



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des X, vertreten durch Y, vom 15. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 10. Mai 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998, sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2002 nach der am 1. April 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994 wird abgeändert.
- 2.) Der Berufung betreffend die Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 wird Folge gegeben. Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 werden aufgehoben.
- 3.) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1998 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
- 4.) Der Berufung betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Streitjahren 1994 bis 2002 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Notar und ermittelte diese mit Ein- und Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Die Einkünfte des Bw. wurden vorerst erklärungsgemäß veranlagt und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2002 erlassen.

Zwischen September 2003 und April 2004 führte das Finanzamt eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß §151 Abs. 1 BAO im Unternehmen des Bw. durch.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden neben anderen in diesem Verfahren nicht strittigen Feststellungen gemäß der im Folgenden wiedergegebenen Beurteilung in TZ 17 die dort angeführten vom Bw. unter „sonstige Schadensfälle“ Position 7900 in den Streitjahren als Aufwand geltend gemachten Aufwendungen steuerlich nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

1. **Sachverhalt** HH: Die Firma HGID (G) kaufte im Jahr 1994 die Liegenschaft HH um S 11.400.000,-. Der Bw. übernahm gegenüber der B die Treuhandenschaft für die erstrangige Eintragung einer Verpfändungsrangordnung über S 19.500.000,- und seitens der Bank wurden an den Bw. S 11.799.000,- überwiesen. Es war beabsichtigt diese und eine zweite Liegenschaft an die A um S 70.000.000,- (davon HH S 14.940.000,-) zu verkaufen. Auf Antrag von G wurde ihm der von der A bezahlte Kaufpreis für die HH zur Abdeckung des Darlehens aus der anderen Liegenschaft freigegeben und der Kaufpreis daher nicht zur Abdeckung der Forderung der B verwendet. 1996 drängte die A auf lastenfreie Eintragung, wozu die Abdeckung des Darlehens der B notwendig gewesen wäre. Über Vermittlung der Notariatskammer erfolgte eine Umschuldung über die V und der Bw. wurde von der A und von der B aus der Treuhandenschaft entlassen, musste jedoch auf Weisung der Notariatskammer die Haftung für dieses Darlehen übernehmen. G konnte bis auf S 6.500.000,- dieses Darlehen abdecken, doch aufgrund der Insolvenz des G und seiner Immobilienfirmen und seiner Verurteilung zu einer mehrjährigen Haftstrafe bezahlte der Bw. den Rest des Darlehens in Teilzahlungen, welche er in den Jahren als sonstige Schadensfälle verbucht hat.

1997:S 1.160.013,-

1998:S 1.200.000,-

1999:S 1.200.000,-

2000:S 1.200.000,-

2001:S 1.200.000,-

2002:€ 80.000,-

2. **Sachverhalt EB:** Bei diesen Fällen geht es um Lastenfreistellungen für 7 Eigentumswohnungen betreffend die Liegenschaft U. Sowohl die Verkäuferin EB als auch die Käuferin Firma L (Geschäftsführerin u.a. SE, Tochter von EB) wurden insolvent und der Bw. hat um den Käufern der Wohnungen lastenfreie Eintragung zu erwirken im Jahr 1994 S 1.300.000,- und im Jahr 1995 S 1.150.000,- gezahlt. Dies deshalb, weil die von den Käufern erlegten Kaufpreise vorzeitig an EB ausgezahlt worden waren und diese ihren Verpflichtungen aufgrund der Insolvenz nicht mehr nachkommen konnte.
3. **Sachverhalt MW:** Aus den einzelnen Kaufverträgen das Haus in der TS betreffend wurde zwar der überwiegende Teil an den Pfandgläubiger, die I zur Lastenfreistellung überwiesen, jedoch ein überschießender Teil an MW freigegeben. Aus diesem Geschäft hat der Bw. im Jahr 1994 insgesamt S 340.100,- zur Erlangung der Lastenfreistellung einzelner Wohnungen an die I bezahlt. Im Jahr 1996 hat der Bw. außerdem die GrEST für den Ankaufsvertrag der MWEG (MW) betreffend GS 8 in Höhe von S 468.741,- bezahlt.
4. **Sachverhalt SE:** Im Jahr 1993 wurde zwischen SE und GD ein Kaufvertrag abgeschlossen. Laut Angaben von SE sollte die KG das Kaufobjekt ohne Ausfolgung des Kaufpreises freigeben, was angeblich auch seitens der Bank telefonisch bestätigt worden sei. Die KG verlangte jedoch den vollen Kaufpreis und der Bw. hat aufgrund der Zahlungsunfähigkeit von SE den offenen Betrag im Jahr 1995 in Höhe von S 381.817,- überwiesen.
5. **GreEST UH:** Dieser Geschäftsfall betrifft die Liegenschaft TH. Die Käuferin UH ist seit vielen Jahren zahlungsunfähig und nicht greifbar, der Bw. hat aufgrund der Treuhandenschaft gegenüber der R die Grunderwerbsteuer in Höhe von S 87.500,- im Jahr 1997 bezahlt.
6. **Sachverhalt Dr. GA/MW:** Die Bank habe sich nach Angaben des Bw. in diesem Fall nicht an eine Vereinbarung gehalten und er habe um geschäftsschädigende Klagen zu vermeiden S 95.894,- bezahlt.

Die Betriebsprüfung führte in rechtlicher Würdigung des von ihr festgestellten Sachverhaltes aus, dass nach ihrer Ansicht, Aufwendungen eines Notars, der aufgrund einer übernommenen Bürgschaft in Anspruch genommen werde, nicht zu den Betriebsausgaben zählen. Hingegen sei eine Schadenersatzverpflichtung infolge der Unterlassung im Rahmen eines Treuhandverhältnisses für die pfandrechtliche Sicherstellung eines Restkaufpreises zu sorgen, grundsätzlich der beruflichen Sphäre eines Notars zuzuordnen. Eine derartige Schadenersatzverpflichtung könne zu Betriebsausgaben führen, weil das Zahlungsverpflichtung auslösende Verhalten in das Berufsbild des Notars falle. Die Geltendmachung derartiger Aufwendungen als Betriebsausgaben setze allerdings voraus, dass die Schadenszufügung nur aus Versehen (geringer Verschuldensgrad) oder einem sonstigen ungewollten Verhalten hervorrühre. Ein grob fahrlässiges Verhalten des Abgabepflichtigen schließe das Vorliegen von Betriebsausgaben aus.

Dass es sich beim Sachverhalt HH um keine entschuldbare Fehlleistung handle, ergebe sich nach Meinung der Betriebsprüfung aus dem Urteil des DFN7, wo es heiße, dass der Bw. schuldig sei, im Jahr 1995 fahrlässig seine Berufspflicht, nämlich die ihm als öffentlicher Notar und als Treuhänder auferlegte Verpflichtung, den jeweiligen Treuhandvertrag genau zu erfüllen, dadurch verletzt zu haben, dass er in den angeführten Fällen die übernommenen Treuhandgelder vor Erfüllung der Vertragsbedingungen zur Auszahlung gebracht habe, wobei die Verletzung einen erheblichen (mehrere Millionen Schilling übersteigenden) Schaden nach sich zu ziehen geeignet gewesen sei. Zusammenfassend sei von der Notariatskammer festgestellt worden, dass der Bw. zumindest grob fahrlässig vorzeitig und treuhandwidrig Kaufpreise bereits vor Sicherstellung der Lastenfreiheit ausbezahlt habe.

Nach Meinung der Betriebsprüfung liege auch in den anderen Schadensfällen kein geringes Verschulden vor. Das für den Betriebsausgabenabzug notwendige ungewollte Versehen bzw. Fehlverhalten werde auch durch die Argumentation des Bw. widerlegt, da er darauf hingewiesen habe, dass sich durch diese Geschäfte der Umfang der Kanzlei vergrößert habe und sich trotz der Schadensfälle ein Gewinn ergeben habe.

Das Finanzamt erließ nach Abschluss der Betriebsprüfung am 10. Mai 2004 Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2001 und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2002, in welchen die in Tz 17 des Betriebsprüfungsberichtes als Schadensfälle angeführten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Der Bw. erhob Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2002, sowie gegen die Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens

betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 führte der Bw. aus, dass eine Wiederaufnahme von Amts wegen nur dann zulässig sei, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die Wiederaufnahme sei eine Ermessensentscheidung, die bei betraglich oder prozentuell geringfügigen Änderungen zu unterbleiben habe. Zu den in TZ 17 des Betriebsprüfungsberichtes angeführten Schadensfällen hielt der Bw. fest, dass die Schadensfälle in den Büchern und Erklärungen transparent aufgezeichnet gewesen seien und schon allein durch die Größe der Beträge aufgefallen seien. Selbst eine weitergehende Kenntnis auf Seiten der Finanzverwaltung könne zu keinen im Spruch anders lautenden Bescheiden führen, da die Abzugsfähigkeit der Schadenszahlungen als Betriebsausgabe nach Ansicht des Bw. gegeben sei.

Betreffend die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2002 führt der Bw. aus, dass aus dem Sachverhalt sich ergebe, dass keine Bürgschaften übernommen wurden.

Hinsichtlich des Grades des Verschuldens sieht der Bw. die vorliegenden Schadensfälle als „(Betriebs)unfälle“ und vergleicht die vorliegenden Schadenfälle mit der Judikatur zum Verschulden bei zum Abzug beantragten Unfallkosten, wo strafwürdiges oder verbotenes Verhalten nicht ohne weiteres der Privatsphäre zuzurechnen sei.

Nach Ansicht des Bw. erfolgte die Verweigerung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben durch die Betriebsprüfung zu Unrecht. Schadenersatzleistungen, die auf das Fehlverhalten des Betriebsinhabers zurückzuführen seien, seien immer dann abzugsfähig, wenn das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzurechnen seien (VwGH 29.7.1997, 93/14/0030). Diese Situation liege im gegenständlichen Fall vor, da der Betriebsinhaber in Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aus Versehen oder sonstigem ungewollten Verhalten einen Schaden verursacht habe (*Doralt*, EStG, § 4 TZ 330).

Im Erkenntnis VwGH 93/14/00030 vom 29.7.1997 wurden Schadenersatzleistungen eines Rechtsanwaltes wegen vereinbarungswidriger Weitergabe von Treuhandgeldern von der Judikatur als abzugsfähig anerkannt. Die ältere Judikatur (VwGH 1.7.1981, 681/78) komme nur zum gegenteiligen Ergebnis, weil es sich in diesem Fall um offenkundig gerichtlich strafbare Handlungen handle.

Weiters zitiert der Bw. betreffend die im gegenständlichen Fall auch relevante Grunderwerbsteuer den Grundriss des österreichischen Steuerrechts von *Doralt/Ruppe*, wo ausgeführt ist, dass es zweckmäßig sei, da Käufer und Verkäufer Gesamtschuldner der GrESt seien, im Vertrag festzulegen, wer die GrESt trage und sich die Behörde an diese Vereinbarung grundsätzlich zu halten habe (VwGH 21.2.1985, 84/16/0027). Die Einverleibung des Eigentums sei jedenfalls nicht möglich, solange nicht die Grunderwerbsteuer, von wem auch immer, bezahlt sei. Für den Fall der Zahlungsunfähigkeit des Verpflichteten muss ein anderer die GrESt zahlen.

