

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Hotel S_KG, über die Beschwerde vom 12.10.2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28.09.2010, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/2004) verfügt wurde sowie gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Feststellungsbescheid vom 28.09.2010 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wurde, wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für 2004 wird gemäß § 261 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, eine Kommanditgesellschaft, betreibt ein Hotel in K_in_Tirol. Der Gewinn wird nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr mit Stichtag 30. November gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt.

An der Beschwerdeführerin waren zunächst HW (als Kommanditistin) und ihre Söhne AW und BW (jeweils als Komplementär) zu je einem Drittel beteiligt. Mit Abtretungs- und Schenkungsvertrag vom 09.11.2004 übertrug BW seinen Drittel-Anteil am Hotel in

K_in_Tirol an AW. Im Vertrag wurde festgehalten, die Übergabe solle auf den letzten Bilanzstichtag, den 30.11.2003, zurückwirken.

HW und ihre Söhne betrieben ebenfalls in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft ein weiteres Hotel in B_in_Niederösterr. Die drei Gesellschafter waren wiederum je zu einem Drittel beteiligt. Mit Abtretungs- und Schenkungsvertrag vom 01.04.2005 übergab AW seinen Drittels-Anteil am Hotel in B_in_Niederösterr an die Ehefrau von BW. Vertraglich wurde vereinbart, dass die Übergabe auf den letzten Bilanzstichtag, den 30.11.2004, zurückwirken solle.

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 2003 bis 2005 vertrat der Prüfer die Ansicht, die bisher als nicht steuerbare Schenkung behandelten Anteilsabtretungen seien als zur Gewinnrealisierung führender Tausch von Gesellschaftsanteilen zu beurteilen. Das Finanzamt verfügte mit dem am 13.12.2007 ausgefertigten Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte 2003 und erließ einen neuen Feststellungsbescheid mit demselben Ausfertigungsdatum, mit welchem die aus dem Anteiltausch resultierenden stillen Reserven der Besteuerung unterzogen wurden.

Am 28.03.2008 (nach Ablauf der Rechtsmittelfrist) stellten die Beschwerdeführer den Antrag, den Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften 2003 (Wirtschaftsjahr 2002/03) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Der Antrag wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 08.04.2004 als unbegründet abgewiesen. Der gegen den Abweisungsbescheid erhobenen Berufung wurde mit Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 09.07.2010, GZ RV/0247-I/08, Folge gegeben. Dies mit der Begründung, die stillen Reserven hätten nicht bereits im Jahr 2003 steuerlich erfasst werden dürfen. Die Gewinnrealisierung sei im Jahr 2004 erfolgt.

Das Finanzamt verfügte daraufhin mit Bescheid vom 28.09.2010 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für das zwischenzeitlich rechtskräftig veranlagte Jahr 2004 und erließ einen neuen Feststellungsbescheid 2004 mit demselben Ausfertigungsdatum. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

"Mit Berufungsentscheidung des UFS RV/0247-I/08 wurde ausgesprochen, dass der streitgegenständliche Tausch von Mitunternehmeranteilen nicht bereits zum Bilanzstichtag 30.11.2003 verwirklicht wurde und daher die Erfassung eines Veräußerungsgewinnes im Wirtschaftsjahr 2002/2003 rechtswidrig ist.

Der UFS führte hiezu aus, dass lt. § 3 Pkt. 1 des Abtretungs- und Schenkungsvertrages vom 08.09.2004 der Zeitpunkt der Übergabe des Mitunternehmeranteiles mit der Eintragung in das Firmenbuch bestimmt ist. Da diese Eintragung erst mit 24.11.2004 erfolgt ist, ist die Gewinnverwirklichung aus dem in Streit stehenden Tausch von Mitunternehmeranteilen auch erst zu diesem Zeitpunkt eingetreten und der Veräußerungsgewinn hieraus auch erst im Wirtschaftsjahr 2003/2004 zu erfassen.

Aus den dargelegten Gründen wird daher das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und der Veräußerungsgewinn aus dem Tausch von Mitunternehmeranteilen im Jahr 2004 angesetzt.

...

