



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.M., geb. xy, D,ES40, vertreten durch Arnulf R. Lagler, Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs-Gesellschaft mbH, 9500 Villach, Hans-Gasser-Platz 6c, vom 22. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Erich Schury, vom 14. März 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer bei G.M. (in der Folge Bw.) im Jahre 2004 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, die die Jahre 2000 bis 2002 umfasste, stellte der Prüfer u.a. fest, dass der Bw. aus dem Verkauf von drei Liegenschaften (D/im Folgenden D, O/im Folgenden O und W/im Folgenden W) im Jahr 2001 Spekulationsgewinne in der Höhe von insgesamt S 4.343.397,00/€ 315.647,00 erzielt und diese Gewinne nicht in seinen am 11. September 2002 beim Finanzamt eingelangten Abgabenerklärungen ausgewiesen hatte. Die Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 2. Juli 2003 erfolgte folglich ohne Ansatz der aus diesen Gewinnen resultierenden Einkünfte nach § 30 EStG 1988.

Das Finanzamt nahm auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach § 303 Abs. 4 BAO mit Bescheid vom 14. März 2005

wieder auf und brachte in dem gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2001 die angeführten Spekulationsgewinne in der Höhe von insgesamt S 4.343.397,00/€ 315.647,00 zum Ansatz.

Gegen den angeführten Bescheid erhob der Bw. im Wege seiner steuerlichen Vertretung mit Eingabe vom 22. Juli 2005 Berufung. Diese Berufung wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 10. November 2005 zurückgewiesen und vom Bw. wiederum mit Berufung bekämpft. Zum Verlauf dieses Verfahrens wird aus Wirtschaftlichkeitsgründen auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. Jänner 2007, Zl. RV/0021-K/06, sowie auf das unter der Zl. 2007/15/0043 abgeführte und mit Erkenntnis vom 24. Mai 2007 abgeschlossene Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof verwiesen.

Die auf Grund der geschilderten Vorgänge nunmehr zu behandelnde Berufung vom 22. Juli 2005 gegen den Bescheid vom 14. März 2005, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 (sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 desselben Datums) verfügt wurde, hat folgenden Wortlaut:

„Die Einkommensteuer 2001 für den Bw. wurde mit Bescheid vom 2. Juli 2003 festgesetzt. Anlässlich einer Außenprüfung für die Zeiträume 2000 bis 2002 beim Bw. wurden für das Jahr 2001 Spekulationseinkünfte in Höhe von S 4.343.397,00/€ 315.647,00 festgestellt. Die Spekulationseinkünfte resultieren aus dem Verkauf dreier Liegenschaften in D, O und W. Im Prüfungsbericht wird auf Grund dieser Feststellungen auf die Erforderlichkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hingewiesen: „Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse) an der Rechtskraft einzuräumen.“ In der Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 wird auf diese Ausführungen hingewiesen. Voraussetzung für eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Vorliegen einer Wiederaufnahmegrundes. Als Wiederaufnahmegründe kommen im Falle der amtswegigen Wiederaufnahme die in § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO genannten Gründe sowie neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, in Betracht. Die Wiederaufnahmegründe sind im Gesetz erschöpfend aufgezählt. Im vorliegenden Fall stützt sich die Wiederaufnahme – dies wird im Prüfungsbericht, auf den in der Bescheidebegründung verwiesen wird, allerdings nicht ausdrücklich angeführt – auf das Hervorkommen von neuen

