



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 17. August 2001 gegen den Bescheid des FAes vom 21. Juni 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 und die Berufung vom 30. August 2002 gegen den Bescheid des FAes vom 31. Juli 2002 betreffend Zurückweisung einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 nach Durchführung mündlicher Berufungsverhandlungen am 19. Oktober 2005 und 11. Jänner 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Zurückweisung

Im Bescheid vom 13. Dezember 1999 veranlagte das zuständige Finanzamt (FA) die Einkommensteuer für das Jahr 1998 zunächst antragsgemäß.

Nach einer Betriebsprüfung (Bericht vom 13. Juni 2001, Dauerbelege Seite 10ff) nahm das FA mit Bescheid vom 21. Juni 2001 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag einen geänderten Einkommensteuerbescheid.

Beide Bescheide wurden laut Rückschein (Akt Seite 13) am 25. Juni 2001 der mit Zustellvollmacht (DB Seite 2) ausgestatteten steuerlichen Vertretung zugestellt. Der Betriebsprüfungsberichtbericht vom 13. Juni 2001 wurde am 29. Juni 2001 zugestellt (DB Seite 28).

Mit Schreiben vom 25. Juli 2001 (AS 15) gab der Bw. an, dass er eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. Juni 2001, eingelangt am 29. Juni 2001, mit dem die Einkommensteuer für das Jahr 1998 abweichend vom bisherigen Bescheid festgesetzt

worden sei, aus derzeitiger Sicht im Sinne der Verfahrensökonomie erst für sinnvoll halte, wenn über die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens endgültig abgesprochen worden sei. Der Bw. stelle daher gemäß § 245 Abs. 3 BAO den Antrag, die Berufungsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. Juni 2001, mit dem die Einkommensteuer 1998 festgesetzt worden sei, bis zum 28. September 2001 zu verlängern.

Mit drei aufeinander folgenden Schreiben (AS 17ff) ersuchte der Bw. jeweils gleichlautend um weitere Fristverlängerungen betreffend Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. Juni 2001.

Ansuchen vom:	Beantragte Frist bis:
27. September 2001	31. Oktober 2001
29. Oktober 2001	30. November 2001
30. November 2001	30. Dezember 2001

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2001 (AS 23) wies das FA das Ansuchen des Bw. vom 30. November 2001 auf Verlängerung der Berufungsfrist Einkommensteuer 1998 mit der Begründung ab, es sei bereits hinreichend Zeit für die Einbringung des Rechtsmittels zur Verfügung gestanden. Der Umstand, dass der Wiederaufnahmbescheid noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei, hindere den Bw. nicht, auch das in Aussicht genommene Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid einzubringen.

Dieser Bescheid wurde dem Bw. 10. Dezember 2001 zugestellt (Ruckschein AS 24)

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2001 (AS 25f) erhab der Bw. schließlich Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. Juni 2001. Diese richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, weil das FA im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens das Einkommen des Jahres 1998 zu hoch festgesetzt habe. Der Bw. stelle den Berufungsantrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, der den "unten angeführten Berufungsgründen" Rechnung trage. Sollte das FA dieser Berufung im eigenen Wirkungskreis nicht vollinhaltlich stattgeben, verzichte der Bw. auf die Herausgabe einer Berufungsvorentscheidung und stelle den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und eine mündliche Verhandlung festzusetzen.

Entgegen den Angaben betreffend "unten angeführte Berufungsgründen" enthält die Berufung keine Begründung.

- Zurückweisungsbescheid:

Mit Bescheid vom 31. Juli 2002 (AS 28f, 57f) wies das FA die Berufung des Bw. vom 13. Dezember 2001 gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 gemäß § 273 Abs. 1 BAO mit der Begründung zurück, dass die Berufungsfrist gemäß § 245 bzw. § 276 BAO bereits am 11. Dezember 2001 abgelaufen sei. Dieser Tag ergebe sich wie folgt: Das Ersuchen des Bw. vom 29. Oktober 2001 um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 30. November 2001 sei keiner bescheidmäßigen Erledigung zugeführt worden. Somit sei der letzte Tag der Rechtsmittelfrist der 30. November 2001 gewesen. Das weitere Ersuchen des Bw. um Rechtsmittelfristverlängerung vom 30. November 2001 sei an eben diesem Tag, somit am letzten Tag der offenen Rechtsmittelfrist eingebbracht worden und habe eine Hemmung des Laufes der Rechtsmittelfrist gemäß § 245 Abs. 4 BAO bewirkt. Der abweisende Bescheid vom 6. Dezember 2001 zum letztgenannten Fristverlängerungsansuchen sei dem Bw. am 10. Dezember 2001 zugestellt worden. Somit habe an diesem Tag die Hemmung der Rechtsmittelfrist gemäß § 245 Abs. 4 BAO geendet. Die Hemmung der Rechtsmittelfrist bedeute, dass ihr Lauf mit dem Tag der Einbringung des Antrages auf Fristverlängerung abgestoppt werde und dass mit der Zustellung des Bescheides über die Abweisung des Fristverlängerungsantrages folgenden Tag ihr Rest weiterlaufe (unter Hinweis auf Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 245 Tz 38). Da der Antrag des Bw. vom 30. November 2001 erst am letzten Tag der offenen Rechtsmittelfrist eingebbracht worden sei, sei dem Bw. zur Ausarbeitung der Berufung nur mehr der auf die Ablehnung folgende Tag, somit Dienstag, der 11. Dezember 2001 zur Verfügung gestanden (unter Hinweis auf Stoll, BAO, Seite 2523f). Die laut "Datumsauffschrift" am 13. Dezember 2001 ausgearbeitete Berufung und laut Poststempel an diesem Tag eingebauchte Berufung sei daher verspätet.

