Veräußerungsgewinnes in Höhe von 1.050.000,00 S bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berufen:*

*Am 23.1.1998 hätte sie als Gesellschafterin eine Forderung um 450.000,00 S erworben. Diese wäre privat erworben und befände sich in ihrem Privatvermögen.*

*Am 2.10.2000 hätte sie die Forderung veräußert und einen Gewinn in Höhe von 1.050.000,00 S erzielt. Da die Veräußerung nach Ablauf der Spekulationsfrist von 12 Monaten erfolgt wäre, wäre der Veräußerungsgewinn nicht in die Einkommensteuererklärung aufgenommen worden.*

*Dies deshalb, weil Einkünfte aus Kapitalvermögen die Früchte aus der entgeltlichen Überlassung von Kapital umfassten. Grundsätzlich würden nur die Erträge aus dem Kapitalstamm erfasst, nicht hingegen der Kapitalstamm selbst. Die entgeltliche Abtretung einer Forderung erfülle nicht den Tatbestand des § 27 EStG, weil dieses Rechtsgeschäft die Verwertung eines Vermögensrechtes darstelle und nicht den Ertrag aus einer Forderung (VwGH 5.7.1994, 91/14/0064).*

*Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1b EStG 1988 seien Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr betrage. Da im gegenständlichen Fall der Zeitraum zwischen Kauf und Verkauf der Forderung deutlich über ein Jahr läge und die Forderung im Privatvermögen gehalten worden wäre, sei dieses Veräußerungsgeschäft nicht steuerpflichtig.*

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2002** wurde die Berufung gegen den **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000** mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

*In der Berufung werde u.a. ausgeführt, dass bei Einreichung der Abgabenerklärung für das Jahr 2000 alle Unterlagen und Informationen eingereicht bzw. bekanntgegeben worden wären. Dies entspreche nicht den Tatsachen. Der Bescheid über das Jahr 2000 sei am*

23.5.2002 ergangen. Die auf Grund des Bedenkenvorhaltes vom 24.5.2002 angeforderten Unterlagen wären am 18.6.2002 eingelangt.

In der Beilage zur Steuererklärung wären Einkünfte aus Spekulationsgeschäft "Kauf Besserungsvereinbarung am 23.1.1998, Verkauf am 2.10.2000, Veräußerungsgewinn...." als steuerfrei ausgewiesen worden.

Erst im Zuge des Vorhalteverfahrens wäre der Sachverhalt offen gelegt worden. Damit wäre erst aus den im Vorhaltsverfahren vorgelegten Unterlagen ersichtlich geworden, dass es sich beim dem **Vorgang am 2.10.2000 nicht um einen Verkauf, sondern um eine Einlösung der Besserungsvereinbarung** gehandelt hätte.

Dieser Umstand stelle eine neue Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme wäre daher als unbegründet abzuweisen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** gleichen Datums (**13. Oktober 2002**) wurde die Berufung gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 ebenfalls als unbegründet abgewiesen, indem darauf hingewiesen wurde, dass "nur die Überschüsse aus der Veräußerung (Verkauf) der Besserungsvereinbarung Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 darstellen würden, nicht hingegen Überschüsse aus der Einlösung der Besserungsvereinbarung. Soweit die Zahlung in Erfüllung der Besserungsvereinbarung den Betrag des dafür hingegebenen Kapitals übersteige, handle es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen, sofern sie nicht betrieblich bedingt wären."

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2003 beantragte die Berufungswerberin innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist die **Vorlage der Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und Einkommensteuer für das Jahr 2000** an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete dies im Wesentlichen folgendermaßen:

### **1) Zur Einkommensteuer 2000:**

*Mit den Einkünften aus Kapitalvermögen würden die Früchte aus der entgeltlichen Überlassung von Kapital und die damit zusammenhängenden Aufwendungen erfasst. Werterhöhungen, Wertminderungen und der gänzliche Verlust des Kapitalstammes seien grundsätzlich unerheblich. Sähe man also von der Besteuerung von Wertsicherungsbeträgen und von der Erfassung des Abschichtungsüberschusses bei stillen Gesellschaften ab, so zählten die innere Wertsteigerung des Kapitalstammes und die Gewinne, die anlässlich der Veräußerung der Vermögenswerte selbst realisiert würden, nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Steuerpflicht bestünde im Privatbereich allenfalls nach den §§ 30 oder 31 EStG.*