Tatsachen. Im gegenständlichen Fall liegen jedoch keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel vor, so dass ein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO nicht gegeben ist. Der Bw., vertreten durch seinen Steuerberater, hat den nunmehr aufgegriffenen Sachverhalt (resultierend aus der Veräußerung dreier Liegenschaften) bereits im Jahr 2001 seinem zuständigen Finanzamt dem Grunde und der Höhe nach offengelegt. Mit dem zuständigen Gruppenleiter, Herrn Amtsdirektor We (in der Folge ADir W), wurde der Sachverhalt der Liegenschaftsveräußerungen (Veräußerung der drei im Außenprüfungsbericht angeführten Liegenschaften in D, O und W innerhalb der Spekulationsfrist) mit den jeweils erzielten Überschüssen aus der Veräußerung von Beteiligungen im Dezember 2001 besprochen und die Frage der Ausgleichsfähigkeit von Überschüssen aus Spekulationseinkünften gemäß § 30 EStG und Beteiligungsveräußerungen gemäß § 31 EStG erörtert. Rechtlich wurde der Sachverhalt damals dahin gehend gewürdigt, dass solche Überschüsse und Verluste miteinander ausgleichsfähig seien. Dazu existieren entsprechende Vermerke des zuständigen Gruppenleiters. Die im Außenprüfungsbericht unter Tz 2 und Tz 3 der Feststellungen angeführten Tatsachen waren der zuständigen Behörde daher bereits im Jahr 2001 bekannt. Zwar ist die getroffene rechtliche Würdigung – wie der Außenprüfungsbericht zutreffend aufzeigt – gesetzlich nicht gedeckt, doch war sie Basis für die weiteren Dispositionen des Abgabepflichtigen. Ausgehend von der mit dem Finanzamt abgestimmten rechtlichen Beurteilung (s. Beilage 1, Unterlage zur Besprechung mit ADir W) hat der Steuerpflichtige die unter § 31 EStG fallende Beteiligungsveräußerung durchgeführt (s. Beilage 2, Notariatsakt vom 27.12.2001). In der Einkommensteuererklärung 2001 wurden die Spekulationseinkünfte und Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen – mangels positivem Saldo – nicht ausdrücklich angeführt. Auf das Ergänzungsersuchen der zuständigen Referentin des Finanzamtes vom 16.4.2003 zur Einkommensteuererklärung 2001 betreffend die Veräußerung des Grundstückes O innerhalb der Spekulationsfrist (s. Beilage 3) wurde zu dem Sachverhalt von Seiten des steuerlichen Vertreters des Bw. in einem persönlichen Gespräch nochmals Stellung genommen und die Veräußerung der drei Liegenschaften offen gelegt sowie auf das Ergebnis der Besprechung mit ADir W verwiesen. Daraufhin erging der Einkommensteuerbescheid 2001 erklärungskgemäß (s. Beilage 4, Bescheid vom 2. Juli 2003). Es ist daher festzuhalten, dass die Liegenschaftstransaktionen betreffend die drei im Außenprüfungsbericht angeführten Liegenschaften dem Grunde und der Höhe nach der zuständigen Abgabenbehörde bekannt waren. Voraussetzung für die Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Klärung der Rechtsfrage, ob der Tatbestand erfüllt ist, der zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt (vgl. Stoll. BAO, 2930). In der Begründung zur bescheidmäßigen Wiederaufnahme ist darzulegen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. Stoll, BAO, 2938). Nach der Rechtsprechung