- Gegen diesen Bescheid erheb der Bw. mit Schreiben vom 30. August 2002 (AS 60ff) die verfahrensgegenständliche Berufung:

Diese richtete sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, da das FA die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 13. Dezember 2001 zu Unrecht zurückgewiesen habe. Der Bw. stelle den Berufungsantrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben. Sollte das FA dieser Berufung im eigenen Wirkungskreis nicht vollinhaltlich stattgeben, verzichte der Bw. auf die Herausgabe einer Berufungsvorentscheidung und stelle den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und eine mündliche Verhandlung festzusetzen. Begründung: Solange über die Berufung über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 nicht entschieden worden sei, sollte der steuerliche Vertreter des Bw. vom Recht auf Ansuchen um Fristverlängerung wiederholt Gebrauch machen. Andernfalls wären bei der Ausarbeitung der Berufung Kosten für den Bw. entstanden, die im Falle einer positiven Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 nicht notwendig gewesen wären. Es widerspreche somit der Forderung nach einer effizienten Verfahrensökonomie, dass eine Berufung eingebracht werden soll, die im Falle einer positiven Entscheidung über eine vorgelagerte Berufung (die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1998) ohnehin hinfällig werde. Seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. sei daher die erste Fristverlängerung per 25. Juli 2002 [Anmerkung: tatsächlich 2001] somit fünf Tage vor Ablauf der gesetzlichen Berufungsfrist, beantragt worden Gemäß § 245 Abs. 3 BAO sei durch diesen Antrag der Fristlauf gehemmt worden, die Berufungsfrist könne erforderlichenfalls auch wiederholt verlängert werden. Zusammenfassend finde sich nachfolgend eine chronologische Auflistung der Anträge auf Fristverlängerung:

	eingebracht am	Fristverlängerung beantragt bis
Erste Fristverlängerung	25. Juli 2001	28. September 2001
Zweite Fristverlängerung	27. September 2001	31. Oktober 2001
Dritte Fristverlängerung	29. Oktober 2001	30. November 2001
Vierte Fristverlängerung	30. November 2001	30. Dezember 2001

Folge man der im angefochtenen Zurückweisungsbescheid vorgebrachten Logik des FAes, würde sich die jeweils verbleibende Rechtsmittelfrist zur Einbringung der Berufung folgendermaßen errechnen:

Tag der Einbringung der Fristverlängerung	Ende der gesetzlichen bzw. beantragten Frist	Verbleibende Tage zur Eingabe der Berufung
25. Juli 2001	29. Juli 2001	Fünf Tage
27. September 2001	28. September 2001	Zwei Tage
29. Oktober 2001	31. Oktober 2001	Drei Tage
30. November 2001	30. November 2001	Ein Tag

Eben darauf, das heiße auf die vermeintliche Tatsache, dass durch die Eingabe der vierten Fristverlängerung am letzten Tag der Berufungsfrist lediglich ein Tag zur Eingabe der Berufung verblieben sei, scheine sich der Zurückweisungsbescheid vom 31. Juli 2002 zu beziehen, wenn vermerkt werde, dass die Eingabe der Berufung per 11. Dezember 2001 erfolgen hätte müssen und die Eingabe per 13. Dezember 2001 zu spät erfolgt sei. Nehme man diesen Gedankengang auf, so wäre es doch möglich, durch wiederholte Fristverlängerungen die verbleibende Restfrist sowohl zu verkürzen aber auch willkürlich zu verlängern, indem der Folge-Fristverlängerungsantrag unmittelbar nach Eingabe des ursprünglichen Fristverlängerungsantrages gestellt werde. Ein Beispiel solle dies verdeutlichen: Wäre der oben angeführte Fristverlängerungsantrag an Stelle am 29. Oktober 2001 bereits am 20. Oktober 2001 gestellt worden, dann würde sich die verbleibende Restfrist auf nunmehr zwölf Tage belaufen haben. Man könnte also dadurch eine Besserstellung erreichen, indem man grundsätzlich einen Folgefristverlängerungsantrag stelle, um im Falle einer Zurückweisung einen größeren Zeitraum zur Eingabe des jeweiligen Rechtsmittels zur Verfügung zu haben. Dass dies nicht die Motivation des Gesetzgebers gewesen sein konnte, scheine offensichtlich. Die Auslegung des FAes könne daher im gegebenen Fall nicht gesetzeskonform sein. Wie im Zurückweisungsbescheid vermerkt, sei der erste bis dritte Antrag auf Fristverlängerung keiner bescheidmäßigen Erledigung zugeführt worden, dh. die ab 25. Juli 2001 einsetzende Hemmung des Fristenlaufes könne im Zeitraum 25. Juli 2001 bis 10. Dezember 2001 nicht geendet haben, da durch die bereits erwähnten Fristverlängerungen die Hemmung aufrechterhalten worden sei. Erst der vierte Antrag auf Fristverlängerung sei einer bescheidmäßigen Erledigung unterzogen worden und per Bescheid vom 6. Dezember 2001, eingegangen am 10. Dezember 2001, abgewiesen worden. Gemäß § 245 Abs. 4 BAO ende die Hemmung des Fristenlaufes mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt werde. Dieser Tag sei wie oben bereits angeführt, der 10. Dezember 2001 gewesen. Folglich sei vom Tag der Einbringung des ersten Antrages auf Fristverlängerung 25. Juli 2001 der Fristenlauf durch die fristgerechte Einbringung der oben

angeführten Fristenverlängerungsanträge ununterbrochen gehemmt gewesen. Mit dem dem 10. Dezember 2001 folgenden Tag habe der Rest der Rechtsmittelfrist begonnen weiterzulaufen. Dies werde durch den Zurückweisungsbescheid vom 31. Juli 2002, der auf Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 246 Tz 38, verweise, bestätigt. An dieser Stelle sei nochmals darauf hinzuweisen, dass der Fristlauf bereits durch den ersten Antrag auf Fristverlängerung vom 25. Juli 2002 [gemeint offenbar: 2001] mit selbigem Tag gehemmt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt habe sich die offene Rechtsmittelfrist auf fünf Tage belaufen, da die gesetzliche Rechtsmittelfrist erst ein Monat nach Zustellung des Bescheides, somit am 29. Juli 2002 [gemeint offenbar: 2001] geendet habe. Entgegen dem Zurückweisungsbescheid vom 31. Juli 2002 sei folglich zur Ausarbeitung der Berufung nicht ausschließlich der auf die Ablehnung des vierten Fristverlängerungsantrages folgende Tag ("Dienstag, der 11. Dezember 2002" [gemeint offenbar: 2001]) zur Verfügung gestanden, sondern habe vielmehr die Frist zur Eingabe der Berufung am 15. Dezember 2001 geendet. Die am 13. Dezember 2001 eingebrachte Berufung sei daher keinesfalls verspätet erfolgt. Der angefochtene Zurückweisungsbescheid sei daher aufzuheben.

