



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Stber., gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 13. März 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 sowie betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

- 2) Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw.) erzielt als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Mit Kaufvertrag vom 15. September 1999 verkaufte der Bw. die Liegenschaft Z, an die Ehegatten X und U O um den vereinbarten Barkaufpreis von 260.000,00 S.

Aus dem Vertragspunkt VII. geht hervor, dass der gesamte Kaufpreis bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages an die verkaufende Partei bezahlt wurde, worüber diese mit Vertragsfertigung quittiert hat.

Dieser Kaufvertrag wurde mit Aufhebungsvertrag vom 8. August 2000 rückwirkend aufgehoben. Dem Aufhebungsvertrag ist zu entnehmen, dass durch das Versagen der Genehmigung durch die Landesgrundverkehrskommission beim Amt der Oberösterreichischen

Landesregierung der Kaufvertrag rückwirkend rechtsunwirksam geworden ist. Der bereits vor Unterfertigung des seinerzeitigen Kaufvertrages bezahlte Kaufpreis ist vor Unterfertigung dieses Vertrages bereits den seinerzeitigen Käufern zurückbezahlt worden und haben diese den Empfang desselben durch Unterfertigung dieser Vereinbarung quittiert.

Die Parteien des Kaufvertrages vom 15. September 1999 haben am 25. September 2000 neuerlich einen Kaufvertrag abgeschlossen, der mit dem Kaufvertrag vom 15. September 1999 inhaltlich identisch ist. So ist dem Vertragspunkt VII. wieder zu entnehmen, dass der gesamte Kaufpreis bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages an die verkaufende Partei bezahlt worden ist, worüber diese mit Vertragsfertigung quittiert hat.

Mit Aufhebungsvertrag vom 16. November 2001 wurde der Kaufvertrag vom 25. September 2000 ebenfalls rückwirkend aufgehoben, da wiederum dem Rechtsgeschäft die Genehmigung durch die Landesgrundverkehrskommission beim Amt der Oberösterreichischen Landesregierung versagt worden ist. Hinsichtlich des bereits vor Unterfertigung des seinerzeitigen Kaufvertrages bezahlten Kaufpreises wurde vereinbart, dass dieser binnen vierzehn Tagen nach Unterfertigung dieses Aufhebungsvertrages vom seinerzeitigen Verkäufer an die Käufer zurückzubezahlen ist. Unter der Voraussetzung der vereinbarungsgemäßen Leistung wurde auf eine zwischenzeitige Verzinsung verzichtet.

Die vertragsgegenständlichen Parteien haben am 4. November 2002 neuerlich einen Kaufvertrag abgeschlossen, der inhaltlich den beiden vorangegangenen Kaufverträgen entspricht. Nur der vereinbarte Barkaufpreis ist auf Grund der Währungsumstellung von Schilling in Euro mit 18.895,00 €, das entspricht in etwa 260.000,00 S, ausgewiesen.

Mit Aufhebungsvertrag vom 16. Juli 2003 wurde der Kaufvertrag vom 4. November 2002 ebenfalls rückwirkend aufgehoben, da die grundverkehrsbehördliche Genehmigung versagt worden ist. Hinsichtlich des bereits vor Unterfertigung des seinerzeitigen Kaufvertrages bezahlten Kaufpreises wurde vereinbart, dass dieser binnen vierzehn Tagen nach Unterfertigung dieses Aufhebungsvertrages vom seinerzeitigen Verkäufer an die Käufer zurückzubezahlen ist. Unter der Voraussetzung der vereinbarungsgemäßen Leistung wurde auf eine zwischenzeitige Verzinsung verzichtet.