des VwGH ist es nicht Sache der Partei, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen (vgl. Stoll, BAO, 2938, mit Hinweis auf VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Im gegenständlichen Fall wird diesbezüglich auf den Prüfungsbericht verwiesen, der jedoch unter TZ 2 und Tz 3 der Feststellungen Tatsachen anspricht, die der zuständigen Behörde bereits 2001 bekannt waren. Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient nicht dazu, einen schon bisher bekannt gewesenen Sachverhalt rechtlich anders zu würdigen. Die fehlerhafte rechtliche Beurteilung eines offen gelegten Sachverhaltes rechtfertigt eine Wiederaufnahme nicht (vgl. Stoll, 2921 und 2931). Eine andere (richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein stellt somit keinen Wiederaufnahmegrund dar (vgl. VwGH 24.1.1996, 95/13/0278, 23.4.12998, 95/15/0108). Waren Tatsachen in einem vorangehenden Ermittlungsverfahren bekannt und blieben sie unberücksichtigt, (z.B. weil sie als unerheblich beurteilt wurden), so sind diese Tatsachen nicht „neu hervorgekommen“. Eine amtswegige Wiederaufnahme ist nur zulässig, wenn dem Finanzamt nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte und der Umstand der neu hervorgekommenen Tatsachen aktenmäßig erkennbar ist (vgl. VwGH 14.12.1995, 94/15/0003). Liegt ein Wiederaufnahmegrund nicht vor, so ist die Verfügung der Wiederaufnahme rechtswidrig. Da im vorliegenden Fall keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, sondern die durch die Außenprüfung aufgezeigten Umstände dem zuständigen Finanzamt vielmehr bereits seit 2001 bekannt waren, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Wiederaufnahmegrund unzulässig. Sollte entgegen der hier vertretenen Auffassung ein Wiederaufnahmegrund im gegenständlichen Fall nach Auffassung der Berufungsinstanz vorliegen, so ist darauf hinzuweisen, dass die Wiederaufnahme von Amts wegen – bei Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes – im Ermessen der Behörde steht. Die Ermessensentscheidung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens ist nach Maßgabe des § 20 BAO innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Die Ermessensentscheidung ist zu begründen. Der angefochtene Bescheid verweist diesbezüglich auf den Prüfungsbericht, der ausführt, dass bei „der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung (...) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen“ war. Nach dem Erlass des BMF vom 9.1.1995 reicht aber der bloße Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtmäßigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit insbesondere dann nicht aus, wenn der Grundsatz von Treu und Glauben bei der Ermessensübung zu berücksichtigen ist. In diesem Zusammenhang erscheint es im vorliegenden Fall ebenfalls relevant, dass der Bw., vertreten durch seinen Steuerberater, im Jahr 2001 den nunmehr aufgegriffenen Sachverhalt (Spekulationseinkünfte aus

Liegenschaftsveräußerungen) wie dargestellt mit dem zuständigen Gruppenleiter des Finanzamtes, ADir W, besprochen und die Transaktion betreffend Beteiligungsveräußerung auf Basis der von der Behörde geteilten – allerdings dem Gesetz nicht entsprechenden – Rechtsauffassung, wonach der Verlust aus der Beteiligungsveräußerung gemäß § 31 EStG und die Überschüsse aus den Spekulationseinkünften mit den drei Liegenschaften gemäß § 30 EStG ausgleichsfähig sein sollen, vorgenommen hat. In den der Beteiligungsveräußerung vorausgehenden Besprechungen wurde von der Abgabenbehörde zum Ausdruck gebracht, dass diese Beurteilung zulässig, möglich bzw. vertretbar sei, worauf der Steuerpflichtige seine Vorgehensweise gestützt hat. Eine anders gelagerte Beurteilung im Rahmen der Außenprüfung und eine sich darauf stützende Wiederaufnahme des Verfahrens, erweist sich diesfalls als ermessenswidrig, weil sie einen Verstoß gegen Treu und Glauben darstellt (vgl. dazu Ritz, Treu und Glauben bei Rechtsauskünften, ÖStZ 1991, 285 ff sowie Stoll, BAO, 2941 f). Ein Verstoß gegen Treu und Glauben und damit eine ermessenswidrige Entscheidung ist insbesondere anzunehmen, wenn die Partei auf Grund entsprechender Auskünfte Dispositionen getroffen hat und nachträglich in der abschließenden Sachentscheidung eine andere, zum Nachteil der Partei reichende Rechtsauffassung vertreten wird. Ich beantrage, den Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 verfügt wurde, ersatzlos aufzuheben. Damit scheidet der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 14.3.2005 aus dem Rechtsbestand aus ....“

Der Berufung vom 22. Juli 2005 wurden folgende Unterlagen angeschlossen:

1. Handschriftlich verfasste, undatierte Aufstellung (eingelangt beim Finanzamt am 22. Juli 2005), in der der Bw. „Erlöse“ W von S 287.370,00/€ 20.884,00, O S 1.660.813,00/€ 120.696,00 und D S 2.750.620,00/€ 199.895,00, insgesamt S 4.698,803,00/€ 341.475,00, gerundet S 4.700,000,00/€ 341.562,00 (resultierend aus Veräußerungserlösen von S 2.950,000/€ 214.385,00, S 6.700,000,00/€ 486.908,00 bzw. S 8.675.000,00/€ 630.437,00 gegenüber Anschaffungskosten von S 2.662.630,00/€ 193.501,00, S 5.039.107,00/€ 366.206,00 bzw. S 5.924.380,00/€ 430.541,00) auswies.

Weiters findet sich darin folgende Berechnung hinsichtlich der Beteiligung des Bw. an der Fa. PPGesmbH (in der Folge PP GesmbH)

|                      |                                   |
|----------------------|-----------------------------------|
| 2.989.560,00         | RPGesmbH (in der Folge RP GesmbH) |
| 3.082.050,37         | RGesmbH (in der Folge R GesmbH)   |
| <b>6.071.610,37*</b> |                                   |

|                                                        |                     |
|--------------------------------------------------------|---------------------|
| + 714.286,00                                           | Stammkapital        |
| - 250.000,00                                           | Ausstehende Einlage |
| 6.535.896,00 ~ <b>6.500.000,00*</b>                    |                     |
| 4.700.000,00: 6.500.000,00 =<br>72,31%                 |                     |
| 6.071.610,37                                           |                     |
| + 125.000,00                                           | Stammkapital        |
| 6.196.610,37                                           |                     |
| -62.500,00                                             |                     |
| 6.134.110,37 ~ <b>6.100.000,00*</b>                    |                     |
| 4.700.000,00: 6.100.000,00 =<br>77,05%                 |                     |
| 125.000,00 x 77.05% = 96.312,50<br>~ <b>100.000,00</b> | (* Summen)          |

2. Abschrift des Notariatsaktes vom 27. Dezember 2001, in dem der Bw. seiner Ehefrau einen Teil seines Geschäftsanteils entsprechend einer Stammeinlage von S 100.000,00/€ 7.267,00 an der Fa. PP GesmbH zu einem Preis von S 13,76/€ 1,00 abtritt.
3. Vorhalt des Finanzamtes vom 16. April 2003, Sachbearbeiterin B.W (in der Folge Fr. W), mit dem der Bw. um Stellungnahme zu seiner im Jahr 2001 erfolgten Veräußerung eines im Jahre 1996 erworbenen Grundstückes in O ersucht wurde.
4. Abschrift des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 2 Juli 2003 des Bw., mit welchem seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung veranlagt wurden und der zu einer Abgabengutschrift von S 649.017,00/€ 47.165,90 führte.

Im gegenständlichen Fall sind hinsichtlich der Veranlagung des Bw. für das Jahr 2001 folgende Vorgänge in chronologischer Reihenfolge aktenkundig:

1. Am 9. September 2002 wurden vom steuerlichen Vertreter des Bw. gefertigte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2001 beim Finanzamt eingereicht, deren Eingang beim Finanzamt am 11. September 2002 bestätigt ist. In der Umsatzsteuererklärung für 2001 wies der Bw. Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch von S 36.962.804,70/€ 2.686.192,00 (davon mit 20% zu versteuern

S 35.661.744,52/€ 2.591.640,00 und mit 10% zu versteuern S 1.301.060,18/€ 94.552,00) aus; die Steuerlast wurde darin mit S 7.262.454,92/€ 527.783,00 beziffert, an abziehbaren Vorsteuern machte der Bw. darin S 395.525,62/€ 28.744,00 geltend. Unter den mit 20% zu versteuernden Erlösen finden sich in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung Erlöse aus Anlagenverkäufen von S 30.960.675,00/€ 2.250.000,00. In der Einkommensteuererklärung für 2001 erklärte der Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 73.259,00/€ 5.324,00; in der Einnahmen-Ausgabenrechnung finden sich unter den Einnahmen von insgesamt S 6.852.302,33/€ 497.976,00 außerordentliche Einnahmen von S 126.000,00/€ 9.157,00 aus Anlagenverkäufen. Sowohl bei den Erlösen aus Anlagenverkäufen als auch bei den Einnahmen aus Anlagenverkäufen findet sich der händisch angebrachte Vermerk „Feistritz“.