*Im gegenständlichen Fall wäre von der Berufungswerberin eine Forderung, deren Nominalwert 1.890.000,00 S (Besserungskapital) betragen hätte, um 450.000,00 S gekauft worden. In der Folge wäre die Forderung von ihr jedoch nicht weiterveräußert, sondern durch eine Abschlagszahlung unter dem Nominalbetrag vom Schuldner (F) in Höhe von 1.500.000,00 S getilgt worden. Folglich läge eine Rückzahlung des ursprünglich (von der X) überlassenen Kapitals vor. Entsprechend der Judikatur des VwGH zählten auch Rückzahlungen des Nominalbetrages des angelegten Kapitals nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Auch das BMF vertrete in Zusammenhang mit Besserungsvereinbarungen die Ansicht, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen (nur dann) vorlägen, wenn ein Besserungsanspruch im Privatvermögen erworben werde und die Rückzahlung des Besserungskapitals den Betrag des zugeführten Besserungskapitals übersteige. Aber gerade dieser Sachverhalt sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Der auf die Berufungswerberin entfallende und*

ursprünglich von der X aufgebrachte Anteil am Besserungskapital betrage 1.890.000,00 S; davon wären vom Schuldner später 1.500.000,00 S zurückbezahlt worden. Die Rückzahlung des Besserungskapitals übersteige folglich nicht den Betrag des zugeführten Besserungskapitals. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die ursprünglich bei der X bestandene Forderung zum Nominalwert von anteilig 1.890.000,00 S von der Berufungswerberin um 450.000,00 S erworben worden wäre. In diesem Fall sei vielmehr der Tatbestand des Spekulationsgeschäfts gemäß § 30 EStG zu prüfen.

Die Einziehung der Forderung entspreche einer Veräußerung im Sinne des § 30 EStG. Um der F aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation eine Sanierung zu ermöglichen, wäre 1995 von der X ein Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung erfolgt. Zu einem Aufleben der Forderung in Höhe des Besserungskapitals sollte es vereinbarungsgemäß dann wieder kommen, wenn die F Gewinne erwirtschaftete. Da die weitere wirtschaftliche Entwicklung der F nicht absehbar gewesen wäre, hätte die X mit 23.1.1998 die Forderung auf das Besserungskapital im Ausmaß von 1.890.000,00 S um 450.000,00 S an die Berufungswerberin verkauft. Die Forderung wäre also von dieser aufgrund der zweifelhaften Bonität der F unter deren Nominalwert gekauft worden.

Werde eine Forderung wegen zweifelhafter Bonität des Schuldners unter dem Nennwert erworben und innerhalb der Spekulationsfrist weiterveräußert, läge ein Spekulationsgeschäft gemäß § 30 EStG vor. Dies gelte auch dann, wenn eine Forderung unter dem Nennwert gekauft werde und sodann zu ihrem Nennwert eingezogen werde. Die Einziehung einer Forderung sei also der Veräußerung gleichzustellen.

Im gegenständlichen Fall läge ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG jedoch deshalb nicht vor, weil der Zeitraum zwischen dem entgeltlichen Erwerb der Forderung durch die Berufungswerberin (23.1.1998) und der Abgeltung der Forderung durch die F (1.10.2000) mehr als ein Jahr betragen hätte und somit die Spekulationsfrist von einem Jahr gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG überschritten gewesen wäre.

Insgesamt wäre daher mangels Vorliegens von Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG bzw. eines Spekulationsgeschäfts gemäß § 30 EStG die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Ablösebetrag der Besserungsforderung nicht einkommensteuerpflichtig.

## **2) Zur Rechtswidrigkeit des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000:**

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 wäre von der Berufungswerberin die Erzielung eines Gewinnes aus der Veräußerung der Besserungsforderung mit dem Hinweis offengelegt worden, dass der Tatbestand des § 30 EStG nicht erfüllt wäre, weil die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr erfolgt wäre. Mit Bescheid vom 23.5.2002 wäre eine erklärungsgemäße Veranlagung erfolgt.

Erst am 24.5.2002 wären von der Abgabenbehörde erster Instanz mittels schriftlichem Ergänzungssuchen Unterlagen zur in der Steuererklärung offengelegten Veräußerung der Besserungsforderung angefordert worden.

