

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch Berufungssenat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 4. Mai 2004, vertreten durch CG, betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO für den Zeitraum 1994 bis 1999 nach der am 8. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit geändert, als der Antrag auf Wiederaufnahme als verspätet zurückzuweisen ist.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge der Veranlagungen zur Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 wurden die vom Berufungswerber gemäß den Vorschriften des § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelten Ergebnisse hinsichtlich mehrerer zur Vermietung genutzter Objekte im Rahmen der Einkommensermittlung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. In den Einkommensteuerbescheiden, alle erlassen vom Finanzamt S wurden nachstehende Beträge angesetzt (Beträge in Schilling):

Jahr	Einkünfte	Datum
1994	-8.965.379,00	26.3.96
1995	-8.390.909,00	4.2.97
1996	-8.493.057,00	5.2.98

1997	-6.839.791,00	5.10.98
1998	-6.398.260,00	17.5.2000
1999	-4.135.169,00	27.12.2000

Mit Schriftsatz vom 21.12.2001 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Wohnsitzwechsel mit, und stellte den Antrag, die Einkommensteuerverfahren 1994 – 1999 wieder aufzunehmen, weil die Vermietungstätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit darstelle, da nach Art und Umfang eine Liegenschaftsverwertung und Liegenschaftsverwaltung vorliege. Von den genannten Umständen habe der steuerliche Vertreter im Zuge der Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 Kenntnis erlangt, wobei der "Klient" im Jahr 2001 neu übernommen worden sei.

Das Finanzamt sah in dem Anbringen lediglich eine durch den Abgabepflichtigen vorgenommene geänderte rechtliche Beurteilung und wies den Antrag mangels Wiederaufnahmegrund ab.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 9.6.2004, führt die steuerliche Vertretung des Bw. aus, anlässlich der Übernahme der steuerlichen Vertretung sei anhand der Abstimmung der Verrechnungskonten (insbesondere jene zwischen Herrn O und der OHG GmbH im Zeitraum 1994 bis 1999) die einheitliche Durchführung betreffend Finanzierung und Verwaltung der damals Herrn O gehörenden OGR festgestellt worden.

Da die vorhergehende steuerliche Vertretung die in den Steuererklärungen angeführten Einkünfte im Wege einer Überschussrechnung ermittelte, obwohl die Buchhaltung einheitlich – auch bezüglich der Herrn O zuzurechnenden Einkünfte – in Form einer doppelten Buchführung erfolgt sei, seien die für die rechtliche Beurteilung erheblichen Tatsachen jedenfalls ohne grobes Verschulden des Steuerpflichtigen gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO neu hervorgekommen.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung (Schriftsatz vom 17.2.2006) teilte der steuerliche Vertreter mit, dass ursprünglich im Rahmen der Geschäftstätigkeiten des Steuerpflichtigen eine Trennung zwischen Vermietung und gewerblicher Tätigkeit geplant gewesen sei, was zur Gründung von Kapitalgesellschaften einerseits und der Vermietung von im persönlichen Eigentum stehenden Liegenschaften geführt habe.

Seitens der finanziierenden Bankengruppe seien ab dem Jahr 1994 Haftungen und Querfinanzierungen verlangt worden. Dabei haben solche Haftungen von Objekten (die im Rahmen der Vermietung durch den Bw. genutzt wurden) letztlich auch der Sicherstellung von Verbindlichkeiten der OHG Firmengruppe gedient. Dies lasse sich aus den Eintragungen der vorgelegten Grundbuchsauszüge (Abfragedatum 29.7.2002 und 29.8.2003) betreffend zweier

dem Bw. gehöriger Liegenschaften entnehmen, die mit Pfandrechten (Simultanhaltungen) belastet waren.

Die durch die Gläubigerbank verursachten Verflechtungen zwischen den Gesellschaften haben u.a. folgende Verrechnungssalden betreffend der OHG GmbH mit sich gebracht (Beträge in Schilling).

Jahr	Betrag
1995	528.293,48
1996	25.042.782,02
1997	21.100.210,07
1998	26.228.708,99
1999	17.223.308,66

Verhandlungen zur Abwendung eines Konkurses hätten am 7.12.2000 zu einem außergerichtlichen Vergleich geführt.

Erst im Rahmen der Durchführung der in diesem Vergleich bis Juli 2003 erzwungenen Abverkäufe und anteiligen Kreditrückführungen sei das Ausmaß der seitens der Banken auferlegten Verflechtungen erkennbar geworden.

