



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch die BDO Tschofen Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, gegen den Bescheid des Finanzamtes B. vom 28.10.2004 betreffend den **Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1998** entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Im gegenständlichen Verfahren ist zwischen den Parteien des Verfahrens strittig, ob Gründe im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO vorliegen, die eine Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 9.7.2002 rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1998 der zwischenzeitlich liquidierten und aus dem Firmenbuch gelöschten KG (im Weiteren kurz KG genannt) rechtfertigen. Der Berufungswerber (kurz Bw. genannt) war an der KG als Kommanditist beteiligt.

Der Bw. hat als Wiederaufnahmegrund u.a. geltend gemacht, das vom Landesgericht F. im Zuge des (am 25.8.2004 gemäß §§ 109 Abs. 1, 112 Abs. 1 StPO eingestellten) Finanzstrafverfahrens gegen den Bw. in Auftrag gegebene Gutachten vom 26. Juli 2004 des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen X. zur Ermittlung des gemeinen Wertes der vom Bw. bei Betriebsaufgabe zum 28.2.1998 in sein Privatvermögen

übernommenen Betriebsliegenschaft xxx, enthalte eine Reihe von bewertungsrelevanten Umständen, welche im bisherigen Verfahren nicht bekannt gewesen seien, und daher nicht geltend gemacht werden hätten können. Es wurden im Wiederaufnahmeantrag bzw. in der Berufung folgende *"bewertungsrelevante Umstände"* angeführt: Bauausführungen / Baubeschreibung, Bau- und Erhaltungszustand, Immobilien-Preisspiegel 1998, Hauptmietzinse 1997 in diesem Gebiet, Ertragswert der Liegenschaft, Informationen zum Bodenwert des Jahres 1997, Informationen der Gemeinde L. zum Preisniveau des Jahres 1997, Liegenschaftsverkäufe in der Region, Berücksichtigung von Sanierungskosten, Sachwert der Liegenschaft, Lagerfläche, Platzbedarf der Fa. D. einschließlich der persönlichen und ungewöhnlichen Verhältnisse. Diese Informationen begründen laut den weiteren Ausführungen (Seite 4, 1. Absatz der Begründung zur Berufung) der steuerlichen Vertretung einzeln und gesamthaft betrachtet einen gänzlich anderen Verkehrswert der Liegenschaft. Daher seien im Verfahren Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen, die bisher nicht geltend gemacht werden hätten können. Diese Tatsachen (insbesondere die bewertungsrelevanten Tatsachen und der Verkehrswert der Liegenschaft) seien bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vorgelegen, seien neu hervorgekommen und daher keine später entstandenen Tatsachen. Der Bw. beantragt, den vom Gutachter X. ermittelten Verkehrswert von (gerundet) 17.890.000 S als gemeinen Wert der Liegenschaft heranzuziehen.

Das Finanzamt hat den Antrag des Bw. mit Bescheid vom 28. Oktober 2004 mit der Begründung, nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen, nicht aber später entstandene Tatsachen seien Wiederaufnahmegründe, abgewiesen. Ein nach Rechtskraft erstelltes Sachverständigengutachten sei kein neu hervorgekommenes Beweismittel, sondern ein neu entstandenes.

Es ist dem Finanzamt darin zuzustimmen, dass es sich bei dem am 26. Juli 2004 erstellten Sachverständigengutachten nicht um ein neu hervorgekommenes Beweismittel handelt. Neu hervorgekommen ist ein Beweismittel dann, wenn es als solches zwar im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides existent, aber der Partei nicht bekannt war (und auch nicht bekannt sein konnte) und auch der entscheidenden Behörde nicht zugänglich war, oder aber auch, wenn die Verwertung des bereits vorhandenen Beweismittels im Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht möglich war, sondern erst nachträglich möglich wurde. Neu entstandene Beweismittel, wie etwa später zustandegekommene Urkunden oder im gegenständlichen Fall das nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens erstellte Sachverständigengutachten des X. bilden für sich keinen Wiederaufnahmsgrund (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2922, 2. und 3. Absatz).

Allerdings hat das Finanzamt übersehen, dass **§ 303 Absatz 1 lit b) BAO zwei für sich eigenständig zu beurteilende, jeweils für sich wirksame, somit für sich völlig**

**selbständige Wiederaufnahmsgründe vorsieht.** Der eine ist der der neu hervorgekommenen Tatsachen, der andere der der neu hervorgekommenen Beweismittel (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2924).