Ebenfalls am 16. Juli 2003 wurde zwischen dem Bw. und den Ehegatten O ein Pachtvertrag über die Verpachtung der Liegenschaft Z, abgeschlossen. Aus dem Vertragspunkt III. geht hervor, dass der Pachtvertrag auf die Dauer von 99 Jahren abgeschlossen wird, am 1. Juli 2003 beginnt und am 30. Juni 2102 endet. Der Vertragspunkt IV. besagt, dass der jährliche Pachtzins 190,86 € beträgt und bereits von den Pächtern für die gesamte Laufzeit an den Verpächter geleistet worden ist. Der Verpächter quittiert mit Unterfertigung dieses

Vertrages den Erhalt des Pachtzinses über die gesamte Laufzeit. Gemäß dem Vertragspunkt VI verpflichtet sich der Verpächter für sich und seine Rechtsnachfolger den Pachtgegenstand ohne Zustimmung der Pächter weder zu belasten noch zu veräußern oder in sonst einer Weise zu verfügen. Da eine Verbücherung dieses Belastungs- und Veräußerungsverbots nicht möglich ist, räumt der Verpächter den Pächtern das grundbücherlich sicherzustellende Vorkaufsrecht für alle Veräußerungsfälle ein. Dem Vertragspunkt X. ist zu entnehmen, dass das Bestandsrecht für die Zeit bis 30. Juni 2102 für die Ehegatten O einverleibt, die Vorauszahlung des Bestandzinses bis 30. Juni 2102 angemerkt sowie das Vorkaufsrecht für die Ehegatten O einverleibt wird.

Dem Kodizill, ebenfalls vom 16. Juli 2003, ist als letztwillige Anordnung zu entnehmen, dass der Bw. die Liegenschaft Z , zur Gänze Frau V O vermacht.

Über Befragen durch das Finanzamt brachte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 3. Juni 2004 ergänzend vor, dass der Bw. jahrelang versucht habe, den Ehegatten O das Grundstück Z , zu verkaufen. Ablichtungen der Kaufverträge vom 15. September 1999, vom 27. September 2000 sowie vom 4. November 2002 würden vorgelegt werden. Jahrelang habe die Grundverkehrsbehörde die Zustimmung zu diesem Verkauf aus völlig unerklärlichen Gründen abgelehnt, obwohl die Ehegatten O Eigentümer eines gegenüberliegenden landwirtschaftlich genutzten Grundstückes seien. Die Grundverkehrsbehörde habe dem Bw. jedoch zu verstehen gegeben, dass eine Verpachtung genehmigt werden würde. Daher sei zur Umgehung des Verkaufsverbotes vom 16. Juli 2003 ein Pachtvertrag auf 99 Jahre abgeschlossen worden, dessen Pachtschilling insgesamt dem Kaufpreis entsprochen habe und im Jahre 1999 in einer Summe bezahlt worden sei. Zum Beweis dessen, werde der Kaufvertrag vom 15. September 1999 in Ablichtung vorgelegt. Gleichzeitig und am selben Tag habe der Bw. zur Bestärkung des Umgehungsgeschäftes ein Kodizill errichtet, in welchem er das genannte Grundstück an die Tochter der Ehegatten O, Frau V O, als Legat vermacht habe. Dieses Kodizill werde zum Beweis ebenfalls in Ablichtung beigelegt. Einziger Zweck dieser genannten Rechtshandlungen sei es gewesen, den Ehegatten O den Erwerb und dem Bw. den Verkauf des genannten Grundstückes zu ermöglichen. Wirtschaftlich liege also ein Kaufvertrag vor, weshalb ersucht werde, dieses Geschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO als Kaufvertrag zu behandeln und die Abgaben entsprechend festzusetzen. Um die Willensübereinstimmung der beteiligten Parteien zu dokumentieren, werde dieses Schreiben von allen beteiligten Parteien unterfertigt, zum Zeichen dafür, dass das hier Ausgeführte ihrem Willen entspreche.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 4. August 2004 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte mit

Einkommensteuerbescheid 1999, ebenfalls vom 4. August 2004, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 260.000,00 S fest, sodass sich eine Einkommensteuer von 133.505,52 S ergeben hat. Begründend wurde ausgeführt, dass eindeutig ein Pachtvertrag vorgelegen sei, es handle sich daher um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Da der Zufluss der Pächterlöhne zur Gänze im Jahr 1999 erfolgt sei, sei die Versteuerung im Jahr 1999 vorzunehmen. Außersteuerliche Gründe zur Erlangung dieses Geschäftes würden daran nichts ändern.