Anlässlich der Abschlussarbeiten für das Jahr 2000 (im vierten Quartal 2001) konnte der Verrechnungssaldo (von S 17.223.308,66 im Jahr 1999) auf S 1.488.999,32 rückgeführt werden.

Unmittelbar nachdem das Ausmaß der Verpflichtungen zwischen den einzelnen Einheiten dem steuerlichen Vertreter bekannt geworden sei, sei der Antrag vom 21.12.2001 auf Wiederaufnahme der Verfahren eingegangen worden.

Die sich aufgrund doppelter Buchführung (im Wesentlichen aus der Zuweisung zum IFB und Änderungen der Bewertungsreserve) ergebenden Differenzen zu den erklärten Ergebnissen betragen (in Schilling):

Jahr	Änderung
1994	-1.103.547,00
1995	-940,00
1996	+59.187,00

1997	-85.111,00
1998	+96.115,00
1999	+96.113,00

Die dargestellten Verflechtungen hätten zusätzliche Finanzierungskosten verursacht. Nach Entschuldung hätte die Einheit O bereits 2004 Gewinne erzielt.

Im Informationssystem des BMF scheinen eine WT WT GmbH und eine R GmbH als steuerlicher Vertreter des Bw. auf.

Laut den Eintragungen im Handelsregister scheinen folgende Daten auf:

Gesellschaft	Gesellschafter O	Geschäftsführer handelsrechtlich O
OHG Holding GmbH	bis 2002	Ja
ORG	bis 1994	Ja
SG (1997 mit Holding verschmolzen)	bis 1994	Ja
TZ GmbH (1997 mit Holding verschmolzen)	bis 1995	Ja

In der am 8. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Umstand von Querfinanzierungen (Verflechtungen) ist anhand der Aktenlage dem FA S in den jeweiligen Veranlagungsverfahren nicht bekannt gewesen. Nach Meinung des steuerlichen Vertreters des Bw. seien nicht alle Informationen betreffend Finanzierung vom damaligen Finanzberater DR an den den Bw. weitergegangen.

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

Gemäß § 303 Absatz 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht

geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Absatz 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat (§ 303 Abs. 2 BAO).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat gemäß § 289 Abs. 2 BAO außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jene der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der (weitere) steuerliche Vertreter des Bw. hat die im Wiederaufnahmeantrag vom 21.12.2001 vorgenommene Einordnung der Vermietungstätigkeit als eine gewerbliche mit der Art und dem Umfang der Liegenschaftsverwaltung und Liegenschaftsverwertung begründet, was im Zuge der Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 im Jahr 2001 ersichtlich wurde.

Demnach erfolgte die gesamte Verwaltung und Finanzierung der damals Herrn O gehörenden OGR einheitlich. Die wirtschaftlichen Ergebnisse wurden aufgrund eines Betriebsvermögensvergleiches ermittelt. Die vom Bw. erklärten Einkünfte wurden in Form einer Überschussrechnung ermittelt (Berufung vom 9.6.2004).

In der Führung einer doppelten Buchführung kann kein Wiederaufnahmegrund gelegen sein, weil im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 eine solche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 jedenfalls unzulässig ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 28 Tz 87). Die im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen vom Bw. bekannt gegebenen, anhand einer Überschussrechnung ermittelten Einkünfte erfahren hierdurch insoweit keine Änderung.

Unbestritten ist, dass die Geschäftstätigkeiten ursprünglich in der Trennung zwischen Vermietung und gewerblicher Tätigkeiten (welche in diversen Kapitalgesellschaften abgewickelt wurden) beabsichtigt, geplant und vom Bw. und seinem steuerlichen Vertreter erklärt wurden (Vorhaltsbeantwortung vom 17.2.2006).

Von der finanzierenden Bankengruppe ab dem Jahr 1994 über sämtliche Firmengrenzen verlangte Haftungen- und Querfinanzierungen, sowie der am 7.12.2000 zwischen der Bankengruppe und dem Bw. abgeschlossenen Vergleich (sämtliche Gesellschaften umfassend)

und in der Folge dessen Durchführung (bis Juli 2003 erzwungene Grundstücksverkäufe und anteilige Kreditrückführungen) führten zu einer Verflechtung mit der OHG GmbH. Diese Verflechtungen waren dem FA S zum jeweiligen Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1999 nicht bekannt (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 8.6.2006, Seite 2).