Der Bw. verweist darauf, dass auch im Jahr 1998 die Muster für Kaufverträge (*Schimkovsky*) nur den Kaufpreis zum Gegenstand des Treuhandvertrages nehmen und nur festlegen, dass der Käufer die Abgaben tragen solle. Auch die Vertragsmuster von *Fürst/Strausz*, welche beide öffentliche Notare sind, enthalten keine Sicherstellung der Grunderwerbsteuerzahlung. Nach Angaben des Bw. sei es jahrzehntelang nicht üblich gewesen, über den Kaufpreis hinaus auch die Grunderwerbsteuer, die der Käufer in sein Zahlungsverprechen übernimmt und hinsichtlich derer der Verkäufer ungeachtet der gesetzlichen Solidarschuldnerschaft nur subsidiär zur Haftung herangezogen werde, durch treuhändigen Erlag seitens des Käufers sicherzustellen. Da eine diesbezügliche Bewusstseinsbildung erst in den letzten Jahren stattgefunden habe, sei es nach Meinung des Bw. nicht gerechtfertigt, wenn auf dieser Problematik basierende Schadensfälle seitens der Betriebsprüfung auf die vorliegende Weise beurteilt würden.

In keinem der vorliegenden Fälle liege bedingter Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vor, sondern bloß ein gewisser Grad der „Nachlässigkeit“ bzw. Leichtgläubigkeit bei der Berufsausübung, die zu den einzelnen „Betriebsunfällen“ geführt hätten. Der Bw. habe sich nach Eintritt der Schadensfälle bei der Liquidierung davon leiten lassen, dass er sich langwierige publizitätsgewinnende Auseinandersetzungen im Hinblick auf seinen Ruf als Notar und weitere Geschäftsfälle nicht habe leisten können.

Der Bw. habe in Anlehnung an die Judikatur zur „Freiberuflerbürgschaft“ zwecks Erhaltens und Erwerbens von Klienten bzw. der Wahrung der Position als von Kreditinstituten „akzeptierter“ Treuhänder, also zur Wahrung bzw. Schaffung künftiger einkommensteuerpflichtiger Einnahmen festgestellt, dass seine wirtschaftlichen Überlegungen richtig gewesen seien, weil durch diese die betriebliche Veranlassung der Zahlung der Schadensbeträge verstärkt worden sei. Der betriebliche Zwang zur Regulierung der Schadensfälle sei deshalb gegeben gewesen, da ein Umsatzrückgang gedroht habe.

Wenn seitens der Betriebsprüfung in neun Jahren fünf Schadensbereiche herausgegriffen worden seien, weise der Bw. darauf hin, dass in diesen Jahren rund 11.000 Geschäftsfälle,

davon 9.000 Vertragsakte von ihm schadensfrei abgewickelt worden seien. Die Schadensfälle seien darauf zurückzuführen, dass die jeweiligen Schuldner, welche ihm zivilrechtlich verpflichtet gewesen seien, zahlungsunfähig geworden und zumeist auch unbekannten Aufenthalts seien.

Zu den einzelnen Schadensfällen führte der Bw. aus:

HH /G: Die Erwähnung eines Beschlusses der Notariatskammer vom 14. 10. 1999 im Betriebsprüfungsbericht könne nach Ansicht des Bw. nur auf einem Missverständnis beruhen, da dieser nur Raten für die Abstattung einer Geldbusse betreffe, möglicherweise aber von der Betriebsprüfung als Beweismittel für eine disziplinarrechtliche Verurteilung des Bw. angesehen worden sei.

Der Bw. betont, dass nur dieser Fall die Disziplinarbehörden befasst habe. Der Fall sei eingetreten, da ein in die Kanzlei des Bw. „eingeschlepptes“ Vertragsmuster nicht dem Erfordernis der Äquidistanz und Objektivität gegenüber beiden Vertragsparteien entsprochen habe und Belehrungspflichten für die Käufer verletzt worden seien. Aus den Entscheidungen im DV gehe hervor, dass Fahrlässigkeit vorgelegen habe und es sich um Verträge handelte, die der frühere Notariatskandidat und spätere Dauersubstitut des Bw. in das Notariat mitgebracht habe. Weiters sei es dem Bw. mildernd angerechnet worden, dass die öffentliche Erörterung in einem Nachrichtenmagazin ihn bereits in wirtschaftlicher und persönlicher Hinsicht „gebranntmarkt“ habe, weshalb er in dieser Zwangslage sich nicht auf streitige Auseinandersetzungen mit Banken habe einlassen können.

Im Schadensfall G hätten die Sicherheiten darin bestanden, dass es Einvernehmen mit der Bank gegeben habe, und den Bw. eine langjährige ausgezeichnete Geschäftsverbindung mit G verbunden habe, welche auch noch in den Jahren bis 1998 bestanden habe. G habe auch noch seinerseits einen Teil des Darlehens mit Eigenmitteln abdecken können, bevor er zahlungsunfähig geworden sei. Bis zum Schadensfall seien alle Lastenfreistellungen ordnungsgemäß von G durchgeführt worden. Der Bw. verwies darauf, dass er sich zur zusätzlichen Sicherheit auch einen Blankowechsel habe ausstellen lassen.

Ergänzend legte der Bw. eine Bestätigung seines Verteidigers im Verfahren vor dem O vor, in welcher dieser bekräftigt, dass im gesamten DV gegen den Bw. niemals der Vorwurf einer grob fahrlässigen Handlungsweise erhoben worden sei und die Verurteilung des Bw. wegen fahrlässiger Verletzung von Berufspflichten erfolgt sei.

**Sachverhalt** EB: Frau EB war in den 80er und zu Beginn der 90er Jahre eine der größten Immobilienkauffrauen in Wien, Herr T besaß eine große Hausverwaltung und Frau SE , die Tochter von Frau EB war die Lebensgefährtin von Herrn T . Die Kaufverträge mit diesen

Personen seien laut Bw. jahrelang ordnungsgemäß abgewickelt worden und hätten entsprechende Honorare gebracht.

Mit Kaufvertrag vom 24. 3. 1992 (Beilage 4) habe EB an die L die Liegenschaft U um den Kaufpreis von S 7.150.000,- veräußert. Die Berichtigung des Kaufpreises sei dadurch erfolgt, dass die Käuferin das auf die Kaufliegenschaft aufgrund eines Schuldscheines vom 10. 9. 1991 für die E einverleibte Pfandrecht im ursprünglichen Betrag von S 7.500.000,- s.A. mit dem Betrag von S 7.150.000,- übernommen habe.

Am 16. 12. 1992 habe die L an Frau N die Wohnung 12 verkauft und wurde der Kaufpreis, wie auch die folgenden Kaufpreise, zu treuen Händen des Bw. von der Käuferin erlegt. Im Kaufvertrag sei der Bw. angewiesen worden mit dem Kaufpreis Lastenfreistellung durchzuführen und den verbleibenden Kaufpreis an die Verkäuferin auszusahlen.

Am 12. 1. 1993 urgerte Herr T die Überweisung (Beilage 5) des Kaufpreises N. Am 14. 1. 1993 habe Herr T anlässlich einer persönlichen Besprechung mitgeteilt, dass er die Lastenfreistellung des Kaufvertrages N, sowie der übrigen Verkäufe betreffend U aus diversen Abverkäufen seiner anderen Liegenschaften selbst durchführen werde, da hier aus Verkäufen von Eigentumswohnungen zahlreiche Beträge zu seiner Verfügung stehen werden. Die E sei informiert und werde die Lastenfreistellung problemlos erteilt. Im Hinblick auf die Tatsache, dass der Bw. mit Herrn T bereits rund 100 Verträge problemlos errichtet hatte, sei der Bw. seinem Ersuchen nach telefonische Rücksprache mit der E nachgekommen.

Der Kaufvertrag betreffend M Wohnung 27 sei am 1. 7. 1993 errichtet worden. Die Freilassungserklärungen für die Früher verkauften Wohnungen N und andere habe der Bw. zu diesem Zeitpunkt noch nicht erhalten, weshalb er trotz Urgenz von Herrn T den Kaufpreis M nicht freigegeben habe.

Am 1. 2. 1994 sei der ursprüngliche Kaufvertrag vom 24. 3. 1992 mittels Aufhebungsvertrages rückabgewickelt worden. (Beilage 6).

Gleichzeitig habe die L sich verpflichtet innerhalb von 8 Tagen den Betrag von S 2.050.000,- zu treuen Händen des Bw. zu erlegen mit dem unwiderruflichen Treuhandauftrag mit diesem Betrag die Lastenfreistellung der von ihr veräußerten Wohnungen durchzuführen.

Da EB und Herr T ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachgekommen seien, habe der Bw. die Lastenfreistellung nach einer Vereinbarung mit der E und Zahlung von Beträgen von S 1.300.000,- und S 1.150.000,- erwirkt.

Der Bw. legte dar, dass er einen Prozess gegen die E nicht habe führen wollen, da abgesehen vom Prozessrisiko dies die Beendigung seiner Beglaubigungstätigkeit für die E bedeutet hätte und ein schwerer wirtschaftlicher Schlag für seine Kanzlei gewesen wäre.



Eine Klage gegen die Geschäftspartner T, SE und EB sei aufgrund deren zwischenzeitlich eingetretener Insolvenzen sinnlos gewesen.

**Sachverhalt SE:** Für SE habe der Bw. mehrere Kaufverträge betreffend Wohnungen im Haus BG 14 errichtet. Beim Vertrag mit GD, welcher am 19. 5. 1993 über 80/656- Anteile der Liegenschaft BG 14 umfasste, errichtet worden sei, sei der Kaufpreis von S 560.000,- in der Kanzlei des Bw. am 28. 5. 1993 erlegt worden mit dem Auftrag diesen nach lastenfreier Einverleibung des Eigentumsrechtes an die Verkäuferin zur Auszahlung zu bringen. Am 3. 6. 1993 habe der Bw. im Einverständnis mit RA Dr. UW, dem Anwalt von GD, einen Betrag von S 400.000,- an SE ausgefolgt, da diese erklärt habe, dass die KG im Hinblick auf den restlichen Liegenschaftsbesitz und die mit dem Kaufpreis durchzuführenden Verbesserungsarbeiten am Haus (Beilage 8) von einer Rückzahlung Abstand nehme. Den in Verwahrung des Bw. befindlichen Restbetrag sollte der Bw. zur Abdeckung des nachrangigen Darlehens der B verwenden und sodann den weiteren Betrag wieder an SE ausfolgen. Mit Schreiben vom 7. 12. 1993 (Beilage 7) urgierte SE die Ausfolgung des restlichen Betrages, ebenfalls am 14. 12. 1993 (Beilage 8).

Im Hinblick darauf, dass die Bank am 3. 2. 1994 eine Teillöschungserklärung zu treuen Händen übermittelt hatte, aber nunmehr den Kaufpreis doch bezahlt haben wollte, habe der Bw. den Restbetrag an die KG überwiesen. Dies sei lles im Einvernehmen mit dem Anwalt von GD erfolgt.