b) Wiederaufnahme

Mit Schreiben vom 25. Juli 2001 stellte der Berufungswerber (Bw.) einen Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung in eventu Berufung (AS 30ff) und führte aus, mit Bescheid vom 21. Juni 2001, eingelangt am 29. Juni 2001, sei das Verfahren zum Einkommensteuerbescheid 1998 vom 13. Dezember 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen worden. Die Begründung des oben genannten Wiederaufnahmsbescheides sei zu entnehmen, dass "die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind", erfolgt sei. Dem im Wiederaufnahmsbescheid bezeichneten Prüfungsbericht vom 13. Juni 2001, eingelangt am 29. Juni 2001, sei wiederum im Punkt D Tz 21 "Wiederaufnahme des Verfahrens" zu entnehmen, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden. In diesem Punkt werde ferner auf Tz 19 "Berechnung des Einkommens" und Tz 20 "Berechnung der Einkommensteuer" verwiesen. Hierbei werde von dem unter Punkt C des Prüfberichtes ermittelten Einkommen ausgegangen, das um einen Betrag von S 9,750.000,00 erhöht worden sei. Diese Gewinnerhöhung sei laut Tz 16 des Prüfberichtes in Höhe des in der Bilanz auf dem Kapitalkonto ausgewiesenen Betrages einer "Ablöse für die stehende Ernte und das Feldinventar", bei dem es sich nach Meinung des FAes laut Treuhandvertrag und gerichtlichem Vergleich vom 9. Oktober 1998 um den Entschädigungsbetrag für die Beendigung des Landpachtvertrages mit der Firma X-GmbH (X-GmbH) handle und da gemäß Tz 16 im gerichtlichen Vergleich weiters vereinbart worden sei, dass allfällige auf den Flächen

befindliche Fahrnisse des Bw. und vorhandene Rasenbestände entschädigungslos in das Eigentum der X-GmbH übergehen würden. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a (Urkundenfälschung, falsches Zeugnis, gerichtlich strafbare Tat, Erschleichung) und lit. c (Abhängigkeit von Vorfragen) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen würden, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Aus der Bescheidbegründung sei aber nicht ersichtlich, auf welchen konkreten Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stütze beziehungsweise in welcher Weise die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt wären. Die Ausführungen unter Tz 16 des Prüfberichtes würden zwar einen Hinweis auf eine nunmehr geänderte rechtliche Beurteilung des auf Grund der Anfragebeantwortung vom 17. September 1999 schon bekannt gewesenen Sachverhaltes über die "Ablöse für die stehende Ernte und das Feldinventar" geben, jedoch fehle eine Darlegung über das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie über die Qualifikation dieser als für den Spruch des anderslautenden Bescheides bedeutsam andererseits. Unter Punkt D Tz 21 "Begründung des Ermessensgebrauches" sei dem Prüfbericht ferner zu entnehmen, dass die "Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen". Diese Begründung des Ermessensgebrauches stelle laut Bw. eine ganz allgemein gehaltene, schematische, damit in Wahrheit inhaltsleere, weil floskelhafte Formel dar, die auf die individuellen Verhältnisse nicht Bedacht nehme und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall ebenso anwenden ließe. Sie erfülle keinesfalls das Erfordernis einer ausreichenden Begründung. Insbesondere fehle eine Darlegung, welche Erwägungen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit in ihrer Gegenüberstellung und Abwägung den Ausschlag gerade für den Inhalt der konkreten Ermessentscheidung gegeben hätten. Es obliege der Behörde, in der Begründung ihres Bescheides ihre Entscheidung zu rechtfertigen und die für die Ermessens-übung maßgeblichen Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Rechtsverfolgung durch die Parteien des Verwaltungsverfahrens und die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes hinsichtlich seiner Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich sei. Der Bw. stelle daher gemäß § 245 Abs. 2 BAO den Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1998

vom 21. Juni 2001 fehlenden Begründung. Sollte sich der oben bezeichnete Wiederaufnahmebescheid jedoch als ausreichend begründet herausstellen, so würde der Bw. schon jetzt in eventu das Rechtsmittel der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 vom 21. Juni 2001 erheben.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2001 (AS 34f) betreffend Mitteilung einer ganz oder teilweisen fehlenden Bescheidbegründung gemäß § 245 Abs. 2 BAO betreffend Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 vom 21. Juni 2001 teilte das FA dem Bw. zu seinem Antrag vom 25. Juli 2001 mit, im Zuge der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 1998 sei dem FA erstmals die Vergleichsaufstellung eines Bezirksgerichts vom 22. Oktober 1998 (unter Angabe der Geschäftszahl) vorgelegt worden. Diese Urkunde stelle ein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO dar, welches zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer 1998 bereits existiert, von welchem jedoch das FA in diesem Zeitpunkt noch keine Kenntnis gehabt habe. Die Kenntnis dieses Beweismittels hätte, wie im Prüfbericht vom 13. Juni 2001 dargestellt, einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid herbeigeführt. Soweit erweise sich die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO als zulässig und in Ausübung des Ermessens gemäß § 20 BAO auch geboten, da durch die Erfassung der auf Grund des Vergleiches zugeflossenen Beträge unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Verlustvorträge der Vorjahre im erheblichen Ausmaß verwendet würden und so für künftige positive Betriebsergebnisse nicht mehr zur Verfügung stünden. Die Prüfungsfeststellungen hätten zwar keinen direkten Einfluss auf die Höhe der Einkommensteuerschuld 1998, jedoch würden die Abgabenansprüche betreffend die Einkommensteuer der Folgejahre möglicherweise maßgeblich beeinflusst. Somit sei dem Interesse des Abgabengläubigers an der Rechtsrichtigkeit unter Beobachtung des gemäß § 114 BAO gebotenen Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang gegenüber dem Parteiinteresse an der Rechtskraft eingeräumt. Diese Mitteilung sei kein Bescheid und könne daher nicht gesondert bekämpft werden (unter Bezugnahme auf VwGH 19.5.1994, 92/15/0174). Hingewiesen werde jedoch darauf, dass die Rechtsmittelfrist des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 mit Einbringung des Antrages des Bw. vom 25. Juli 2001 gehemmt worden sei. Mit dem Tag der Zustellung dieser Mitteilung laufe die Rechtsmittelfrist des Bescheides weiter (unter Hinweis § 245 Abs. 4 BAO)

