

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Richterin in der Beschwerdesache Bfin, Adresse, vertreten durch LBG Oberösterreich Steuerberatungs-GmbH, Leopold-Werndl-Straße 44 Tür 1, 4400 Steyr über die Beschwerden vom 03.03.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 03.02.2014, betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und 2008, St.Nr. 4444 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf und Sachverhalt:

Am 3.6.2008 wurde die Einkommensteuererklärung 2007 ohne Ansatz sonstiger Einkünfte beim Finanzamt eingebracht.

Das Finanzamt erließ am 9.6.2008 den Einkommensteuerbescheid 2007 erklärungs-gemäß.

Mit 4.11.2008 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 von Amts wegen auf Grund der Anregung durch die Beschwerdeführerin (infolge Bfin.). Im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2007 wurde neben dem Freibetrag wegen eigener Behinderung die Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung vom Finanzamt berücksichtigt. Sonstige Einkünfte kamen nicht zum Ansatz.

Am 19.5.2009 wurde die Einkommensteuererklärung 2008 beim Finanzamt ohne Ansatz sonstiger Einkünfte eingebracht.

Am 25.5.2009 erging erklärungs-gemäß der Einkommensteuerbescheid 2008.

In der Folge erließ das Finanzamt die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 datiert vom 3.2.2014. Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 sowie für 2008 wurden gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen.

Aus den Begründungen der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 vom 3.2.2014 geht hervor, dass der Abgabenbehörde bekannt sei, dass der Bfin in Zusammenhang mit einem Optionsvertrag vom 5555 (abgeschlossen zwischen der Bfin und G.O. sowie A.E.) im Jahr 2007 ein Betrag von 50.000 € und mit Optionsvertragsnachtrag vom 6666 im Jahr 2008 ein Betrag von 25.000 € zugeflossen sei. Diese Beträge stellen Sonstige Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Ziffer 3 Einkommensteuergesetz dar und seien daher zu versteuern. Durch die bisherige Nichterklärung der oben angeführten Beträge sei von hinterzogener Einkommensteuer auszugehen. Bei hinterzogenen Abgaben stehe der Abgabenbehörde das Recht zu, nach § 207 Absatz 2 BAO innerhalb der Verjährungsfrist von 10 Jahren eine Festsetzung durchzuführen.

Aus den beiden Rechtsmittelbelehrungen geht im wesentlichen folgendes hervor:

"Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Beschwerde einzulegen ... In der Beschwerde sind der Bescheid zu bezeichnen (Wiederaufnahmebescheid vom 3. Februar 2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2007 bzw. Wiederaufnahmebescheid vom 3. Februar 2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2008) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen...".

Die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008, datiert vom 3.2.2014, wurden vom Finanzamt unter Ansatz von sonstigen Einkünfte, Einkünfte aus Leistungen, in Höhe von 50.000 € und in Höhe von 25.000 € erlassen.

Aus den Rechtsmittelbelehrungen geht folgendes hervor:

" Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Beschwerde einzulegen. ... In der Beschwerde sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 3. Februar 2014 bzw. Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 3. Februar 2014) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen ... "

Folgendes geht aus dem Optionsvertrag vom 5555 bzw. Optionsvertragsnachtrag vom 6666 hervor:

Optionsvertrag

...

I. Rechtsverhältnisse, Optionsgegenstand

Die Ehegatten Gottfried und Bfin sind je zur Hälfte grundbücherliche Eigentümer der Liegenschaft EZ xy "OzP", die unter anderem auch aus den unbebauten Grundstücken 0000 LN und 1111 LN im grundbücherlichen Ausmaß von zusammen 141.165 m² besteht. Aus diesen Flächen ist die Grundfläche des Flugplatzes von rund 3.909 m² (...) auszuscheiden und neu zu vermessen, da diese Fläche im Eigentum der Verkäufer verbleibt.

Optionsgegenstand sind die vorstehend näher beschriebenen Grundstücke 0000 LN und 1111 LN ausgenommen jedoch die Grundfläche des Flugplatzes aus dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ xy (mit einem Flächenausmaß von ca. 137.256 m²).

II. Anbot, Laufzeit

Die Ehegatten..... räumen hiermit Herrn Ing. A.E. eine Option zum Ankauf des Optionsgegenstandes ein.

Diese Option ist befristet bis einschließlich 30.6.2008...

Herr Ing. A.E. ist daher berechtigt, innerhalb der oben genannten Frist die Annahme der Option den Optionsgebern durch eingeschriebenen Brief zu erklären. Die Frist ist mit rechtzeitiger Postaufgabe an die in dieser Option genannten Anschrift der Optionsgeber gewahrt.

Durch die ordnungsgemäße Annahmeerklärung seitens des Käufers wird der Inhalt des "beigeschlossenen Kaufvertrages" beiderseits rechtswirksamer Vertragsinhalt.

Im Fall der Ausübung dieser Option sind die Vertragsparteien verpflichtet, innerhalb von zwei Wochen nach Ausübung der Option die Neuvermessung in Auftrag zu geben und den grundbuchsfähigen Kaufvertrag (laut Beilage) abzuschließen.

In diesen Kaufvertrag sind dann die allenfalls noch fehlenden Daten einzusetzen. Falls (im Hinblick auf das dzt. nur ungefähr bekannte Grundaussmaß) eine Berichtigung/ Neuberechnung des Gesamtkaufpreises vorzunehmen ist, ist ein allfälliger Differenzbetrag bei der Kaufpreisrate (gem. Punkt III lit. b) des Kaufvertrages) in Anrechnung/Abzug zu bringen.

Die Optionsgeber verpflichten sich, während der Laufzeit dieser Option jede Verfügung über die vertragsgegenständliche Grundfläche zu unterlassen.

III. Optionsentgelt

Als Entgelt für die Einräumung dieser Ankaufsoption hat Herr Ing. A.E. an die Anbotsteller, die Ehegatten ... Zug um Zug mit Unterfertigung dieser Vereinbarung einen Barbetrag von 100.000 € bezahlt bzw. entrichtet, weshalb die Anbotsteller den richtigen Erhalt dieses Betrages bestätigen.

Das Optionsentgelt ist im Falle der Annahme des Angebotes auf den Kaufpreis anzurechnen (siehe Punkt III lit a) des Kaufvertrages).

Im Falle der Nichtannahme dieses Angebotes ist das Optionsentgelt von den Anbotstellern nicht zurückzuerstatten.

Für den Fall, dass der abzuschließende Kaufvertrag nicht grundverkehrsbehördlich genehmigt werden sollte, ist das Optionsrecht innerhalb von 14 Tagen nach Rechtskraft des diesbezüglichen Bescheides von den Anbotstellern zurück zu erstatten.

IV. Massnahmen des Optionsnehmers

Die Vertragsparteien stellen fest, dass das Optionsobjekt derzeit als "Grünland" (landwirtschaftliche genutzte Fläche) gewidmet ist.