Nach dem Vorbringen des (weiteren) steuerlichen Vertreter des Bw. dienten die im Privatvermögen befindlichen Objekte letztlich auch einer Sicherstellung von Verbindlichkeiten der OHG Gruppe.

Ausgehend von der unstrittig vom Bw. selbst gewollten Trennung der Geschäftstätigkeit in eine bloß vermögensverwaltende betreffend der im Privatvermögen befindlichen Liegenschaften, welche auch in der Aktenlage ihren Niederschlag gefunden hat (Betriebsprüfungsbericht vom 25.10.1995, Dauerbelege Einkommensteuerakt, Blatt 43, Punkt 1 des Schlußbesprechungsprogrammes betreffend Revitalisierung der Mietshäuser Astr. 7 und OH 51; Betriebsprüfungsbericht vom 28.4.1989, Dauerbelege, Blatt 53 ff, betreffend Herstellungsaufwendungen und Errichtungskosten diverser Objekte im Zusammenhang mit der Verrechnung der DM GmbH; sowie der schriftlichen Anfrage des steuerlichen Vertreters vom 21.6.1994, Dauerbelege, Blatt 74, im Zusammenhang mit einem Darlehensnachlass im Ausmaß von 25 % betreffend errichteter Startwohnungen, der mangels Erfassung der Vermögensphäre als steuerfrei beurteilt wurde (Blatt 76 Dauerbelege), führte die Vermietungstätigkeit des Bw. unter Beachtung des Trennungsprinzips (weitere Vermögensbewirtschaftung im Rahmen von Kapitalgesellschaften) zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die nunmehr in Zuge der Abgabe berichtigter Abgabenerklärungen begehrten Verluste aus Gewerbebetrieb weichen abgesehen von erstmals geltend gemachten Investitionsbegünstigungen (IFB 1994 iHv S 1.108.546,00) nur geringfügig (infolge Zuführungen und Auflösungen der Bewertungsreserve) von den veranlagten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab.

Die im Rahmen von Haftungsübernahmen für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und zur Konkursvermeidung erfolgenden (Not-) verkäufe ändern nichts an der im Vordergrund stehenden Vermögensnutzung und damit an der in den Veranlagungsbescheiden vorgenommenen Beurteilung der Einkunftsart.

Die im Zusammenhang mit Finanzierungen der in weiteren Gesellschaften (an denen der Bw. beteiligt ist) befindlichen Liegenschaften aufgetretenen Verflechtungen, insbesondere in Form von Haftungen sind nicht als Änderung der ursprünglichen Absicht, sondern in

---

Zusammenhang mit der Stellung als Gesellschafter (Gesellschafter-Geschäftsführer) der betreffenden Gesellschaften zu sehen, was ebenfalls unbestritten ist.

Werden daher Liegenschaften im Zuge schlagend werdender Haftungen abverkauft, um (letztlich) Bankschulden der diversen GmbH's abzudecken, und war dies ursprünglich nicht geplant, so kann darin kein gewerblicher Grundstückshandel erblickt werden, weil mit derartigen Haftungen keine (planmäßige) Verwertungsabsicht verbunden ist.

Selbst wenn man in der Verflechtung mit im Einflussbereich des Bw. stehenden weiteren Kapitalgesellschaften eine aus Sicht der jeweiligen abgeschlossenen Veranlagungsverfahren neu hervorgekommene Tatsache, welche geeignet ist, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, erkennen wollte, so ist das Erfordernis des § 303 Abs. 2 BAO zu untersuchen.

Im Hinblick darauf, dass Art und Umfang der (gesamten) Liegenschaftsbewirtschaftung einerseits nach den Plänen des Bw. gestaltet (etwa durch Gründung mehrerer Kapitalgesellschaften) wurde, andererseits die Höhe der aushaftenden Beträge der diversen Verrechnungskonten dem Bw. bzw. seinem damaligen Steuerberater (welcher auch die OHG Holding betreute) bekannt waren und sich allfällige Änderungen in der Bewirtschaftung z.B. durch erforderliche Haftungsübernahmen, Querfinanzierungen ergebende Verflechtungen dem Bw. nicht verborgen geblieben sein konnten (war der Bw. doch zivilrechtlicher Eigentümer der betroffenen Liegenschaften oder Vertreter der Fremdkapitalaufnehmenden Kapitalgesellschaften bzw. Ansprechpartner der Gläubigerbanken im Zuge von Vergleichsverhandlungen), ist davon auszugehen, dass der Wiederaufnahmeantrag nicht fristgerecht gestellt wurde.