2. Im Abgabenakt auf S 26 findet sich die Ablichtung einer Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG, datiert vom 3. Mai 2001, mit einem Eingangsvermerk des Finanzamtes vom 22. Mai 2002. Diese Erklärung hat die Veräußerung am 28. Mai 2001 des dem Bw. gehörenden Grundstückes 19/2 mit dem darauf errichteten Haus in O der EZ x Grundbuch y zu einem Kaufpreis von S 6.700.000,00/€ 486.908,00 zum Inhalt und trägt den handschriftlichen Vermerk „Kauf vom 17.2.1996 um S 4.567.509,00“. Auf der Rückseite dieses Schriftstückes ist ein Aktenvermerk vom 28. November 2002 des Finanzamtes folgenden Inhaltes angebracht: „Lt. Rü Mag. Lagler wurde erhoben, dass neben dem erfolgten Spekulationsgewinn auch Verluste aufgetreten sind, Mag. L. wird eine schriftliche Darstellung nachreichen“. Weiters findet sich darauf ein Vermerk des Finanzamtes (Fr. W), das am 16. April 2003 ein Vorhalt gefertigt wurde (s.u.).
3. Am 16. April 2003 wurde vom Finanzamt (Fr. W) an den Bw. ein Vorhalt folgenden Inhaltes erlassen (vgl. S 28 Abgabenakt): „Laut Aktenlage wurde 1996 ein Grundstück in O (EZ x) um S 4.567.509,00/€ 331.934,00 erworben, welches im Jahr 2001 um S 6.700.000,00/€ 486,908,00 veräußert worden sei. Da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt, liegt ein Spekulationsgewinn gemäß § 30 EStG vor. Um Stellungnahme wird ersucht.“ Am 22. Mai 2003 erging vom Finanzamt hinsichtlich dieses Vorhaltes an den Bw. ein Erinnerungsschreiben mit einer Terminsetzung bis 5. Juni 2003.
4. Im Abgabenakt auf S 25 finden sich zunächst die von der Sachbearbeiterin verfassten und offensichtlich von deren Vorgesetzten überprüften Aufzeichnungen wie folgt: „§ 12 (10) Berichtigung, Jahrgang 1996 S 3.780.607,00 20% = 756.121,40 x 5/10 = 378.060,70 1997 0 1998-2001 0, laut Erklärung keine VSt geltend gemacht“; dazu

folgende Anmerkung des Vorgesetzten: „laut AVZ nur Normalafa“.

„Spekulationsgewinn 2001 Haus O V+V, Veräußerungserlös S 6.700.000,00 – AK (laut Afa-Vz) S 5.039.107,00 – WK = KZ 380 1.660.893,00“, vom Vorgesetzten mit „i.O.“ versehen.

5. Auf der angeführten Seite 25 finden sich vom Vorgesetzten verfasste Anmerkungen, die von Fr. W wiederum ergänzt wurden wie folgt:

„2. 01 Anlagenverkäufe 30 Mio (Ergänzung Fr W.: „mit 20% USt angesetzt“), alle anderen außerhalb der Spekulationsfrist? an wen verkauft?“ (Ergänzung Fr. W: „AGesmbH, St. Nr. z“);

„3. AFA Haus O 96-01, 56.709/Jahr ohne Nutzung als V+V + Einrichtung, bestand überhaupt Vermietungstätigkeit“ (Ergänzung Fr. W: „ja“?);

„4. Meldung Strafsachenstelle“ (Ergänzung Fr W: „entbehrlich, da mit dem Spek.verlust ausgleichsfähig“).

