

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch StB über die Beschwerde vom 11. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 18. November 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2009 und Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2009 wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird aufgehoben.
- II. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 11.5.2010 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 beim Finanzamt ein und erklärte darin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von drei Liegenschaften. Das Finanzamt erließ am 4.11.2010 den Einkommensteuerbescheid für 2009 unter Übernahme der Erklärungsdaten.

Mit Bescheiden vom 18.11.2019 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2009 und erließ einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2009, in dem es neben den erklärten Einkünften Einkünfte aus Spekulationsgeschäften in Höhe von EUR 63.852,33 der Besteuerung unterzog und die Einkommensteuer mit EUR 32.677,86 festsetzte. Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahme des Verfahrens

(auszugsweise) wie folgt: „Anlässlich einer nachträglichen Außenprüfung bei der X u. Mitbes. ..., an welcher Sie bis zum Verkauf Ihres Mitbesitzanteils bzw. Liegenschaftsanteiles im Jahr 2009 beteiligt gewesen waren, sind die im beiliegenden Einkommensteuerbescheid 2009 angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. ... § 207 Abs. 2 BAO 2. Satz lautet: Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Die Hinterziehung muss nach objektiven bzw. subjektiven Kriterien vorsätzlich erfolgt sein. Objektiv ergibt sich der Vorsatz aus den nicht gemeldeten Einkünften aus Ihrem Anteile-Verkauf wie oben erwähnt. Subjektiv wird gegenständlich der Tatbestand des Vorsatzes damit begründet, dass jegliche weiteren Einkünfte (neben der nichtselbständigen Tätigkeit) der Finanzbehörde zu melden sind und daher davon auszugehen ist, dass sie als Unternehmer – als Eigentümer oder Miteigentümer mehrerer Liegenschaften, welche Ihrer Einkünfte-Erzielung dienen bzw. gedient haben – von dieser Verpflichtung hätten wissen müssen. Es liegt daher auch der subjektive Tatbestand der Abgabenhinterziehung vor. ...“.

In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2009 legte das Finanzamt dar, dass der Beschwerdeführer am 6.7.2009 seinen am 5.11.2003 bzw. 6.4.2006 erworbenen Mitbesitzanteil an der X u. Mitbes. zu einem Preis von insgesamt EUR 297.561,13 veräußert habe. Der erzielte Spekulationsgewinn in Höhe von EUR 63.852,33 sei nicht versteuert worden.

In seiner Beschwerde vom 11.12.2019 wendete der Beschwerdeführer gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zusammengefasst ein, dass im Zusammenhang mit dem Verkauf der Miteigentümeranteile eine Ermittlung der Spekulationseinkünfte des Jahres 2009 durchgeführt und dabei ein Spekulationsverlust von EUR 1.701,89 ermittelt worden sei. Da dieser weder ausgleichs- noch vortragsfähig gewesen sei, sei er nicht in die Steuererklärung aufgenommen worden. Bei der Ermittlung sei davon ausgegangen worden, dass vom Verkaufserlös die tatsächlichen Anschaffungskosten in Abzug zu bringen gewesen seien. Dies stelle ein offensichtliches Versehen dar, zumal die Rechtslage sich diesbezüglich ab der Veranlagung 2007 geändert habe. Es liege eine entschuldbare Fehlleistung vor. Dem Finanzamt sei der Verkaufsvorgang bekannt gewesen, zumal der Kaufvertrag dem Finanzamt angezeigt worden sei und dieses mit Bescheid vom 22.7.2009 Grunderwerbsteuer vorgeschrieben habe. Auch die Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der X u. Mitbes. sei dem Finanzamt angezeigt worden. Schließlich seien mit Feststellungsbescheiden vom 11.3.2011 und 30.8.2010 die Einheitswerte im Wege der Zurechnungsfortschreibung „neu erlassen“ worden. Es sei davon auszugehen, dass das Finanzamt über den Verkauf der Miteigentumsanteile informiert gewesen sei, dies unabhängig davon, bei welchem Finanzamt diese Tatsachen gemeldet worden seien. Es könne nicht zum Nachteil des Beschwerdeführers sein, wenn Informationen zwischen den einzelnen beteiligten Finanzämtern nicht entsprechend übermittelt und ausgewertet würden. Der Beschwerdeführer habe seine Offenlegungs- und Wahrheitspflichten erfüllt. Bei der Ermittlung der Einkünfte seien die falschen Bemessungsgrundlagen verwendet

