

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 vom 5. Dezember 1996 nach der am 7. Mai 2003 in Graz durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist im fortgesetzten Verfahren, ob bei einer für den Zeitraum 1988 bis 1990 durchgeführten Betriebsprüfung der Sachverhalt – der Zufluss von Einkünften (aus dem Verkauf von Wohnungen im Jahr 1990) aus einem Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG 1988) – dem Prüfer aufgrund des Belegmaterials tatsächlich so vollständig bekannt war, dass das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Subsumtion schon im damaligen Verfahren zu der nach

durchgeföhrter Wiederaufnahme erlassenen Entscheidung (Zuordnung eines Teiles der Spekulationseinkünfte zum Jahr 1989) gelangen hätte können. Der die Kenntnis des Betriebsprüfers über das Zufließen der Kaufpreissummen von 4 Wohnungen in Höhe von S 2,614.000,00 im Jahr 1989 auf Basis der Aktenlage verneinende und in der Folge beim Verwaltungsgerichtshof angefochtene Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) wurde mit Erkenntnis vom 12. September 2002, Zl. 98/15/0134, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. In der Begründung wurde vom Verwaltungsgerichtshof u.a. ausgeführt, dass die belangte Behörde im Rahmen der amtsweiligen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) verpflichtet gewesen wäre, den Prüfer darüber zu befragen, inwieweit ihm die maßgeblichen Überweisungsbelege, aus denen der Zufluss der Veräußerungserlöse in Bezug auf die konkreten Veräußerungsgeschäfte im Jahr 1989 erkennbar gewesen sein soll, tatsächlich zur Verfügung gestellt wurden.

Mit Niederschrift vom 2. Dezember 2002 als Zeuge befragt, gab der Betriebsprüfer zur Frage der ihm seinerzeit konkret vorgelegten Belege an, dass eine mögliche Steuerpflicht der Liegenschaftsverkäufe nach § 30 EStG vom Steuerberater damals nicht in Abrede gestellt wurde, sondern es um die konkrete Berechnung (Schuldzinsen, Ansatz eines WWF-Darlehens, sonstige Ausgaben) gegangen sei. Die Einnahmen aus den Liegenschaftsverkäufen seien außer Streit gestanden. Dem Prüfer sei ein Muster des "Schenkungs- und Wohnungseigentums- und Kaufvertrages" übergeben worden, auf welchem handschriftlich die Kaufpreise der neuen Wohnungseigentümer vermerkt waren, wobei die Summe dieser Beträge auch den Angaben in den Grunderwerbsteuererklärungen entsprochen habe.

Und weiter: "*In diesem Zusammenhang möchte ich betonen, dass kein Verkauf vor 1990 fest zu stellen war. Aus meiner damaligen Sicht standen daher Geldflüsse vor 1990 überhaupt nicht zur Diskussion, weil ich gar nicht auf die Idee gekommen wäre, dass Kaufpreise vor Abschluss eines Kaufvertrages bezahlt werden. Ebenso verweise ich auf die handschriftliche Darstellung des WTH L. vom 22. Juni 1993, in welcher er wörtlich ausführt: "Im Jahre 1990 wurden 584 Anteile von 4,614.000,- verkauft ...".*

Bezugnehmend auf Ergänzungsaufträge der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Jahr 1996 betreffend den zeitlichen Zufluss der Wohnungsverkaufserlöse führt der Prüfer abschließend aus: "... anläßlich dieses Termes wurden mir vom Steuerberater die unter OZ 30/4-7 aktenkundigen Bankbelege ausgehändigt, aus denen nun erstmalig die Zuflüsse (und auch die

Zinsenzahlungen) ersichtlich waren, und wurden mir jetzt auch weitere handschriftliche Aufstellungen überreicht (OZ 30/8-10). Die von der Rechtsmittelbehörde verlangten Vorverträge habe ich weiterhin nicht erhalten. Ich bin ganz sicher, die maßgebenden Bankbelege vor dem 10. Oktober 1996 nicht gesehen zu haben. Wenn in dem späteren Verfahren von einer "Mappe mit sämtlichen Belegen" die Rede ist, so gebe ich dazu an, dass ich mich an derartige Unterlagen nicht erinnern kann. Ich habe anlässlich der Prüfung den schon bezeichneten Aufstellungen des Steuerberaters vertraut, weil die Einnahmen der Höhe nach ohnehin nachprüfbar dokumentiert waren und ein Nachweis eventueller Ausgaben im zu erwartenden Rechtsmittelverfahren erbracht hätte werden müssen. Wie der steuerliche Vertreter daher zu seiner Aussage im höchstgerichtlichen Verfahren kommt, bleibt für mich unerfindlich. Ich kann nur bei meinen bisherigen Aussagen bleiben, wonach mir die Vorverträge überhaupt nie und die Zuflusszeitpunkte der Kaufpreise erst im Oktober 1996 bekannt geworden sind".

