



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. RR Erich Radschek, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 19. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 13. September 2001, vertreten durch Hofrat Mag. Franz Zaussinger, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 1991

nach der am 29. Jänner 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

### entschieden:

Die Berufung gegen die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Einkommensteuer 1991 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### Vorbemerkung

##### *Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1991*

Im Gegenstand bestreitet der Bw, dass dem Finanzamt die entscheidungswesentlichen Tatsachen iZm der Schenkung 1991 einer zu seinem Betriebsvermögen zählenden Eigentumswohnung an die Ehegattin (Entnahme mit steuerpflichtigem Entnahmegewinn) nicht

schon vor Ergehen des nach einer Außenprüfung im gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheides für 1991 so vollständig bekannt waren, dass der für die Verfahrensaufrollung herangezogene Wiederaufnahmegrund vorliegt. Er bestreitet, dass erst die allenfalls neu hervorgekommene Tatsache: Nichtvorliegen einer zuvor unbedenklich angenommenen **Kaufoption** für einen vom Bw bestimmten Dritten, wäre sie bekannt gewesen, zu einem anders lautenden Spruch des zuvor ergangenen Steuerbescheides hätten führen können. Der ertragsteuerlichen Zurechnung (iSd wirtschaftlichen Eigentums an der Sache) an die zivilrechtlich beschenkte Person stünden vom Geschenkgeber getroffene Verfügungen und eingeräumte Rechte wie die vor Erlassung des Erstbescheides bekannten (Veräußerungs- und Belastungsverbot, Vorkaufsrecht für den Bw , ein von ihm vereinbarter Mietvertrag mit einem Dritten) in Verbindung mit einer vor der Schenkung „allenfalls“ eingeräumte Kaufoption für diesen Dritten selbst dann nicht entgegen, wenn diese Verfügungen und Rechte gleichzeitig bestanden hätten; auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Kaufoption komme es in diesem Zusammenhang nicht an.

### *Einkommensteuer 1991*

In diesem am 29. Jänner 2009 einvernehmlich vertagten Gegenstand ist strittig, ob der beim Bw zur Einkommensteuer erfasste Entnahmegewinn 1991 in richtiger Höhe ermittelt wurde. Das mit welchem zutreffend ermittelten Betrag auch immer in die Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage für 1991 aufzunehmende Ergebnis (Entnahmewert abzüglich Buchwert ausgeschiedener Anlagen) hätte jedenfalls einen im Spruch anders lautenden neuen Einkommensteuerbescheid 1991 herbeigeführt, weil das Finanzamt im vor der gegenständlichen Verfahrensaufrollung erlassenen Einkommensteuerbescheid 1991, gestützt auf § 24 BAO, von einem Weiterverbleib des Schenkungsgegenstandes im Betriebsvermögen des Bw bis zur Veräußerung 1993 ausgegangen war (zum Konnex mit der 1999 beseitigten Zurechnung des Veräußerungsgewinnes 1993 an den Bw, siehe unten).

Mit der strittigen Wiederaufnahme steht und fällt auch jede Erfassung der Entnahme 1991. Im Kontext dieser Berufungsentscheidung können daher Feststellungen des Finanzamts zum Entnahmeergebnis und diesbezügliche Vorbringen des Bw außer Acht gelassen werden.

### **Verfahrensgang**

Beim Berufungswerber (Bw), einem frei praktizierenden Facharzt, welcher daneben Kommanditist der S\*KG, im Folgenden kurz: S) und für deren Komplementärgesellschaft als Geschäftsführer selbständig tätig war, war beginnend 1996 eine insbesondere auch die hier interessierenden Jahre 1991 und 1993 umfassende abgabenbehördliche Außenprüfung durchgeführt worden.