Der steuerliche Vertreter erhob mit Schreiben vom 30. August 2004 gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 1999 und gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides und die Wiederherstellung des früheren Zustandes inklusive der Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung. Weder der Bw. noch die Ehegatten O hätten einen Pachtvertrag abschließen wollen, in Wirklichkeit habe der Bw. das Grundstück verkaufen wollen und es sollten auch sämtliche Wirkungen des Verkaufes eintreten. Es liege also ein Scheingeschäft vor. Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sei das Scheingeschäft für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung, maßgebend für die Abgabenerhebung sei das verdeckte Rechtsgeschäft.

Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Rechtsgeschäft auch steuerlich anzuerkennen sei, würde der wirtschaftliche Zweck und das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäftes entscheidend ins Gewicht fallen (VwGH 13.3.1968, 588/66).

Voraussetzung für das Vorliegen eines Scheingeschäftes sei, dass die privatrechtlichen Vereinbarungen nur zum Schein abgeschlossen und die daran geknüpften Rechtsfolgen nicht ernsthaft gewollt worden seien (Erkenntnis vom 17. Mai 1963, Sammlung 2993/F; VwGH 25.9.1968, 1520/66).

Alle Beteiligten an den Rechtsgeschäft hätten einen Kauf gewollt, niemand einen Pachtvertrag, dies ergebe sich klar aus den schriftlichen Unterlagen und könne auch durch Befragen der Parteien verifiziert werden, welche hiermit ausdrücklich angeboten würden. Außerdem sei die Vorgangsweise für einen Pachtvertrag zwischen natürlichen, einander gänzlich fremden Personen, völlig ungewöhnlich und halte keinem Fremdvergleich stand. Der Pachtvertrag habe eine äußerst lange Dauer, 99 Jahre, bei einem Lebensalter der Protagonisten von 71 bzw. 62 Jahren. Es gebe keinerlei Wertsicherung. Der gesamte Pachtschilling sei im ersten Jahr gezahlt worden. Die Höhe des gesamten Pachtschillings sei ident mit dem in den abgeschlossenen und in Folge Nichtzustimmung der Grundverkehrsbehörde wieder aufgehobenen Kaufverträgen festgesetzten Kaufpreis. Gleichzeitig mit dem Pachtvertrag sei eine völlig fremde Person, nämlich die Tochter der Pächter, ohne jegliche Gegenleistung durch Abschluss eines Kodizills als Vermächtnisnehmerin

für die an ihre Eltern verpachtete Liegenschaft eingesetzt worden. Deutlicher und bestimmter könne man seinen Willen nicht ausdrücken, eine Liegenschaft ohne Abschluss eines förmlichen Kaufvertrages zu verkaufen, also das Eigentum, die freie Verfügungsgewalt einer Liegenschaft, einem Dritten zu verschaffen.

In eventu werde beantragt, die jährliche, nicht geleistete Pachtzahlung der Ehegatten O an den Bw. in Höhe von 190,86 € (= Tilgung des Darlehens O an den Bw.) ab 2003 bei diesem als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen und zu versteuern. Der Kaufschilling sei nämlich bereits 1999 an den Bw. geflossen und von diesem gutgläubig gebraucht worden. Da der Bw. ihn nach dem Aufhebungsvertrag vom 16. November 2001 nicht zurückzahlen habe können, sei gleichzeitig mit dem Pachtvertrag vom 16. Juli 2003 dieser Betrag von den Ehegatten O mit Schreiben vom gleichen Tag in ein Darlehen an ihn umwandelt worden, das er im Wege der vom Ehepaar O nicht bezahlten jährlichen Pachtbeträgen zu tilgen hätte. In diesem Ausmaß sei ihm auch die Pacht jährlich zugeflossen. Bei Ableben des Bw. solle der restlich aushaftende Darlehensbetrag als Gegenleistung für das Vermächtnis an Frau V O, die Tochter von X und U O, gelten.