Entsteht – wie im gegenständlichen Fall - ein Beweismittel neu und vermag es über Tatsachen einen Beweis zu erbringen, die zum Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens gehören, aber vor Bescheiderlassung nicht bekannt waren, dann sind es **die durch das neue Beweismittel hervorgekommenen (alten) Tatsachen, die den Wiederaufnahmsgrund abgeben können.** Hätte bei Kenntnis des gesamten Tatsachenstandes, somit auch bei Kenntnis der nunmehr hervorgekommenen Tatsachen, ein anders lautender Bescheid herbeigeführt werden können, dann liegt in dem Umstand des Neuhervorkommens der Tatsache (wenn auch mit Hilfe eines "neuen" Beweismittels) ein Wiederaufnahmsgrund, nämlich der der neu hervorgekommenen Tatsachen, der – unter der Voraussetzung, dass dieser Grund im abgelaufenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht worden ist – zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen kann. Wenn somit durch "neue" Beweismittel, nämlich durch neu entstandene Beweismittel, Tatsachen hervorkommen, die im Erstverfahren bedeutsam hätten sein können, dann ist eben der Wiederaufnahmsgrund der neu hervorgekommenen Tatsache, der unter den weiteren Voraussetzungen, insbesondere unter der, dass diese Tatsache im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnte, zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen kann (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Seite 2925, 2. Absatz und das dort angeführte Erk. des VwGH).

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass das Finanzamt zwar zu Recht davon ausgegangen ist, das Sachverständigengutachten sei ein neu entstandenes Beweismittel, das keine Wiederaufnahme begründen kann, sich aber nicht mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob die vom Bw. als neue Tatsachen geltend gemachten *"bewertungsrelevanten Umstände"* des (fraglos) neuen Gutachtens als neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b) BAO anzusehen sind.

Sachverständigengutachten als Beweismittel sind ähnlich wie Zeugenaussagen zu sehen. Sollte ein Sachverständiger Tatsachen, die sich in dem Zeitraum ereignet haben, für den der inzwischen in Rechtskraft erwachsene Bescheid erlassen wurde, nachträglich aufdecken, erkennen oder feststellen, so können solche neuen Befundergebnisse, die sich auf seinerzeit bestehende Tatsachen beziehen, durchaus einen Wiederaufnahmsgrund abgeben (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3 Seite 2924, 2. Absatz).

Im Übrigen hat sich das Finanzamt in der Begründung zum Bescheid vom 28. Oktober 2004 auch mit dem vom steuerlichen Vertreter ebenfalls geltend gemachten Wiederaufnahmsgrund

abweichender Vorfragenentscheidungen bzw. mit der Behauptung einer Bindungswirkung an eine im Finanzstrafverfahren festgestellte Tatsache in keiner Weise auseinandergesetzt. Es genügt aber nicht, die Wiederaufnahme nur mit der Begründung, einer von mehreren geltend gemachten Wiederaufnahmegründen liege nicht vor, abzuweisen.

Der Umstand allein, dass das Finanzamt nicht sämtliche geltend gemachten Wiederaufnahmegründe auf ihre Relevanz geprüft hat, und sich insbesondere nicht mit den vom Bw. im Antrag auf Wiederaufnahme angeführten *"bewertungsrelevanten Umständen"* des Sachverständigengutachtens des X., die seiner Ansicht nach neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b) BAO darstellen, auseinandergesetzt hat, führt aber dazu, dass wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Das Finanzamt hat im Bescheid vom 28. Oktober 2004 nur, ohne sachverhaltsbezogene Feststellungen zu treffen und die als neue Tatsachen geltend gemachten Umstände zu würdigen, die allgemeine Feststellung getroffen, dass Wiederaufnahmegründe nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen seien, die später hervorkommen. Es wäre aber Aufgabe des Finanzamtes gewesen, für jeden der geltend gemachten Umstände gesondert zu prüfen und sachverhaltsbezogen zu begründen, weshalb es sich seiner Ansicht nach nicht um eine neue Tatsache handelt. Sollte das Finanzamt im Übrigen die Auffassung vertreten, einer der als neue Tatsachen geltend gemachten Umstände sei im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht existent gewesen, so wäre dies jedenfalls auch zu begründen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung u.a. ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass das Finanzamt den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens abgewiesen hat, ohne sich (mit Ausnahme der Frage des "neuen" Beweismittels) mit den geltend gemachten Wiederaufnahmegründen auseinanderzusetzen zu haben. Dadurch wurden wesentliche Ermittlungen unterlassen, die zu einem anders lautenden Bescheid führen hätten können, und begründet dieser Umstand die Berechtigung zur Aufhebung des Bescheides und Zurückverweisung der Sache an die erste Instanz. Dies insbesondere auch im Hinblick darauf, dass – sollte die (erstmalige) Würdigung der geltend gemachten bewertungsrelevanten Umstände ergeben, dass **einer von diesen bzw. mehrere oder jeder für sich gesehen** als neue Tatsache zu beurteilen ist, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf

den Sachbescheid einzugehen ist, und daher eine eingehende Auseinandersetzung mit dem Gutachten des X. unumgänglich wäre (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2918, 1. Absatz).