Die Prüferfeststellungen sind im Bericht vom 16. September 1997, AB-Nr. Bp 103054/96, unter den Tzz 20 und 21 mit der darauf Bezug nehmenden „ANLAGE: Begründung“ festgehalten. Demnach habe der Bw seiner Gattin mit Vertrag vom 10. Mai 1991 die bis dahin (seit dem Erwerb 1987) in seinem Alleineigentum stehende, der Facharztpraxis im selben Gebäude (u. a. für den stationären Aufenthalt der Patienten des Bw) dienende, seit 1987 dauernd und faktisch unabänderlich an die S vermietete **Bettenstation** geschenkt. Im Schenkungsvertrag seien hinsichtlich des Schenkungsgegenstandes, dessen bisher als Betriebseinnahmen des Facharztes erklärte Mieterträge ab Juni 1991 der Gattin außerbetrieblich zufließen, ein dingliches Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie ein Vorkaufsrecht (§ 1072 ABGB) zugunsten des Bw eingeräumt worden. Laut Protokoll über die Beiratssitzung der S vom 28. Februar 1991 habe der Bw mit S eine bis 31.12.1995 befristete „Kaufoption“ zu ihren Gunsten ausgehandelt.

Die oben genannten, aus damaliger Sicht gemeinsam vorliegenden Rechtsbeschränkungen hatten das Finanzamt zu der Annahme geführt, die Gattin des Bw habe die Herrschaft eines Eigentümers über die Sache: nämlich die Befugnis diese zu belasten, am Markt frei zu vermieten oder zu veräußern und jeden Dritten von der Einflussnahme darauf auszuschließen, wirtschaftlich betrachtet gar nicht erlangt. Wirtschaftlicher Eigentümer der Bettenstation sei auch nach der zivilrechtlichen Übertragung weiterhin der Bw geblieben, die steuerliche Vertretung habe diesem Standpunkt der BP bezogen auf das Jahr 1991 im Prüfungsverlauf letztlich beigestimmt. Folglich sei aber der Verkauf der Bettenstation an die S im Jahr 1993 dem Bw und nicht seiner Gattin zuzurechnen. Das Finanzamt hatte darin eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen erblickt und den mit ATS 6,550.411,00 errechneten Veräußerungserfolg 1993 („Entnahmegewinn“) beim Bw erfasst. In Verbindung mit weiteren, hier nicht interessierenden Prüferfeststellungen hatte sich dessen Einkommensteuerbelastung 1993 gegenüber dem Vorbescheid (dort: rund ATS 58.000,00) auf rund ATS 3,302.000,00 erhöht.

Der Bw berief u. a. gegen den Bescheid über die Einkommensteuer für 1993 und war damit im Berufungspunkt „Verkauf der Bettenstation – Zurechnung des Veräußerungsgewinns“ erfolgreich. Auf die mit dem Streitthema eng zusammenhängende Vorgeschichte nimmt die seinem damaligen Begehren folgende Entscheidung (BE) des Berufungssenates V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (FLDWNB) vom 23. März 1999, GZ. RV/2/98, ausführlich Bezug. Da dem Senat des UFS eine vollständige Wiedergabe des damaligen Verfahrens an dieser Stelle entbehrlich erscheint, wird zunächst auf die vorgenannte BE betreffend Einkommensteuer 1993 verwiesen. Soweit die dort getroffenen Sachverhaltsannahmen im gegenständlichen Verfahren von Bedeutung sind, geht der Senat des UFS darauf im Erwägungsteil ein.

Der Senat der FLDWNB ging in seiner insoweit stattgebenden Berufungserledigung davon aus, dass der Verkauf der Bettenstation 1993 nicht – wie vom Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1993 auf Grund der Prüferfeststellungen angenommen – dem Bw zuzurechnen sei, weil er damals nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer des Objektes gewesen sei. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung sei er befragt und seine Gattin als Zeugin vernommen worden. Dabei sei hervorgekommen, dass eine Kaufoption zu Gunsten der S tatsächlich nie zustande kam, weil der Bw das Protokoll über die (wie in allen anderen Fällen auch) von ihm besuchte Sitzung des Beirates der S vom 1. März 1991 gar nicht unterschrieben hatte, und zwar aus erstmals in der Berufungsverhandlung dargelegten Gründen.