worden, dies sei aber „*nicht Ausfluss einer bewusst gesteuerten (also vorsätzlich begangenen) Vorgangsweise*“.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 begründete der Beschwerdeführer damit, dass der Spekulationsgewinn unrichtig ermittelt worden sei. So seien Buchwerte zum 31.12.2009 angesetzt worden, jedoch laute Punkt V des Kaufvertrages: „*Übergabe und Übernahme der Liegenschaft erfolgte durch Übergabe und Übernahme sämtlicher Schlüssel der von sämtlichen nicht veräußerten Fahrnissen geräumten Liegenschaft, und zwar bereits am 1. Jänner 2009.*“. Daher seien die Buchwerte zum 31.12.2008 anzusetzen. Auch seien noch vorhandene Buchwerte laut Anlageverzeichnis ohne Begründung nicht zum Ansatz gebracht worden. Es werde beantragt, den Spekulationsgewinn in Höhe von EUR 44.047,89 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies die Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2009 mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23.3.2020 ab. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 gab es mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.3.2020 Folge und änderte den Einkommensteuerbescheid wie vom Beschwerdeführer beantragt dahin ab, dass der Spekulationsgewinn in Höhe von EUR 44.047,89 angesetzt und die Einkommensteuer mit EUR 22.775,64 festgesetzt wurde.

Nach zwei Anträgen auf Verlängerung der Frist zur Stellung eines Vorlageantrages beantragte der Beschwerdeführer binnen der bis 10.7.2020 verlängerten Frist mit Schreiben vom 7.7.2020 die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war ab 6.4.2006 zu einem Drittelanteil Miteigentümer der bebauten Liegenschaft L1 und ab 5.11.2003 zu einem Drittelanteil Miteigentümer der bebauten Liegenschaft L2, dies jeweils bis zum Verkauf mit Vertrag vom 6.7.2009. Mit Kaufvertrag vom 6.7.2009 veräußerte der Beschwerdeführer diese beiden Liegenschaften um einen Kaufpreis von insgesamt EUR 297.561,13. Dies ist zwischen den Parteien unstrittig.

Weiter unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer in der Einkommensteuererklärung für 2009 keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 idF BGBl I 85/2008 erklärt hat.

Der Steuerberater des Beschwerdeführers nahm im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2009 eine Ermittlung der Spekulationseinkünfte des Jahres 2009 vor und errechnete dabei einen Spekulationsverlust von EUR -1.701,89. Er stellte dabei – entsprechend der bis zur Veranlagung 2007 geltenden Rechtslage – die tatsächlichen Anschaffungskosten der Liegenschaften dem Verkaufserlös gegenüber. Nicht berücksichtigt wurden bei dieser Ermittlung Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen sowie Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden waren (vgl. § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl I 85/2008).

Gegen den Beschwerdeführer wurde kein Finanzstrafverfahren eröffnet (vgl. die Angaben des Finanzamtes im Vorlagebericht).

Der Beschwerdeführer und sein Steuerberater haben bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung 2009 grob fahrlässig gehandelt, indem sie die erzielten Einkünfte aus Spekulationsgeschäften weder entsprechend der geltenden Rechtslage ermittelt noch in der Einkommensteuererklärung 2009 angegeben haben.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung zur Ermittlung der Spekulationseinkünfte des Jahres 2009 ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dem das Finanzamt nicht entgegengetreten ist, und welches das Bundesfinanzgericht als glaubwürdig erachtet. Dieses Vorbringen wird auch durch die mit der Beschwerde vorgelegte Darstellung der Ermittlung der Spekulationseinkünfte (Beilage 1 zur Beschwerde), welche dem Finanzamt am 12.12.2019 überreicht wurde, untermauert.

Die Feststellung zum Verschulden des Beschwerdeführers bzw. seines Steuerberaters an der unterlassenen Erklärung der erzielten Spekulationseinkünfte ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Gemäß [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; Dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Nach [§ 9 FinStrG](#) wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen.

Auch ein nicht entschuldbarer Rechtsirrtum schließt Vorsatz aus und bewirkt lediglich das Vorliegen von (grober) Fahrlässigkeit (VwGH 31.1.2018, [Ra 2017/15/0059](#)).