Die Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens 2000 mit Bescheid vom 19.8.2003 wäre von der Abgabenbehörde erster Instanz damit begründet worden, dass erst aus den im Vorhaltsverfahren von der Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ersichtlich geworden wäre, dass es sich bei dem Vorgang vom 2.10.2000 nicht um einen Verkauf, sondern um eine Einlösung der Besserungsvereinbarung gehandelt hätte und dieser Umstand eine neue Tatsache im Sinne des § 303 BAO darstelle.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei die Wiederaufnahme von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden wären und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ereignis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

## **Keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 4 BAO**

Nach der Judikatur des VwGH seien neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Tatsachen, die im vorangegangenen Verfahren den Sachverhalt gebildet hätten, in Bezug auf Sachverhalte also, die bereits Gegenstand des vorangegangenen Verfahrens gewesen wären,

keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO.

Ebenso ließen sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenwertung eines der Behörde offen gelegten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Da in der Steuererklärung der Umstand der Ablöse der Forderungsabtretung entsprechend der hM (siehe Punkt 2) als Veräußerung im Sinne des § 30 EStG offengelegt worden wäre, läge keine eine Wiederaufnahme rechtfertigende neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 4 BAO vor. Darüber hinaus wäre der betreffende Vorgang bereits Gegenstand des ursprünglichen Verfahrens, weshalb entsprechend der Judikatur des VwGH nicht von einer Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausgegangen werden könne.

**Bei Kenntnis der Umstände kein im Spruch anders lautender Bescheid**

Wäre die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes auf die Sachentscheidung, also die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltes zu verneinen, dann wäre das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wieder aufzunehmen.

Wie ausgeführt, wäre nach herrschender Meinung die Ablöse der Besserungsforderung durch den Schuldner (Einziehung der Forderung durch den Gläubiger) der Veräußerung der Forderung rechtlich gleichzusetzen. Da somit der von der Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung angeführte Wiederaufnahmegrund auf die Sachentscheidung keinen Einfluss hat (auch die Einlösung der Besserungsvereinbarung stellt ein Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 30 EStG dar) und daher die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des „hervorgekommenen“ Sachverhaltes zu verneinen wäre, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO entsprechend der Judikatur nicht zulässig.

Mit **Vorlagebericht vom 8. Jänner 2004** wurden die gegenständlichen Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 wurde am 18. Mai 2006 – ebenso wie im gleichgelagerten Berufungsverfahren betreffend den Ehegatten der Berufungswerberin, FH – ein **Erörterungstermin** durchgeführt, demzufolge eine Versteuerung des strittigen Differenzbetrages als Einkünfte aus Kapitalvermögen insoweit ins Auge gefasst wurde, als darin ein Zinsenanteil enthalten gewesen wäre.

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Im gegenständlichen Berufungsverfahren waren sowohl die Berechtigung des Finanzamtes zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 als auch die Höhe der Festsetzung der Einkommensteuer für den genannten Zeitraum strittig.

**1) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000:**

Gemäß **§ 307 Abs. 3 BAO** tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Da sohin im Falle einer Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides – etwa im Berufungsverfahren! – der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet

und der alte Sachbescheid wieder auflebt (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005; VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), war im gegenständlichen Verfahren zunächst die **Rechtmäßigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmbescheides** zu prüfen.

Diese Prüfung führte zu folgendem Ergebnis:

Gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** ist eine **Wiederaufnahme von Amts wegen** unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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 Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß **§ 305 Abs. 1 BAO** der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Daraus folgt, dass "**Sache**", über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hatte.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die erstinstanzlich abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt nicht angesprochen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die (auf diese Weise zu beurteilende) Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.

Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Am Finanzamt liegt es dann, ob es allfällige andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht. Dass die Berufungsbehörde keine (neuen) Wiederaufnahmegründe einführen darf, ist auch durch die zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme, wie sie sich aus § 304 BAO ergibt, geboten. Schließlich kann wohl auch primär nur die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen Sachentscheidung noch nicht bekannt waren (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 30.11.1999, 94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1994, S. 2803).

Im vorliegenden Fall ist aus dem bekämpften Wiederaufnahmbescheid nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat.

Der strittige Bescheid verweist in seiner (Standard-) Begründung lediglich abstrakt (und somit beliebig umlegbar auf sämtliche Fälle, in denen Unterlagen im Vorhaltsverfahren angefordert wurden) auf *"neu hervorgekommene Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die alleine oder in Verbindung mit seinem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten"*.