Handzeichen und Datum vom 25. Juni 2003 am Ende dieser Seite.

6. Im Abgabenakt auf S 29 findet sich eine Aufstellung der steuerlichen Vertretung, in der eine Berechnung der Anschaffungskosten der Geschäftsanteile des Bw. an der Fa. PP GesmbH vorgenommen wurde. Diese setzen sich danach aus verdeckten Gewinnausschüttungen der Firmen RP GesmbH und R GesmbH und eingezahltem Stammkapital zusammen und belaufen sich auf S 6.134.110,37/€ 445.783,00 (für den Anteil des Bw. in der Höhe von S 125.000,00/€ 9.084,00). Zuzufolge Abtretung eines Geschäftsanteils von 80% (S 100.000,00/€ 7.267,00) zu einem Preis von S 13,76/€ 1,00 an seine Frau ergab sich auf Grund der Berechnung des Bw. ein Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung an der Fa. PP GesmbH von S 4.907.274,54/€ 356.626,00. Diese Aufstellung wurde vom Finanzamt (Fr. W) mit dem Vermerk „persönlich eingelangt 30.6.2003“ versehen.
7. Auf der vorgenannten Aufstellung wurde vom Finanzamt (Fr. W) ein handschriftlicher Vermerk wie folgt angebracht: „Bespprechung mit ADir W (involviert mit Vlg. RP GesmbH, s.o.), Mag. L (Anmerkung: steuerliche Vertretung) und Fr. W am 30.6.03, mit Spekulationsgewinn (Haus O) ausgleichsfähig, KZ 380 0“.
8. In der Berufung des Bw. vom 22. Juli 2005 ist auf Seite 43 (Rückseite) des Abgabenaktes folgender Aktenvermerk angebracht: „Im ggst. Berufungsfall wurde sowohl Koll. Fr. W als auch Koll. ADir W dahin gehend befragt, ob dem Berufungsvorbringen, wonach die Veräußerung aller drei Liegenschaften offen gelegt worden seien, Berechtigung zukomme bzw. ob die Aufstellung (vom 30. Juni 2003)

schon damals vorgelegt worden sei. Von beiden Befragten wurde ausdrücklich festgehalten dass keine Offenlegung des verfahrensgegenständlichen Sachverhaltes erfolgt sei da dies sicherlich durch Aktenvermerke dokumentiert worden wäre. Im Übrigen wäre die – nunmehr im Wege des Rechtsmittelverfahrens – beigebrachte handschriftliche Darstellung ebenfalls mit einem entsprechenden Aktenvermerk versehen worden. ADir W führte ergänzend aus, dass er im Übrigen nur für die Veranlagung der Fa. RP GesmbH und nicht - wie behauptet – für die Vlg. des Bw. zuständig gewesen sei.“

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall steht in Streit, ob die beim Bw. durchgeführte Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 rechtmäßig erfolgte oder ob sie nicht vielmehr auf Tatsachen beruht, die dem Finanzamt bereits bekannt waren und die einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegen gestanden wären.

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH vom 18.9.2003, 99/15/0120).

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache für die abgabenrechtliche Beurteilung im wesentlichen Umfang bekannt ist. Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich somit auf den Wissensstand, der sich aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen ergibt (vgl. VwGH vom 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach Wiedermann muss man somit entscheiden, ob die Kenntnis einer Tatsache im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde zuzurechnen ist, was die Verfügung einer Wiederaufnahme ausschließen würde, oder ob der Behörde eine Tatsache unbekannt

geblieben ist, weil sie ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Letzteres ermöglicht trotz behördlichen Verschuldens eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, S 101, Orac-Verlag, Wien 1998).