Um Lastenfreistellung zu erwirken habe der Bw. den noch ausstehenden Betrag von S 381.816,70 an die Bank überwiesen. Einen Prozess gegen die Bank habe der Bw. nicht angestrengt, da dieser zum Schaden seiner Kanzlei gewesen wäre und Versuche von SE den Betrag zu erhalten scheiterten, da diese in Konkurs gegangen sei (Beilage 9).

**Sachverhalt Dr. GA /MW :** Im Jahr 1993 hatten MW und JW an die Ehegatten SCH mit Kaufvertrag vom 17. 11. 1993 ihre Anteile an der Liegenschaft HK verkauft (Beilage 10). Hier sei aufgrund des irreführenden Grundbuchstandes des B-Blattes ein Irrtum in der Kanzlei des Bw. beim Eigentumsübergang per Nachtrag passiert (Beilage 11 betreffend 1548/49000-Anteile). Der Rechtsvertreter der KG Dr. GA habe dem Bw. mitgeteilt, dass die Bank nicht bereit sei, eine Lastenfreistellung zu ermöglichen und verlangte von den Erwerbern SCH die Zahlung von S 1.085.745,91. Im Jahr 1997 sei der Bw. schlussendlich aufgefordert worden S 95.894,38 zu bezahlen um die irrtümlich im Vertrag nicht aufscheinenden Anteile freizugeben. Der Bw. habe diese Zahlung geleistet, da eine Klage gegen die Kreditgenossenschaft für Gewerbebetriebe das Ende der Geschäftsbeziehung des Bw. mit der KG bedeutet hätte. Einen Ersatz der Zahlung von MW habe der Bw. nicht erreichen können.

Der Bw. betont, dass dieser Fall keine vorzeitige Auszahlung gewesen sei, sondern ein Kanzleifehler.

**Sachverhalt MW, GS 8:** Hier sei beim Kauf der Liegenschaft (Kaufvertrag vom 18. 11 1992) GS 8 durch die MWEG (MW) (der Kaufpreis sei durch eine vom Bw. gegenüber der R (W) übernommene Treuhandschaft für die erstrangige Eintragung eines Höchstbetragspfandrechtes von S 9.040.000,- finanziert worden) im Einvernehmen mit der R die Grunderwerbsteuer in Höhe von S 468.741,- aus dem Kaufpreis K bezahlt worden.

Zahlreiche weitere Abverkäufe erfolgten und die Kaufpreise seien vereinbarungsgemäß an die R überwiesen worden.

In der Folge weigerte sich die R jedoch eine Teillöschungserklärung für K auszustellen und verlangte den aus dem erlegten Kaufpreis entnommenen Grunderwerbsteuerbetrag von S 468.741,-.

Da Herr K auf die Löschung des Pfandrechtes drängte, die MWEG aber nicht im Stande war, den Betrag zu bezahlen, habe der Bw. am 2. 5 .1996 den Betrag von S 468.741 überwiesen.

Der Bw. habe sich nach Rücksprache mit dem Anwalt seiner Haftpflichtversicherung aus wirtschaftlichen Gründen entschlossen die R nicht zu klagen und von MW habe er das Geld nicht rückfordern können. Zum damaligen Zeitpunkt habe es keine Vorschriften gegeben, wie die Grunderwerbsteuer zu bezahlen sei, es sei dem Urkundenverfasser jeweils überlassen gewesen, wie er vorgehe.

**Sachverhalt MW/TS 4:** Am 28. 2. 1991 habe MW die Liegenschaft TS um S 8 MIO gekauft. Der Kaufpreis sei von der I durch Darlehen finanziert worden. Ein Höchstbetragspfandrecht von S 18,2 Mio sei simultan ob der Liegenschaft TS 4 und SS 25 einverleibt worden. Die Grunderwerbsteuer sei durch MW bezahlt worden. Der Bw. habe 1992 einige Kaufverträge für Wohnungen im Haus TS errichtet. Es sei von MW mit der I vereinbart gewesen, dass bei Abverkauf jeder Wohnung von der Immobank die Lastenfreistellung erfolge, wenn der volle Kaufpreis überwiesen werde. Die I habe entgegen der Vereinbarung noch S 790.100,- zusätzlich verlangt. Der Betrag sei vom Bw. bezahlt worden und er habe später von MW S 450.000,- refundiert bekommen, sodass die Schadensumme in diesem Fall S 340.100,- betragen habe.

Auch in diesem Fall habe der Bw. aus wirtschaftlichen Gründen und wegen der zu erhaltenden Geschäftsbeziehung keine Klage gegen die I erhoben.

**Sachverhalt UH :**

Mit Kaufvertrag und Anwartschaftsvertrag vom 26. 1. 1995 hat UH 410/1161-Anteile der Liegenschaft TH 86 um den Kaufpreis von S 2.500.000,- erworben. Gleichzeitig wurde eine

Pfandbestellungsurkunde mit der R errichtet mit welcher ein Höchstbetragspfandrecht von S 4.900.000,- ob den gekauften Liegenschaftsanteilen eingetragen werden soll.

Wunschgemäß habe der Bw. der R, mit welcher er zum damaligen Zeitpunkt sehr viel zusammengearbeitet habe, die Treuhandschaft für die erstrangige Eintragung des Pfandrechtes übernommen. Ursprünglich sei vereinbart gewesen (W), dass dem Bw. über Verlangen (also erforderlichenfalls) die Grunderwerbsteuer seitens der Bank zu Verfügung gestellt werde und sei dies der Grund für seine Haftungsübernahme gewesen. In der Folge seien im Jahr 1996 zahlreiche Kaufverträge zwischen UH und MW aus dem Jahr 1994 aufgehoben worden.

Im Einvernehmen mit der R sei der Bw. von UH angewiesen worden, die rückzuerstattenden Grunderwerbsteuern zur Bezahlung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag mit S zu verwenden. Ebenso den Überschuss für seine Kosten. Die Guthaben seien vom Finanzamt nicht mehr ausgefolgt worden, da diese zwischenzeitlich von einem Finanzamt gepfändet worden seien.

Als der Bw. diesen Sachverhalt der R mitteilte, weigerte sich diese, die Grunderwerbsteuer, wie ursprünglich vereinbart, zu bezahlen, da sie die ursprüngliche Vereinbarung als „überholt“ angesehen habe. Um den Treuhandauftrag zur Eintragung des Pfandrechtes durchzuführen, hat der Bw. den Grunderwerbsteuerbetrag von S 87.500,- gegen Ausstellung der Unbedenklichkeitserklärung bezahlt. Es sei jedoch nicht möglich gewesen von Frau UH eine Rückerstattung des Betrages zu erhalten. (Beilagen 1 bis 3).

Eine Klage gegen die R habe der Bw. auch in diesem Fall aus wirtschaftlichen Gründen und um die Geschäftsbeziehung nicht zu gefährden nicht erhoben.

Zusammenfassend führte der Bw. aus, dass er sich in allen Fällen Klagen gegen die Banken aus wirtschaftlichen Gründen nicht habe leisten können und Treuhandschaften für Banken eine der wichtigsten Einnahmequellen seiner Kanzlei gewesen seien, welche immer im Zusammenhang mit der Errichtung von Kaufverträgen stünden, die bei Ablehnung seiner Person als Treuhänder nicht von ihm errichtet hätten werden können.

Im Jahr 1993 habe er nach Meinung der P bei einer Treuhandschaft einen Fehler gemacht. Die Bank habe ihm angeboten eine Million Schilling Schadenersatz außergerichtlich an sie zu zahlen. Nach Rücksprache mit seiner Versicherung habe er die Zahlung abgelehnt. Es sei auf Schadenersatz geklagt worden, habe den Prozess in allen Instanzen gewonnen, wodurch seiner Versicherung Geld zu zahlen erspart geblieben sei. Seit 1995 werde er jedoch nicht mehr von der P als Treuhänder bestellt und habe dadurch einen wirtschaftlichen Schaden erlitten, der größer gewesen sei, als bei Zahlung der ursprünglich geforderten Schadenersatzsumme.

Im Jahr 1995 habe die Wiener Notariatskammer ihm zwei Substituten mit einem jeweiligen Gehalt von 14mal S 200.000,- bzw. S 110.000,- pro Monat aufgepfropft unter Weisung jegliche Geschäftstätigkeit in Wien einzustellen. Aus diesem Grund habe der Bw. den Schadensfall G seiner Haftpflichtversicherung mitgeteilt, welche vorläufig den Fehlbetrag von S 6.500.000,- abgedeckt habe. Dies sei jedoch unter der Voraussetzung geschehen, dass er falls er Zahlungen leisten müsste, keine Ansprüche gegen die Versicherung geltend machen dürfe. Dieser erzwungene Verzicht war Voraussetzung für die Beendigung der Causa 1995 und die Beendigung der Substitution. Der Bw. erklärte, dass er seine Kanzlei und die Möglichkeit Einkünfte zu erzielen verloren hätte, wenn er nicht wie beschrieben gehandelt hätte.

Der Bw. nimmt Stellung zu dem von der Betriebsprüfung zitierten Artikel aus dem Jahr 1995 über die Rechts- und Standespflichten des Treuhänders und legt dar, dass die Entstehung der Schadensfälle auf Verträgen basiert, die vor 1995 abgeschlossen wurden (auch in der Causa HH sei die Vereinbarung mit der Bank im Dezember 1994 erfolgt), auch wenn die Schadenersatzzahlungen erst nach 1995 erfolgt sind. Die Treuhandrichtlinien seien erst ab 1995 gültig. Vor 1995 hätten die Bestimmungen der Notariatsordnung und die Richtlinien für Buchführung und Kassenordnung der Österreichischen Notariatskammer gegolten. Bis 1994 sei es üblich gewesen, dass die Grunderwerbsteuer nicht vom Treuhandschaftsvertrag umfasst gewesen sei. Die aktuellen Richtlinien über die Vorgangsweise bei notariellen Treuhandschaften datierten aus dem Jahr 1999.

Allgemein stellte der Bw. fest, dass gemäß Leistungsfähigkeitsprinzip auch Einkünfte aus sittenwidrigen oder verwerflichen Betätigungen zu besteuern seien und Vorwerfbarkeitskriterien, wie Verschulden und Fahrlässigkeit grundsätzlich ungeeignet seien, die Erwerbs- von der Privatsphäre zu trennen. Erwerbsaufwendungen könnten nicht infolge Unrechtsverhaltens zu Privataufwendungen werden (BFH. BSTBL 1978, 105, *Tipke/Lang* aaO, § 9 RZ 219). Das objektive Nettoprinzip gebiete es nach Ansicht des Bw. die Folgen eines risikobehafteten Handels auch hinsichtlich nicht vorhersehbarer Nebenfolgen zu erfassen (vgl. *Tipke/Lang*, § 9 RZ 234). Jedwede Überführung der Aufwendungen in den Privatbereich sei nicht möglich, es lägen auch keine gesetzlichen Abzugsverbote vor, da keine Ziffer des § 20 EStG 1988 in der jeweiligen Fassung für die Streitjahre anwendbar sei.