Die niederschriftliche Aussage des Betriebsprüfers nebst Beilagen wurde dem Bw. zur Stellungnahme übermittelt. Im Antwortschreiben vom 7. April 2003 wiederholt der steuerliche Vertreter die frühere Aussage zur Wiederaufnahme des Verfahrens, dass im Zuge der Ermittlung des Spekulationsgewinnes (1990) auch die Anschaffungskosten der verkauften Wohnungen zu ermitteln waren und dass dabei auch die Rückzahlung des WWF-Darlehens zu berücksichtigen war. Der Beleg hiefür sei in den Kontoauszügen jenes Bankkontos abgelegt gewesen, auf welches auch die Zahlungen der Wohnungswerber geleistet wurden. Daraus sei hervorgegangen, dass bereits Zahlungen für die Wohnungen im Jahr 1989 geleistet wurden. Für den Betriebsprüfer sei damit eindeutig ersichtlich gewesen, dass ein Teil des Spekulationsgewinnes bereits für das Jahr 1989 in Ansatz zu bringen war.

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

Entscheidend für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO ist, ob die potenziell in Frage kommende Tatsache im Erstverfahren bekannt war oder nicht. Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen oder Beweismitteln ist nach dem Wissensstand des Finanzamtes aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH-Erk. vom 28. März 2001, 98/13/0026 mwH). Kenntnisse von Betriebsprüfern und ähnlichen Organträgern, die als Hilfsorgane der Veranlagungsstellen tätig sind, werden dabei jenen Stellen zugerechnet, für die sie tätig sind. Würden Tatsachenfeststellungen der Hilfsorgane diesen Stellen nicht zur Kenntnis gebracht, träfe diese Versäumnis die Dienststelle, ein behördliches

Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen oder Beweismittel im Erstverfahren (zB Oberflächlichkeit, Sorgfaltswidrigkeit) schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen hingegen nicht aus (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, S. 2934 u. 2936).

Zu den im Verfahrensergebnis vorliegenden Aussagen des Bw. – darnach seien dem Prüfer die Überweisungsbelege von Zuflüssen der Wohnungsverkaufserlöse des Jahres 1989 übergeben und von diesem eingesehen worden – und des Prüfers – darnach habe er von einer vom Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag 1990 abweichenden Bezahlung des Kaufpreises im Jahr 1989 im Stadium der Betriebsprüfung keine Kenntnis erlangt – ist in freier Beweiswürdigung Folgendes auszuführen:

Nach der im Erstverfahren bestandenen Aktenlage findet sich – was die subjektive Sicht des Prüfers betrifft – weder im Betriebsprüfungsbericht vom 30. Juni 1993 noch in den Aufzeichnungen des Prüfers eine Feststellung darüber, dass der Zufluss von Einnahmen aus Wohnungsverkäufen in Höhe von S 2,614.000,00 bereits im Jahr 1989 erfolgt wäre. Auch die Berufung bzw die dazu nachgereichte Begründung vom 19. Oktober 1993 oder der Vorlageantrag vom 25. Februar 1994 gibt – was die subjektive Sicht des Parteienvertreters bzw Bw. betrifft – keinen Hinweis darauf, dass der Prüfer seine Beurteilung abweichend vom Inhalt ihm vorgelegter Unterlagen oder entgegen einer ihm bekannten Sachlage getroffen hätte. Beide Streitparteien sind im erstinstanzlichen Verfahren betreffend das Jahr 1990 vielmehr übereinstimmend von einem tatsächlichen Verkaufserlös von (ungekürzt) S 4,614.000,00 ausgegangen, und stand nur der auf Basis dieses Betrages zu versteuernde Spekulationsgewinn in Streit (insbesondere, ob hiefür eine Verhältnisrechnung durchzuführen war und ob dabei die Parifizierungsanteile oder das Ausmaß der Wohnungsgrundflächen maßgeblich gewesen sind). Desgleichen zeigt die vom Prüfer zu den Akten genommene Darstellung des Parteienvertreters vom 22. Juni 1993, derzufolge 584 Anteile im Jahr 1990 in Höhe von S 4,614.000,00 verkauft wurden, einen gegenteiligen Wissensstand nicht auf. Eine Ausnahme bilden hier lediglich zwei vom Prüfer in Fotokopie abgelegte Eigenbelege über eine Wohnungsanzahlung vom 20. August 1988 in Höhe von S 270.000,00 und über eine "Einlage" vom 3. Juni 1989 im Betrag von S 250.000,00 (OZ 5/20 u. OZ 5/22 Verwaltungsakten), die - sofern hier ein Zusammenhang mit einem Wohnungsverkauf im Jahr 1990 überhaupt besteht (diese Frage wurde nicht weiter erörtert) - an der Unvollständigkeit der Sachlagenkenntnis in diesem Verfahrensabschnitt schon in Bezug auf andere Geldzuflüsse 1989 nichts ändern. Hat der Betriebsprüfer daher bei den von Parteienseite selbst dargelegten Umständen keine weiteren