Der Optionsnehmer Herr Ing A.E. plant (vor Annahme des Anbots) folgende Änderungen in die Wege zu leiten bzw. allenfalls zu beantragen:

- Herbeiführung einer Einigung mit der S GmbH zur Nutzung/Einräumung von Abbaurechten.

Die Ehegatten... erteilen ihre ausdrückliche Zustimmung, dass der Optionsnehmer, A.E. auch schon vor der Ausübung der Option die erforderlichen Schritte zur Erlangung sämtlicher baubehördlicher Genehmigungen (wie z.B. Änderung der Flächenwidmung, Neuvermessung usw.), die für das geplante Projekt erforderlich sind, einleitet und betreibt und werden ihn hiebei als Eigentümer der Liegenschaft unterstützen und sämtliche, zur Erlangung notwendigen Bewilligungen erforderlichen Erklärungen abgeben und sämtliche erforderlichen Unterschriften leisten, wobei jedoch die Ehegatten..... diesbezüglich keinerlei wie immer geartete Haftung und Kosten treffen dürfen.

Falls das Angebot nicht angenommen werden sollte, hat der Angebotempfänger die bis dahin allenfalls vorgenommenen Änderungen der Grundstücke (Umwidmung, Neuvermessung usw) nach Wahl der Anbieter entweder auf seine Kosten rückgängig zu machen und den ursprünglichen Grund wiederherzustellen oder die Anbieter übernehmen diese Änderungen. Ein Kostenersatz seitens der Anbieter an den Optionnehmer ist jedoch ausdrücklich ausgeschlossen.

V. Kosten

Sämtliche mit der Errichtung und Durchführung dieser Option, der Errichtung und Durchführung des abzuschließenden Kaufvertrages auflaufende Kosten, Gebühren und Steuern aller Art Herr A.E. zu tragen bzw. den Optionsgebern zu ersetzen.

VI. Annahme

Herr A.E. nimmt die Einräumung dieses Optionsrechtes hiermit ausdrücklich an.

Abschließend verpflichten sich sämtliche Beteiligte, sämtliche, für die grundbücherliche Durchführung des zustande kommenden Kaufvertrages, erforderlichen Erklärungen, auch wiederholt, in grundbuchsfähiger Form, jeweils über erste Aufforderung, abzugeben..."

Optionsvertragsnachtrag

...

I. Rechtsverhältnisse, Einleitung, Optionsgegenstand

Die Ehegatten Gottfried und Bfin sind je zur Hälfte grundbücherliche Eigentümer der Liegenschaft EZ xy "OzP", die unter anderem auch aus den unbebauten Grundstücken 0000 LN und 1111 LN im grundbücherlichen Ausmaß von zusammen 141.165 m² besteht.

Mit Optionsvertrag vom 5555 haben die Ehegatten ... Herrn Ing A.E., eine bis 30.6.2008 befristete Option zum Ankauf des im Punkt I dieses Vertrages bezeichneten

Optionsgegenstandes (Grundstücke 0000 LN und 1111 LN ausgenommen jedoch die Grundfläche des Flugplatzes aus dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ xy (mit einem Flächenausmaß von ca. 137.256 m²) eingeräumt.

Die Vertragsparteien stellen fest, dass in der Zwischenzeit eine Vermessung des sogenannten Flugplatzes stattgefunden hat. Optionsgegenstand sind daher:

a) das Grundstück 1111 LN im grundbücherlich ausgewiesenen Ausmaß von 85.185 m² und

b) die aufgrund der Vermessungsurkunde des DI Dr. WD.... vom 10.7.2007 neu gebildeten unbebauten Grundstücke 2222 (Ausmaß 50.928 m²) und 3333 (Ausmaß von 1.182 m²) je LN.

Dieser Optionsvertrag wird hiermit insofern abgeändert und verlängert, als die Optionsfrist einvernehmlich bis zum 31.12.2008 erstreckt wird.

II. Anbot, Laufzeit

Die Ehegatten ... räumen hiermit Herrn Ing. A.E. eine Option zum Ankauf des Optionsgegenstandes ein.

Diese Option ist befristet bis einschließlich 31.12.2008...

Herr Ing. A.E. ist daher berechtigt, innerhalb der oben genannten Frist die Annahme der Option den Optionsgebern durch eingeschriebenen Brief zu erklären. Die Frist ist mit rechtzeitiger Postaufgabe an die in dieser Option genannten Anschrift der Optionsgeber gewahrt.

Durch die ordnungsgemäße Annahmeerklärung seitens des Käufers wird der Inhalt des, dem Optionsvertrag vom 5555 im Entwurf beigeschlossenen, Kaufvertrages beiderseits rechtswirksamer Vertragsinhalt.

Im Fall der Ausübung dieser Option sind die Vertragsparteien verpflichtet, innerhalb von zwei Wochen nach Ausübung der Option den grundbuchsfähigen Kaufvertrag (laut Beilage zum Optionsvertrag vom 5555) abzuschließen. In diesen Kaufvertrag sind dann die allenfalls noch fehlenden Daten einzusetzen. Er ist hinsichtlich des Gesamtgrundausses und des Gesamtkaufpreises, aufgrund der vorliegenden Vermessungsergebnisse zu adaptieren. Der Differenzbetrag, der sich aufgrund der Neuvermessung des Optionsgegenstandes ergibt, ist bei der Kaufpreisrate gem. Punkt III lit b) des Kaufvertrages in Anrechnung/Abzug zu bringen.

Die Optionsgeber verpflichten sich, während der Laufzeit dieser Option jede Verfügung über die vertragsgegenständliche Grundfläche zu unterlassen.

Herr A.E. ist berechtigt, sämtliche Rechte aus dieser Option ganz oder teilweise entgeltlich oder unentgeltlich an Dritte abzutreten.

III. Optionsentgelt

Als Entgelt für die Einräumung dieser verlängerten Ankaufsoption hat Herr Ing. A.E. an die Anbotsteller, die Ehegatten ... Zug um Zug mit Unterfertigung dieser Vereinbarung einen Barbetrag von 50.000 € bezahlt bzw. entrichtet, weshalb die Anbotsteller den richtigen Erhalt dieses Betrages bestätigen.

Das Optionsentgelt und das aufgrund des Optionsvertrages vom 5555 bereits entrichtete Optionsentgelt sind im Falle der Annahme des Angebotes auf den Kaufpreis anzurechnen und im Zusammenhang mit den Kaufpreisteilen gemäß Punkt III lit. a) und b) des Kaufvertrages zur Verrechnung zu bringen.

Im Falle der Nichtannahme dieses Angebotes ist das Optionsentgelt von den Anbotstellern nicht zurückzuerstatten.

Für den Fall, dass der abzuschließende Kaufvertrag nicht grundverkehrsbehördlich genehmigt werden sollte, ist das gesamte Optionsentgelt von insgesamt 150.000 € innerhalb von 14 Tagen nach Rechtskraft des diesbezüglichen Bescheides von den Anbieterstellern zurück zu erstatten.