Ergänzend zu seiner Berufung legte der Bw. folgende 12 Beilagen in Ablichtung vor:

- Schreiben des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern an den Bw. betreffend den Antrag auf Erstattung der Grunderwerbsteuer v. 18.1.1996 in Sachen UH mit dem Auftrag den Grundbuchsstand wieder herzustellen und mittels Grundbuchauszug

nachzuweisen, da erst danach die Erstattung der Grunderwerbsteuer durchgeführt werden könne (Beilage 1).

- Schreiben des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuer vom 20. 4. 1994 an Rechtsanwältin Dr. W. mit dem Ersuchen um Vorlage der Originalunbedenklichkeitsbescheinigung in Sachen UH zwecks Rückerstattung der Grunderwerbsteuer (Beilage 2).
- Schreiben der Rechtsanwältin Dr. W. v. 25. 8. 1997 an den Bw., mit welchem der Bw. ersucht wird die Original Unbedenklichkeitsbescheinigung im Interesse von UH direkt an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zu senden (Beilage 3).
- Ablichtung des Kaufvertrages EB - L betreffend U vom 24. 3. 1992 (Beilage 4).
- Schreiben der L (Herr T ) vom 12. 1. 1993 betreffend Ersuchen um Überweisung des Treuhandbetrages S 620.000,- aus Verkauf N vom 18. 12.1992 durch den Bw. auf das Konto der L (Beilage 5).
- Ablichtung des Aufhebungsvertrag vom 12. 11. 1993 betreffend Kaufvertrag zwischen EB und L (Beilage 6).
- Schreiben von SE vom 7. 12. 1993 an den Bw. mit welchem dieser ersucht wird in Sachen GD S 100.000,- aus dem erlegten Kaufpreis an SE zu überweisen (Beilage 7).
- Weiteres Schreiben von SE an den Bw. vom 14. 12. 1993, mit welchem diese den Bw. ersucht die S 100.000,- aus Verkauf GD an sie zu überweisen (Beilage 8).
- Schreiben des Bw. an Frau Ecker vom 20.5.1996 betreffend einen Termin in seiner Kanzlei zur Besprechung des Sachverhaltes Dvorak (Beilage 9).
- Ablichtung des Kaufvertrages zwischen MW und JW und dem Ehepaar SCH betreffend Liegenschaftsanteile HK vom 17. 11. 1993 (Beilage 10).
- Ablichtung des Nachtrages zum Kaufvertrag vom 17. 11. 1993 zwischen MW und JW und dem Ehepaar SCH vom 9. 11. 1994 (Beilage 11).
- Bestätigung des Rechtsanwaltes, welcher im DV den Bw. vertreten hat, mit welcher dieser bestätigt, dass im Verfahren ein Vorwurf einer grob fahrlässigen Vorgangswiese nicht erhoben worden sei und der Bw. wegen fahrlässiger Verletzung der Berufspflichten verurteilt worden sei (Beilage 12).

Die Betriebsprüfung erklärte in ihrer Stellungnahme zur Berufung, dass nach ihrer Ansicht der Wiederaufnahmegrund gegeben sei, da die Schadensfälle zwar in einer Summe ausgewiesen gewesen seien, jedoch der genaue Sachverhalt, welcher zu den Zahlungen geführt habe, im

damaligen Verfahren nicht bekannt gewesen sei. Bezüglich der inhaltlichen Ausführungen verwies die Betriebsprüfung auf ihre Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht zu TZ 17.

Der Bw. verwies in seiner Stellungnahme auf seine Ausführungen in der Berufung samt Beilagen und erklärte, sein Berufungsbegehren vollinhaltlich aufrecht zu erhalten.

Der Bw. wurde vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, Ablichtungen des Urteiles des DFN7, und der Entscheidung des DFN9, sowie Unterlagen betreffend die Schadensmeldungen an seine Haftpflichtversicherung in den strittigen Geschäftsfällen und eventuelle Unterlagen hinsichtlich rechtlicher Schritte gegen seine Geschäftspartner vorzulegen.

Der Bw. teilte hinsichtlich der Aufforderung zur Vorlage der Entscheidungen unter Hinweis auf die §§ 127 und 133 Abs. 3 RDG mit, dass diese nicht vorgelegt werden dürfen. Der Bw. übermittelte einen Rechtssatz betreffend die Entscheidung des DFN9 mit dem Bemerken, dass die in diesem Rechtssatz formulierte Aussage betreffend die Beratungspflicht des Notars bei Errichtung eines unausgewogenen Vertrages nicht den Geschäftsfall G betreffe.

Der Bw. gab in einem ergänzenden Schreiben nochmals bekannt, dass in keinem einzelnen Schadensfall grobe Fahrlässigkeit vorgelegen habe, eine Intensität der Art, dass ein derartiger Fehler einem ordentlichen Menschen keinesfalls unterlaufe, sei nicht gegeben gewesen, auslösende Momente seien Insolvenz bzw. Betrug Dritter gewesen.

Zur Untermauerung seines Vorbringens legte der Bw. folgende weitere acht Beilagen vor:

- Ein Bestätigungsschreiben des RA OS vom 12. 3. 2008 in welchem dieser ausführt, dass er den Bw. als von der V beigestellter Rechtsanwalt in mehreren Prozessen in denen gegen den Bw. Haftungsansprüche herangetragen worden seien, vertreten habe, wobei in drei Prozessen der Bw. obsiegt habe, sodass eine Leistung der Versicherung nicht erforderlich gewesen sei und in vier Fällen, in denen der Bw. nicht obsiegt habe, von der V Zahlung geleistet worden sei. OS bestätigt auch, dass er vom Bw. über die Schadensfälle MW, EB, UH, SE und T informiert worden sei. Nach Darlegung der Rechtslage und des Prozessrisikos habe der den Bw. informiert, dass die Versicherung nicht ohne Prozessführung gegen die involvierten Banken zahlen würde und dies aber befürchten lasse, dass der Bw. von diesen Banken nicht mehr als Treuhänder und Beglaubigungsnotar herangezogen würde. Die Schuldner UH und MW wären zahlungsunfähig bzw. unbekannten Aufenthalts gewesen und das gegen MW erwirkte Versäumnungsurteil sei nicht einbringlich gewesen (Beilage 13).
- Eine Erklärung des emeritierten RA Q vom 12. 3. 2008, welcher bestätigt, dass der Bw. ihn als seinen ständigen Rechtsberater Mitte der 90er Jahre informiert habe, dass er in den Schadensfällen MW, EB, UH, SE und T von der V aufgefordert worden sei, die

involvierten Banken zu klagen. Es habe den Bw. auf die wirtschaftlichen Konsequenzen als ständiger Treuhänder dieser Banken aufmerksam gemacht und ihm empfohlen von einer Klagsführung Abstand zu nehmen, da der vorhersehbare Verlust an Einkünften größer als der jeweilige Schadensfall gewesen wäre (Beilage 14).

- Die Vereinbarung zwischen dem Bw. und der V vom 2. 4. 1996 vor, mit welcher die Zwischenfinanzierung der offenen Treuhandverpflichtung in Höhe von S 6.500.000,- mit der Verpflichtung durch den Bw. ab 10. 5. 1996 monatlich einen Betrag von S 100.000,- an die V zu zahlen, sollte bis dahin der Gesamtbetrag nicht rückgeführt sein (Beilage 15).
- Den von G unterfertigten Schuldschein bzw. die Pfandbestellungsurkunde vom 1. 4. 1996 betreffend die Tatsache, dass die HGID vertreten durch G der V ab 1. 4. 1996 den Betrag von S 6.500.000,- als Darlehen schulde (Beilage 16).
- Eine eidesstattliche Erklärung des G vom 22. 11. 2006 mit welcher dieser den vom Bw. geschilderten Sachverhalt in dem Schadensfall HH bestätigt und erklärt, dass der Bw. auf seine Anweisung mit Kenntnis der B vorzeitig den Kaufpreis der A für die HH freigegeben habe (Beilage 17).
- Ein Schreiben des RA OS vom 17. 3. 1999, mit welchem dieser bekannt gibt, dass G zum Zeitpunkt des Schreiben sich in Untersuchungshaft befand (Beilage 18).
- Eine Ablichtung einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006, in welcher der Bw. bekannt gibt, dass in KZ 9090 als Betriebseinnahme ein Schadenersatzbetrag von € 32.597,98 als Teilersatz des Falles G enthalten sei (Beilage 19).
- Eine Ablichtung einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005, in welcher der Bw. bekannt gibt, dass in KZ 9090 ein Betrag von € 14.498,34 als Teilschadenersatzbetrag im Fall MW als Betriebseinnahme enthalten sei (Beilage 20).

Zu den Beilagen 19 und 20 bemerkt der Bw., dass das Finanzamt hier diese als aus den Schadensfällen resultierenden offen gelegten Betriebseinnahmen im Widerspruch zu seiner Rechtsansicht in den strittigen Bescheiden der Einkommensteuer unterworfen habe.

Am 27. März 2008 zog der Bw. seinen Antrag auf Abhaltung einer Verhandlung vor dem ganzen Berufungssenat niederschriftlich zurück.

In der am 1. April 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. zum Sachverhalts G ergänzend ausgeführt, dass Ende 1994 nach dem Kauf der Liegenschaft HH keine Verbücherung vorgenommen worden sei, da G diese Liegenschaft weiterverkaufen wollte.

Mitte Jänner 1995 sei G in die Kanzlei des Bw. gekommen und habe diesen informiert, dass beabsichtigt sei die Liegenschaft HH um S 14.940.000,- und die Liegenschaft FG um S 55 Millionen an die A zu verkaufen. Tatsächlich sei der Kaufvertrag bezüglich der Liegenschaft HH errichtet worden und die A habe den Kaufpreis beim Bw. hinterlegt. Dieser sei von G ersucht worden, den Kaufpreis nicht zur Abdeckung des Kredites bei der Bank Austria zu verwenden, sondern ihm das Geld freizugeben. G habe dem Bw. erklärt, dass er selbst den Kreditbetrag aus dem Erlös des Verkaufes FG aus dem zu erwartenden Betrag von 55 Millionen Schilling abdecken werde. Von dieser Vorgangsweise sei sowohl die A (HG) als Käuferin als auch die B (BB) informiert gewesen.

Der Bw. stellte fest, dass in diesem Fall im Einvernehmen mit allen Beteiligten diese Vorgangsweise gewählt worden sei, die übliche Vorgangsweise jedoch die Abdeckung des Bankkredites mit der Kaufpreissumme wäre.

Der Kaufvertrag für die zweite Liegenschaft FG sollte auch durch die Kanzlei des Bw. abgewickelt werden. Aufgrund diverser Einsprüche von Bürgerinitiativen sei die A jedoch am Kauf der Liegenschaft FG nicht mehr interessiert gewesen und G standen die erwarteten 55 Millionen Schilling nicht zur Verfügung. Der Bw. gab an, dass aufgrund der Bonität des G und der langjährigen Geschäftsbeziehungen zwischen der A, B, G und dem Bw. für ihn keine Zweifel bestanden habe, dass G die Lastenfreistellung durch Abdeckung des Kredites erwirken werde.

