



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N, vertreten durch Mag. Fluch Steuerberatungs GmbH, 8600 Bruck a.d. Mur, Am Grazertor 1, vom 18. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 20. September 2007 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 14. Juli 2004 wurde dem Finanzamt Graz-Umgebung ein Übergabevertrag zur Anzeige gebracht, wonach Frau X. ihrem Sohn, dem Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt, 5/8 ihres Miteigentumsanteils an der Liegenschaft EZ XY ins Eigentum übertrug. Festgehalten wurde, dass beide Vertragsparteien (der Bw. hielt bereits 3/8 Anteile der Liegenschaft) auf dem Objekt einen Vermietungs- und Verpachtungsbetrieb führen.

Punkt 7 des Übergabevertrages lautete:

„Auf eine Gegenleistung wird seitens der Übergeberin ausdrücklich verzichtet. Die Betriebsübernahme durch den Übernehmer ist somit erforderlich, da die Übergeberin aufgrund ihres Gesundheitszustandes (akutes Herzleiden infolge eines kürzlich erlittenen Herzinfarktes) nicht mehr in der Lage ist, die mit den Unternehmensanteilen und ihrer Stellung als Gesellschafterin verbundenen Aufgaben und Verpflichtungen zu erfüllen.

Da die Vertragspartner bis dato ihre Vermietung in der Rechtsform einer Miteigentumsgemeinschaft geführt haben, an der der Übernehmer von Anfang an zu 3/8 beteiligt war, liegt ein Vermögen gem. § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG vor.

Im Hinblick darauf, dass die Übergeberin 5/8 übergibt, liegt auch die Voraussetzung gem. Abs. 3 Z 1-3 für den Freibetrag – ab einem Viertel der Beteiligung (Zuwendung) – vor. Der Freibetrag steht gem. Abs. 4 Z 3 im Ausmaß des übertragenen Anteils zu.“

Am 28. Oktober 2004 erließ das Finanzamt einen Schenkungssteuerbescheid und setzte die Abgabe - ausgehend vom anteiligen 3-fachen Einheitswert in Höhe von 143.619,69 € und unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrages in Höhe von 2.200,00 € - mit 12.771,71 € fest. Die Anwendung des Freibetrages nach § 15a ErbStG wurde mit der Begründung abgelehnt, dass auf Seiten des Zuwendenden Gewinneinkünfte vorliegen müssen und Übertragungen aus Vermietung und Verpachtung nicht befreit seien.

Ca. 3 Jahre nach diesem Bescheid wurde am 19. Juli 2007 ein Antrag auf Wiederaufnahme des Schenkungssteuerverfahrens gestellt. Die Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 habe klargestellt, dass im gegenständlichen Fall keine Schenkung gegen Erhalt einer Versorgungsrente, sondern schlicht die Zahlung einer Kaufpreisrente vorliege. Der Vermögensübergang im Rahmen eines Kaufes sei damit nicht schenkungssteuerpflichtig und sei keine Schenkungssteuer festzusetzen.

Mit Bescheid vom 20. September 2007 wurde das Begehren abgewiesen und begründet, dass im Übergabevertrag ausdrücklich auf eine Gegenleistung verzichtet wurde.

Nach Rücksprache mit dem den Einkommensteuerakt führenden Finanzamt zeigte sich, dass am gleichen Tag, als der Übergabevertrag abgeschlossen worden ist, am 8. Juli 2004, auch eine Vereinbarung zwischen Mutter und Sohn zu Stande kam, wonach der Sohn sich verpflichtete, der Mutter ab 1. Jänner 2004 eine außerbetriebliche Versorgungsrente von mtl. 1.300,00 € und die dafür anfallende Einkommensteuer zu leisten. Die Unterschriften zu beiden Verträgen wurden unmittelbar hintereinander am 8. Juli 2004 notariell beglaubigt.

Gegen den Bescheid des Finanzamtes wurde Berufung eingelegt und begründet, dass zum Zeitpunkt der Übergabe für den Bw. keinerlei Zweifel bestanden hätten, dass eine Schenkung vorliege. Es sei ihm daher nicht vorwerfbar, dass er verabsäumt oder vergessen habe, die Vereinbarung über die Leistung einer Versorgungsrente vorzulegen. Er habe die Abgabenerklärungen und Verträge selbst beim Finanzamt eingereicht und es sei ihm nicht erkennbar gewesen, dass die Vorlage der Vereinbarung über die Versorgungsrente unter Umständen einen anders lautenden Bescheid herbeiführen könnte. Eine Rücksprache mit der ihn vertretenen Kanzlei habe nicht stattgefunden.

Das Fehlverhalten sei unter Umständen zwar auf mangelnde Sorgfalt zurückzuführen, schlimmstenfalls als entschuldbare Fehlleistung zu qualifizieren, ein grobes Verschulden sei darin nicht zu sehen.