Im gegenständlichen Fall ist (u.a. wegen der Gesellschafter bzw. Gesellschafter-Geschäftsführerstellung des Bw.) offensichtlich, dass die "Verflechtungen" und "Querfinanzierungen" ab dem Jahre 1994, sowie der Vergleich vom 7.12.2000 dem Abgabepflichtigen bekannt waren.

Daran kann auch die Inanspruchnahme der Dienste eines Finanzberaters nichts ändern. Dass dem Bw. (und oder seinem steuerlichen Vertreter) die ihm betreffenden Besitz- und Haftungsverhältnisse (z.B. eingeräumte Pfandrechte hinsichtlich der im Privatvermögen befindlichen Liegenschaften) oder aus seinem Privatvermögen zu den jeweiligen Kapitalgesellschaften umgeleitete Geldströme unbekannt geblieben sein sollen, bedarf als behaupteter ungewöhnlicher Sachverhalt einer erhöhten Nachweisverpflichtung, zumal grundbürgerliche Sicherstellungen regelmäßig das Einverständnis des Eigentümers voraussetzen bzw. zumindest mit einer Verständigung der (begehrten) Grundbuchseintragung einhergehen und im Falle von Zahlungsströmen (Überlassung von ausbezahlten Krediten im

Zusammenhang mit der Belastung privater Grundstücke an im Einflussbereich des Bw. stehende Kapitalgesellschaften) jedenfalls in Verrechnungskonten (den Bw. betreffend) und anderen Sachkonten (Bankkonten) der Kapitalgesellschaften, allenfalls im Wege von Buchungsmittelungen der Kontoführenden Bank, ihren Niederschlag gefunden haben. Diese Verpflichtung wird mit dem nicht einmal konkretisierten Vorbringen, welche Art von Informationen angesprochen ist, nicht erfüllt.

Im Wiederaufnahmeantrag vom 21.12.2001 wird die erstmalige Kenntnisserlangung neu hervorgekommener Tatsachen ausschließlich aus Sicht des nunmehrigen (weiteren) steuerlichen Vertreters dargestellt.

Dem ist der Wortlaut des § 303 Abs. 2 BAO entgegenzuhalten, der auf den Kenntnisstand des Antragstellers abstellt, wobei der Wissensstand des Vertreters (hier des damaligen Steuerberaters) dem Vertretenen zuzurechnen ist.

Es kann die erstmalige Beauftragung eines (weiteren) Steuerberaters mit der steuerlichen Vertretung, und damit verbunden dessen erstmalige Kenntnisserlangung von Umständen über die steuerlichen Verhältnisse des Klienten nicht dazu führen, dass dem Bw. bereits seit mehr als 3 Monaten bekannte Tatsachen, im Zuge eines Wiederaufnahmeantrages rechtzeitig im Sinne des § 303 Abs. 2 BAO geltend gemacht werden können. Demzufolge ist der Wiederaufnahmeantrag als verspätet zu beurteilen und zurückzuweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Kommentar, § 303 Tz 28, S 943). In dieser Berufungsentscheidung geschieht dies in Anwendung des § 289 Abs. 2 BAO, wonach eine Abänderungsbefugnis nur durch die Sache begrenzt ist. Die Abänderung der Abweisung eines Wiederaufnahmsantrages in eine Zurückweisung bewegt sich innerhalb dieser Grenzen (vgl. Ritz, a.a.O., § 289 Tz 42, Seite 869).

Ein Eingehen auf die weiteren Tatbestandsmerkmale des § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann sich erübrigen.

Soweit vom Bw. die im Zuge der Umsetzung (zB. durch Grundstücksverkäufe und Kreditrückführungen bis zum Jahre 2003) eines mit Gläubigerbanken abgeschlossenen Vergleiches vom 7.12.2000 infolge Querfinanzierungen und Simultanhaftungen erkennbar gewordene wirtschaftliche Verflechtung sämtlicher Liegenschaften unabhängig von deren Eigentumsverhältnissen mit diversen Kapitalgesellschaften ins Treffen geführt wird, ist zu entgegnen, dass diesfalls außerhalb der angesprochenen Veranlagungszeitpunkte neu entstandene Tatsachen vorliegen.

Wien, am 9. Juni 2006