Diese Mitteilung wurde dem Bw. am 2. August 2001 zugestellt (Rückschein AS 36).

Mit Schreiben vom 6. August 2001 (AS 37) stellte der Bw. gemäß § 245 Abs. 3 BAO den Antrag, die Berufungsfrist gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens

hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1998 vom 21. Juni 2001 bis zum 17. August 2001 zu verlängern, da der Bw. einerseits im Falle der Einbringung der Berufung die Verfassung einer umfassenden Sachverhaltsdarstellung für erforderlich halte und andererseits der Bw. dem steuerlichen Vertreter kurzfristig nicht für einen abschließenden Besprechungstermin erreichen könne.

Mit Schreiben vom 17. August 2001 (AS 39ff) erobt der Bw. Berufung gegen den Bescheid vom 21. Juni 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1998 und brachte vor, die Berufung richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, weil das FA das Einkommensteuerverfahren 1998 zu Unrecht wiederaufgenommen habe. Der Bw. stelle den Berufungsantrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben. Sollte das FA dieser Berufung im eigenen Wirkungskreis nicht vollinhaltlich stattgeben können, verzichte der Bw. auf die Herausgabe einer Berufungs-vorentscheidung und stelle den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und eine mündliche Verhandlung festzusetzen. Begründung: In der am 31. Juli 2001 erstellten Mitteilung einer ganz oder teilweise fehlenden Bescheidbegründung gemäß § 245 Abs. 2 BAO werde angeführt, dass die Vergleichsaufstellung des Bezirksgerichts vom 22. Oktober 1998 ein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO darstelle, von welchem das FA zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides keine Kenntnis gehabt habe. Hierzu sei anzumerken, dass die steuerliche Vertretung des Bw. im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 1998 am 9. September 1999 telefonisch mit dem namentlich genannten zuständigen Referenten des FAes und von diesem weitergeleitet an die Fachbereichsleiterin Veranlagung in Verbindung getreten sei, um eindeutig abklären zu können, ob die Einkommensteuer-Richtlinien 1984, Abschn. 73 (1) anwendbar seien und sohin die geleistete Entschädigung für Feldinventar und stehende Ernte außer Ansatz zu bleiben hätten. In diesem Gespräch sei der Sachverhalt umfassend und vollständig dargelegt und die Übersendung der Treuhandvereinbarung und des Vergleichsentwurfes angeboten worden. Vorwegnehmend sei an dieser Stelle angemerkt worden, dass der Wortlaut des der Treuhandvereinbarung angeschlossenen Vergleichsentwurfes vollständig dem tatsächlich geschlossenen gerichtlichen Vergleich entspreche. Die Übermittlung sei seitens des FAes für nicht notwendig erachtet und abgelehnt worden. Jedenfalls sei zu diesem Zeitpunkt jedoch der tatsächliche Sachverhalt dem FA bekannt gewesen. Die Behauptung, dass das FA von diesem, wie in der Mitteilung einer ganz oder teilweise fehlenden Bescheidbegründung gemäß § 245 Abs. 2 BAO angeführt, neu hervorgekommenen Beweismittel keine Kenntnis gehabt habe, sei folglich nicht richtig, da die Übermittlung desselben dem FA angeboten worden sei, das FA sohin Kenntnis von der Existenz der Treuhandvereinbarung und des gerichtlichen Vergleiches gehabt habe und darüberhinaus das FA auf Grund der telefonischen

Erläuterungen, die im Gespräch mit der Fachbereichsleiterin dargelegt worden seien, jedenfalls auch umfassende inhaltliche Kenntnis der angeführten Schriftstücke gehabt habe. Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes liege jedenfalls ein vom FA verschuldeter Mangel bei der Sachverhaltsermittlung vor. Dieser Umstand des behördlichen Verschuldens sei bei der Ermessensübung jedoch nicht berücksichtigt worden, obwohl dies geboten gewesen wäre. Die am 9. September 1999 erbetene Auskunft sei am 17. September 1999, sohin acht Tage nach der vom steuerlichen Vertreter eingebrachten Anfrage telefonisch von der Fachbereichsleiterin erteilt worden. Gemäß diesem Telefonat seien die Einkommensteuer-Richtlinien 1984 anzuwenden gewesen und die Entschädigung wäre daher im Ausmaß, in dem sie auf die stehende Ernte und das Feldinventar entfalle, steuerfrei zu belassen und in der Gewinnermittlung nicht anzusetzen. Vom steuerlichen Vertreter seien über diese Telefonate handschriftliche Aktenvermerke verfasst worden. Es erscheine zwar möglich, aber in Anbetracht der nicht unerheblichen Höhe der gegenständlichen Ablösezahlung von S 9,750.000,00 geradezu unvorstellbar, dass die Fachbereichsleiterin, die sich immerhin acht Tage mit dieser Frage beschäftigen habe müssen, bis sie den steuerlichen Vertreter zurückgerufen habe, keinerlei Aufzeichnungen über die Auskunftserteilung gemacht haben soll. Sollte dem tatsächlich so sein, so liege wohl eine erhebliche Sorgfaltspflichtverletzung vor. Auch dieser Umstand wäre nach Erachten des Bw. bei der Ermessensentscheidung über die Wiederaufnahme zu berücksichtigen gewesen. Auf Grund dieser Auskunft und im Vertrauen auf die Richtigkeit der vom FA erteilten Information sei der Jahresabschluss 1998 erstellt und insbesondere nicht mehr rückgängig zu machende wirtschaftliche Dispositionen getroffen worden. Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung sei vom durchführenden Prüforgan zunächst am 24. November 2000 festgestellt worden, dass die auf Grund obiger Auskunft steuerfrei belassene Entschädigungszahlung zu versteuern sei, da hierbei keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden (unter Hinweis auf ein FAX vom 24. November 2000 des Prüfers an die steuerliche Vertretung). Auf die vom Steuerberater abgegebene und darauf Bezug nehmende Erklärung sei seitens des Prüforgans nicht Stellung genommen und daraufhin die Betriebsprüfung unterbrochen worden. Am 19. Dezember 2000 sei es zu einem Treffen zwischen einem namentlich genannten Gruppenleiter des FAes und dem Steuerberater gekommen. Zugezogen sei zu einem späteren Zeitpunkt ein namentlich genannter Abteilungsleiter worden. In diesem Gespräch habe das Verdachtsgespräch des Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb durch die Argumentation des Steuerberaters ausgeräumt werden können und man habe sich darauf verständigen können, dass im gegebenen Fall Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen würden. Zufolge der nachfolgenden Argumentation des Gruppenleiters sei jedoch der gemäß der Treuhand geleistete Betrag eindeutig für die Aufgabe des Pachtrechtes geleistet