Der Bw. habe seiner körperlich angeschlagenen Mutter aus einem subjektiven Versorgungsgedanken heraus eine Rente zugesichert, welche zweifellos im Konnex zu der vereinbarten – eben als Schenkung verstandenen – Übergabe der Miteigentumsanteile zu sehen sei. Erst durch die Berufungsvorentscheidung des für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamtes sei für den Bw. zu Tage gekommen, dass es sich nicht um eine Versorgungsrente im Zusammenhang mit einer Schenkung handle, sondern um eine Kaufpreisrente.

Am 17. Jänner 2008 erließ das Finanzamt eine abweisliche Berufungsvorentscheidung mit der Begründung, dass grobes Verschulden der Partei vorliege, weil aufgrund der Formulierung der beiden Verträge, des Schriftformates und der Beglaubigungszahlen, davon auszugehen sei, dass er offensichtlich anwaltlichen Beistand gehabt hätte. Zudem sei der Neuerungsstatbestand nicht erst mit der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Bruck/Mur zu Tage getreten, sondern bereits durch die von der Betriebsprüfung gemachten Feststellungen, spätestens jedoch mit Zustellung des Einkommensteuerbescheides vom 21. Oktober 2005.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und ausgeführt, dass die abschließende Beurteilung einer derart komplexen steuerrechtlichen Vorfrage nicht selbstverständlicher Weise durch einen Rechtsanwalt erfolgen kann oder muss. Der anwaltliche Beistand des Bw. habe die gegenständliche Übertragung nach zivilrechtlichen Maßstäben als Schenkung beurteilt, was auch die Beantragung des Freibetrages nach § 15a ErbStG rechtfertige.

Der Bw. habe die Vereinbarung über die Versorgungsrente selbst verfasst und dürfte der Rechtsanwalt, der den Übergabevertrag verfasst hat, nicht über alle Informationen verfügt haben, den Sachverhalt anders zu qualifizieren. Insbesondere stehe die Vereinbarung über die Versorgungsrente auch inhaltlich im Widerspruch zum Verzicht auf eine Gegenleistung laut Übergabevertrag, was darauf hindeute, dass der Bw. bei der Erstellung der Vereinbarung keine anwaltliche Beratung in Anspruch genommen habe.

Die Einhaltung der Antragsfrist von 3 Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes sei im Übrigen eingehalten worden, weil auf die endgültige Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes abzustellen sei. Der Instanzenzug sei selbstverständlich abzuwarten gewesen, da im Falle einer anders lautenden Entscheidung überhaupt keine Veranlassung für eine Wiederaufnahme bestanden hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Ablehnung des Antrages auf Wiederaufnahme des Schenkungssteuerverfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO rechtswidrig erfolgt ist.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, 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.

Nach Abs. 2 dieses Gesetzes ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später neu hervorkommen. Das Hervorkommen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; 29.9.2004, 2001/13/0135).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Sie sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als im Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Linde, 3. Aufl., Rz 7 zu § 303).

Das für die Erhebung der direkten Steuern zuständige Finanzamt Bruck-Leoben-Mürzzuschlag ging bei Kenntnis beider Verträge davon aus, dass die Rente aus Anlass der Übertragung der Liegenschaftsanteile gewährt wurde und sah in ihr auf Grund der Wertverhältnisse und weil es sich auch nicht um die Übertragung einer betrieblichen Einheit, sondern um die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes handelte, eine Kaufpreisrente vorliegen.

Diese rechtliche Würdigung des Finanzamtes kann für sich keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, weil Entscheidungen von Verwaltungsbehörden und deren rechtliche Beurteilung keine Tatsachen im Sinn des § 303 BAO sind (vgl. VwGH 27.11.2000, [96/17/0373](#); 5.7.1999, [98/16/0145](#); 2.8.2000, [97/13/0196](#)) und andererseits die verkehrsteuerliche Beurteilung nicht an die einkommensteuerliche gebunden ist und sohin der Vorfragentatbestand nicht erfüllt sein kann.

Allerdings könnte der Umstand, dass der Bw. am selben Tag, als der Übergabevertrag abgeschlossen wurde, seiner Mutter in einer separaten Vereinbarung eine mtl. Rentenzahlung von mtl. 1.300,00 € versprach, grundsätzlich einen Wiederaufnahmegrund für das Schenkungssteuerverfahren darstellen, weil dies der festsetzenden Behörde erst im Zuge des Antragverfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO bekannt geworden ist und die Kenntnis davon einen anderslautenden Bescheid zur Folge haben könnte.

Neu hervorgekommen bedeutet, dass die Tatsache schon vorhanden gewesen sein muss, aber ihre Existenz weder der Partei noch der Behörde bekannt war (vgl. VwGH 28.3.1990, 89/3/0283). Nur jene Tatsachen oder Beweismittel, die beim Abschluss des Verfahrens bereits vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst ohne deren grobes Verschulden nachträglich möglich wurde, die im Verfahren daher nicht berücksichtigt worden sind, können zu einer Wiederaufnahme führen (VwGH 23.9.1997, [93/14/0065](#)).

Dazu ist festzustellen, dass dem Bw. die Tatsache der Rentenzahlung im abgeschlossenen Verfahren naturgemäß bekannt gewesen ist, diese aber nicht bekannt gegeben hat.