Gemäß § 276 Abs. 6 BAO hat die Abgabenbehörde erster Instanz im Übrigen die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Soweit in der Begründung zur Direktvorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat darauf verwiesen wurde, die einzelnen *"wesentlichen Sachverhaltselemente"* seien dem Erstschatzer Y. und damit der Abgabenbehörde bekannt, und handle es sich nicht um nachträglich hervorgekommene Tatsachen und Befundergebnisse, ist darauf zu verweisen, dass das Finanzamt das Gutachten des Sachverständigen als unzutreffend beurteilt hat, und den von der Großbetriebsprüfung (vgl. Tz. 18 "Entnahmewert des Gebäudes L." des Schlussberichtes vom 27. Juni 2002 zur Betriebsprüfung, GBpNr.101053/00) *"aufgrund von Schätzungsgutachten und diversen Verkaufsangebotsschreiben"* mit 23.350.000 S festgestellten gemeinen Wert der Liegenschaft herangezogen hat. Es kann aber weder der Begründung des im Wiederaufnahmeverfahren ergangenen Feststellungsbescheides für das Jahr 1998 vom 9. Juli 2002 noch der Begründung zum Betriebsprüfungsbericht entnommen werden, von welchem vom Gutachten Y. abweichenden Sachverhalt(selementen), der (die) wohl den anderen (welchen?) Gutachten bzw. Verkaufsangebotsschreiben, die von der Betriebsprüfung zur Wertermittlung herangezogen wurden, entnommen wurde(n), das Finanzamt ausgegangen ist, bzw. welcher Sachverhalt (eventuell auch aufgrund eigener Ermittlungen) der abweichenden Wertermittlung zugrundegelegt wurde.

Es wurde in der Begründung zur Direktvorlage auch nicht konkretisiert, von welchen *"wesentlichen Sachverhaltselementen"* das Finanzamt ausgeht, die dem Erstschatzer (gemeint Y.) und damit dem Finanzamt bekannt gewesen sein sollen. Selbst wenn aber nach Ansicht des Finanzamtes die wesentlichen Sachverhaltselemente bekannt waren, kann dies nicht bedeuten, dass das Gutachten keine neuen Tatsachen (Sachverhaltselemente), die zur Zeit des nunmehr abgeschlossenen Verfahrens bereits existent waren, aber im Verfahren noch nicht berücksichtigt worden sind, enthalten kann.

Das Finanzamt hätte daher jedenfalls die vom steuerlichen Vertreter angeführten bewertungsrelevanten Umstände dahingehend zu würdigen gehabt, ob diese neue Tatsachen darstellen, die zur Zeit des abgeschlossenen Verfahrens bereits existent waren, aber im Verfahren nicht berücksichtigt worden sind, und gegebenenfalls auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen gehabt.

Nur dann, wenn die geltend gemachten Umstände keine neuen Tatsachen darstellen bzw. wenn zwar neue Tatsachen vorliegen, aber 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 ist, dann ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wiederaufzunehmen.

Die Frage, ob in den vom Bw. geltend gemachten bewertungsrelevanten Umständen neue Tatsachen zu erblicken sind, ist im Übrigen daran zu messen, welchen Sachverhalt das Finanzamt seiner Ermittlung des gemeinen Wertes zugrunde gelegt hat, und nicht daran, von welchem Sachverhalt der Gutachter Ing. S. ausgegangen ist. Es ist sohin zu beurteilen, ob die geltend gemachten Umstände (bisher unberücksichtigte) Sachverhaltselemente darstellen, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2920, 2. Absatz).

Der Unabhängige Finanzsenat ist angesichts der vorstehend dargestellten fehlenden Darstellung des für die vom Gutachten Y. abweichende Ermittlung des gemeinen Wertes entscheidungswesentlichen Sachverhaltes im Feststellungsbescheid für das Jahr 1998 vom 9. Juli 2002 bzw. im zu dessen Begründung herangezogenen Prüfungsbericht gar nicht in der Lage, zu beurteilen, ob die vom Bw. als neue Tatsachen geltend gemachten Umstände bereits im Verfahren, das zur Erlassung des Feststellungsbescheides vom 9. Juli 2002 geführt hat, berücksichtigt worden sind oder nicht (vgl. dazu Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Seite 2919 f).

Das Finanzamt wird daher nicht umhinkommen, zunächst – unter Wahrung des Parteigehörs – den von ihr der Wertermittlung (aufgrund laut Tz. 18 des Bp-Berichtes "Schätzungsgutachten und Verkaufsangeboten", die ebenfalls konkret anzuführen wären) zugrunde gelegten Sachverhalt festzustellen, und darzustellen, ob bzw. inwiefern die vom Bw. geltend gemachten Umstände im Verfahren bereits berücksichtigt wurden.

Ist das Vorliegen einer neuen oder mehrerer neuer Tatsache(n) zu bejahen, muss weiterhin die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung der nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltselemente und die Frage der nachträglichen Geltendmachung ohne Verschulden der Partei beurteilt werden.

Sollte das Finanzamt weiterhin davon ausgehen, dass in den geltend gemachten *"bewertungsrelevanten Umständen"* keine neuen Tatsachen zu erblicken sind, bzw. deren Vorliegen zwar bejahen, aber die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung der nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltselemente verneinen, wäre diese Rechtsauffassung eingehend (auf jeden einzelnen als neue Tatsache geltend gemachten Umstand) zu begründen.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 7. Juni 2005 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat zurückgenommen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Juni 2005