IV. Allgemeine Bestimmungen

Im übrigen bleiben sämtliche im Optionsvertrag getroffenen Vereinbarungen, insbesondere die Punkte IV, V, und VI sowie die in dem, dem Optionsvertrag beigeschlossenen, Kaufvertrag getroffenen Vereinbarungen vollinhaltlich und unverändert aufrecht. Die diesbezüglichen Punkte des Optionsvertrages und des dem Optionsvertrag beigeschlossenen Kaufvertragsentwurfes, sind daher sinngemäß zu adaptieren bzw. abzuändern.

V. Kosten

Sämtliche mit der Errichtung und Durchführung dieser Option, der Errichtung und Durchführung des abzuschließenden Kaufvertrages auflaufende Kosten, Gebühren und Steuern aller Art Herr A.E. zu tragen bzw. den Optionsgebern zu ersetzen

VI. Annahme

Herr Ing A.E. nimmt die Einräumung/Verlängerung dieses Optionsrechtes hiermit ausdrücklich an.

Abschließend verpflichten sich sämtliche Beteiligte, sämtliche für die grundbücherliche Durchführung des zustande gekommenen Kaufvertrages, erforderliche Erklärungen, auch wiederholt, in grundbuchsfähiger Form, jeweils über erste Aufforderung, abzugeben".

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin (infolge Bfin) brachte mit zwei Schreiben vom 3.3.2014 Beschwerden (zusammengefasst) mit folgendem Inhalt ein:

Jahr 2007/ Jahr 2008:

„Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2007/ Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2008

...

Vorlageantrag beim Bundesfinanzgericht (BFG)

O. H, ...

Sehr geehrte Damen und Herren!

... bringen wir innerhalb der offenen Frist Beschwerde gegen oben angeführte Bescheide ein. Unsere Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG in Höhe von € 50.000,00 und gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen in Höhe von € 2.401,60.

Sehr geehrte Damen und Herren!

...bringen wir innerhalb der offenen Frist Beschwerde gegen oben angeführte Bescheide ein. Unsere Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG in Höhe von € 25.000 und gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen in Höhe von € 1.013,87.

Bei Abweisung unserer Beschwerden durch die Abgabenbehörde stellen wir bereits jetzt den Antrag auf Vorlage unserer Beschwerden beim Bundesfinanzgericht (BFG).

Begründung (beider Beschwerden):

Die Ehegatten O. schlossen am 5555 über 100.000 € und am 6666 über 50.000 € einen Optionsvertrag mit Ing. A.E. ab. In diesen Vereinbarungen wurde Ing. A.E. eine befristete Option bis 30.6.2008 bzw. 31.12.2008 zum Ankauf einer Liegenschaft eingeräumt.

Im Falle der Annahme des Angebotes sollte das Entgelt auf den Kaufpreis angerechnet werden.

Bei Nichtannahme ist das Entgelt nicht zurückzuerstatten.

Integrierender Bestandteil der Optionsvereinbarung ist ein Kaufvertrag mit sämtlichen Bestandteilen, welcher bei Annahme von den Parteien zu unterzeichnen gewesen wäre. Weiters ist integrierender Bestandteil der Optionsvereinbarung ein Treuhandvertrag des vertragserrichtenden Notars mit sämtlichen Bestandteilen, welcher bei Annahme von den Parteien ebenfalls zu unterzeichnen gewesen wäre.

Bei Annahme der Kaufoption wäre es zu einer Grundstücksveräußerung gekommen, welche gem. § 4 Abs. 1 EStG außer Ansatz zu lassen wäre.

Die Liegenschaft war zu diesem Zeitpunkt bereits länger als zehn Jahre im Eigentum der Ehegatten O., sodass auch kein Spekulationstatbestand gem. § 30 EStG vorlag.

Das Optionsentgelt wäre vertragsgemäß im Kaufpreis aufgegangen, sodass es hiermit zu einem Teil des Kaufpreises wurde. Das Optionsentgelt teilt somit das Schicksal des Kaufpreises.

Das Optionsentgelt in der Höhe von 150.000 € tritt im Vergleich zum vereinbarten Kaufpreis in Höhe von € 3.596.107,20 völlig in den Hintergrund und ist somit von

untergeordneter Bedeutung, dies spricht für die Teilung des steuerlichen Schicksals mit dem Kaufpreis.

Auch eine Entschädigung für den Rücktritt vom Kaufvertrag über ein Grundstück steht laut Literatur in Zusammenhang mit einem nicht steuerbaren Kaufvertrag und stellt keine Einkünfte für eine sonstige Leistung dar.

Ebenso soll die Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG nicht eingreifen, soweit die Veräußerung von Vermögen nicht durch §§ 30 und 31 erfasst wird.

Begehren (beider Beschwerden):

Festsetzung der sonstigen Einkünfte mit € Null; Festsetzung der Anspruchszinsen mit € Null...".

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 14.03.2014 abweisende Beschwerde-entscheidungen betreffend die Beschwerde vom 3.3.2014 ... gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 2007 und gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid 2008.

Aus den beiden Bescheidbegründungen geht hervor, dass "in der Beschwerde nicht vorgebracht worden ist, warum der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtswidrig sein sollte. Die Beschwerde ist daher abzuweisen".

Aus den vom steuerlichen Vertreter der Bfin eingebrachten Schriftsätzen datiert vom 11.4.2014 geht (zusammengefasst) folgendes hervor:

"Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gemäß § 264 BAO

...

Einkommensteuerbescheid 2007 /Einkommensteuerbescheid 2008 beide vom 3.2.2014
Anspruchszinsenbescheid 2007 bzw. 2008 vom 3.2.2014

...."

Sehr geehrte Damen und Herren!

Im Namen und Auftrag unseres ... Mandanten bringen wir innerhalb offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht betreffend folgender Bescheide ein:

- Einkommensteuerbescheid 2007 bzw. 2008 vom 3.2.2014*
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 und 2008 vom 3.2.2014*

Die oben angeführten Bescheide sind am 3.2.2014 ergangen und wurden am 3.3.2014 vor oben angeführter Behörde beeinsprucht. Am 14.3.2014 ergingen seitens der oben angeführten Behörde Beschwerde-entscheidungen mit Abweisungen der Beschwerden vom 3.3.2014

Zur Bescheidbegründung, es wäre in der Beschwerde nicht vorgebracht worden, warum die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren rechtswidrig sein sollte, werde folgendes angemerkt:

In den Beschwerden vom 03.03.2014 ist nicht die Rede vom Bescheid über die Wiederaufnahme der Verfahren sondern vom „Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer“ gewesen. Daraus ist.... ersichtlich, dass nicht der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemeint war, sondern der Einkommensteuerbescheid 2007 bzw. Einkommensteuerbescheid 2008 vom 03.02.2014, der wieder aufgenommen wurde.

Wir ersuchen um Verständnis für unsere unglückliche Wortwahl.