Konfrontiert mit diesem Ausgang des Rechtsstreites betreffend Einkommensteuer 1993 gelangte das Finanzamt zur Auffassung, das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1991 sei von Amts wegen wieder aufzunehmen. Es stützte sich dabei auf folgende Gründe:

1. Die in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 24. Februar 1999 erstmalig erstatteten Vorbringen und in der Zeugeneinvernahme erstmalig getätigten Aussagen betreffend das tatsächliche **Nicht-**Bestehen der Kaufoption stellten eine **neu hervorgekommene Tatsache** und wegen der Auswirkung auf die Frage, wem die Bettenstation nach deren zivilrechtlicher Schenkung an die Gattin bis zum Verkauf 1993 an die S zuzurechnen sei, einen Wiederaufnahmegrund iSd **§ 303 Abs 4 iVm Abs 1 lit b BAO** bei der Einkommensteuer für 1991 dar. Vom Bestehen einer den Bw – und in der Folge die Geschenknehmerin – bindenden Kaufoption zu Gunsten der S sei das Finanzamt zuvor auf Grund von mehreren Beiratsprotokollen, die diesbezüglich weder einen immanenten Interessengegensatz noch fehlende Willensbildung zwischen dem Beirat der S und dem Bw (als dem Beirat berichtspflichtiger Geschäftsführer der Komplementärin und Vermieter der Bettenstation) erkennen ließen (Beiratsprotokolle vom 28. Februar 1991, Punkte 3 und 7; vom 26. November 1992, Punkte 6 und 7, alle zitiert im BP- Bericht), und weiteren Umständen (damit verbundene Erweiterung der Bettenstation, Kündigungsverzicht bis zur Optionsausübung 1995, teilweise Verfügung des Bw über Mietenzuflüsse auf dem Girokonto der Gattin) zulässig ausgegangen. Die zunächst unbedenkliche Annahme einer Optionsvereinbarung habe sich erst im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. Februar 1999 als unzutreffend erwiesen.

2. Der Berufungssenat der FLDWNB habe mit der ertragsteuerlichen Anerkennung des Schenkungsvorganges 1991, mit dem Hinweis darauf, dass das Objekt bereits damals aus dem Betriebsvermögen des Bw entnommen wurde und mit der Absage an eine Gewinnzurechnung beim Bw über eine **Vorfrage** iSd **§ 303 Abs 1 lit c BAO** entschieden, worin gleichfalls ein **Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs 4 BAO** zu erblicken sei.

Das Finanzamt hielt diese Auffassung samt näherer Begründung dem Bw im Schreiben vom 18. Juni 1999 zur Äußerung vor, worauf die damalige steuerliche Vertretung des Bw mit Schreiben vom 23. Juli 1999 bzw. vom 9. September 1999 antwortete. Finanzamt und Abgabepflichtiger setzten sich in diesem Schriftverkehr auch mit der gleichfalls strittigen Frage des Entnahmewertes 1991 auseinander.

Mit Bescheiden vom 13. September 2001 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1991 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und setzte die Einkommensteuer für dieses Jahr neu fest.

Die Verfahrenswiederaufnahme begründete es wie folgt:

*Zum Wiederaufnahmegrund „neu hervorgekommene Tatsache“*

führte das Finanzamt aus, dass in keiner Lage des erstinstanzlichen Verfahrens eingewendet worden sei, das Finanzamt habe tatsachenwidrig das Bestehen einer Kaufoption der S angenommen. Die von der Betriebsprüfung gesammelten Beweismittel, insbesondere die Beiratsprotokolle der S, hätten auf die Einräumung einer Kaufoption schließen lassen. Der Umstand, dass „das Beiratsprotokoll“ vom Bw nicht unterschrieben war (*Anm. d. UFS: Bw war kein Mitglied des Beirats, daher nicht stimmberechtigt*), habe es den Prüfungsorganen nicht nahe gelegt anzunehmen, dass er sich damit **gegen** die Einräumung einer Option wenden wollte. Vielmehr habe er noch in der Berufung (*gegen den Einkommensteuerbescheid 1993*) von der Option gesprochen („es wurde zwar eine Option eingeräumt“) und sich erst später (*am 24. Februar 1999*) daran erinnert, dass dies doch **nicht** der Fall gewesen sei. Wenn das Finanzamt zur Begründung seiner Annahme von weiter bestehendem wirtschaftlichen Eigentum des Bw an der Sache die Option als eines der entscheidenden Begründungselemente angeführt habe, so liege es auf der Hand, dass die nachträgliche Kenntnis von der Nichterteilung dieser Option einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