worden und keinesfalls als Ablöse für die stehende Ernte. Hierzu sei Folgendes anzumerken: In den Verhandlungen des Bw. mit der Firma X sei unzweifelhaft davon ausgegangen worden, dass der laut Treuhandvereinbarung zu entrichtende Betrag als Ablöse für die stehende Ernte aufzubringen gewesen sei. Dies sei unter anderem einem FAX zu entnehmen, das von der steuerlichen Vertretung an einen namentlich genannten Vertreter der Firma X übermittelt worden sei. Der Beilage dieses Schreibens sei die genaue Bewertung der nicht mehr verwertbaren Rasenbestände zu den jeweiligen Rückgabeterminen zu entnehmen. Dieses FAX inklusive sämtlicher Beilagen sei in der erwähnten Besprechung dem Abteilungsleiter des FAes übergeben worden. Wäre der laut Treuhandvereinbarung festgesetzte Betrag tatsächlich als Pachtrechtsablöse zu leisten gewesen, wären derartige Berechnungen sowie der im Auftrag der Firma X im Dezember 1999 von Landschaftsarchitekten erstellte Rollrasen-Flächennachweis, die beiden involvierten Parteien Kosten verursacht hätten, nicht notwendig gewesen. Dieser Sachverhalt dokumentiere unzweifelhaft den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Treuhandvereinbarung. Ein weiterer Betrag wäre für die Aufgabe des Pachtrechtes zu leisten gewesen. Die Höhe dieses Betrages sollte sich nach dem Zeitpunkt der Erteilung der Baugenehmigung für den Pferdesportpark richten. Die diesbezügliche Staffelung sei im Vergleich angeführt. Da die Baugenehmigung bis zum letztfälligen Stichtag nicht erfolgt sei, würden keine Zahlungen mehr geleistet werden. Im Laufe des Gesprächs sei vorübergehend auch das Vorliegen einer Ablöse für die stehende Ernte und das Feldinventar außer Streit gestellt worden, jedoch nunmehr vom Abteilungsleiter des FAes neu eingewendet worden, dass er Zweifel an der Auslegung der Anwendbarkeit des "§ 73 Abs. 1 ESTR 1984" habe, da die Richtlinien contra legem wären. Hierzu sei zu bemerken, dass eine nunmehr andere rechtliche Beurteilung eines bekannt gewesenen Sachverhaltes nicht die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertige. In einer letzten Abschlussbesprechung mit dem Vorstand des FAes am 9. Mai 2001 sei nochmals bestätigt worden, dass ohne Zweifel Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorlägen. Seitens des FAes sei jedoch wiederum die Ansicht betont worden, dass keine Ablöse für die stehende Ernte entrichtet worden sei, sondern eine Entschädigungszahlung für die Aufgabe des Pachtrechtes. Auf das vorgelegte FAX an die X-GmbH [betrifftend Bewertung der Rasenbestände] und den augenscheinlichen Mangel bei der Sachverhaltsermittlung sei nicht mehr näher eingegangen worden. Es sei lediglich bestätigt worden, dass über die telefonisch erteilte Auskunft keinerlei Aktenvermerke angefertigt worden seien. Das nach Meinung des FAes neu hervorgekommene Beweismittel des gerichtlichen Vergleiches vermöge nicht einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen bzw. zu rechtfertigen, da sich der Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch die Kenntnis des gerichtlichen Vergleiches nicht geändert habe. In der bereits genannten Mitteilung der ganz oder teilweise fehlenden Bescheidbegründung werde diesbezüglich auf die