Im gegenständlichen Fall vertritt der Bw. die Meinung, dass die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zulässig gewesen sei, weil dem Finanzamt die Veräußerungsvorgänge der drei in Streit stehenden Liegenschaften in D, O und W im Jahr 2001, bereits im Dezember 2001 bekannt gewesen seien und daher keine neuen Tatsachen vorliegen würden, auf die die Wiederaufnahme des gegenständlichen Verfahrens gestützt werden könne.

Wie dem geschilderten Aktengeschehen entnommen werden kann, wurden die in Rede stehenden Veräußerungen in den Steuererklärungen für das Jahr 2001 und in den diesen Erklärungen angeschlossenen Beilagen (Einnahmen- und Ausgabenrechnung und Anlagenbewegung) nicht ersichtlich gemacht. Derartiges wurde vom Bw. auch nicht behauptet.

Wenn das Finanzamt der Frage, ob „alle anderen Anlagenverkäufe außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sind?“ – abgesehen davon, dass nicht klar ist, auf welche Objekte sich diese Frage bezogen hat - offensichtlich nicht weiter nachgegangen ist, spielt dies im gegebenen Fall insofern keine Rolle, als einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegensteht, dass die Behörde bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihr im abgeschlossenen Verfahren bereits vorgelegten Unterlagen allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen die maßgeblichen Tatsachen bereits feststellen hätte können (vgl. VwGH vom 6.7.2006, 2003/15/0016, und vom 18.9.2003, 99/15/0120).

Wenn der Bw. ins Treffen geführt hat, dass der Sachverhalt der gegenständlichen Liegenschaftsveräußerungen (in D, O und W) im Dezember 2001 mit dem zuständigen Gruppenleiter besprochen worden sei und die Behörde somit zu diesem Zeitpunkt Kenntnis von den Veräußerungsvorgängen erlangt habe, ist Folgendes festzuhalten:

Wie aus den bereits aufgezeigten Vorgängen beim Finanzamt ersichtlich ist, erlangte das Finanzamt im Mai 2002 durch Übermittlung einer Kopie der beim Finanzamt für Gebühren eingereichten Abgabenerklärung des Bw. Kenntnis von der Veräußerung der Liegenschaft O im Mai 2001. Die Kenntnis von weiteren Veräußerungsvorgängen (nämlichen jenen hinsichtlich der Liegenschaften D und W) lässt sich vom Unabhängigen Finanzsenat hingegen nicht verifizieren. So gibt es weder aktenkundige Hinweise auf die vom Bw. in seiner Berufung angeführte Besprechung mit dem - seiner Meinung nach zuständigen - Gruppenleiter ADir W,

deren Inhalt u.a. auch die in Rede stehenden Veräußerungsvorgänge gewesen sein sollen, noch darauf, dass die vom Bw. im Zuge der Berufung vorgelegte Unterlage (vgl. Beilage 1 zur Berufung vom 22. Juli 2005), in der die Veräußerungsvorgänge hinsichtlich der Liegenschaften in D, O und W verzeichnet sind, dem Finanzamt bereits zuvor zur Kenntnis gelangt ist. Vielmehr ist lediglich eine vom steuerlichen Vertreter erstellte Unterlage mit einem händischen Eingangsvermerk am 30. Juni 2003 aktenkundig, die die Gegenüberstellung der Anschaffungskosten der Beteiligung im Ausmaß von S 100,000,00/€ 7.267,00 an der Fa. PP GesmbH (von S 4.907.288,30/€ 356.628,00) und des erzielten Veräußerungserlöses (in der Höhe von S 13,76/€ 1,00) enthält und in der ein Verlust von S 4.907.274,54/€ 356.626,00 ausgeworfen wird.