Wenn die Partei wegen mangelnder Information über die Auswirkungen einzelner Sachverhaltselemente, wegen unzutreffender rechtlicher Beurteilung des Sachverhaltes oder wegen Fehlbeurteilung der Gesetzeslage im vorangegangenen Verfahren diese maßgebliche Tatsache nicht vorgebracht hat, trifft sie ein Verschulden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2926f). Dieses steht allerdings nach der Reform 2002 nur dann einer Wiederaufnahme entgegen, wenn es sich um ein grobes Verschulden handelt.

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt. Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen ist (wie bei minderem Grad des Versehens iSd § 308 Abs. 1 zweiter Satz). Grobe Fahrlässigkeit ist dann gegeben, wenn eine so schwere Sorgfaltswidrigkeit gesetzt wird, wie sie einem ordentlichen Menschen in dieser Situation keinesfalls unterläuft (VwGH 5.11.1981, 16/2974/80). Grobe Fahrlässigkeit setzt ein Handeln oder Unterlassen voraus, bei dem unbeachtet geblieben ist, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen und bei dem die erforderliche Sorgfalt nach den Umständen in ungewöhnlich hohem Maß verletzt wurde und ganz einfache und nahe liegende Überlegungen nicht angestellt wurden (VwGH 11. 6. 1987, [87/16/0024](#)).

Der Bw. meint, falls überhaupt von Verschulden auszugehen sei, könne ihm nur eine unbeachtliche entschuldbare Fehlleistung unterstellt werden und begründet dies damit, dass er fehlende Fachkenntnisse aufweise und eine Beratung mit der Steuerkanzlei nicht stattgefunden habe.

Diese Behauptung erscheint wenig glaubwürdig. Die Textierung der beiden Verträge (zB beim Übergabevertrag die beantragte Steuerbefreiung nach § 15a ErbStG und bei der Rentenvereinbarung der verwendete terminus technicus „außerbetriebliche Versorgungsrente“) lässt nur den Schluss zu, dass der Bw. entweder selbst über ein breiteres steuerrechtliches Wissen verfügt oder aber eine entsprechende Beratung erfolgt ist.

Wenn er im Zuge des damaligen Abgabenverfahrens die Rentenvereinbarung nicht bekannt gab, so ist er seiner Offenlegungspflicht nach § 119 BAO, die Vollständigkeit verlangt, nicht nachgekommen, denn selbst einem Laien ist erkennbar, dass eine Schenkung nur dann vorliegt, wenn sie freigebig – also ohne Erwartung einer Gegenleistung – erfolgt. Wenn dagegen in Vergütung einer Leistung etwas „zurück“geschenkt wird, so liegt ein Leistungsaustausch vor, der gegebenenfalls der Grunderwerbsteuer unterliegt und in der Abgabenerklärung nach § 10 GrEStG zu benennen ist.

Der Konnex der beiden Erwerbsvorgänge ergibt sich schon aus dem zeitlichen Zusammentreffen beider Verträge und weist auch die Höhe der mtl. Rentenzahlung (1.300,00 €) darauf hin, dass eine Abgeltung des Vermögensüberganges gewünscht war. Ein Verschweigen dieser entscheidungsrelevanten Tatsache kann daher nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit angesehen werden.

Wenn der Vertreter des Bw. darauf verweist, dass auch dem den Übergabevertrag verfassenden Rechtsanwalt nicht alle Informationen zur Verfügung gestanden seien und weiters den Schluss zieht, dass der Bw. bei der Erstellung der Rentenvereinbarung keine anwaltliche Beratung in Anspruch genommen hat, so ist wohl in dem Verschweigen der gleichzeitig eingeräumten Rentenzahlung auch gegenüber dem Rechtsanwalt ein auffallend sorgloses Verhalten zu sehen, das als ungewöhnlich einzustufen ist.

Der Bw. kann sich auch nicht darauf berufen, dass er hinsichtlich des Vorliegens einer Schenkung einem Rechtsirrtum unterlegen ist, wenn er keine entsprechenden Erkundigungen über die Bedeutung der Rentenvereinbarung eingezogen hat, die im gegenständlichen Fall (der Bw. spricht selbst von einer „komplexen steuerrechtlichen Vorfrage“) nicht nur geboten, sondern auch zumutbar (für den Übergabevertrag befasste er ohnehin einen Rechtsanwalt) waren (vgl. VwGH 29.4.1992, [88/17/0094](#); 10.11.1995, [92/17/0286](#)). Bereits dieser hätte ihn über die Bedeutung der Rentenzahlung als Gegenleistung und die daran anschließenden Erklärungspflichten aufgeklärt.

Da der Bw. die Unkenntnis der Abgabenbehörde vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vermögensüberganges zu vertreten hat und ihn dabei ein grobes Verschulden trifft, kann seiner Berufung kein Erfolg beschieden sein und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Bezüglich der Rechtzeitigkeit des Antrages auf Wiederaufnahme ist festzustellen, dass sich der Bw. nicht als beschwert erachten kann, weil das Finanzamt den Antrag ohnehin in meritorische Behandlung genommen und ihn nicht wegen Verspätung zurückgewiesen hat.

Graz, am 15. Dezember 2009