Hätten wir den Bescheid über die Wiederaufnahmen des Verfahrens beeinsprucht, hätten wir in der Bescheidbegründung völlig anders argumentieren müssen, nämlich, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt sei. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde von uns nicht in Zweifel gezogen und ist auch nicht in Zweifel zu ziehen, weil der Behörde die Tatsache der Optionsentgelte zum Zeitpunkt der Erstellung des Erstbescheides nicht bekannt war und daher für die Behörde zum Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Existenz eines Optionsentgeltes ein Hervorkommen neuer Tatsachen vorlag. Dies wurde und wird auch nicht beanstandet.

Was jedoch beanstandet wurde, ist die Festsetzung von Einkünften aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG und die Festsetzung von Anspruchszinsen, welche in der angegebenen Höhe aus den angeführten Sachbescheiden Einkommensteuerbescheid 2007 bzw. 2008 und Anspruchszinsenbescheid 2007 und 2008 hervorgehen.

Unsere Begründung beschäftigt sich ausschließlich mit der steuerlichen Behandlung der Optionsentgelte und nicht mit verfahrensrechtlichen Fragen des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Aus dem Kommentar..... laut Ritz geht hervor, dass die Bezeichnung des Bescheides auch durch die Wiedergabe des Bescheidinhalts erfolgen kann, sofern diese im konkreten Fall genügt, um Zweifel oder Missverständnisse über den Gegenstand der Berufung auszuschalten. Entscheidend ist laut Ritz, ob aus dem gesamten Inhalt der Beschwerde hervorgeht, wogegen sich die Beschwerde richtet. Ritz führt in diesem Zusammenhang weiters das VwGH Erkenntnis vom 28.1.1998, 96/13/0081 an. Entspricht eine Beschwerde laut diesem Erkenntnis nicht den Erfordernissen gem. § 250 Abs. 1 BAO, so hat die Abgabenbehörde einen Verbesserungsauftrag im Sinne des § 275 BAO zu erteilen. Abschließend möchten wir nochmals betonen, dass unsere Wortwahl hinsichtlich des beeinspruchten Einkommensteuerbescheides 2007 bzw. des Einkommensteuerbescheides 2008, unglücklich ausfiel, jedoch aufgrund des Gesamtbildes nur der Einkommensteuer-bescheid 2007 bzw. 2008, also der Sachbescheid gemeint gewesen sein kann.

Wir ersuchen deshalb um Anerkennung unserer eingebrachten Beschwerde als gegen den Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2007 bzw. 2008 gerichtet.

Ergänzend zu unseren Beschwerden vom 3.3.2014 halten wir fest, dass die Einstufung der Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG rechtswidrig ist, weil das Optionsentgelt auf den Kaufpreis anzurechnen war und somit Teil des Kaufpreises wurde. Das Optionsentgelt teilt das Schicksal des Kaufpreises...

Durch das Scheitern des Kaufvertrages ist eine beträchtliche Minderung des Vermögenswertes eingetreten. In der Zwischenzeit hat ein Mitbewerber öffentliches Gut erworben, wodurch dieser seine benachbarten Schotterflächen abbauen kann, ohne den Grund unseres Mandanten zu benötigen. Eine Verwertung des Grundstücks ist somit in weite Ferne gerückt, weshalb die Entschädigung für Wertminderung zu erklären ist. Derartige Entschädigungszahlungen für Grundwertminderungen bleiben bei der Gewinnermittlung im Sinne des EStG außer Ansatz.

In der Folge wurden u.a. die Beschwerden vom 3.3.2014 elektronisch dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aus dem Vorlagebericht vom 15.5.2014 geht folgendes hervor:

"Sachverhalt:

Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass im Zusammenhang mit einem Optionsvertragsnachtrag v. 6666 Hrn. u. Fr. O. im Jahr 2007 und 2008 ein anteiliger Betrag zugeflossen ist. Die Beträge stellen sonstige Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z. 3 EStG 1988 dar und sind daher zu versteuern. Aus diesem Grund erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (1) BAO.

Der steuerliche Vertreter bestreitet die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid und vertritt die Meinung, die Beschwerde richtet sich gegen den Sachbescheid (ESt-Bescheid). Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass sich die Beschwerde durch die genaue Bezeichnung des Bescheides in der Beschwerdeschrift vom 3.3.2014 gegen den Wiederaufnahmebescheid richtet.

Beweismittel:

Genaue Bezeichnung in der Beschwerdeschrift v. 3.3.2014 "Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2008 und 2008". Der Wiederaufnahmebescheid lautet: "Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008".

Stellungnahme:

" Es haben sich aufgrund der Beschwerde vom 3.3.2014 für das Finanzamt keine Zweifel ergeben, welcher Bescheid angefochten wird (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0042; VwGH 28.6.2012, 2012/15/0071; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0005). Die Beschwerde enthält eine Begründung und es wurde beantragt die sonstigen Einkünfte mit € Null festzusetzen. Auch aus diesen Ausführungen ist ableitbar, dass durch den Wegfall des Wiederaufnahmebescheides der bisherige Bescheid in Kraft tritt. Im Vorbescheid waren keine sonstigen Einkünfte festgesetzt. Somit ist durch den Wegfall des Wiederaufnahmebescheides der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt, nämlich

keine Versteuerung der Einnahmen aus dem Optionsvertrag und somit keine sonstigen Einkünfte".

Mit E-Mail vom 13.9.2019 wurde der Entwurf des nicht zustande gekommen Kaufvertrages mit Herrn Ing. A.E.... von der steuerlichen Vertretung der Bfin dem Bundesfinanzgericht übermittelt. Auf den Inhalt im Kaufvertragsentwurf wird verwiesen.

II. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Unterlagen, dem Einkommensteuerakt und dem vom steuerlichen Vertreter per Mail vom 13.9.2019 vorgelegten undatierten und nicht unterschriebener Kaufvertragsentwurf und ist unstrittig.

III. Rechtsgrundlagen:

§ 85 Abs. 2 BAO lautet:

Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

§ 250 Abs. 1 BAO lautet:

Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (in der mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Fassung des FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013), kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen.

Laut § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

§ 29 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 lautet:

Sonstige Einkünfte sind ua

Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, so weit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 3.000 S betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

..."

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO - abgesehen von den dort angeführten, im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches.

IV. Rechtliche Ausführungen und Erwägungen:

A) Strittig ist, ob die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 oder gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 eingebracht wurden:

Während das Finanzamt davon ausging, dass die Beschwerden wegen der genauen Bezeichnung "Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2008 und Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid 2007" und der Begründungen nur die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und 2008 betreffen konnten, vermeinte die Bfin., dass die Beschwerden auf Grund des Gesamtbildes gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 gerichtet wären.

a) Rechtliche Ausführungen:

Nach übereinstimmender Rechtsprechung und Lehre haben die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung für sich Bescheidqualität und ist jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung (nunmehr Beschwerde) zugänglich

und für sich rechtskräftig (vgl. VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041 und die dort zitierte Vorjudikatur und Lehre).