Der Bw. gab weiter bekannt dass im Frühjahr 1996 die A auf Eintragung ins Grundbuch gedrängt habe und er selbst G gedrängt habe, den ausständigen Kredit zwecks Lastenfreistellung zu bezahlen. Von einem damals ausständigen Betrag von ca. 13. Millionen Schilling habe G einen Teil bis auf S 6,5 Millionen tatsächlich abgedeckt.

Der Bw. legte dar, dass er zu diesem Zeitpunkt seine Haftpflichtversicherung und auch die Notariatskammer verständigt habe. Durch Vermittlung der Notariatskammer sei von der V der Betrag von S 6,5 Mio als Darlehen an G zur Verfügung gestellt worden, für welches der Bw. die Haftung übernommen habe und für den Fall seiner Inanspruchnahme den Verzicht eines Regresses gegenüber der Versicherung abgegeben habe. Zu diesem Zeitpunkt hätten alle Beteiligten gehofft, dass G bis Mai 1996 den Betrag von S 6,5 Mio bezahlen werde. Dies war nicht der Fall und ab 1997 habe der Bw. als Haftender selbst die Zahlungen an die V geleistet.

Über Befragen der Vertreterin der Amtspartei gab der Bw. bekannt, dass die Liegenschaften des G zu diesem Zeitpunkt mit Pfandrechten belastet gewesen seien und dieser nicht liquid gewesen sei, um die 6,5 Mio Schilling zu bezahlen.

Zum Sachverhalt EB gab der Bw. bekannt, dass er mit Herrn T über 100 Kaufverträge abgewickelt habe und dieser dem Bw. jeweils gesagt habe, wie er mit den bei ihm erlegten



Kaufpreissummen verfahren solle und der Bw. sich nach Rücksprache mit der Bank bestätigen lassen habe, welchen Betrag er zur Lastenfreistellung zahlen müsse.

Der Bw. gab an, dass im konkreten Fall Herr T ihn informiert habe, dass er mit der E besprochen habe, dass er (T) selbst die Lastenfreistellung durchführen werde und der Bw. das Geld auf das Konto der L überweisen solle. Nach Rücksprache mit der E habe die Überweisung an die GmbH vorgenommen. Der Bw. erklärte, dass in diesem Geschäftsfall sein Fehler gewesen sei, dass er den Angaben des Herrn T vertraut habe, da in der langjährigen Geschäftsbeziehung von diesem immer alle Vereinbarungen eingehalten worden seien.

Zu den Sachverhalten SE, MW /Dr. GA, MW /TS 4 und MW /GS 8 gab der Bw. an, dass diese so abgelaufen seien, wie bereits im Bisherigen geschildert.

Ergänzend betonte der Bw. allerdings, dass in den Jahren 1991 bis 1993 es bei Verträgen nicht üblich gewesen sei, ein eigenes Depot für die Grunderwerbsteuer zu errichten.

In Ergänzung zum bisherigen Vorbringen legte der steuerliche Vertreter des Bw. ein weiteres Schreiben des RA Q vom 27. 3. 2008 als Beilage 21 vor, welche verlesen wurde. In diesem Schreiben stellt Q fest, dass im Betriebsprüfungsbericht folgende zum Faktum G im Disziplinarurteil enthaltenen Aussagen fehlen, welche lauten:

„Es sprachen zwar Tatumstände dafür, dass der Disziplinarbeschuldigte auch einen Schadenseintritt in Kauf genommen hätte, was aber aus den nachfolgenden Überlegungen einer Überprüfung nicht standhält: auszugehen ist nämlich davon, dass der Notar in langjähriger Geschäftsverbindung mit G und dessen Firmen stand. Es ist ihm daher zu glauben, dass er grundsätzlich deshalb auf die Angaben des G, er hätte die Auszahlungsbedingungen erfüllt, vertrauen konnte, weil in den vergangenen Jahren offenbar keine Schadensfälle eingetreten waren. Vor allem aber ist das Verhalten des beschuldigten Notars unmittelbar nach Einleitung des Ordnungsstrafverfahrens nicht zu übersehen. Zu einem Zeitpunkt, als die untersuchende Notariatskammer noch nicht wusste, dass hier Schadensfälle im Raum standen, hat er sie selbst aufgedeckt und mit Erfolg die Schäden mit Einsatz seines Vermögens hintangehalten. Dieses Verhalten spricht dafür, dass er sich mit einem Schadenseintritt nicht abgefunden hat, sondern vielmehr dafür, dass er mit Schäden nicht gerechnet hatte.“

Dem Finanzamt wird vorgehalten, dass in der rechtlichen Würdigung des Betriebsprüfungsberichtes einerseits von fahrlässigem Verhalten des Bw. andererseits von der Feststellung zumindest grob fahrlässigem Verhaltens des Bw. durch die Notariatskammer gesprochen werde, jedoch das Urteil des DFN7 weder im Finanzamtsakt, noch im Arbeitsbogen enthalten sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes gibt bekannt, dass das Finanzamt Kenntnis vom Inhalt des Urteiles aus dem Arbeitsbogen einer Vorbetriebsprüfung habe, diese Unterlagen jedoch heute nicht mehr zur Verfügung stünden. Die Zitierung betreffend die Fahrlässigkeit des Verhaltens des Bw. stamme vermutlich aus dem Urteil, die Worte zumindest grob fahrlässig scheinen eine Auslegung der Betriebsprüfung zu sein. Die bei der Verhandlung anwesende Prüferin im gegenständlichen Verfahren kann sich nach Befragen nicht mehr an den Wortlaut des ihr zur Kenntnis gelangten Schriftstückes erinnern.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragt aufgrund der Mitwirkungspflicht des Bw. die Vorlage zumindest einer anonymisierten Fassung des Urteiles.

Der Vertreter des Bw. weist auf sein bisheriges Vorbringen betreffend die Nichtvorlage hin und ergänzt dieses um § 301 STGB.

Die Referentin teilt mit, dass nach Auskunft des Oberlandesgerichtes Wien anonymisierte Fassungen von Disziplinarurteilen nicht zur Verfügung gestellt werden.

Der steuerliche Vertreter des Bw. bringt vor, dass durch die Erklärungen des RA Q der wesentliche Inhalt des Urteiles dargelegt worden sei und außerdem die Beurteilung durch die Disziplinarbehörde in keiner Weise präjudiziell für den Unabhängigen Finanzsenat sei, da disziplinar wesentlich strengere Maßstäbe anzuwenden seien als für eine abgabenrechtliche Beurteilung des Ausscheidens strittiger Aufwendungen. Zum Beweis dafür legte der Vertreter des Bw. eine Ablichtung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.6.2005, 2004/06/0158 vor, aus welchem hervorgehe, dass einem Notar grobe Fahrlässigkeit vorgeworfen worden sei, weil er bei der Art der Vergabe von Registerzahlen eine unklare Norm angewendet habe.

Der Bw. gab bekannt, dass im Disziplinarverfahren von den im Abgabenverfahren strittigen Sachverhalten nur der Sachverhalt G betroffen gewesen sei. Nach Angaben des Bw. sei im gesamten Disziplinarverfahren nie von einem grob fahrlässigen Verhalten seinerseits die Rede gewesen.

Der Bw. gab an, dass die als „vorzeitige Auszahlungen“ bezeichneten Zahlungen seinerseits nach seiner Ansicht keine solchen gewesen seien, sondern seine Handlungen jeweils durch die Vereinbarungen mit den Beteiligten gedeckt gewesen seien. Es habe in allen Fällen seine Versicherung verständigt, Klagen gegen die einzelnen Personen wären sinnlos gewesen, da diese entweder unbekannten Aufenthaltes gewesen seien oder zu Freiheitsstrafen verurteilt worden seien.

In den Jahren, in welchen die gegenständlichen Vereinbarungen getroffen worden seien, sei es möglich gewesen, auf telefonische Zusagen und Vereinbarungen zu vertrauen, es seien in

der Kanzlei des Bw. viele Verträge und Auszahlungen ordnungsgemäß abgewickelt worden, nur die jetzt strittigen Geschäftsfälle hätten zu Schäden geführt.

Auf Klagen von Banken habe er sich nicht einlassen könne, da wie im bereits erwähnten Fall der P sonst ein großer Schaden eingetreten wäre bzw. die Existenz seiner Kanzlei und seiner Einkünfte gefährdet gewesen wäre.

Der Bw. betonte, dass er ab Entdecken des ersten Schadensfalles nicht mehr auf mündliche Vereinbarungen vertraut habe und seit 1995 kein Grundstein für einen weiteren Schadensfall vorliege.

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

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 gemäß § 303 Abs 4 BAO zu Recht erfolgt ist, und ob die vom Bw. in seinen Einnahmen- und Ausgabenrechnungen in den Jahren 1994 bis 2002 unter Position 7900 „sonstige Schadensfälle“ geltend gemachten sich aus der folgenden auf TZ 17 des Betriebsprüfungsberichtes basierenden Aufstellung ergebenden Aufwendungen Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind.

<b>Geschäftsfall</b>	<b>Jahr</b>	<b>Betrag in S außer 2002</b>
G	1997	1.160.013,00
G	1998	1.200.000,00
G	1999	1.200.000,00
G	2000	1.200.000,00
G	2001	1.200.000,00
G	2002	€ 80.865,33
EB	1994	1.300.000,00
EB	1995	1.150.000,00
SE	1995	381.817,00
MW	1994	340.100,00
MW	1996	468.741,00
MW /Dr. GA	1997	95.894,00

GrEst UH	1997	87.500,00
----------	------	-----------

### **Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem**

#### **Sachverhalt aus:**

Der Bw. betrieb im Streitzeitraum 1994 bis 2002 eine Notariatskanzlei und erzielte aus dieser Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Der Bw. verfügte in den Streitjahren über eine Berufshaftpflichtversicherung für Notare bei der VAV mit einer Versicherungssumme für Vermögensschäden von S 60.000.000,-.

In den Jahren vor 1995 galten für Notare neben der Notariatsordnung die Richtlinien der Österreichischen Notariatskammer für die Buchführung und Kassengebarung der Notare vom 5. 10. 1987 mit Ergänzung vom Oktober 1990.

Erst ab dem Jahr 1995 wurden die Standespflichten der Notare als Treuhänder ergänzend geregelt in den Richtlinien der Österreichischen Notariatskammer für notarielle Treuhandschaften vom 20. 12. 1994 (Treuhandrichtlinie) und den Richtlinien der Österreichischen Notariatskammer für das Treuhandregister des Österreichischen Notariates vom 20. 12. 1994. In die Notariatsordnung wurde mit dem Notariatsberufsrechtsänderungsgesetz (BGBl 72/1999) im Jahr 1999 ein neuer § 109a NO betreffend Treuhandschaften aufgenommen. Die Eintragung in das Treuhandregister bewirkt, dass Versicherungsschutz für jede Art des Verschuldens auch leichte Fahrlässigkeit bis maximal S 100.000.000,- gegeben ist und bei strafrechtlicher Verantwortung des Notars das Treuhandgut auch durch eine von der Österreichischen Notariatskammer abgeschlossenen Vertrauensschadensversicherung mit einer Summe von S 100.000.000,- versichert ist.