Damit wurde die Wiederaufnahme an Hand einer bloß schematischen, floskelhaften Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, verfügt.

Die **Begründung des Wiederaufnahmbescheides** hat aber einerseits die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind, und muss andererseits auch die Qualifikation dieser Umstände als

bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides darlegen. Darüber hinaus muss sie auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände enthalten (siehe Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 307 und die dort zit. Judikatur; Stoll, a.a.O., S. 2943).

Das Finanzamt verabsäumte im gegenständlichen Fall, die "neu hervorgekommenen Beweismittel" und "das sonstige Ergebnis des Verfahrens" dezidiert zu benennen und diese näher auszuführen. Insbesonders legte es nicht dar, welche(s) Beweismittel **konkret** zu neuen Erkenntnissen im Tatsachenbereich gegenüber dem Erstverfahren geführt hätte(n) und inwiefern dadurch ein im Ergebnis anders lautender Spruch indiziert worden wäre.

Tatsächlich war aber bereits im Erstverfahren zumindest die grundlegende Kenntnis des Sachverhaltes um Kauf und Verkauf der Besserungsvereinbarung bekannt gewesen, sodass eine nähere Erläuterung des herangezogenen Wiederaufnahmegrundes umso dringender gewesen wäre, als er auch nicht offensichtlich auf der Hand lag.

Erst in der **Berufungsvorentscheidung** wurde dezidiert ausgeführt, worin die Abgabenbehörde erster Instanz den sie zur Wiederaufnahme berechtigenden Grund erblickte, indem darauf hingewiesen wurde, dass die Erkenntnis, *"dass es sich bei dem Vorgang am 2.10.2000 nicht um einen Verkauf, sondern um eine Einlösung der Besserungsvereinbarung gehandelt"* hätte, eine *"neue Tatsache im Sinne des § 303 BAO"* darstelle.

Diese "nachgeholte" Begründung vermochte aber den Begründungsmangel des angefochtenen Wiederaufnahmbescheides nicht zu sanieren. Dies deshalb, weil auch in einer Berufungsvorentscheidung dieselben Grenzen zu beachten sind, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach der oben angeführten Rechtsprechung gesetzt sind; auch in einer Berufungsvorentscheidung darf nur eine Entscheidung getroffen werden, die dem Gegenstand nach bereits mit dem angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz zu behandeln war (siehe Stoll, a.a.O., S. 2712). Da nach dem oben Gesagten die Berufungsbehörde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogene Gründe für eine Verfahrenswiederaufnahme nicht nachträglich in der Berufungsentscheidung einführen darf, ist es somit auch dem Finanzamt verwehrt, derartige Gründe in der Berufungsvorentscheidung über die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erstmals heranzuziehen.

Aus dem angefochtenen Wiederaufnahmbescheid war sohin nicht nachvollziehbar, auf welche neu hervorgekommene Tatsache oder auf welches Ereignis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützte, und erfolgte die Wiederaufnahme daher in Wahrheit zunächst ohne Begründung.

Nach Lehre und Judikatur (siehe Stoll, a.a.O., Bd. III, S. 2943, und die dort zit. Jud.) hat aber – wie oben ausgeführt – die Begründung die Erfüllung der Voraussetzungen im

rechtsgebundenen Bereich, also das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anderslautenden Bescheides bedeutsam andererseits darzulegen.

Begründungsausführungen im Sachbescheid selbst könnten aber überdies nur dann ergänzend herangezogen werden, wenn im betreffenden Wiederaufnahmebescheid darauf verwiesen wurde.

Da die bekämpfte Wiederaufnahme – laut Inhalt des Spruches und der Begründung – sich im gegenständlichen Fall daher auf keinen ausreichenden Wiederaufnahmegrund stützte, die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht ausgeführten Wiederaufnahmegründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene **Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos aufzuheben**.

## 2) Zur Einkommensteuer für das Jahr 2000:

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet konkret, dass der vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 23. Mai 2002 **wieder auflebt**.

Gemäß **§ 273 Abs. 1 lit. a BAO** ist eine Berufung **zurückzuweisen**, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch **unzulässig**, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, a.a.O., Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 19. August 2002 durch die ersatzlose Aufhebung des am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheides gemäß § 307 Abs. 3 BAO **ex lege** aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. November 2006