Das Finanzamt setzte mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2006 die Einkommensteuer mit 22.073,52 S fest. Begründend wurde ausgeführt, dass der Betrag von 260.000,0 S abwechselnd Verkaufserlös und rechtsgrundlose Leistung (durch Aufhebung des Kaufvertrages) gewesen sei. Erst mit Pachtvertrag vom 16. Juli 2003 sei dieser Betrag als Pachtzins umgewidmet worden. Somit seien im Jahr 1999 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen gewesen.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 1. Juni 2006 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und zwar mit der Begründung, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Mit Einkommensteuerbescheid 2003, ebenfalls vom 1. Juni 2006, setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 18.894,94 € fest, wobei sich eine Einkommensteuer in Höhe von 11.025,34 € ergeben hat. Begründend wurde ausgeführt, dass eindeutig ein Pachtvertrag vom 16. Juli 2003 vorliege. Der Pachtzins von 18.894,94 € sei daher im Jahr 2003 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2006 erhob der steuerliche Vertreter Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2003 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 und beantragte die ersatzlose Aufhebung des

Wiederaufnahmebescheides und die Wiederherstellung des früheren Zustandes bei der Einkommensteuerveranlagung ohne Ansetzen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 würden Einnahmen vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 zufließen. Wie das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 4. August 2004 selbst richtig festgestellt habe, sei der Zufluss zur Gänze im Jahr 1999 erfolgt. Für einen Ansatz von Einnahmen im Kalenderjahr 2003 sei daher kein Raum. Es handle sich bei dem in Rede stehenden Rechtsgeschäft wirtschaftlich um einen Kaufvertrag, wie schon in der Berufungsschrift gegen die Steuerbescheide 1999 vom 30. August 2004 ausführlich dargelegt worden sei, weshalb die dort diesbezüglich angeführten Begründungen auch zur weiteren Begründung dieser Berufung erhoben würden.

Das Finanzamt hob den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 am 31. Jänner 2008 auf. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bescheid über die Wiederaufnahme aufzuheben sei, da die Gründe für die Wiederaufnahme nicht ausreichend dargelegt worden seien.

Mit Bescheid vom 1. Februar 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2003 sowie den Einkommensteuerbescheid für 2003, beide datiert mit 1. Juni 2006, gemäß § 273 BAO zurück. Begründend wurde ausgeführt, dass kein neuerlicher Sachbescheid hätte ergehen dürfen, da der angefochtene Wiederaufnahmebescheid aufgehoben worden sei.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 13. März 2008 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Begründend wurde ausgeführt, dass das Bestehen des Pachtvertrages vom 16. Juli 2003 dem Finanzamt Kirchdorf erstmalig am 12. August 2003 (Einlangen des Grundbuchsbeschlusses des Pachtvertrages) bekannt geworden sei. Mit Eingangsdatum 27. April 2004 sei der vom Finanzamt versandte Fragebogen (Verf 24) und eine Kopie des Pachtvertrages vom 16. Juli 2003 dem Finanzamt übermittelt worden. Erst zu diesem Zeitpunkt hätte das Finanzamt erstmals Kenntnis von dem für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhalt gehabt. Der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 sei aber bereits am 25. März 2004 ergangen. Die Tatsachen, die zu einer Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2003 geführt hätten, wären demnach dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides noch nicht bekannt gewesen. Aus dem geschilderten zeitlichen Ablauf sei ersichtlich, dass es sich dabei um neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel handle, die im Verfahren zur Erlassung des Erstbescheides nicht geltend gemacht worden seien und deren Kenntnis einen in Spruch anders lautenden

Bescheid herbeigeführt hätten.

Gleichzeitig setzte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 13. März 2008 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 18.894,94 € fest, wodurch sich eine Einkommensteuer in Höhe von 11.025,34 € ergeben hat. Begründend wurde ausgeführt, dass ein eindeutiger Pachtvertrag vom 16. Juli 2003 vorliege. Der Pachtzins von 18.894,94 € sei daher im Jahr 2003 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Das in der Berufung behauptete Scheingeschäft sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht als solches zu beurteilen, da eben genau dieser Weg (Pachtvertrag auf 99 Jahre) gewollt gewesen sei, um den von der Grundverkehrskommission nicht bewilligten Verkauf zu umgehen.

Der steuerliche Vertreter erhob mit Schreiben vom 7. April 2008 Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2003 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, beide datiert mit 13. März 2008, und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides und die Wiederherstellung des früheren Zustandes bei der Einkommensteuerveranlagung ohne Ansetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei unzulässig, da keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel vorliegen würden. Dem Finanzamt seien alle verfahrensrelevanten Tatsachen und Beweismittel nach eigener Aussage in der Bescheidbegründung seit dem 12. August 2003, spätestens jedoch seit dem Einlangen der Beantwortung des Vorhaltung beim Finanzamt am 7. Juni 2004, lückenlos bekannt gewesen. Seither seien keinerlei neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen. Die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund alter längst bekannter Tatsachen sei daher unzulässig.