Der Bw. hat Anfang der 90er Jahre mit G, MW, EB, SE, Herrn T und UH, welche alle im Immobiliengeschäft tätig waren, langjährige Geschäftsbeziehungen gepflogen in deren Rahmen viele Kaufverträge ohne Komplikationen abgewickelt wurden.

In den Jahren 1991 bis Jänner 1995 wurden mit den oben angeführten Personen die im Folgenden dargestellten Geschäftsfälle abgewickelt, welche die Grundlage für die vom Bw. in den Jahren zwischen 1994 bis 2002 geleisteten Zahlungen waren, die er als Betriebsausgaben anzuerkennen beantragt.

HH /G :

Im Jahr 1994 kaufte die HG Immobilien Development Gmb, deren Geschäftsführer Herr G war, mit welchem den Bw. eine langjährige Geschäftsbeziehung verband, die Liegenschaft HH um S 11.400.000,-. Der Bw. übernahm gegenüber der B die Treuhandschaft für die erstrangige Eintragung einer Verpfändungsrangordnung über S 19.500.000,-. Die B überwies

an den Bw. S 11.799.000,-. Seitens des G bestand der Plan die Liegenschaft HH um S 14.940.000,- und die Liegenschaft FG um S 55 Millionen an die A zu verkaufen. Zu dieser Zeit bestanden enge Geschäftsbeziehungen zwischen G, der A, der B, sowie zwischen G und dem Bw.

Die A bezahlte den Kaufpreis S 14.940.000,- für die Liegenschaft HH. G ersuchte den Bw. den für die Liegenschaft HH von der A bezahlten Kaufpreis ihm (G ) freizugeben und erklärte das Darlehen der B aus dem zu erwarteten Preis für den geplanten Verkauf der Liegenschaft FG abdecken zu wollen. Von dieser Vorgangsweise waren sowohl ein Vertreter der A als auch ein Vertreter der B informiert.

Seitens des Bw. wurde das Geld an G überwiesen, nachdem er festgestellt hatte, dass alle Beteiligten einverstanden waren, sodass der Kaufpreis nicht zur Abdeckung der Forderung der B verwendet wurde.

Der Kaufvertrag betreffend Verkauf Liegenschaft FG an die A sollte auch in der Kanzlei des Bw. errichtet werden. Im Lauf des Jahres 1995 kam dieser Kauf jedoch aufgrund der Einsprüche mehrerer Bürgerinitiativen nicht zustande, sodass G der Kaufpreis nicht zur Abdeckung des Kredites zur Verfügung stand.

Im Jahr 1996 drängte die A auf lastenfreie Eintragung ihres Eigentumsrechtes. Für den Bw. und alle anderen Beteiligten bestand jedoch aufgrund der Bonität des G kein Zweifel, dass er die Lastenfreistellung erwirken werde.

Es gelang G auch von dem noch ausstehenden Betrag von ca. 13. Millionen Schilling einen Teil bis auf S 6,5 Millionen abzudecken.

Zu diesem Zeitpunkt im Frühjahr 1996 verständigte der Bw. seine Haftpflichtversicherung und auch die Notariatskammer. Über deren Vermittlung gewährte die Haftpflichtversicherung des Bw. dem G ein Darlehen über S 6,5 Millionen, für welches der Bw. die Haftung unter gleichzeitiger Abgabe eines Verzichtes auf Regress gegenüber der Versicherung im Fall der Inanspruchnahme, übernahm (Beilage 15). Gleichzeitig unterfertigte G einen Schuldschein hierüber (Beilage 16).

G zahlte bis Ende 1996 noch einen Teil des Darlehens ab, doch dann war er nicht mehr liquid und seine Liegenschaften mit Pfandrechten belegt.

Ab Jänner 1997 bis 2002 zahlte der Bw. das Restdarlehen im angeführten Umfang als Haftender an die V in Raten. Diese Zahlungen beantragt der Bw. als sonstige Schadensfälle als Betriebsausgaben

1997:S 1.160.013,-

1998:S 1.200.000,-

1999:S 1.200.000,-

2000:S 1.200.000,-

2001:S 1.200.000,-

2002:€ 80.000,-

EB :

Frau EB war eine bekannte Immobilienkauffrau in Wien, Die Firma L gehörte ihrer Tochter SE und Herrn T, einem Hausverwalter.

Am 24. 3. 1992 verkaufte EB die Liegenschaft U an die L (Beilage 4). Die Käuferin hat das für die E einverleibte Pfandrecht in Höhe von S 7.150.000,- übernommen und einzelne Wohnungen veräußert. Die Wohnungskäufer hinterlegten beim Bw. die Kaufpreisbeträge treuhändig. Der Bw. wurde beauftragt die Lastenfreistellung der Wohnungen durchzuführen und dann den restlichen Kaufpreis an die Verkäuferin auszusahlen.

In der Geschäftsbeziehung mit Herrn T , mit welchem der Bw. über hundert Wohnungsverkäufe abgewickelt hat, war die Vorgangsweise so, dass dem Bw. jeweils von Herrn T nach Besprechungen mit Der Bank mitgeteilt wurde, wie er mit den erlegten Kaufpreissummen verfahren solle.

Im Fall des Wohnungsverkaufes N habe Herr T die Überweisung des Kaufpreises im Jänner 1993 urgiert (Beilage 5) und erklärt, dass er aus Abverkäufen anderer Liegenschaften die Lastenfreistellung betreffend diese Wohnung selber durchführen werde und die E über diese Vorgangsweise informiert sei. Der Bw. hat nach telefonische Rücksprache mit der E den Kaufpreis N an die L überwiesen. Aufgrund der langjährigen reibungslosen Geschäftsbeziehung hatte der Bw. keinen Grund daran zu zweifeln, dass Herr T die Lastenfreistellung durchführt.

Nachdem allerdings bis 1. 7. 1993 die Freilassungserklärung für die Wohnung N noch nicht vorgelegen war, hat der Bw. den seitens des Herrn T ebenfalls urgierten Kaufpreis für die Wohnung M nicht mehr überwiesen.

Im November 1993 wurde mit Aufhebungsvertrag der Kaufvertrag vom 24. 3. 1992 zwischen EB und der L rückabgewickelt und die nicht verkauften Eigentumswohnungen an EB rückübertragen (Beilage 6).

Die L hat sich verpflichtet binnen 8 Tagen S 2.050.000,- zu treuen Händen an den Bw. mit dem Treuhandauftrag zu erlegen, mit dem Betrag die Lastenfreistellung der von ihr

veräußerten Wohnungen durchzuführen. Der Zahlungsverpflichtung wurde nicht nachgekommen, da die Geschäftspartner EB, SE und Herr T insolvent wurden.

Um die Lastenfreistellung für die Wohnungskäufer zu bewirken, hat der Bw. selbst eine Vereinbarung mit der E getroffen und an diese im Jahr 1994 S 1.300.000,- und im Jahr 1995 S 1.150.000,- bezahlt. Diese beiden Zahlungen hat der Bw. unter „sonstige Schadensfälle“ Position 7900 in seinen Überschussrechnungen als Ausgabe eingetragen und als Betriebsausgaben abzuziehen beantragt.

**SE:**

Im Jahr 1993 wurde zwischen SE und Frau GD ein Kaufvertrag bezüglich einer Wohnung im Haus BG errichtet. Der Kaufpreis von S 560.000,- wurde in der Kanzlei des Bw. erlegt mit dem Auftrag diesen nach lastenfreier Einverleibung des Eigentumsrechtes an die Verkäuferin auszusahlen. Der Bw. hat am 3. 5. 1993 S 400.000,- an SE ausgefolgt, da diese dem Bw. erklärt hatte, dass die KG im Hinblick auf den restlichen Liegenschaftsbesitz und mit dem Kaufpreis durchzuführende Verbesserungsarbeiten am Haus von einer Rückzahlung Abstand nehmen werde (Beilagen 7 und 8).

Die KG hat die Zahlung doch verlangt und der Bw. hat 1995 einen Betrag von S 381.816,70 an die Bank überwiesen, um Lastenfreistellung zu erwirken. Der Bw. hat versucht, von SE das Geld zu bekommen (Beilage 9), doch diese ist zahlungsunfähig geworden und ihre Firma in Konkurs gegangen. (L Konkurs: 23. 10. 1996).

Die Zahlung von S 381.816,70 wurde in der Überschussrechnung des Jahres 1995 des Bw. als „sonstiger Schadensfall“ eingetragen.

**Dr. GA /MW :**

Im Jahr 1993 haben MW und JW an die Ehegatten SCH ihre Anteile an der Liegenschaft HK verkauft. Aufgrund eines irreführenden Grundbuchstandes des B-Blattes ist in der Kanzlei des Bw. beim Verkauf restlicher Anteile per Nachtragsvertrag ein Irrtum passiert (Beilagen 10 und 11).

Der Anwalt der KG Dr. GA hat von den Erwerbern Ehepaar SCH eine Zahlung verlangt, um die Lastenfreistellung durchzuführen. Im Jahr 1997 hat der Bw. zur Lastenfreistellung der aufgrund eines Fehlers seiner Kanzlei irrtümlich nicht im Vertrag aufscheinenden Liegenschaftsanteile S 95.894,38 bezahlt.

Eine Rückforderung der Zahlung von Herrn MW hat der Bw. nicht erreicht.

Die Zahlung von S 95.894,38 wurde im Jahr 1997 als „Sonstiger Schadensfall“ in der Überschussrechnung des Bw. eingetragen und als Betriebsausgaben anzuerkennen beantragt.

MW /GS :

Die MWEG hat 1992 die Liegenschaft GS gekauft. Der Kaufpreis wurde durch eine vom Bw. gegenüber der R übernommene Treuhandschaft für die erstrangige Eintragung eines Höchstbetragspfandrechtes von S 9.040.000,- finanziert. Die Grunderwerbsteuer für diesen Kauf in Höhe von S 468.741,- hat der Bw. im Einvernehmen mit einem Vertreter der R aus dem beim Bw. erlegten Kaufpreis K bezahlt. In der Folge wurden weitere Wohnungen in diesem Haus veräußert und in diesen Fällen der gesamte Kaufpreis an die R überwiesen. Der

Die R weigerte sich eine Teillöschungserklärung für K auszustellen und verlangte den Grunderwerbsteuerbetrag. Herr K drängte auf Löschung des Pfandrechtes. Die MWEG konnte den Betrag aufgrund ihrer Zahlungsunfähigkeit nicht bezahlen.

Der Bw. hat am 2. 5. 1996 den Betrag von S 468.741,- überwiesen.

In der Überschussrechnung des Jahres 1996 ist der Betrag von S 468.741,- als „sonstiger Schadensfall“ enthalten und beantragt der Bw. diesen als Betriebsausgabe anzuerkennen.