*Zum Wiederaufnahmegrund „Vorfrage“*

führte es aus, dass – hätte das Finanzamt tatsächlich volle Kenntnis über den Sachverhalt gehabt – für 1991 eine Entnahme mit Gewinnrealisierung zu unterstellen gewesen wäre. Die Berufungsbehörde (*FLDWNB, Senat V*) habe mit ihrer BE betreffend 1993 unter Berücksichtigung der erst im Berufungsverfahren hervorgekommenen Tatsache, dass keine Option erteilt worden war, in einem wesentlichen Punkt anders entschieden als das Finanzamt (§ 303 Abs 1 lit c BAO). Sie habe unter Beachtung des erwähnten Neuerungsstatbestandes zu einer anderen Entscheidung kommen müssen und nicht etwa den gegebenen Sachverhalt bloß anders beurteilt. Damit sei auch der Vorfragestatbestand erfüllt.

Die Wiederaufnahme habe in Übung des Ermessens aus Gründen der Zweckmäßigkeit verfügt werden müssen, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Gebot der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Der Bw erhob gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung und beantragte eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat. Das Finanzamt legte die Berufung nach Einholung einer Prüferstellungnahme und einer Gegenäußerung des Bw der FLDWNB vor.

Am 1. Jänner 2003 wurde der UFS für das Rechtsmittel zuständig. Am 29. Jänner 2003 beantragte der neue steuerliche Vertreter gemäß § 323 Abs 12 BAO beim UFS eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat.

Eine im Erörterungsgespräch (§ 279 Abs 3 BAO) vom 28. April 2008 angekündigte Äußerung des Bw zum Berufungsgegenstand **Wiederaufnahme** (sowie zum vertagten Gegenstand Einkommensteuer) 1991 langte als Voraufklärung samt Beilagen mit E-Mail vom 18. Jänner 2009 bei dem seit Ende 2006 neu zuständigen Referenten des UFS ein (*Anm.: das gleich lautende Originalschreiben erreichte den UFS auf dem Postweg erst am 4. Februar 2009*). Dort ist zur strittigen Wiederaufnahme des Verfahrens sinngemäß zu lesen:

Das Finanzamt sei ursprünglich davon ausgegangen, dass vom Bw eine Kaufoption zu Gunsten der S eingeräumt wurde und dadurch – in Verbindung mit den übrigen Verfügungen zu Lasten der Geschenknnehmerin (Veräußerungs- und Belastungsverbot, Vorkaufsrecht) – das wirtschaftliche Eigentum auf diese gar nicht übergegangen war; in der Folge habe es tatsachenkonform festgestellt, der S sei **keine** Option auf den Erwerb der Bettenstation eingeräumt worden und daher das wirtschaftliche Eigentum **nicht** beim Bw verblieben. Dazu werde nochmals festgehalten, dass aus den vorhandenen und der BP vorgelegten Unterlagen keine rechtlich verbindliche Optionsvereinbarung entnommen werden könne. Dies werde auch dadurch belegt, dass im Schenkungsvertrag keine Optionsverpflichtung überbunden wurde. Dass in Beiratsprotokollen der Wunsch des Beirats nach einer Option dokumentiert sei, erlaube nicht den Schluss auf eine tatsächliche Optionseinräumung. Auch die Finanzbehörde sei immer den unmittelbaren Nachweis des Abschlusses einer rechtlich bindenden Optionsvereinbarung schuldig geblieben; vielmehr habe sie auf den Abschluss einer solchen Vereinbarung nur aus anderen Beweismitteln mittelbar geschlossen. Es liege daher kein Neuerungsstatbestand iSd § 303 Abs lit b BAO vor.