Darstellung des Prüfberichtes vom 13. Juni 2001 verwiesen. Im genannten Prüfbericht werde zunächst auf die Textierung der Treuhandvereinbarung vom 9. Oktober 1998 mit dem Zitat "Entschädigungsbetrag für die Beendigung des Landpachtvertrages" und weiter auf die Textierung des gerichtlichen Vergleiches vom 22. Oktober 1998 mit dem Zitat "... allfällige auf den Flächen befindlichen Fahrnisse des [Bw.] und vorhandene Rasenbestände entschädigungslos in das Eigentum der X-GmbH übergehen" Bezug genommen. Es liege im Wesen des Begriffes der "Entschädigung für die Beendigung eines Landpachtvertrages", dass damit rechtlich unterschiedlich zu qualifizierende Kosten abgegolten würden. Insbesondere seien von diesem Begriff nicht nur Entschädigungen für die stehende Ernte, für das Feldinventar und für die im Boden befindliche Saat sowie für alle erdenklichen sonstigen im Zuge der Beendigung eines Landpachtvertrages anfallenden Kosten und Investitionen grundsätzlich umfasst. Diese sprachliche Ungenauigkeit der Treuhandvereinbarung könne aber nicht Grund sein, um den auf Grund dieser Treuhandvereinbarung vor Abschluss des gerichtlichen Vergleiches gezahlten Entschädigungsbetrag nicht als Ablöse für die Rasenbestände, sondern im Gegenteil als Ablöse für die Aufgabe des Pachtrechtes zu qualifizieren. Dies insbesondere deshalb, da der wahre wirtschaftliche Gehalt der Treuhandvereinbarung, der gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen maßgebend sei, unter anderem dokumentiert durch den dem FA vorgelegten Schriftverkehr (FAX der steuerlichen Vertretung an die Firma X vom 14. September 1998 mit einer Zusammenstellung und Kostenschätzung für die stehende Ernte und die im Boden befindliche Saat, die bis zur Übergabe der Flächen nicht mehr verwendet werden könnten, sowie der im Auftrag der Firma X durchgeführte Rollrasen-Flächennachweis zum 7. Dezember 1999), eindeutig im Vorliegen einer Ablöse für die Rasenbestände (stehende Ernte und im Boden befindliche Saat) liege. Erst der später geschlossene gerichtliche Vergleich habe die Zahlung einer zusätzlichen Entschädigung für die Aufgabe des Pachtrechtes zum Inhalt. Eine nochmalige Entschädigung der bereits in Folge des Vollzugs der Treuhandvereinbarung entschädigten Rasenbestände im Zuge des gerichtlichen Vergleiches werde durch den vom FA im Prüfbericht zitierten und oben wiedergegebenen Passus "...entschädigungslos ... übergehen" ausgeschlossen. Die Höhe dieser zusätzlichen Entschädigung sei gemäß gerichtlichem Vergleich in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Erteilung der Baugenehmigung für den von der Firma X projektierten Pferdesportpark abfallend gestaffelt. Diese Staffelung erfolge auf Grund der zweifelsfrei logischen Annahme, dass das Pachtrecht, im Gegensatz zum Wert der stehenden Ernte, mit Herannahen des ursprünglich im Pachtvertrag vereinbarten Beendigungstermins an Wert verliere. Es bleibe daher festzustellen, dass seitens des FAes der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt worden sei, ferner unter grober Sorgfaltspflichtverletzung keinerlei Aktenvermerke über die Auskunftserteilung angefertigt

worden seien, weiters aus Verschulden der Behörde die gegenständlichen Beweismittel nicht bereits im Zuge der telefonischen Anfrage vorgelegt worden seien und darüber hinaus auf Grund der bereits getroffenen wirtschaftlichen Dispositionen eine Gefährdung des Fortbestandes des Unternehmens durch die beabsichtigte Wiederaufnahme des Verfahrens herbeigeführt werde (zu befürchtende drastische Reduktion der Bonitätseinstufung bei den Kreditgebern, da die zukünftige Verlustvortragsverwertung bereits an die finanziierende Hausbank kommuniziert worden sei), dies alles jedoch im Zuge des Ermessensgebrauches bei der gebotenen Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit keine Berücksichtigung gefunden habe. Gegenteilig sei bei Betrachtung der oben dargestellten Chronologie der vom FA vorgebrachten Argumentation der Eindruck zu gewinnen gewesen, dass im vordergründigen Interesse des FAes die Besteuerung der Ablösezahlung gelegen und keineswegs die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Mittelpunkt gestanden sei. Auf Grund des dargelegten Sachverhaltes und vor allem der Tatsache, dass seitens des Steuerberaters das Bemühen bestanden habe, sämtliche Unterlagen offenzulegen, dies aber nicht in Anspruch genommen worden sei, sohin keine neuen Beweismittel im Sinne von § 303 Abs. 4 BAO hervorgetreten seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen geeignet seien, sei eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens, kundgetan im Bescheid vom 21. Juni 2001 als rechtswidrig zu betrachten und aufzuheben.

In der Stellungnahme vom 11. Oktober 2001 (AS 46f) gab der Betriebsprüfer an, die Kenntnis über den Inhalt einer telefonischen vorgetragenen Anfrage ersetze nicht die authentische Kenntnis des Inhaltes von Vereinbarungen, zumal diese, wie selbst in der Berufung ausgeführt werde, eine "sprachliche Ungenauigkeit" beinhalte. Der gesamte entscheidungswesentliche Sachverhalt sei erst durch Vorlage der in Rede stehenden Vereinbarung bekannt geworden. Ein Verschulden an der Nichtvorlage dieser Beweismittel durch das FA sei nicht zu erkennen. Die Vorlage anlässlich der Auskunftserteilung bzw. im Zuge der Erklärungsabgabe wäre dem Berufungswerber selbstverständlich offen gestanden. Eine Ablehnung der Vorlage der Beweismittel anlässlich der Auskunftserteilung seit laut einer Stellungnahme der Fachberichtsleiterin unwahrscheinlich bzw. würde eine derartige Ablehnung den Bw. natürlich nicht daran hindern, diese dennoch (etwa in Verbindung einem schriftlichen Auskunftsbegehr) vorzulegen. Die Unkenntnis der Abgabenbehörde vom authentischen Inhalt dieser Urkunden habe der Bw. selbst zu vertreten. Die amtswegige Ermittlungspflicht befreie die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (unter Hinweis auf VwGH 28.1.1998, 95/13/0069). Eine telefonische Rechtsauskunft könne für den weiteren Verfahrensfortgang nicht bindend sein, sofern das Legalitätsprinzip eine andere Beurteilung gebiete. Im Hinblick