Zum Sachbescheid werde bemerkt, dass gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 Einnahmen vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 4 bis 7 zufließen. Wie das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 4. August 2004 selbst richtig festgestellt habe, sei der Zufluss zur Gänze im Jahr 1999 erfolgt. Für einen Ansatz von Einnahmen im Kalenderjahr 2003 sei daher kein Raum. Es handle sich bei dem in Rede stehenden Rechtsgeschäft wirtschaftlich um einen Kaufvertrag, wie schon in der Berufungsschrift gegen die Steuerbescheide 1999 vom 30. August 2004 ausführlich dargelegt worden sei, weshalb die dort diesbezüglich angeführten Begründungen auch zur weiteren Begründung dieser Berufung erhoben werden.

Mit Vorhalt vom 20. Februar 2009 forderte die Referentin den Bw. auf anzuführen, ob er mit den Ehegatten O verwandt oder verschwägert sei. Weiters möge der Widerspruch zwischen der Aussage des Bw. der „Kaufschilling“ sei 1999 gutgläubig verbraucht worden und dem

Aufhebungsvertrag vom 8. August 2000, aus dem hervorgeht, dass der „Kaufschilling“ bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages rückbezahlt worden sei, aufgeklärt werden.

Der Bw. beantwortete den Vorhalt am 4. März 2009 folgendermaßen, dass er mit den Ehegatten O weder verwandt noch verschwägert sei. Es stimme, dass der Kaufpreis 1999 zugeflossen und gutgläubig verbraucht worden sei. Der Kaufpreis sei nicht rückbezahlt worden. Die Ehegatten O hätten mit Schreiben vom 21. August 2000 die Rückzahlung des Kaufpreises eingemahnt.

Mit Schreiben vom 30. April 2009 ersuchte die Referentin um Vorlage des Mahnschreibens der Ehegatten O vom 21. August 2000.

Der Bw. legte am 13. Mai 2009 das Mahnschreiben der Ehegatten O vom 21. August 2000 (in Kopie) vor, aus dem hervorgeht, dass die bezahlte Kaufsumme von 260.000,00 S auch nach Aufhebung des Kaufvertrages noch nicht retourniert worden sei. Es werde ersucht, diese Summe binnen zwei Wochen zu überweisen.

Die Referentin wies den Bw. mit Schreiben vom 20. Mai 2009 darauf hin, dass das in Kopie vorgelegte Mahnschreiben vom 21. August 2000 betreffend die Rückforderung des Kaufpreises durch die Ehegatten O in Widerspruch zum Aufhebungsvertrag vom 8. August 2000 (öffentliche Urkunde mit erhöhter Beweiskraft) stehe und zum Nachweis nicht ausreiche.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2009 ergänzte der steuerliche Vertreter den Sachverhalt dahingehend, dass der Notar im Aufhebungsvertrag vom 8. August 2000 einen falschen Baustein betreffend des bereits zurückbezahlten Geldbetrages verwendet habe. Richtigerweise hätte dieser Absatz lauten müssen, dass der seinerzeitige Kaufpreis binnen vierzehn Tagen nach Unterfertigung des Aufhebungsvertrages vom Verkäufer zurückbezahlt werden müsse.

Beigelegt wurde die eidesstattliche Erklärung der Ehegatten O, datiert mit 6. Juni 2009, aus der hervorgeht, dass diese den Kaufpreis an den Bw. zur Gänze im Jahr 1999 gezahlt haben und zwischenzeitlich keine Rückzahlung erfolgt ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu klären gilt, ob der Bw. im Berufungsjahr 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. 260.000,00 S (= 18.895,00 €) resultierend aus dem Pachtvertrag vom 16. Juli 2003 zu versteuern hat (Ansicht des Finanzamtes) oder nicht (Ansicht des Bw.).