Bei näherer rechtlicher Beurteilung komme man allerdings zum Schluss, dass die Frage des Vorliegens einer Option für die Lösung der Zurechnungsfrage ohne Bedeutung sei. Diesbezüglich könne auf den vom VwGH mit E 2006/15/0123 vom 12.12.2007 entschiedenen, dem hier vorliegenden nicht unähnlichen Fall verwiesen werden (*dazu im Erwägungsteil*). Die

Kenntnis des Nichtbestehens der Option sei daher für die steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes (wer wirtschaftlicher Eigentümer ist) irrelevant; die Gattin des Bw sei – ob mit oder ohne Option für die S – ab der Schenkung 1991 bis zur Veräußerung (*auch*) wirtschaftliche Eigentümerin der Bettenstation gewesen.

Die Finanzbehörde versuche in rechtlich unzulässiger Weise, mit der Wiederaufnahme des Verfahrens eine unrichtige rechtliche Beurteilung (*1991 keine Entnahme, da Zurechnung an den Bw bis zum Verkauf 1993*) zu sanieren. Auf einen bisher nicht bekannten Umstand (Nichtvorliegen einer Option), dessen Kenntnis aber keine andere rechtliche Beurteilung zur Folge habe, dürfe eine Wiederaufnahme nicht gestützt werden.

In der am 29. Jänner 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde zum Berufungsgegenstand *Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1991* ergänzend ausgeführt:

**Amtsvertreter Mag. Zaussinger (Mag. Z):**

Die FLDWNB habe in ihrer BE GZ RV/2/98 der Berufung des Bw bezüglich Einkommensteuer 1993 Folge gegeben. Maßgeblich dafür sei gewesen, dass die vorher unterstellte Optionseinräumung in Wahrheit nicht existiert habe. Für (jenen) Berufungssenat sei somit fest gestanden, dass zwar ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten des Bw eingeräumt wurde, dies allein allerdings für den Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Geschenkgeber keineswegs ausschlaggebend war. Der Wortlaut jener BE spreche eindeutig für die Annahme, dass dies für die Stattgabe der Berufung und für das Nichtvorliegen des wirtschaftlichen Eigentums (beim Bw) entscheidend war.

**Prof. Dr. Bruckner (Prof. B):**

Er verweise auf die ausführliche Stellungnahme vom 18. Jänner 2009. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fielen in der Regel zusammen, nur in Ausnahmefällen könnten die beiden Begriffe auseinander klaffen.

Nach der (*Anm.: auf Nachfrage des Amtsvertreters zitierten*) Rechtsprechung des VwGH sei für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der Umstand maßgeblich, welches Steuersubjekt den Vorteil von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertverlusten zu tragen habe. Von Bedeutung sei hier auch, dass die Ehegattin des Bw die Bettenstation zu einem höheren Preis verkauft habe als er laut dem – dann offenbar doch nicht zustande gekommenen – Optionsvertrag eingeräumt wurde.

Dem Finanzamt seien zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1991 sämtliche relevante Informationen vorgelegen. Zwar könnte in der Nichteinräumung der Option (*ergänze: sofern dies vor Bescheiderlassung für 1991 dem Finanzamt unbekannt war*)

eine neue (*neu hervorkommende*) Tatsache gesehen werden, die aber rechtlich deshalb irrelevant sei, weil auch die Optionseinräumung allein noch keineswegs die Nichtübertragung des wirtschaftlichen Eigentums an die Ehegattin des Bw bedeutet hätte.

**Mag. Bartos** (Mitarbeiter von Prof. B):

Aus dem Schenkungsvertrag sei keineswegs ersichtlich, dass auch die Option an die Ehegattin (überbunden) worden wäre. Dies bedeute – hätte die Option tatsächlich existiert – dass sie beim Bw verblieben wäre und somit die Ehegattin ohne Bindung das Objekt hätte veräußern können. In diesem Fall wäre bloß der Bw gegenüber dem Optionsberechtigten schadenersatzpflichtig gewesen.

**Mag. Z:**

Der vom VwGH entschiedenen Fall 2006/15/0123 sei mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar.