auf den Vorwurf einer Sorgfaltspflichtverletzung sei die Fachbereichsleiterin um eine Stellungnahme gebeten worden. Persönliche Aufzeichnungen über die telefonisch erteilte Auskunft würden existieren (unter Hinweis auf eine Stellungnahme vom 4. Oktober 2001). Da die Auskunft erst im September 1999 eingeholt worden sei, also lange nach Abschluss der entsprechenden Vereinbarung im Oktober 1998, könnten sich die wirtschaftlichen Dispositionen, welche zum Abschluss dieser Vereinbarung geführt hätten, nicht in der erteilten Auskunft gründen. Andere wirtschaftliche Dispositionen seien nicht bekannt gegeben worden. Die Besteuerung der Ablösezahlung entspreche der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da auch beim Vertragspartner die Aktivierung und künftige potentiell steuermindernde Aufwandswirksamkeit des Entschädigungsbetrages rechtskonform sei und auch die Textierung des vom Bw. argumentativ vorgebrachten Abschn. 73(1) der "Einkommensteuerrichtlinien 1998" von einer konformen Behandlung bei Pächter und Verpächter ausgeht. Sei diese konforme Behandlung nicht sichergestellt, dann seien nach Auffassung der Betriebsprüfung die "Einkommensteuerrichtlinien 1988" im Hinblick auf ihren contra-legem-Charakter in Folge des übergeordneten Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unanwendbar.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 4. Oktober 2001 (AS 48f) gab die Fachbereichsleiterin an: Telefonat vom 9. September 1999: Ein derartiges Telefonat habe tatsächlich stattgefunden, das Datum sei jedoch nicht mehr erinnerlich. Angebotene Unterlagen: Es könne nicht mit 100%iger Sicherheit ausgeschlossen werden, dass solche Unterlagen angeboten worden seien, dennoch werde es für eher unwahrscheinlich gehalten, weil üblicherweise vor Beantwortung einer Anfrage seitens eines Abgabepflichtigen eventuelle Beweisunterlagen abverlangt würden, insbesondere wenn sie (wie angeblich im vorliegenden Fall) schon von Seiten des Anfragers angeboten würden. Inhaltliche Kenntnis des Vertrages und des Vergleiches: Bei der telefonischen Anfrage sei folgender Sachverhalt bekannt gegeben worden: Der Bw. sei Pächter eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes, Verpächter die Firma X. Da der Pachtvertrag vorzeitig aufgelöst werde (ursprünglich erst Ende 2000), erhalte der Bw. auf Grund eines gerichtlichen Vergleiches eine Entschädigung für die stehende Ernte und Feldinventar. Es handle sich dabei um eine Ablöse für das Pachtrecht wegen vorzeitiger Auflösung, eine solche Ablöse werde sowieso in der Steuererklärung angesetzt. Keinerlei Aufzeichnungen: Es sei sehr wohl eine Aufzeichnung über diese Anfrage bei der Fachbereichsleiterin geführt worden, allerdings sei diese nicht im Steuerakt sondern in einer gesonderten Mappe betreffend Fachbereichsleiteranfragen abgelegt worden. Eine Kopie dieses Vermerks befindet sich in Anschluss an die Stellungnahme der Fachbereichsleiterin AS 50.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2001 (AS 51) wurde der Bw. vom FA ersucht, sich zu den Stellungnahmen zu äußern.

Mit Schreiben vom 30. November 2001 (AS 54ff) teilte der Bw. zur Stellungnahme der Fachbereichsleiterin mit, es werde zur Kenntnis genommen, dass diese Aufzeichnungen über die eingebrachte Anfrage angefertigt habe. Es werde jedoch angemerkt, dass es eigenartig erscheine, dass zunächst seitens des FAes behauptet werde, es wäre kein Aktenvermerk angefertigt worden, nunmehr dieser jedoch in einer gesonderten Mappe betreffend Fachbereichsleiteranfragen, wohlgerne scheinbar ohne Datumsvermerk, aufgefunden worden sei. Es liege der Schluss nahe, dass die Fachbereichsleiterin erst nach der Abschlussbesprechung zum gegebenen Sachverhalt befragt worden sei, denn sonst hätte der Aktenvermerk wohl früher zum Vorschein kommen müssen. Es sei zwar mitgeteilt worden, dass sich die Fachbereichsleiterin in Karenz befunden habe, der gegebene Fall und der zur Diskussion stehende Betrag hätten eine Befragung und wohl auch eine Einladung von ihr zu einer der Besprechungen jedoch nach Ansicht des Bw. jedenfalls gerechtfertigt erscheinen lassen. Es spiegelt die Vorgangsweise des FAes wider, dass dies unterlassen worden sei und es zeige weiters, dass seitens des FAes nur unzureichend Maßnahmen gesetzt worden seien, um den Sachverhalt, wie er entgegen der Darstellung des Bw. vom FA behauptet werde, zu überprüfen. In der Stellungnahme führe die Fachbereichsleiterin aus, dass "üblicherweise vor Beantwortung einer Anfrage seitens des Pflichtigen eventuelle Beweisunterlagen abverlangt werden". Herauf folge eine kurze Darstellung der inhaltlichen Kenntnisse des Vertrages und des Vergleiches. Selbst wenn der steuerliche Vertreter daher von der Tatsache absehe, dass er seinerseits die Zusendung der Unterlagen angeboten habe, hätte die Fachbereichsleiterin allein auf Grund der Kenntnis von der Existenz eines gerichtlichen Vergleiches von sich aus diese Unterlagen anfordern müssen, um eine Rechtsauskunft erteilen zu können, da sie dies nach eigenen Angaben "üblicherweise" zu tun pflege. Da dies seitens der Fachbereichsleiterin unterlassen worden sei, wäre es ihrerseits nur recht und billig gewesen, auf die Unverbindlichkeit ihrer Auskunftserteilung hinzuweisen. In diesem Fall hätte die steuerliche Vertretung natürlich darauf bestanden, entsprechende Unterlagen vorzulegen und schriftliche Auskunft darüber zu erlangen. Da ein derartiger Hinweis jedoch nicht gegeben worden sei und bis zu diesem Zeitpunkt auf derartige Auskünfte des FAes immer Verlass gewesen sei, hätte die steuerliche Vertretung nicht auf die Vorlage der Unterlagen bestanden. Zur Stellungnahme des Betriebsprüfers gab der Bw. an, es sei nochmals anzumerken, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung maßgebend sei. Dieser könne durch "sprachliche Ungenauigkeiten" nicht verändert werden. Die "sprachliche Ungenauigkeit" ändere auch nichts daran, dass dem FA der "gesamte entscheidungs Sachverhalt" bereits im Zuge der telefonischen Anfrage offengelegt worden sei. Auf Grund der oben angeführten Erläuterungen, die auch schon in Besprechungen und im bisherigen Schriftverkehr gegeben worden seien, sei nicht ersichtlich, in welchem Maß die Offenlegungs- und