Die Angaben des Bw. lassen sich auch von ihrer zeitlichen Einordnung her insofern nicht logisch erklären, als die vom Bw. (beim Finanzamt für Gebühren) eingereichte Abgabenerklärung erst im Mai 2002 dem Finanzamt in Ablichtung zugegangen ist und einzig und allein der Veräußerungsvorgang hinsichtlich der Liegenschaft O in den Bedenkenvorhalt vom April des Jahres 2003 eingeflossen ist. Weitere Veräußerungsvorgänge finden sich darin nicht. Dass die „zuständige Stelle“ Kenntnis von weiteren Veräußerungsvorgängen hatte, lässt sich bereits deshalb ausschließen, weil sich auch die von der Sachbearbeiterin vorgenommenen Berechnungen (§ 12 (10)-Berichtigung und Spekulationsgewinn 2001, vgl. Punkt 4/Aktenvorgänge) nur auf das Haus O bezogen. Auch die zwischen ADir W, der steuerlichen Vertretung des Bw. und der Sachbearbeiterin Fr. W am 30. Juni 2003 abgeführte und in einem Aktenvermerk festgehaltene Besprechung hatte ausschließlich die Liegenschaft O zum Inhalt, was durch die von Fr. W am 30. Juni 2003 vorgenommenen Festhaltungen dokumentiert ist.

Die Einwendungen des Bw., dass das Finanzamt bereits 2001 Kenntnis von den Veräußerungsvorgängen hinsichtlich der Liegenschaften D, O und W hatte, findet im Aktengeschehen somit keine Entsprechung. Evident ist lediglich, dass dem Finanzamt die Veräußerung der Liegenschaft O am 22. Mai 2002 zur Kenntnis gelangte.

Im gegebenen Fall steht somit unzweifelhaft fest, dass die Veräußerungen der Liegenschaften D und W durch den Bw. neue Tatsachen darstellten, die das Finanzamt im Jahre 2005 zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und zur Einbeziehung der vom Bw. erzielten Spekulationsgewinne berechtigten.

Da dem Verfahrensrecht eine Teilrechtskraft und dementsprechend eine Teilwiederaufnahme fremd sind, berechtigte die grundsätzliche Befugnis zur Wiederaufnahme des Verfahrens das Finanzamt auch zur Wiederaufnahme in Punkten, die selbst keine Wiederaufnahmsgründe bildeten (vgl. VwGH vom 24.11.1987, 86/14/0098). Damit konnte der dem Finanzamt bekannt

gewesene Veräußerungsvorgang hinsichtlich der Liegenschaft O zu Recht in die Wiederaufnahme des Verfahrens einbezogen werden.

Auf Grund dieser Ausführungen muss der Einwand der Bw., dass eine Wiederaufnahme nicht dazu diene, einen bisher schon bekannten Sachverhalt rechtlich anders zu würdigen, zurückgewiesen werden. Die Wiederaufnahme stützte sich auf das Hervorkommen von (bis dahin nicht) bekannten Veräußerungsvorgängen, nicht jedoch auf die vom Bw. ins Treffen geführte fehlerhafte rechtliche Würdigung des Finanzamtes, die im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht revidiert werden konnte.

Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist insgesamt ein richtiges Ergebnis (VfGH vom 6.12.1990, B 783/89, VwGH vom 2.4.1990, 89/15/0005; Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303, Tz 38). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Unter diesem Gesichtspunkt, aber auch in Anbetracht der Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall nicht bloß geringfügig sind (der nach § 212 a BAO ausgesetzte Abgabenbetrag beläuft sich auf S 157.395,04), ist die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2001 zu verfügen und damit dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit vor dem der Billigkeit einzuräumen, nicht zu beanstanden. Aus einer offensichtlich unrichtigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde (die im gegenständlichen Fall durch die Anerkennung der Ausgleichsfähigkeit des Spekulationsgewinnes aus dem Verkauf der Liegenschaft O mit Verlusten aus der Veräußerung von Beteiligungen zweifelsohne gegeben war) kann der Abgabepflichtige aber auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben keine Rechte ableiten; die Abgabenbehörde ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkannt hat (vgl. VwGH vom 14.4.1986, 84/15/0221, und Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 117, E 17 mwN.).

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001 zulässig war. Die angefochtenen Bescheide entsprechen der Rechtslage.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. April 2012