**Prof. Dr. Bruckner:**

Der Vorfragetatbestand sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar, da eine Vorfrage eine Rechtsfrage sei, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig sei, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bilde (zit. BMF- Erlass 14.06.2006 zu §§ 303 bis 307 BAO). Eine Vorfrage in diesem Sinne liege nur vor, wenn die Entscheidung der Hauptfragenbehörde bindende Wirkung für die Abgabenbehörde habe (VwGH 22.09.2000, 98/15/0014).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Hinsichtlich der Frage, ob das tatsächliche Nichtbestehen einer Kaufoption zu Gunsten der S dem Finanzamt bereits vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1991 vom 3. Dezember 1997 bekannt war bzw. auf Grund der ihm vorliegenden Unterlagen zweifelsfrei bekannt sein musste, wird angenommen, dass dies nicht der Fall war: Im Zusammenhalt mit den Protokollen über die Sitzungen des Beirates der S vom 28. Februar 1991 und 26. November 1992 – dort war von einer Optionsvereinbarung mit dem Bw hinsichtlich der Bettenstation jeweils im **Indikativ** die Rede – gewann das Vorbringen des Bw in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993, wo er das Vorliegen einer Kaufoption für die S im Indikativ erwähnt, ausschlaggebende Bedeutung für die (von der FLDWNB später revidierte) Annahme, dass die Kaufoption tatsächlich bestanden habe.

Es ist nicht erkennbar, warum die Nichtnennung der Option im Schenkungsvertrag vom Mai 1991 Beweis dafür geliefert haben sollte, dass die in den übrigen, dem Bw wohlbekannten Unterlagen bejahend angesprochene Kaufoption doch nicht vereinbart worden war. In dem anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung 1999 offen gelegten Umstand des



Nichtbestehens dieser Option ist eine zu diesem Zeitpunkt neu hervorgekommene Tatsache zu erblicken. Es mag sein, dass der Wortlaut des Schenkungsvertrages (dort keine Bezugnahme auf die Option) Ermittlungen darüber sinnvoll erscheinen hätte lassen, ob die im damaligen Verfahren vom Bw bejahte Optionsvereinbarung tatsächlich bestand. Dies kann jedoch auf sich beruhen: Versäumt es die Abgabenbehörde Ermittlungen anzustellen, so steht dieses Unterlassen für sich allein einer Heranziehung von demzufolge erst später hervorkommenden Tatsachen (§ 303 Abs 4 iVm Abs 1 lit b BAO) nicht entgegen.

2. Dadurch dass der Berufungssenat der FLDWNB abweichend von der ersten Instanz, nunmehr in Kenntnis des Nichtbestehens der Kaufoption für die S, die zivilrechtliche Schenkung als Übertragung auch des wirtschaftlichen Eigentums an die Ehegattin beurteilte und so den Entnahmetatbestand 1991 als erfüllt ansah, ist der Neuerungstatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO erfüllt:

Jede einzelne vom Bw vor Schenkung an die Ehegattin getroffene Verfügung bzw. im Schenkungsvertrag vereinbarte Last, nämlich

- das vorweg mit der S als dem einzigen in Betracht kommenden Mieter vereinbarte und durch Kündigungsverzicht bis 1995 gesicherte Bestandverhältnis hinsichtlich der Bettenstation zu einem in Aussicht genommenen bzw. vereinbarten Bestandszins (z. B. musste die Ehegattin des Bw diesen nach erfolgter Schenkung fragen, welchen Mietzins sie der S verrechnen solle/könne)
- ein dingliches Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie
- ein gleichfalls dingliches Vorkaufsrecht zu seinen Gunsten

bildete für sich allein betrachtet noch keine solche Verfügungsbeschränkung, die nach der Rechtsprechung des VwGH ausgereicht hätte, den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Bettenstation auf die zivilrechtlich beschenkte Ehegattin zu verneinen.