MW /TS :

Im Jahr 1991 hat MW die Liegenschaft TS um S 8 Mio gekauft. Der Kaufpreis wurde von der I durch Darlehen finanziert. Die Grunderwerbsteuer wurde von MW bezahlt. Der Bw. hat einige Kaufverträge für Eigentumswohnungen in diesem Haus errichtet.

Zwischen der I und MW bestand eine Vereinbarung, dass bei Verkauf jeder Wohnung von der I die Lastenfreistellung erfolge, wenn der volle Kaufpreis überwiesen werde. Der Bw. hat aufgrund langjähriger Geschäftsbeziehungen mit MW auf diese Vereinbarung vertraut.

Entgegen der Vereinbarung hat die I eine Zahlung in Höhe von S 790.100,- verlangt. Der Bw. hat den Betrag bezahlt, jedoch von MW S 450.000,- refundiert erhalten, sodass in der Überschussrechnung für das Jahr 1994 ein Betrag von S 340.000,- als „sonstiger Schadensfall“ enthalten ist und als Betriebsausgaben anzuerkennen beantragt wird.

UH:

Im Jänner 1995 hat UH um einen Kaufpreis von S 2.500.000,- Anteile an der Liegenschaft TH 86 erworben. Der Bw. hat für die R die Treuhandschaft für die erstrangige Eintragung des Pfandrechtes übernommen. Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer war zwischen dem Bw. und dem Vertreter der R vereinbart, dass dem Bw. der Grunderwerbsteuerbetrag zur Verfügung gestellt wird. 1996 sind mehrere Verträge zwischen UH und MW aufgehoben worden. Der Bw. hat S 87.500,- an Grunderwerbsteuer bezahlt, um eine Unbedenklichkeitsbescheinigung zu erhalten, da die R die Grunderwerbsteuer nicht bezahlt hat (Beilagen 1 bis 3).



Der Betrag von S 87.500,- wurde in die Position „sonstige Schadensfälle“ in die Überschussrechnung des Jahres 1997 aufgenommen und als Betriebsausgabe anzuerkennen beantragt.

Hinsichtlich des Urteiles des DFN7 und der Entscheidung des OG in derselben Sache wird festgestellt, dass diese nicht in den Akten bzw. dem Arbeitsbogen des Finanzamtes erliegen und der Bw. diese aus rechtlichen Gründen unter Hinweis auf das Strafgesetzbuch, das Richterdienstgesetz und etwaige Disziplinarvergehen seinerseits durch Vorlage derselben im Verfahren nicht vorgelegt hat.

Durch die Angaben des RA Q in seinen Erklärungen und die Angaben des Bw. ist jedoch der Inhalt der Urteile insoweit bekannt, als der Bw. bekannt gab, dass die Urteile von den hier strittigen Aufwendungen nur den Geschäftsfall G betreffen und in diesen nur von fahrlässiger Verletzung der Berufspflicht durch den Bw. die Rede ist. Auch aus den Bestätigungen des RA Q, welcher als Verteidiger im DV tätig war, geht hervor, dass im Verfahren nur von fahrlässiger Verletzung der Berufspflicht gesprochen wurde.

Eine Meldung an die Haftpflichtversicherung V des Bw. und deren Anwalt, sowie an seinen eigenen Anwalt erfolgte durch den Bw. in den Geschäftsfällen G, SE, EB, Herr T, MW und UH (Beilagen 13 und 14).

Der Bw. gab an, zur Hereinbringung seiner Forderungen nach Beratung mit dem Anwalt seiner Haftpflichtversicherung und seinem eigenen Anwalt keine rechtlichen Schritte gegen die Geschäftspartner aufgrund der Aussichtslosigkeit derselben infolge Verurteilung oder unbekannten Aufenthalts dieser Personen bzw. deren Zahlungsunfähigkeit aufgrund von Insolvenzen unternommen zu haben.

Rechtliche Schritte gegen die Banken hat er nicht unternommen, da die Gefahr eines größeren wirtschaftlichen Verlusten gegeben gewesen sei, wie ihm bereits aus dem Sachverhalt mit der P in den Vorjahren bekannt war.

Zwischen September 2003 und April 2004 wurde vom Finanzamt eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 151 Abs 1 BAO im Unternehmen des Bw. durchgeführt und die in den Überschussrechnungen als „sonstige Schadensfälle“ in den Jahren 1994 bis 2002 als Ausgaben geltend gemachten Beträge gemäß TZ 17 des Betriebsprüfungsberichtes nicht als Betriebsausgaben anerkannt und die Verfahren betreffend Einkommensteuer in den Jahren 1994 bis 2001 wiederaufgenommen.

Der Bw. erhob dagegen im dargestellten Umfang Berufung.

### **Rechtliche Würdigung:**

§ 303 Abs. 4 BAO regelt, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in den Fällen zulässig ist, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätte.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betrieblich veranlasst sind Aufwendungen, die objektiv mit der betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen, ein bloß mittelbarer Zusammenhang zum Betrieb genügt.

Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn sie „aus betrieblichen Gründen“ (im Interesse des Betriebes) anfallen; dabei ist auf die Verkehrsauffassung Bedacht zu nehmen. Die Aufwendungen müssen einem typischen Berufsbild entsprechen.

Die Rechtsprechung verlangt als Voraussetzungen für die Anerkennung von Aufwendungen als Betriebsausgaben, dass diese

- Objektiv mit einer betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen,
- Subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- Nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Ein bloß mittelbarer Zusammenhang zum Betrieb genügt. Wird der mittelbare Zusammenhang allerdings von einer in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, wird der Veranlassungszusammenhang unterbrochen (vgl.

*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, § 4 Anm.59).

Es ist im vorliegenden Fall daher zu prüfen, inwieweit die Zahlung der strittigen Geldbeträge mit der beruflichen Tätigkeit des Bw. als Notar in Zusammenhang steht, das bedeutet ob die vom Bw. gesetzten Verhaltensweisen, welche zu Schadenersatzzahlungen geführt haben aus privaten Gründen oder aus betrieblichen Gründen gesetzt wurde. Der kausale Veranlassungszusammenhang zwischen dem Betrieb des Bw. und den Zahlungen muss vorhanden sein, damit Betriebsausgaben vorliegen.

Vor Beurteilung dieser Frage ist auch zu überprüfen, welche Pflichten dem Bw. als Notar in den Jahren 1991 bis Anfang 1995, also im Zeitraum wo die Geschäftsfälle, welche zu Zahlungen geführt hatten, abgewickelt wurden, aus den seinem Berufsstand vorgegebenen gesetzlichen Bestimmungen auferlegt waren.

Die Rechtsprechung hat betreffend Betriebsausgaben folgende Grundsätze aufgestellt: Schadensersatzleistungen eines Rechtsanwaltes, dessen Fehlverhalten als Betriebsinhaber - er hatte als Treuhänder vereinbarungswidrig das Treuhandgeld weitergegeben und musste den entsprechenden Betrag an den Treugeber erstatten - der betrieblichen Sphäre zuzurechnen war, wurden als Betriebsausgaben anerkannt (VwGH 29.7.1997, 93/14/0030; 30.5.2001, 95/13/0288). In diesem Fall lag ein Versehen bzw. ein ungewolltes Fehlverhalten vor.

In einem anders gelagerten Fall, wo ein Rechtsanwalt als Treuhänder allerdings bewusst entgegen einem ausdrücklichen Auftrag des Treugebers und damit schwerwiegend gegen seine beruflichen Obliegenheiten verstoßen hat, ist der zu leistende Schadenersatz nicht als betrieblich veranlasst anzusehen, da hier grob fahrlässiges Verhalten vorlag (VwGH 1.7.1981, 681/78).

Nach der Verkehrsauffassung ergibt sich aus dem Berufsbild des Notars, dass anlässlich der Errichtung von Kaufverträgen die Übernahme von Treuhandschaften und von Kaufpreisen, sowie die Verfügung über dieselben zur Berufsausübung eines Notars gehört.

Bis zu den gesetzlichen Regelungen des Jahres 1995 (Treuhandrichtlinie) und 1999 (§ 109a NO) war jedoch die Vorgangsweise bei Treuhandschaften nicht detailliert geregelt. Die Möglichkeit von mündlichen Nebenvereinbarungen war gegeben und von dieser wurde auch Gebrauch gemacht. Zum Zeitpunkt der gegenständlichen Geschäftsabschlüsse war hinsichtlich der Grunderwerbsteuer, abgesehen von der gesetzlichen Regelung, nicht geregelt, wer bei Nichtzahlung durch den Käufer die Grunderwerbsteuer zahlen muss. Der Betrag der Grunderwerbsteuer war im Zeitraum der gegenständlichen Geschäftsabschlüsse üblicherweise nicht von der treuhändigen Übernahme der Kaufpreise umfasst. Es war hinsichtlich der Bezahlung der Grunderwerbsteuer den Beteiligten überlassen, eine Vereinbarung hierüber zu treffen.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes hält es der Unabhängige Finanzsenat für erwiesen, dass in allen strittigen Fällen objektiv ein Kausalzusammenhang zwischen den Zahlungen und der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Bw. als Notar vorliegt. Es liegen in keinem Fall Anhaltspunkte für das Vorliegen privater Motive für die getätigten Zahlungen vor.

Auch das Finanzamt hat in seiner rechtlichen Würdigung zugestanden, dass das zahlungsverpflichtende Verhalten des Bw. in das Berufsbild des Notars fällt. Die vom Finanzamt in TZ 17 des Betriebsprüfungsberichtes aufgestellte Behauptung, dass das Verhalten des Bw. grob fahrlässig gewesen sei bzw. von der Notariatskammer als grob fahrlässig festgestellt worden sei, wurde vom Finanzamt nicht nachgewiesen bzw. wurde in der Berufungsverhandlung zugestanden, dass diese Aussage als Rechtsmeinung des Finanzamtes anzusehen ist.

Hinsichtlich der Zahlung von S 95.894,- im Jahr 1997 in der Sache Dr. GA/MW, wo ein Irrtum in der Kanzlei aufgrund eines falschen Grundbuchstandes vorlag, welcher Auslöser für die Zahlung war, liegen alle Voraussetzungen für das Vorliegen von Betriebsausgaben vor, da der objektive Kausalzusammenhang gegeben ist, die Ausgabe subjektiv dem Betrieb diene und kein steuerliches Abzugsverbot gegeben ist.

Betreffend die anderen getätigten Zahlungen ergibt sich aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes folgende rechtliche Beurteilung:

Alle drei von der Rechtsprechung geforderten Kriterien des Betriebsausgabenabzuges sind gegeben:

Die Aufwendungen stehen objektiv mit der beruflichen Tätigkeit des Bw. als Notar und Treuhänder in Zusammenhang, der Bw. hat diese im Interesse seiner beruflichen Tätigkeit bzw. der Einkünfteerzielung als Notar getätigt.

In keinem Fall ist ein Anwendungsfall eines Abzugsverbotes des § 20 Abs 1 Z 1,2,3,4,5 oder 6 EStG 1988 gegeben.