§ 303 Abs. 1 lit. c bestimmt, dass eine Wiederaufnahme dann zulässig ist, wenn ein Bescheid von einer Vorfrage abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde. Nach Ansicht des Finanzamtes ... ist dies hier der Fall.

Wenn sich nämlich - wie im vorliegenden Fall - erst später herausstellt, dass die steuerliche Auswirkung einer Feststellung in einem bestimmten Veranlagungsjahr - wie diesfalls im Wirtschaftsjahr 2002/2003 - eben nicht eintritt (durch Entscheidung des UFS), so ist das eine neu hervorgekommene Tatsache, die als Vorfrage für das Wirtschaftsjahr 2003/2004 dann einen Wiederaufnahmsgrund für das Wirtschaftsjahr 2003/2004 darstellt. Dies wird auch in der Literatur (siehe z.B. Ritz BAO, Tz. 22 und 23 zu § 303 mit Verweis auf VfGH 06.12.1990, B 783/89) so gesehen."

II. Beweiswürdigung

Obiger Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Veranlagungsakten des Finanzamtes, dem gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der die Jahre 2003 bis 2005 umfassenden Außenprüfung erstellten Bericht vom 14.12.2007 (AbNr. 122027/06) sowie dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

III. Rechtslage

§ 303 BAO:

- (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei wiederaufgenommen werden, wenn
 - a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.

IV. Erwägungen

Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 14.12.1995, ZI. 94/15/0003 mwH).

Sowohl Tatsachen als auch die Beweismittel müssen neu hervorgekommen sein, sie müssen schon im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bestanden haben, ohne der Behörde bekannt und ohne geltend gemacht worden zu sein, sodass sie im durchgeführten Verfahren nicht berücksichtigt werden konnten. Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen und somit als Wiederaufnahmegrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon vorher Kenntnis hatte (VwGH 5.4.1989, 88/13/0052).

Tatsachen sind dann nicht neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätten können (VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Das Finanzamt erblickt in der Entscheidung des UFS vom 09.07.2010, RV/0247-I/08, wonach die Gewinnrealisierung durch den Anteiltausch im Jahr 2004 eingetreten ist, "*eine neu hervorgekommene Tatsache, die als Vorfrage für das Wirtschaftsjahr 2003/2004 einen Wiederaufnahmsgrund darstellt*" (s. die Begründung zum Wiederaufnahmebescheid vom 28.09.2010).

Diese Ansicht hält das Bundesfinanzgericht für unzutreffend. Dass die Gewinnrealisierung aus der Anteilsveräußerung im Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/2004) steuerlich zu erfassen ist, ist nicht auf die zitierte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zurückzuführen, sondern resultiert aus dem im Schenkungs- und Abtretungsvertrag vom 09.11.2004 vereinbarten Zeitpunkt der Übergabe. Dieser ist unter "*§ 3 Zeitpunkt der Übergabe-Ergebnisverteilung mit der Eintragung in das Firmenbuch*" bestimmt. Die Eintragung im Firmenbuch ist am 24.11.2004 erfolgt.

Beide Abtretungs- und Schenkungsverträge befinden sich in Ablichtung im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung. Sie waren dem Finanzamt bereits bei Ausfertigung der im Anschluss

an die Betriebsprüfung ergangenen Bescheide bekannt. Das Finanzamt hätte daher bereits in den unmittelbar nach der Betriebsprüfung erlassenen Bescheiden die nunmehr als zutreffend erkannte steuerliche Beurteilung vornehmen können. Insofern stellt die o.a. Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates weder eine neue Tatsache iSd § 303 BAO dar noch wurde damit über eine Vorfrage iSd § 116 BAO abgesprochen.

Damit erweist sich die mit dem bekämpften Bescheid verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2004 als unzulässig. Der Bescheid war daher aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Es scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz, BAO⁵, § 307 Tz 8). Die gegen den Sachbescheid gerichtete Beschwerde ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos geworden zu erklären (vgl. Ritz, BAO⁵, § 261 Tz 4).

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. In rechtlicher Hinsicht folgte das Bundesfinanzgericht der in der Entscheidung zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 30. März 2018