Im Bündel nahmen diese Beschränkungen der Ehegattin jedoch bereits nahezu alle Möglichkeiten, über die Liegenschaft frei zu verfügen sowie jeden Dritten davon auszuschließen. Von den typischen Eigentümerbefugnissen verblieb ihr so nur das Recht, die Liegenschaft wann immer und – bei Verzicht des Bw auf sein Vorkaufsrecht – an wen immer unter Ausnützung der sich bietenden Marktchancen zu veräußern. Realistisch betrachtet kam freilich als fremder Käufer nur die S in Betracht, diente doch das gesamte Objekt ihrem Betrieb bzw. den in ihrem Bereich praktizierenden Ärzten.

Wäre nun aber der S vom Bw auch noch eine befristete Kaufoption eingeräumt gewesen, so hätten sich die eigentümertypischen Befugnisse der Geschenknnehmerin praktisch auf Null reduziert: Verblieben wäre ihr in diesem Fall nur der finanzielle Nutzen des Mietertrages seit Juni 1991 und des Veräußerungserlöses aus einem bis 1995 annahmepflichtigen Kaufanbot

der S. Da nach dem damaligen Kenntnisstand des Finanzamtes im Kontext der S- Beschlüsse von einem optionskonformen Kauf der Bettenstation bis spätestens 1995 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszugehen war – dies umso mehr, als bereits 1993 tatsächlich an die S unter vom Beirat protokollierter Bezugnahme auf die Option verkauft wurde – gewann die vermeintliche Option als Schlussstein aller aktenkundigen Indizien entscheidende Bedeutung für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Bw. So sahen es das Finanzamt und – wenngleich auf Grund des Wegfalls der Optionsannahme mit anderem Ergebnis – der Berufungssenat der FLDWNB. Der UFS kann in diesem Beurteilungsergebnis keine Rechtswidrigkeit erkennen.

Im Hinblick auf die Ausgestaltung der in Rede stehenden Verfügungen und Lasten bezüglich der Bettenstation sowie angesichts der Veräußerungsumstände teilt der UFS die vom Bw vertretene rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht. Das Veräußerungsverbot ist nämlich, was der Bw übersieht, im Zusammenhalt mit dem Vorkaufsrecht des Bw und mit der seinerzeit angenommenen Kaufoption zu sehen. Einen gegen die Optionsvereinbarung verstoßenden Verkauf an jemand anderen als die S hätte der Bw gestützt auf das dingliche Veräußerungsverbot verhindern, sein eigenes dingliches Vorkaufsrecht geltend machen und sich so von jeder Schadenersatzpflicht gegenüber der Optionsberechtigten frei halten können. Solcherart waren der Geschenknehmerin entscheidende Eigentümerbefugnisse genommen.

Gegen das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes iSd § 303 Abs 4 iVm § 303 Abs 1 lit b BAO (Neuerungstatbestand) wendet der Bw ein, dass es nach der Rechtsprechung des VwGH bei Lösung der Zurechnungsfrage überhaupt nicht auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Kaufoption zu Gunsten eines Dritten ankomme, sondern vielmehr (einzig und allein) darauf, wer die Chancen von Wertsteigerungen oder Risiken von Wertverlusten des zivilrechtlich übertragenen Wirtschaftsgutes für sich rechtlich gesehen nutzen kann.

Auch das Vorbringen, die Ehegattin habe zu einem höheren Preis an die AKL verkauft als in der vermeintlichen Optionsvereinbarung vorgesehen, führt das Berufungsargument der Wertsteigerungschance nicht zum Erfolg: Dem Beirat wie auch dem Bw selbst lag bereits am 15.02.1991 ein Schätzgutachten des Sachverständigen A über den Verkehrswert der im Rahmen eines geplanten Ankaufes (und Weiterverkaufes) der Liegenschaft zu erwerbenden flächenmäßig etwa gleich großen Objekte Ordination und Bettenstation vor, welches zu einem – allerdings unterschiedlich aufgeteilten – Gesamtwert der beiden Tops von insgesamt rund ATS 17 Mio. gelangte. Die Bettenstation musste aber im Rahmen dieses Paketes schon wegen des Nutzenpotenzials *Mietertragswert* entgegen den vom Ertragswert abstrahierenden Aussagen des Gutachters verglichen mit der Ordination einen bedeutend höheren Anteil haben, und sie war damit vom 1993 tatsächlich erzielten Kaufpreis für die Bettenstation nicht