Bei deutlicher Bescheidgestaltung, wenn die behördlichen Erledigungen etwa eine Trennung in Wiederaufnahmebescheide und Abgabenbescheide klar erkennen lassen, kommt die Bezeichnung des Gegenstandes der Berufung (Berufung betreffend Wiederaufnahmebescheide und/oder Sachbescheide) entsprechende Bedeutung zu, sodass eine Auslegung oder Umdeutung der diesbezüglich eindeutigen Parteienerklärung nicht in Betracht kommt (VwGH 19.5.1993, 92/13/0269).

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es auf den Inhalt und auf das erkennbare oder zu erschießende Ziel des Parteischrittes an. Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgebend.

Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Behörde gehalten, die Absicht der Partei zu erforschen. Im Falle einer Berufung ist entscheidend, ob aus ihrem Inhalt hervorgeht, wogegen sie sich richtet (VwGH 20.2.1998, 96/15/0127, VwGH 21.09.2006, 2006/15/0042; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041, VwGH 28.6.2012, 2012/15/0071).

Nach § 85 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde, wenn eine Beschwerde nicht den in § 250 Abs 1 BAO umschriebenen Erfordernissen entspricht, dh wenn Zweifel darüber bestehen, welche Bescheide angefochten werden, am Inhalt des Antrages oder an der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, oder die Berufung nicht begründet ist, dem Bf. die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Nach § 250 Abs. 1 lit. a BAO muss die Beschwerde die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, enthalten.

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs. 1 lit. a BAO ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) eine Entscheidung zu treffen, sodass es für die Bezeichnung des Bescheides genügt, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, und die Behörde auf Grund des Berufungs(nunmehr Beschwerde)vorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; VwGH 28.1.1998, 96/13/0081; VwGH 17.12.1998, 97/15/0130).

Auf Grund einer dem § 250 Abs. 1 BAO entsprechenden klaren und deutlichen Bezeichnung der angefochtenen Bescheide in der Berufung wird die Abgabenbehörde ein Rechtsmittel auch dann zu Recht als ausschließlich gegen den die Sachentscheidungen gerichtet behandeln, wenn sich in den Berufungsausführungen nicht nur Einwendungen materiell rechtlicher Art finden, sondern verfehlter Weise auch auf die Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO Bezug genommen wurde (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Dies wird in umgekehrter Weise auch dann gelten, wenn sich aus der klaren Bezeichnung der angefochtenen Bescheide ergibt, dass sich das Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens richtet, begründend jedoch Argumente gegen die Höhe der Bemessungsgrundlagen vorgebracht werden

Wenn die Behörde aufgrund des Beschwerdevorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs. 1 lit. a BAO Genüge getan.

b) Erwägungen:

Vorweg wird hinsichtlich der Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide für 2007 und 2008 ergänzend festgehalten, dass diese bereits mit Erkenntnis des BFG vom 11.4.2019 RV/5100792/2014 erledigt wurden, sodass nunmehr über die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuerbescheid 2007 bzw. Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuerbescheid 2008 zu entscheiden ist.

Nach Ausweis der Aktenlage ergingen für jedes Streitjahr separate Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 sowie separate Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008, alle vom 3.2.2014.

Es liegen getrennte Bescheide für 2007 und 2008 vor, die jeder für sich einer Beschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können.

Mit zwei Schriftsätzen vom 3.3.2014 wurden von der Bfin durch ihren steuerlichen Vertreter Beschwerden gegen den „**Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2007**“ bzw. **Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2008** eingebracht, die sich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG richten mit dem Begehren, dass die Einkünfte mit Null festzusetzen seien. In der Begründung wurden die Gründe dargelegt, aus denen hervorgehen soll, dass die an die Bfin geflossenen Zahlungen aufgrund des Optionsvertrages und des Optionsvertragsnachtrages in Höhe von € 50.000 bzw. € 25.000 nicht der Besteuerung unterliegen würden.

Dass mit den beiden Schriftsätzen vom 3.3.2014 auch Beschwerden gegen die beiden Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 eingebracht wurden, ist daraus nicht ersichtlich.

Im Gegenteil, die Beschwerden richten sich gegen die Wiederaufnahmebescheide und nicht gegen die Einkommensteuerbescheide. Dies ergibt sich auch aus den erlassenen EDV Ausfertigungen:

Seite 1 ist überschrieben mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 bzw. Seite 3 mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 .

Darunter ist jeweils vermerkt "Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 bzw. 2008 (Bescheid vom 4.11.2008 bzw. 25.5.2009) wird gem. § 303 (1) BAO wiederaufgenommen.

Seite 1 bzw. Seite 3 enthält neben der Begründung auch eine Rechtsmittelbelehrung, in der u.a. jeweils angeführt ist:

"In der Beschwerde sind der Bescheid zu bezeichnen Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2007 bzw. Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2008"...

Seite 2 bzw. Seite 4 ist überschrieben mit Einkommensteuerbescheid 2007 bzw. 2008. Auf diesen beiden Seiten werden sodann jeweils die Berechnungen der Einkommensteuer samt Bemessungsgrundlagen und Berechnungen der Abgabe dargestellt.

Die Seite 3 bzw. Seite 5 enthält eine Rechtsmittelbelehrung, die wiederum anführt: *" In der Beschwerde sind der Bescheid zu bezeichnen Einkommensteuerbescheid für 2007 bzw. 2008 vom 3.2.2014...."*

Angesichts der Anleitung in den Rechtsmittelbelehrungen über die genaue Bezeichnung der angefochtenen Bescheide steht ohne Zweifel fest, dass die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 bzw. 2008 eingebracht wurden. In den von der Bfin eingebrachten Beschwerden vom 3.3.2014 wurde nämlich die Bezeichnung - wie in den Rechtsmittelbelehrungen der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 ausgeführt - übernommen und in der Begründung wurden die Gründe dargelegt, aus denen hervorgeht, dass die an die Bfin geflossenen Zahlungen in Höhe von € 50.000 bzw. € 25.000 nicht der Besteuerung unterliegen, weshalb begehrt wurde, die Einkünfte mit Null festzusetzen.

Wenn die Bf. nun vorbringt *" In den Beschwerden vom 03.03.2014 ist nicht die Rede vom Bescheid über die Wiederaufnahme der Verfahren sondern vom „Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer“*, so muss dazu ausgeführt werden, dass die Beschwerden gegen den "Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2007" und "Wiederaufnahmebescheid vom 3.2.2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2008 eingebracht wurden, wie es in den Rechtsmittelbelehrungen der beiden Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 aufgetragen bzw. angeleitet wurde. Dass laut Schriftsätze vom 3.3.2014 Beschwerden gegen die erlassenen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 eingebracht wurden, geht daraus eindeutig nicht hervor. Hätte die Bfin. Beschwerden gegen die Sachbescheide einbringen wollen, hätte sie die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für 2007 bzw. 2008 vom 3.2.2014 richten müssen - wie es in den Rechtsmittelbelehrungen auf Seite 3 bzw. Seite 5 - angeführt bzw. angeleitet ist.

Eine Auslegung oder Umdeutung kommt somit nicht in Betracht. Auch für eine Mängelbehebung nach § 85 Abs. 2 BAO - wie von der Bfin angeregt - verbleibt vor diesem Hintergrund kein Raum.