Erhebungen über jeden einzelnen Veräußerungsvorgang durchgeführt, hindert dies die spätere Verfahrenswiederaufnahme schon im Hinblick auf die Verschuldensneutralität der Regelung des § 303 Abs. 4 BAO nicht (vgl. VwGH-Erk. vom 27. April 2000, 97/15/0207).

Soweit in der oa. Berufung oder im Vorlageantrag in dem Zusammenhang auf das Jahr 1989 Bezug genommen wurde, wird dort nur allgemein auf Vorverträge für die Veräußerung von 4 Wohnungen hingewiesen, die "mit dem endgültigen Kaufvertrag vom 27.6.1990 erfüllt wurden" und war noch in diesem Verfahrensstadium (dh. nach durchgeföhrter Betriebsprüfung) weder dem Grunde noch der Höhe nach von effektiven Kaufpreiszahlungen vor dem Vertragsabschluss im Jahr 1990 die Rede. – Der den Verkauf von 7 Wohnungen regelnde Vertrag vom 27. Juni 1990, der im Wesentlichen gleichlautend besagt, dass der Verkäufer (Bw.) die ihm eigentümlichen Anteile an die dort bezeichneten Käufer um den (jeweils konkret angeführt) vereinbarten Kaufpreis verkauft und übergibt, bzw. der jeweilige Vertragspartner die kaufgegenständlichen Anteile kauft und übernimmt, "wobei der Verkäufer den Erhalt des Kaufpreises durch Unterfertigung dieses Vertrages bestätigt" (Totalsumme S 4.614.000,00), lässt eine frühere Kaufpreisentrichtung ebenfalls nicht erkennen.

Erst mit nachträglicher Eingabe vom 5. April 1995 (Ergänzung zum Vorlageantrag) wurde vom Steuerberater u.a. mitgeteilt, dass er "anlässlich der Durchsicht der Kontoauszüge des Jahres 1989" festgestellt hat, dass "im Zuge der Vorvertragsabschlüsse die Kaufpreissummen von den Wohnungswerbern zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung im Jahr 1989 überwiesen wurden". Damit seien, wie der steuerliche Vertreter mit dem Ersuchen um Kenntnisnahme seiner ergänzenden Ausführungen darin weiter ausführt, seinem Mandanten bereits im Jahr 1989 für die Veräußerung von 4 Wohnungen insgesamt S 2.614.000,00 zugeflossen und nach dem für Spekulationseinkünfte geltenden Zuflussprinzip die Einkünfte aus diesen Wohnungsveräußerungen im Jahr 1989 zu erfassen.

Wären nun, wie der Parteienvertreter in der Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 angibt, dem Prüfungsorgan sämtliche Kontoauszüge über die Verkaufserlöse zur Verfügung gestellt worden und hätte der Prüfer "*wie ich dies selbst beobachten konnte*" auch "sämtliche Belege" durchgesehen, dann ist nicht zu erklären, weshalb dies im erstinstanzlichen Berufungsverfahren (Erstverfahren betreffend Einkommensteuer 1990) oder davor keinen Niederschlag gefunden hat. Die Tatsache des Zufließens eines Teiles des Veräußerungserlöses bereits im Jahr 1989 hätte bei entsprechender Information ja nicht nur, wie

vom Steuerberater an gleicher Stelle eingewendet, dem "fachkundigen geschulten" Prüfungsorgan der Abgabenbehörde "vollkommen klar und leicht nachvollziehbar" sein müssen, sondern wäre in dieser Klarheit auch für ihn selbst unübersehbar gewesen. Der Umstand, dass der Ansatz des Veräußerungserlöses 1990 (aus insgesamt 7 Wohnungen) in Höhe von S 4,614.000,00 (statt S 2 Mio !) im erstinstanzlichen Verfahren nie zur Diskussion stand, spricht daher gegen eine vollständige Kenntnis (auf Seiten des Bw.: Bekanntmachung) der Sachlage. Der – aus der Sichtweise des Bw. – vorgetragene Einwand, er habe den teilweisen Kaufpreiszufuss im Jahr 1989 persönlich natürlich immer gekannt, es sei ihm aber nicht bewusst gewesen, dass diese Erlöse auch der Einkommensbesteuerung unterliegen könnten, ändert an dieser Betrachtung schon deshalb nichts, weil es für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ausschließlich auf die Tatsachenkenntnis der Abgabenbehörde ankommt, und weil gerade die Auffassung des Bw. über eine Nichtbesteuerung dieser Erlöse doch umso mehr eine beträchtliche Richtigstellung für das Jahr 1990 durch ihn nahe gelegt hätte.