so weit entfernt wie es der Bw sehen will. Im Übrigen hatte es der Bw offenkundig in der Hand, den Paketpreis für Ordination und Bettenstation nach Steuer sparenden Gesichtspunkten aufzuteilen: Der Verkaufserlös für die Ordination schlug sich bei ihm mit hoher Steuerbelastung nieder, während jener für die Bettenstation bei der Ehegattin infolge hoher Verlustvorträge aus deren ertragschwacher anderweitiger betrieblicher Tätigkeit kaum ins Gewicht fiel. Der Bw konnte somit nach eigenen Vorteilerwägungen die „Marktchancen“ der zivilrechtlichen Geschenknnehmerin steuern.

Von der Möglichkeit, die Marktchancen des dauernden Nutzens (laufenden Ertrages) und der Wertsteigerung der Bettenstation aus eigenem wahrzunehmen, durch eigene Verfügungen zu gestalten und jeden Dritten davon auszuschalten, war die Ehegattin des Bw im damaligen Wissenshorizont der Abgabenbehörde trotz zivilrechtlicher Übertragung des Eigentums an der Sache auf sie ungleich weiter entfernt als der Bw selbst. Der Zugriff des Bw auf das aus Mieteinnahmen gespeiste Girokonto der Ehegattin schien dem Finanzamt das Bild einer bloß formalen, nicht ernst gemeinten Übertragung der Einkunftsquelle nur mehr abzurunden.

Die zivilrechtliche Gestaltung –

*sie bestand darin, den allein vom Bw selbst geschaffenen Nutzen aus Vermietung und Verkauf an die S der vermögenden, aber einkommenslosen Ehegattin zuzuwenden, ohne die Herrschaft über die Sache wirklich aus der Hand zu geben –*

war erkennbar allein vom Steuersparmotiv getragen. Denn bei der Ehegattin wirkte sich die Erfassung des Veräußerungsgewinnes 1993 dank hoher Verlustvorträge kaum aus; während er beim Bw zu einer stark erhöhten Steuerbelastung geführt hätte. Beachtung verdient hier der Umstand, dass der Bw bereits in der Steuerbilanz für 1990 (beim Finanzamt eingereicht im Juni 1991!) die Bettenstation gewinnneutral ausgebucht hatte, was erst im Zuge der BP für 1990 – 1993 erkannt und richtig gestellt wurde.

Das Finanzamt stützte die Aufrollung des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1991 zu Recht auf den Wiederaufnahmegrund *Neuerungstatbestand* (§ 303 Abs 1 lit b BAO), weil das Nichtvorliegen der Kaufoption erst nach Ergehen des früheren Sachbescheides hervorkam und diese Tatsache – wäre sie vorher bekannt gewesen – einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid für 1991 herbeigeführt hätte.

Es stützte die Verfahrensaufrollung weiters auf den Wiederaufnahmegrund

*Vorfragentatbestand* (§ 303 Abs 1 lit c BAO) und befand sich auch damit im Recht: Der Berufungssenat V der FLDWNB als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz und das den angefochtenen Bescheid erlassende Finanzamt waren verschiedene Behörden. Jener Berufungssenat hatte im Rechtsmittelverfahren betreffend Einkommensteuer 1993 über die dort eine Streitfrage bildende *Zurechnung des Veräußerungsgewinnes 1993* auf Grund der

neu hervorgekommenen Tatsache (*keine Option*) zuständigkeitshalber und nachträglich anders entschieden als das Finanzamt. Der nach Betriebsprüfung erlassene – unbekämpft gebliebene Einkommensteuerbescheid 1991 ging von der Annahme aus, dass die Kaufoption bestanden habe und keine Entnahme zu versteuern sei. Die nur im anderen Verfahren strittige Zurechnung der Bettenstation bis 1993 und Zurechnung des Veräußerungserlöses 1993 an den Bw bildete daher für den Einkommensteuerbescheid 1991 eine Vorfrage, von deren Entscheidung er abhängig war.

Die gegenständliche Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 3. März 2009