Es ist daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 abzusprechen.

B) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008:

a) Rechtliche Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 und zu Sonstige Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG 1988:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen liegt ua unter den Voraussetzungen vor, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 24.6.2003, 2003/14/0065). Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 31).

Nicht schon die Verwirklichung der Wiederaufnahmegründe, sondern erst ihre Verbindung mit einem möglicherweise anders lautenden Bescheid vermag die Wiederaufnahme zu rechtfertigen (VwGH 2.11.1972, 551/71, 4.12.1969, 859f /69; Stoll, BAO, Kommentar, § 303, 2918). Daher ist schon im Wiederaufnahmeverfahren auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen (VwGH 22.12.1965, 2215/64). Ist 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 das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wieder aufzunehmen (VwGH 15.10.1979, 2913f/78). Der Wiederaufnahmegrund müsste geeignet sein, in den neuen Sachbescheid einzufließen, auf den Spruch durchzuschlagen.

Wiederaufnahmegründe sind daher nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen und somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (Ritz, BAO⁶, § 303, Tz 24).

Bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Wiederaufnahme ist somit abzuklären, ob 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 hätte können (VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157).

Eine Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhalten Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Sonstige Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG 1988:

Über den Begriff der Leistung enthält das Gesetz keine ausdrückliche Begriffsbestimmung. Gemäß der verwaltungsgerichtlichen Judikatur versteht man unter Leistung ein Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (VwGH 4.12.1953, 1336/51; 23.5.2000, 95/14/0029). Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 können in einem positiven Tun, in einem Unterlassen, in einem Dulden oder in einem Verzicht bestehen. Für die Annahme einer Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 ist ein Leistungsaustausch erforderlich; das Vorliegen einer Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung ist nicht notwendig.

Die Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 ist von der nicht steuerbaren privaten Vermögenssphäre abzugrenzen. Die Besteuerung von Privatvermögen erfolgt nur ausnahmsweise unter den Voraussetzungen der §§ 27, 30 und 31 leg. cit. Daraus folgt, dass die Veräußerung sowie veräußerungsähnliche Vorgänge nicht als Leistungen iSd § 29 Z 3 angesehen werden (VwGH 3.7.2003, 99/15/0003); ebensowenig Entschädigungen zum Ausgleich von Nachteilen in der Vermögenssphäre (VwGH 19.11.1965, 1387/64).

Hingegen ist der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht grundsätzlich nicht als Veräußerungsvorgang zu werten, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können. Von § 29 Z 3 EStG 1988 erfasst sind nur Leistungen im Tätigkeitsbereich oder im Bereich der Vermögensnutzung.

Vermögenswerte aus denen Nutzungen als sonstige Leistungen fließen, müssen in der Substanz erhalten bleiben und eine entsprechende Nutzung muss wohl zeitlich begrenzt sein. Maßgeblich ist die Sicht des Leistenden, der das Entgelt für den endgültigen Substanzverlust des Wirtschaftsgutes oder für ein Tun Dulden oder Unterlassen bei gleichzeitiger Substanzerhaltung seines Wirtschaftsgutes leistet.

Ein Veräußerungsvorgang bzw. veräußerungsähnlicher Vorgang liegt vor, wenn die Zahlung als Entgelt für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz anzusehen ist. Entscheidend ist dabei, der wirtschaftliche Gehalt der zugrundeliegenden Leistung.

Verzichtet ein Steuerpflichtiger auf Rechte, die Ausfluss seiner Eigentümerposition sind, oder überträgt er solche Rechte, bleibt aber ansonsten sein Vermögen in der Substanz ungeschmälert, so liegt eine Leistung nach § 29 Z 3 EStG vor (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012; ebenso BFH, BStBl 1977 II 26, Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/ Zorn, EStG²⁰, § 29 Tz 94).

Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist grundsätzlich kein Veräußerungsvorgang, sondern eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können und deshalb keine Wirtschaftsgüter darstellen. Beispiele für höchstpersönliche Rechte sind Veräußerungs- und Belastungsverbote und das Vorkaufsrecht.

Nicht jeder Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist allerdings eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3; es muss gleichzeitig ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft werden.

Den Tatbestand der Leistungen erfüllen bereits einmalige Zahlungen (Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/ Zorn, EStG²⁰, § 29 Tz 96f). Der Zufluss von Leistungsentgelten erfolgt mit der Verfügungsmöglichkeit (Jakom, Baldauf, EStG 2018, § 19, Rz 26).

Leistungen iS des § 29 Z 3 EStG 1988 ist die Einräumung eines Vorkaufsrechtes oder Rückkaufsrechtes aus Sicht des Einräumenden (UFS 7.9.2012, RV/0851-L/11 zu Zahlungen für ein Vorkaufsrecht; ebenso BFH vom 10.8.1994 X R 42/91, BStBl 1995 II 57).

Wird das Entgelt für das Vorkaufsrecht auf den Kaufpreis des später zustande gekommenen Kaufvertrages angerechnet, fällt die Steuerpflicht rückwirkend weg (BFH, BStBl 1995 II 57). Ein späterer Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes unterliegt als Leistung der Steuerpflicht (kein Wirtschaftsgut, weil höchstpersönliches Recht; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/ Zorn, EStG²⁰, § 29 Tz 99).

b) Erwägungen

Die gegenständliche Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen stützt sich auf das Hervorkommen neuer Tatsachen/Beweismittel gemäß § 303 Abs. 1 BAO. In Zusammenhang mit dem Optionsvertrag und dem Optionsvertragsnachtrag ist dem Finanzamt bekannt geworden, dass der Bfin. im Jahr 2007 und 2008 Beträge in Höhe von 50.000 € und 25.000 € zugeflossen sind.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 bringt die Bfin in den Vorlageanträgen vom 11.4.2014 selbst vor, dass *"die Wiederaufnahme des Verfahrens von uns nicht in Zweifel gezogen wurde und ist auch nicht in Zweifel zu ziehen, weil der Behörde die Tatsache der Optionsentgelte zum Zeitpunkt der Erstellung der beiden Erstbescheide nicht bekannt war und daher für die Behörde zum Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Existenz eines Optionsentgeltes ein Hervorkommen neuer Tatsachen vorlag"*.

Daraus ergibt sich, dass zum Zeitpunkt der Erstveranlagungen dem Finanzamt weder der Zufluss von 50.000 € im Jahr 2007 bzw von 25.000 € im Jahr 2008 an die Bfin bekannt war noch der Optionsvertrag bzw. der Optionsvertragsnachtrag. Sämtliche Umstände waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassungen für 2007 und 2008 bereits existent und geeignet im Spruch anderslautende Bescheide herbeizuführen. Durch die nachträglich dem Finanzamt zugegangenen Verträge sind Tatsachen bzw Beweismittel im Sinne

des § 303 Abs 1 BAO neu hervorgekommen, die die Behörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 mit Bescheid berechtigten.