Die nicht den geltenden und anzuwendenden Rechtsnormen (konkret: § 30 Abs. 4 EStG 1988 in der für die Veranlagung 2009 geltenden Fassung) entsprechende Ermittlung der Spekulationseinkünfte stellt kein Vorbringen eines „*wahrheitswidrigen Sachverhaltes*“ dar (vgl. VwGH 3.9.2019, [Ra 2018/15/0035](#) zu einer rechtlich verfehlten Methode der AfA-Berechnung). Der diesem Vorgang zugrunde liegende Irrtum über die anzuwendende Rechtslage hat sich in der Folge in den unrichtigen (unvollständigen) Angaben in der Einkommensteuererklärung 2009 manifestiert. Angesichts der Fachkenntnis, die bei einem Steuerberater im Wirtschaftsleben allgemein vorausgesetzt wird, stellt das fehlende Wissen um eine seit Jahren in Geltung stehende Rechtslage zweifellos einen besonders groben Sorgfaltsverstoß dar. Allerdings lässt sich aus dem Gewicht dieses Sorgfaltsverstoßes nicht zwingend ableiten, dass der Beschwerdeführer bzw. sein Steuerberater bei ihrem Handeln von der Absicht getragen waren, Abgaben zu hinterziehen. Daher ist dem Beschwerdeführer bzw. seinem Steuerberater kein vorsätzliches Handeln vorzuwerfen.

Bedingter Vorsatz liegt nur dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter muss also einerseits den Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl. wiederum VwGH 31.1.2018, [Ra 2017/15/0059](#)). Aus dem Geschehenen lässt sich auch nicht zwingend ableiten, dass der Beschwerdeführer bzw. sein Steuerberater eine Abgabenhinterziehung ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätten. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen erachtet das Bundesfinanzgericht als glaubwürdig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Wiederaufnahme des Verfahrens - Stattgabe)

Die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens kann von Amts wegen unter anderem dann verfügt werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte ([§ 303 Abs. 1 lit b BAO](#)).

Die für die Festsetzung der Einkommensteuer maßgebliche Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre. Insoweit eine Abgabe hinterzogen wurde, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre ([§ 207 Abs. 2 BAO](#)). Diese Verlängerung der Verjährungsfrist setzt eine Hinterziehung von Abgaben im Sinn des [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) voraus. Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine (allenfalls auch grob) fahrlässige Abgabenverkürzung ([§ 34 FinStrG](#)) bewirkt keine Verlängerung der Verjährungsfrist.

Da keine finanzstrafbehördliche oder gerichtliche Entscheidung hinsichtlich einer allfälligen Abgabenhinterziehung vorliegt, war das Finanzamt zu diesbezüglichen Feststellungen berechtigt. Entgegen der Würdigung des Finanzamtes ist dem Beschwerdeführer bzw. seinem Steuerberater hinsichtlich der nicht erklärten Spekulationseinkünfte des Jahres 2009 nicht vorsätzliches, sondern bloß grob fahrlässiges Handeln vorzuwerfen. Daher hat sich der Beschwerdeführer keiner Hinterziehung von Abgaben, sondern bloß einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig gemacht.

Der Beschwerdeführer hat die Einkommensteuererklärung für 2009 am 11.5.2010 beim Finanzamt eingereicht, welches am 4.11.2010 den Einkommensteuerbescheid 2009 (Erstbescheid) erlassen hat. Die Verjährung ist angesichts dieser Verlängerungshandlung (§ 209 Abs. 1 BAO) mit Ablauf des Jahres 2015 eingetreten. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2009 am 18.11.2019 ist außerhalb der (allgemeinen, fünfjährigen) Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 erster Satz BAO erfolgt, weshalb der Beschwerde Folge zu geben war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Einkommensteuer 2009 – Zurückweisung)

Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Daher scheidet der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18.11.2019 ex lege aus dem Rechtsbestand aus (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 8 zu § 307 mit Judikaturhinweisen). Die Berufung richtet sich somit gegen einen nicht mehr existenten Bescheid und war daher zurückzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (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. Entscheidungswesentlich waren Fragen der – schon an sich nicht revisiblen – Beweiswürdigung, welche im Einklang mit der zitierten, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen wurde. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 3. Mai 2021