Die strittigen Aufwendungen und die ihnen zugrunde liegenden Handlungen des Bw. sind durch den Beruf des Bw. als Notar und Treuhänder veranlasst. Es liegen im Unterschied zum Fall des Erkenntnisses des VwGH vom 1.7.1981, 681/78 auch keine freundschaftlichen Beziehungen des Bw. zu seinen Klienten bzw. Geschäftspartnern vor.

Die Geschäftsfälle beruhen auch nicht auf einem Versehen oder ungewollten Verhalten, wie im Erkenntnis vom 29.7.1997, 93/14/0030, sondern der Bw. hat in diesen Geschäftsfällen als Notar und Treuhänder nicht in der bei Kaufverträgen üblichen Weise gehandelt, nämlich nach Erwirkung der Lastenfreistellung Auszahlung des Restgeldbetrages an den Käufer, sondern er hat die Geldbeträge zu Gänze bzw. teilweise an die Käufer vor Erwirkung der Lastenfreistellung ausbezahlt bzw. bei Bezahlung von Grunderwerbsteuerbeträgen auf die Bezahlung derselben in der vereinbarten Weise vertraut.

Die Überweisungen bzw. Zahlungen hat der Bw. aber laut seiner glaubwürdigen Aussage, welche im Fall G auch durch dessen schriftliche Bestätigung (Beilage 17) bekräftigt wurde, nicht in grob fahrlässiger Weise und zur Schädigung Dritter vorgenommen, sondern er hat in Erfüllung von gesonderten die Treuhandvereinbarungen ergänzenden mündlichen Vereinbarungen zwischen den Beteiligten (G, B und A hatten Kenntnis von der Vereinbarung und waren einverstanden), gehandelt. Nachdem im Laufe seiner langjährigen Geschäftsbeziehungen sämtliche auch auf mündlichen Vereinbarungen beruhende Geschäfte ohne Probleme abgewickelt worden waren, hat er sich darauf verlassen, dass die Vereinbarungen von allen Beteiligten eingehalten werden.

Der Bw. hat im Vertrauen darauf, dass sich alle Beteiligten vereinbarungskonform verhalten werden bzw. dass sie die von ihnen mündlich abgegebenen Erklärungen später gegen sich gelten lassen werden die Geldbeträge in der im Sachverhalt beschriebenen Weise in den Fällen G, EB, SE, MW /GS, MW/TS und UH überwiesen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates konnte der Bw. aufgrund der von ihm geschilderten bisherigen langjährigen reibungslos funktionierenden Geschäftsbeziehungen darauf verlassen, dass die Partner in der vereinbarten Weise ihren Verpflichtungen nachkommen würden, musste nicht damit rechnen und hat auch nicht damit gerechnet, dass er aus diesen Geschäften aufgrund der Zahlungsunfähigkeit seiner Vertragspartner Zahlungen zu leisten haben werde.

Mit den tatsächlich dann stattgefundenen Vorgängen - nämlich der Nichteinhaltung der Vereinbarungen durch seine Geschäftspartner - hat der Bw. weder gerechnet, noch sie billigend in Kauf genommen.

Das im Geschäftsfall G gesetzte Verhalten wurde im DV, soweit dessen Inhalt bekannt ist bzw. auf diesen aufgrund der Angaben in den Bestätigungen des Q und der Angaben des Bw. geschlossen werden kann, als fahrlässige Verletzung von Berufspflichten beurteilt. In diesem Verfahren wurde das Verhalten des Bw. disziplinarrechtlich geahndet.

Die steuerrechtliche Zuordnung der Zahlungen des Bw. im Geschäftsfall G erfolgt losgelöst und unabhängig von der Beurteilung der Handlungen des Bw. im DV, weshalb diese auch ohne die vom Finanzamt verlangte Einsicht in das Urteil des DFN7, erfolgen konnte.

Der für die Beurteilung der Betriebsausgabeneigenschaft relevante Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen des Bw. und den Handlungen, auf welche diese zurückzuführen sind, mit der beruflichen Sphäre des Bw. ist von Anfang an gegeben und geht nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates bis zur Geltendmachung derselben in den Einnahmen- und Ausgabenrechnungen der Streitjahre nicht verloren.

Wäre ein Verstoß gegen eine Treuhandvereinbarung bewusst bzw. vorsätzlich - durch Auszahlung des treuhändig übernommenen Geldbetrages an den Verkäufer ohne Sicherstellung der Verbücherung - erfolgt, so wäre der Zustand hergestellt worden, der durch Einschaltung eines Treuhänders hätte vermieden werden sollen; es läge eine vorsätzliche Pflichtverletzung vor.

Im konkreten Geschäftsfall G allerdings wurde eine, sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergebende, konkrete mündliche Vereinbarung aller Beteiligten übereinstimmend abweichend von den üblichen Treuhandvereinbarungen geschlossen. Der Bw. hat sich an diese konkrete mündliche Vereinbarung im Auftrag und mit Wissen von G, der A und der B und im Vertrauen auf die Einhaltung derselben aufgrund der langjährigen Geschäftsbeziehungen gehalten.

Der Bw. war hier in seiner beruflichen Funktion als vertragserrichtender Notar und Treuhänder tätig. Die 1997 bis 2002 erfolgten Zahlungen an die V sind ihm als Folge seines von allen Beteiligten der mehrseitigen Treuhand vereinbarten Verhaltens - nämlich der Auszahlung der Kaufpreissumme an G - erwachsen.

Wie in der Berufung unter Hinweis auf *Tipke/Lang*, Steuerrecht § 9 RZ 206ff zutreffend ausgeführt wird, gebietet es das Leistungsfähigkeitsprinzip, Einkünfte auch aus vorwerfbaren Handlungen zu erfassen, wobei eine Differenzierung zwischen Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen in Bezug auf die Vorwerfbarkeit gleichheitswidrig wäre.

Umgelegt auf die vorliegenden Geschäftsfälle bedeutet dies, dass selbst wenn der Bw. sich fahrlässiges Verhalten bei der Ausübung seines Berufes im Disziplinarverfahren vorwerfen lassen muss, aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips auch die Erwerbsaufwendungen aus diesen Betätigungen als solche steuerrechtlich zu erfassen sind.

Nach *Doralt*, EStG, § 4 TZ 330 sind „Schadenersatzleistungen“ und nach *Atzmüller*, RDW 2006, 308 sind Schadenersatzleistungen aus deliktischem Verhalten abzugsfähig, wenn dieses Verhalten zu steuerpflichtigen Einnahmen geführt hat.

Wenn *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, Kommentar, § 4 Abs. 4 EStG 1988 TZ 1 darlegt, dass die ungerechtfertigte Ausfolgung von dem Notar zu treuen Händen durch Kaufinteressenten übergebene Sparbücher nicht in der betrieblichen Sphäre erfolgt und *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* zu § 4 Anm. 82 ausführen, dass sie Schadenersatzleistungen eines Notars, der die Treugeberinteressen nicht vertritt, für nicht abzugsfähig halten, muss diesen Meinungen entgegen gehalten werden, dass im vorliegenden Fall der Bw. weder ungerechtfertigt Sparbücher ausgefolgt hat, noch die Treugeberinteressen nicht vertreten hat.

Der Bw. hat nämlich in der, die Treuhandaufgaben des Bw. ergänzenden, den mündlichen Vereinbarungen entsprechenden Weise gehandelt. Im Fall G war sowohl dem Verkäufer(G ), als auch der Käuferin (A ) und auch der beteiligten Bank die Vorgangsweise bekannt. Der Bw. hat daher weder Geld ungerechtfertigt ausgefolgt, noch Treugeberinteressen nicht vertreten.

In den Fällen EB und SE waren die beteiligten Banken informiert und Bw. hat nicht gegen Treugeberinteressen gehandelt, sondern mit Wissen der Treugeber. Der Anwalt der im Fall SE beteiligten GD war von der Vorgehensweise ebenso informiert, wie die beteiligte Bank.

Auch in den Geschäftsfällen betreffend MW hat der Bw. im Vertrauen auf die Einhaltung der Vereinbarungen zwischen diesem und den Banken, deren Zustimmung sich der Bw. mündlich bestätigen ließ, gehandelt.

Der Bw. hat klar dargelegt und durch Bestätigungen nachgewiesen, dass er selbst seine Haftpflichtversicherung, den Anwalt der Versicherung und seinen eigenen Anwalt nach Eintritt der Schadensfälle verständigt habe. Nach Beratung durch beide Anwälte und in Abwägung der Risiken und Chancen eventueller Prozesse hat der Bw. von der Erhebung rechtlicher Schritte Abstand genommen, da das wirtschaftliche Risiko von zukünftigen Einnahmenverlusten höher einzuschätzen war, als die finanziellen Erfolgchancen von Prozessen.

Im Fall G standen dem Bw. andere Möglichkeiten als die Zahlung des Restbetrages an die V nur insofern zur Verfügung, als er G hätte ersuchen können, ihm die Geldsumme zurückzuzahlen, dies ist jedoch aufgrund dessen Zahlungsunfähigkeit, des Konkurses und dessen Haftstrafe unterblieben. Eine rechtliche Vereinbarung über den Fall der Nichtzahlung hat er mit G im Vertrauen auf langjährige Geschäftsbeziehungen, dessen Zahlungswilligkeit und die Übergabe eines Blankowechsels nicht getroffen.

Nach den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die in den Streitjahren angefallenen Aufwendungen aus Handlungen im Rahmen der Erwerbstätigkeit des Bw. als Notar resultieren und nicht aus Vorgängen im Rahmen der privaten Lebensführung. Es ist auch keine Unterbrechung des kausalen Veranlassungszusammenhangs durch private Motive ersichtlich. Der Bw. hat nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht aus freundschaftlicher Beziehung zu seinen Klienten oder aus grob fahrlässigem verbotswidrigem Verhalten im Rahmen seiner Berufsausübung gehandelt, sondern die durch seine betriebliche Tätigkeit veranlassten Zahlungen zur Sicherung seiner Einnahmen geleistet.

Der vom Bw. beantragte Betriebsausgabenabzug für die in den Jahren 1994 bis 2002 angefallenen strittigen Zahlungen steht daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 war daher aufgrund der Tatsache, dass die Abgabenbehörde schon im bisherigen Verfahren auch ohne Kenntnis der genauen Tatsachen zur Ansicht hätte kommen können, dass Betriebsausgaben vorliegen, der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs: 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 stattzugeben, die entsprechenden bekämpften Wiederaufnahmebescheide aufzuheben und die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1998 als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1994 war der Berufung stattzugeben und die beantragten Aufwendungen steuerrechtlich als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 war der Berufung im Sinne der obigen Ausführungen teilweise stattzugeben und die strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Im Jahr 1994 beträgt die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Berücksichtigung der anzuerkennenden Betriebsausgaben S 401.826,- und in den Jahren 1999 bis 2002 werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt berechnet:

	1999	2000	2001	2002 in Euro
Einkünfte laut Betriebsprüfung	1.362.464,00	2.584.364,00	2.670.421,00	147.326,26
Anerkannte Betriebsausgaben laut BE	1.200.000,00	1.200.000,00	1.200.000,00	80.865,33
Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BE	162.464,00	1.384.364,00	1.470.421,00	66.460,93

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 14. April 2008