Diese neuen Tatsachen und Beweismittel wurden vom Finanzamt in der Begründung der Wiederaufnahmsbescheide dargestellt. Wie darin ausgeführt, war zum Zeitpunkt der Erstveranlagung am 4.11.2008 und am 25.5.2009 weder der Optionsvertrag vom 5555 noch der Optionsvertragsnachtrag vom 6666 samt dem Kaufvertragsentwurf noch die daraus resultierenden Tatsachen bekannt. Ein Verkauf der Liegenschaften ergibt sich daraus auch nicht.

Dem Finanzamt war es nicht möglich gewesen, bereits bei Erlassung der Erstbescheide die strittigen Zahlungen als Sonstige Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren. Aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel war eine derartige rechtliche Beurteilung erst im wiederaufgenommenen Verfahren möglich.

Wenn die steuerliche Vertretung der Bfin zum Aspekt der Wiederaufnahme des Verfahrens vorbringt *"unsere Begründung beschäftigt sich ausschließlich mit der steuerlichen Behandlung der Optionsentgelte und nicht mit verfahrensrechtlichen Fragen des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens"* so übersieht sie dabei , dass nicht schon die Verwirklichung der Wiederaufnahmegründe (neue Tatsachen/ Beweismittel) alleine die Wiederaufnahme rechtfertigt, sondern erst die Verbindung mit einem möglicherweise anders lautenden Bescheid.

Fakt ist, dass aus dem von den Parteien unterschriebenen Optionsvertrag und Optionsvertragsnachtrag eindeutig und schlüssig hervorgeht, dass der Optionsberechtigte A.E. den Eigentümern der Liegenschaft eine Entgeltzahlung für die einseitige Ausübung eines Gestaltungsrechtes eingeräumt hat. Der Optionsberechtigte A.E. leistet als Entgelt einen Barbetrag von 100.000 € bzw. 50.000 € an die Liegenschaftseigentümer - Bfin und Ehegatten der Bfin - und bekommt als Gegenleistung ein Ankaufskaufsrecht einerseits bis zum 30.6.2008 bzw. verlängert bis zum 31.12.2008 (Ende der Optionsfristen) eingeräumt. Die Optionsgeber verpflichteten sich, während der Laufzeit dieser Option(en) jede Verfügung über die vertragsgegenständlichen Grundflächen zu unterlassen.

Bei Abschluss des Optionsvertrages und des Optionsvertragsnachtrag war den Vertragsparteien bewusst, dass der Ankauf/Erwerb der gegenständlichen Liegenschaften durch den Optionsberechtigten noch in Schwebe ist. Ein Kaufzeitpunkt war nicht vereinbart bzw. stand laut Kaufvertragsentwurf auch noch nicht fest. Dem A.E. wurde laut Verträge ein Ankaufsrecht eingeräumt.

Aufgrund des gegebenen und neu hervorgekommenen Sachverhalts führt die entgeltliche Einräumung einer Verkaufsoption bei der Bfin (und ihren Ehegatten) - Optionsgeber- zu sonstigen Einkünften aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988. Durch das Entgelt wird eine wirtschaftliche relevante Leistung abgegolten, die keinen veräußerungsähnlichen Charakter hat. Die Leistung besteht darin, dass sich die Bfin und ihr Ehegatte (die Anbietenden) dadurch binden, indem sie dem Angebotsempfänger die Möglichkeit verschaffen, die Rechtslage nach seinen wirtschaftlichen Bedürfnissen zu gestalten. Mit

der Bindung der Grundstückseigentümer - Bfin und Ehegatte - an ein (zukünftiges) Kaufanbot werden die Grundstücke weder veräußert noch in seiner Substanz gemindert, denn das Eigentumsrecht der Bfin und ihres Ehegatten bleibt bis zur Annahme des Angebotes bestehen. Das Angebot wird in Ausübung des Eigentumsrecht gemacht.

Der Verzicht auf Rechte, die Ausfluss einer Eigentümerposition sind bzw. die Einräumung von höchstpersönlichen Rechte, sind - wie oben ausgeführt - jedoch keine Veräußerungsvorgänge und auch keine veräußerungsähnliche Vorgänge. Ein solcher Vorgang würde nur dann vorliegen, wenn die Zahlungen als Entgelt für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz anzusehen wären. Da dies aber gegenständlich nicht der Fall ist, sind die an die Bfin geleisteten Zahlungen 2007 bzw. 2008 nicht als Kaufpreiszahlungen für den Verkauf ihrer Liegenschaftsanteile zu werten.

Das Vorbringen der Bfin, die Einstufung der Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 sei rechtswidrig, weil das Optionsentgelt auf den Kaufpreis anzurechnen sei und somit Teil des Kaufpreises wurde bzw. das Optionsentgelt teile das Schicksal des Kaufpreises, verhilft den Beschwerden nicht zum Erfolg, da eine Verrechnung der hier vereinbarten Gegenleistung mit dem Kaufpreis eines später abzuschließenden Kaufvertrages die Steuerbarkeit nach § 29 Z 3 EStG 1988 im Jahr 2007 und 2008 nicht berührt. Bei Abschluss des Optionsvertrages im Jahr 2007 bzw. des Optionsvertragsnachtrag im Jahr 2008 stand nämlich nicht fest, ob die Bfin und ihr Ehegatte die Grundstücke je verkaufen würden. Bestätigt wurde das dadurch, dass vom steuerlichen Vertreter per Mail vom 13.9.2019 der Entwurf des nicht zustande gekommen Kaufvertrages vorgelegt wurde und durch das Vorbringen der Bfin selbst, dass der Kaufvertrag gescheitert war. Somit wurde nicht die Übertragung der Grundstückssubstanz abgegolten.

Weiters verhilft das Argument der Bfin "Eine Entschädigung für den Rücktritt vom Kaufvertrag über ein Grundstück stehe laut Literatur in Zusammenhang mit einem nicht steuerbaren Kaufvertrag und stelle keine Einkünfte für eine sonstige Leistung dar" den Beschwerden nicht zum Erfolg, da eine Rücktrittsklausel in den Verträge nicht aufscheint. Außerdem liegen keine Hinweise vor, dass die Zahlungen in Höhe von 50.000 € und 25.000 € für die Aufgabe der Liegenschaften im Zuge der Veräußerung und somit als Entschädigung für die Wertminderung der Grundstücke dienen sollten.

Nebenbei ist noch anzumerken, dass eine Änderung erst dann eingetreten wäre, wenn A.E. das Ankaufsrecht tatsächlich ausgeübt hätte und damit ein Kauf zustande gekommen wäre, auf den die erbrachten Zahlungen für 2007 und 2008 angerechnet worden wären. Damit wäre der Schuldgrund für diese Zahlungen ausgewechselt worden. Erst dann wären die Zahlungen dem Veräußerungsvorgang zuzuordnen gewesen und wäre der Tatbestand gem. § 29 Z 3 EStG rückwirkend entfallen, weil eine steuerrechtliche Doppelzuordnung dieser nunmehr in den Kaufpreis einbezogenen Gegenleistungen nicht möglich wäre.