Unstrittig ist, dass durch die Versagung der Genehmigung durch die Grundverkehrskommission die drei Kaufverträge aus den Jahren 1999, 2000 und 2002 keine rechtliche Wirkung entfalten konnten. Die Parteien des ursprünglich gewollten, aber nicht

zustande gekommenen Kaufvertrages, die Ehegatten O, haben daher am 16. Juli 2003 den gegenständlichen Pachtvertrag unterzeichnet, im Wesentlichen mit dem Inhalt, dass der Pachtzins bereits im Vorhinein bezahlt wurde, ein Belastungs- und Veräußerungsverbot gegenüber Dritten besteht und dass ihnen ein Vorkaufsrecht eingeräumt wird.

Die Ehegatten O haben im Jahr 1999 den Kaufpreis von 260.000,00 S an den Bw. zur Gänze gezahlt, den dieser gutgläubig verbraucht hat. Trotz Einmahnen des Betrages durch die Käufer und späteren Pächter die Ehegatten O mit Schreiben vom 21. August 2000 hat der Bw. den Betrag von 260.000,00 S nicht zurückgewährt.

§ 19 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 normiert, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem Sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Ein Zufluss schlägt sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen nieder (VwGH 8.9.92, 88/14/0076).

Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (VwGH 19.6.02, 98/15/0142; VwGH 19.3.02; 98/14/0056).

Die Fälligkeit des Betrages ist grundsätzlich nicht maßgeblich (VwGH 19.5.92, 92/14/0011).

Hier liegt der Umstand vor, dass der zuerst abgeschlossene Kaufvertrag vom 15. September 1999 sich bis zur Aufhebung in einem Schwebezustand befunden hat und das Geld dem Bw. nur nach Treu und Glauben zugeflossen ist. Mit der Aufhebung des Kaufvertrages am 8. August 2000 wäre der Bw. verpflichtet gewesen, den Kaufpreis von 260.000,00 S zu retournieren.

Im Anlassfall stellt sich die Frage, ob die Erfassung der Pachteinnahmen im Jahr des Abschlusses des Pachtvertrages, also im Jahr 2003, zu erfassen sind oder bereits früher, im Jahr 1999, mit der tatsächlichen Geldbewegung.

Ist der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens einmal verwirklicht worden, dann kann dieser Tatbestand durch Änderung in den folgenden Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden und zwar selbst dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des Zufließens feststehen sollte, dass der zugeflossene Betrag in späteren Jahren ganz oder teilweise zurückzuzahlen ist (VwGH 22.2.1993, 92/15/0048; VwGH 8.9.92, 88/14/0076; VwGH 1.7.92, 91/13/0084; VwGH 18.1.83, 82/14/0076).

Geldwerte sind demnach auch in den Fällen als zugeflossen anzusehen, in denen noch nicht zweifelsfrei feststeht, ob sie beim Empfänger endgültig verbleiben. Stellt sich nämlich später heraus, dass der Empfänger den ihm zunächst zugegangenen Wert nicht endgültig behalten

darf, sondern zurückgewähren muss, so kann dieser Vorgang die Tatsache des bereits erfolgten Zuflusses nicht mehr berühren.

Zuflusszeitpunkt des Kaufpreises und späteren Gesamtpachtzinses iHv. 260.000,00 S war im Jahr 1999.

Gleichgültig ist dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Umstand, dass der Kaufvertrag noch von der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abhängig gewesen ist und ob dies dem Bw. als Verkäufer bekannt gewesen ist.

Der Zufluss der Pachteinnahmen ist im Jahr 1999 erfolgt, nicht im Berufungsjahr 2003. Der Tatbestand des § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist durch den Zufluss der Pachteinnahmen im Jahr 1999 verwirklicht.

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmegründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; VwGH 26.6.2000, 96/14/0176). Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, § 303, Rz. 24).

Hätte das Finanzamt vom Zufluss der Pachteinnahmen im Jahr 1999 im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides betreffend Einkommensteuer 2003 am 25. März 2004 gewusst, hätte dies keinen anderen Bescheid herbeigeführt.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO sind nicht vorgelegen und war der angefochtene Wiederaufnahmebescheid daher ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gem. § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Damit scheidet der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus (zB. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102).

Der vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid 2003 vom 25. März 2004 lebt dadurch wieder auf.

Gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 273, Tz. 2 und 6).

Wie oben dargelegt, ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2003 vom 13. März 2008 durch die ersatzlose Aufhebung des am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheides gem. 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Aus den oben näher dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. September 2009