Die Angabe des Bw., dass der Prüfer den Gesamterlös aus den Wohnungsverkäufen ohne Belegeinsicht gar nicht ermitteln hätte können, steht mit der Aktenlage in Widerspruch. Richtig ist vielmehr, dass die einzelnen Verkaufspreise, wie oben erwähnt, sowohl unter § 4, Pkt. III. lit. A bis G des Kaufvertrages 1990 als auch in den am 29. Oktober 1990 eingereichten Abgabenerklärungen (§ 10 GrEStG) betraglich genau angegeben waren (**Dr. R.T.** S 700.000,00; **H.P.** S 680.000,00; **S.P.** S 500.000,00; **Dr. I.Sch.** S 734.000,00; **Dr. N.M.** S 1,000.000,00; **A.P.** S 500.000,00 und **Ing. H.P.** S 500.000,00). Auch die (im VwGH-Verfahren bereits vorgelegten) Handaufzeichnungen des Prüfers enthalten zu diesem Thema das aus dem Kaufvertrag bzw. den Abgabenerklärungen betreffend Grunderwerbsteuer Ersichtliche, anhand dessen der Prüfer die Daten der einzelnen Wohnungseinkäufe und -verkäufe genau aufgelistet hat (s. OZ 5/11 bis OZ 5/14 Verwaltungsakten). Aus den Grunderwerbsteuererklärungen geht im Übrigen gleichfalls nicht hervor, dass ein Teil der Veräußerungserlöse bereits im Jahr 1989 zugeflossen war, sondern ist dort neben der Angabe, durch welche Rechtsvorgänge das jeweils veräußerte Objekt in früheren Jahren erworben wurde, nur das konkrete Datum des Kaufvertrages 1990 und die Höhe der Gegenleistung ersichtlich (zB. H.P., 3.7. bzw. 5.7.1990; S 680.000,00 usw.).

Dass der Betriebsprüfer die vorhin erwähnten Eigenbelege über eine Wohnungsanzahlung vom 20. August 1988 und über eine Einlage vom 3. Juni 1989 in Fotokopie abgelegt hat, im

Stadium der Betriebsprüfung angeblich vorgelegte Originalbelege über zeitlich unterschiedliche Kaufpreiszahlungen von insgesamt S 2,614.000,00 aktenmäßig aber nicht festgehalten oder auch nur erwähnt hat, erklärt sich im Gesamtbild wiederum daraus, dass der Prüfer eben nicht im Besitz aller Informationen gewesen ist und er die ggst. Zahlungsbelege deshalb nicht wie andere Unterlagen zu den Akten nehmen konnte. Da Abgabepflichtige der Tatsachenkenntnis in eigener Sache ungleich näher stehen als die Abgabenbehörde, ist auch nicht nachvollziehbar, weshalb seitens des Bw. oder Parteienvertreters eine Richtigstellung zu dem aus ihrer Sicht doch unzutreffenden Zahlungszeitpunkt betreffend S 2,614.000,00 selbst im Berufungsverfahren 1. Instanz noch unterblieb, es sei denn, diesem Umstand wurde (erst nachträglich) "anlässlich der Durchsicht der Kontoauszüge des Jahres 1989" (April 1995) Beachtung geschenkt. Die Behauptung, die in Rede stehenden Bankauszüge seien zusammen mit dem vom Prüfer eingesehenen Beleg über die Rückzahlung eines WWAFA-Darlehens in einer Kontoauszugsmappe abgelegt gewesen (Vorlageantrag vom 7. Mai 1997), hat mangels einer korrespondierenden (zeitnahen) Berichtigung somit die geringere Wahrscheinlichkeit für sich, als die Schlussfolgerung, dass die maßgeblichen Belege vom Bw. insoweit nicht zur Verfügung gestellt wurden (vgl. VwGH-Erk. vom 14. November 1990, 86/13/0059, ua. zu den Grundsätzen freier Beweiswürdigung).

Nach dem Gesagten vertritt der Referent die Überzeugung, dass der Betriebsprüfer von der vollständigen Sachlage – Zufluss der Kaufpreise aus der Veräußerung von vier Wohnungen in Höhe von S 2,614.000,00 im Jahr 1989 – über das von ihm Festgehaltene hinaus keine Kenntnis hatte. Für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens macht es dabei keinen Unterschied, ob diese Unkenntnis auf einer unzureichenden Aufklärung des Bw. oder auf einem Übersehen des Prüfers beruht.

Die Berufung war somit unbegründet.

Graz, 12. Juni 2003