Da keine Hinweise für einen Veräußerungsvorgang bzw. veräußerungsähnlichen Vorgang vorliegen, steht somit fest, dass es sich bei den Zahlungen an die Bfin laut den beiden

Optionsverträgen um sonstige Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG 1988 handelt.

Die an die Bfin geleisteten Zahlungen waren als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in den Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008 - wie vom Finanzamt durchgeführt - zu erfassen.

Erst nach Erlassung der beiden Erstbescheide kamen somit Umstände hervor, die dem Finanzamt bei der Erlassung der beiden Erstbescheide nicht bekannt waren und die in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

C. Verjährung 2007 und 2008:

a) Rechtliche Ausführungen:

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen. Sinn des § 304 BAO ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (Ritz, BAO⁶, § 304 Tz 3, 4). Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung ist im § 304 BAO auf Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme von Verfahren erweitert (Ritz, BAO⁶ § 207, Tz 9); der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (Ritz, BAO⁶ § 207 Tz 3).

Zunächst ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde im Abgabenverfahren nicht daran gehindert ist, ohne finanzstrafbehördliche Entscheidung festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO hinterzogen worden sind; liegt daher eine Entscheidung der zuständigen Behörde nicht vor, hat die Abgabenbehörde diese Frage als Vorfrage in eigener Verantwortung zu beurteilen (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0084).

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben hingegen zehn Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO).

Die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren gilt unabhängig davon, ob eine Bestrafung zulässig ist oder nicht (VwGH 28.1.1997, 96/14/0152).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert Vorsatz, wobei bedingter Vorsatz genügt.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (siehe dazu OGH 26.3.1982, 10 Os 35/82; VwGH 23.1.1970, 94/69). Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen (vgl. VwGH 28.5.1971, 433/70; VwGH 28.6.1995, 94/16/0282). Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen (vgl. OGH 12.12.1995, 14 Os 164/94). Aus dem Gesamtbild muss ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes im Hinblick auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen hervorgehen (vgl. VwGH 22.11.1963, 227/62).

Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; sowie VwGH 30.10.2003, 99/15/0098 etc).

„Bedingter Vorsatz“ (dolus eventualis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. dessen Eintritt in Kauf nimmt (VwGH 17.12.1992, 91/16/0133 und 0136, VwGH 26.4.1994, 93/14/0052 oder VwGH 28.06.1995, 94/16/0282, mwN). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216, und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

Nach § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen.

Im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO bzw. § 98 FinstrG zukommenden "freien Überzeugung" genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten

absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 19.6.2013, 2012/16/0111).

b) Erwägungen:

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 sowie für 2008 wurden gemäß § 303 Abs. 1 BAO mit Bescheiden vom 3.2.2014 wiederaufgenommen ua mit den Begründungen, dass *"durch die bisherige Nichterklärung des oben angeführten Betrages ist von hinterzogener Einkommensteuer auszugehen. Bei hinterzogenen Abgaben stehe der Abgabenbehörde das Recht zu, nach § 207 Absatz 2 der Bundesabgabenordnung innerhalb der Verjährungsfrist von 10 Jahren eine Festsetzung durchzuführen"*.

Dagegen wurden vom steuerlichen Vertreter der Bfin keine Einwendungen in den Beschwerden und den Vorlageanträgen vorgebracht.

Daher ist davon auszugehen, dass gegenständlich die objektive und subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. März 1999, 97/15/0056, ausgeführt hat, kann die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht jedenfalls bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden. Es ist schließlich nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger über das für die Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte nötige Detailwissen verfügt, ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang vielmehr, dass die Bfin. den Sachverhalt und die daraus resultierenden Erträge dem Finanzamt gänzlich verschwiegen hat, damit unrichtige Erklärungen abgegeben und sohin in Kauf genommen hat, dass die Besteuerung nicht gesetzeskonform erfolgen kann.

Die Bfin. hat unter Verletzung der ihr nach § 119 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch das Nichterklären von sonstigen Einkünften gem. § 29 Z 3 EStG eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.

Dass die Optionszahlungen als Sonstige Einkünfte nicht zu versteuern sind, ist aufgrund des Sachverhalts und der vorliegenden Unterlagen jedenfalls realitätsfremd. Wie erwähnt, muss selbst ein steuerlicher Laie, wie die Bfin einer ist, davon ausgehen, dass solche Zahlungen der Einkommensteuer unterliegen.

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG ernstlich für möglich hält.

Zu ergänzen ist, dass die Bfin es unterlassen hat, sich über das Bestehen ihrer Erklärungspflichten zu erkundigen (vgl. UFS 11.10.2012, RV/1451-W/11; UFS 30.8.2013, RV/2893-W/09). Es wäre doch naheliegend gewesen, wenn die Bfin. aufgrund ihrer steuerlichen Unerfahrenheit entsprechende Erkundigungen eingeholt hätte, ob die von ihr vertretene Rechtsansicht tatsächlich zutrifft, dies auch im Hinblick darauf, dass auf

Anregung der Bfin. selbst, zu ihren Gunsten eine amtswegige Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2007 mit Bescheid vom 4.11.2008 durch das Finanzamt erfolgte und im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2007 der Freibetrag und die Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastungen zum Ansatz gebracht und steuerlich berücksichtigt wurde.

Es erscheint somit nicht nachvollziehbar, dass die Bfin. keine Maßnahmen getroffen hat, um ihr Handeln hintanzuhalten.

Bereits das Unterlassen einer der Bfin nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung über die Versteuerung stellt ein Verschulden dar, dass das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums ausschließt (VwGH 1.12.1972, 2072/71; VwGH 15.6.1973, 390/73).

Aufgrund dieser Vorgangsweise gelangt das Bundesfinanzgericht unter Würdigung aller Sachverhaltsmomente nach seiner Überzeugung zum Ergebnis, dass die Bfin. sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht als auch die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen hat, womit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO für 2007 erfüllt war.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2008 hat die Verjährungsfrist mit 31.12.2008 zu laufen begonnen und entsprechend den obigen Ausführungen (Punkt III Rechtsgrundlagen) über die automatische Verlängerung bei veranlagten Abgaben um ein Jahr mit dem 31. Dezember 2014 geendet. Im Zeitpunkt der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2008 am 3.2.2014 war daher keine Verjährung eingetreten.

Die Erlassung der angefochtenen Bescheide für 2007 und 2008 sind innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erfolgt. Die vom Finanzamt mit Bescheid verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und 2008 erfolgte somit zu Recht.

Abgesehen davon, wäre für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen, wenn die Schriftsätze vom 11.4.2014 als Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 datiert vom 3.2.2014 gewertet worden wären. Diese wären als verspätet gemäß § 260 Abs. 1 BAO mit Beschluss zurückzuweisen gewesen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden, und die Beschwerden gegen die beiden Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 waren als unbegründet abzuweisen.

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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die Rechtsprechung des VwGH im Erkenntnis wird verwiesen. Derartige nicht über den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Linz, am 17. Dezember 2019