Mitwirkungspflicht verletzt worden sei. Ganz gegenteilig empfinde es der Bw. als absolut inakzeptabel, dass ihm seitens des Betriebsprüfers eine Verletzung der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht vorgeworfen werde, obwohl das Bemühen des Bw., den konkreten Sachverhalt richtig zu behandeln, jedenfalls erkennbar sei und auf Grund der bis zu dieser Zeit gemachten Erfahrung in der Zusammenarbeit mit dem FA auf die Richtigkeit der telefonischen Auskunft vertraut hätte. Im gegeben Fall sei dem Bw. höchstens eine Nachlässigkeit insoweit vorzuwerfen, als er in gutem Glauben nicht auf die Vorlage der Unterlagen und eine schriftliche Auskunft – mangels Hinweis seitens des FAes auf die Unverbindlichkeit der telefonischen Auskunft – bestanden habe. Aus der Stellungnahme der Fachbereichsleiterin gehe klar hervor, dass diese trotz Kenntnis der Existenz eines gerichtlichen Vergleiches die Vorlage desselben nicht verlangt habe, obwohl das Abverlangen von Beweisunterlagen nach ihren eigenen Angaben üblich sei. Es liege somit ein vorsätzliches Verschulden an der Nichtvorlage dieser Beweismittel durch das FA vor, welches bei der Ermessensübung über die Wiederaufnahme des Verfahrens zu berücksichtigen sei. Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens sei auch unter der Annahme des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes dann rechtswidrig, wenn sie sich als Verstoß gegen Treu und Glauben und damit als Ermessenswidrigkeit erweise. Der Bw. habe auf die vom FA erteilte Auskunft vertraut und entsprechende wirtschaftliche Maßnahmen gesetzt, die nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten. Die Bestätigung eines positiven Aktenbestandes (Aktennotiz über die telefonische Auskunft) in der Finanzbehörde sei ein weiterer Beweis dafür, dass keinerlei neue Beweismittel hervorgetreten seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen geeignet seien. Dass in der am 17. August 2001 eingebrachten Berufung andere wirtschaftliche Dispositionen nicht bekannt gegeben worden seien, sei unrichtig, da auf Seite sechs, zweiter Absatz, in Klammern ein eigens darauf abzielender Vermerk über eine konkrete Disposition angeführt würden. Es sei ferner darauf zu verwiesen, dass die wirtschaftlichen Dispositionen, die auf Grund des Jahresabschlusses 1998 getroffen worden seien, zu beachten seien. Der Jahresabschluss 1998 sei auf Grund der erwähnten Auskunft der Fachbereichsleiterin erstellt worden. Die künftigen wirtschaftlichen Dispositionen hätten sich natürlich an diesem Jahresabschluss zu orientieren. Somit habe die Auskunft massiven Einfluss auf die Unternehmensplanung der Folgejahre gehabt. Aus den dem FA vorliegenden Jahresabschlüssen sei unschwer erkennbar, dass die Finanzlage des Unternehmens des Bw. zu erheblichen Bedenken Anlass gebe. Der unerwartete Wegfall der Verlustvorträge würde den Bestand des Unternehmens massiv gefährden, da die Bank die weitere Finanzierung verweigern könnte und eine Umschuldung derzeit unmöglich sei. Damit wäre ein Konkurs unausweichlich. Die Verfügung der Wiederaufnahme stelle daher nicht nur

eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar, weil der Bw. die gutgläubig getroffenen finanziellen Dispositionen nicht mehr rückgängig machen könne, sondern sei auch in Hinblick auf die damit verbundene massive Existenzbedrohung des Bw. unbillig, sodass sie sich als Ermessenswidrigkeit erweise. Aus der zwar kurz gehaltenen Stellungnahme der Fachbereichsleiterin gehe klar hervor, dass sie zumindest die für die Beurteilung dieser Frage erforderlichen Kenntnisse des Vertrages und des Vergleiches jedenfalls gehabt habe.

c) Verfahren vor dem UFS

Der Bw. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung, solche fanden am 19. Oktober 2005 und 11. Jänner 2006 statt. Weiters erstatte der Bw. über Ersuchen des UFS einen Schriftsatz betreffend Beweis nicht wieder rückgängig zu machender Dispositionen unter Vorlage von Urkunden dritter Seite.

- In der Berufungsverhandlung vom 19. Oktober 2005 wurde erörtert:

Der steuerliche Vertreter brachte vor, er habe vor Verfassung der Abgabenerklärung beim FA einen Mitarbeiter im Referat angerufen, der ihn an die Fachbereichsleiterin weiterverwiesen habe. Der steuerliche Vertreter habe dieser am Telefon den Sachverhalt vollständig dargelegt. Die Fachbereichsleiterin habe ihn dann eine Woche später zurückgerufen und die Auskunft erteilt, es handle sich um eine Ablöse für stehende Ernte und Feldinventar, welche steuerfrei sei. Der steuerliche Vertreter habe dies so in der Steuererklärung dargestellt. Er habe in dem Telefongespräch mit der Fachbereichsleiterin auf Abschn. 73 Abs. 1 EStR 1984 Bezug genommen, welche nach Wissen des steuerlichen Vertreters ein Jahr später geändert worden seien. In den EStR [2000] gebe es diesen Passus nicht mehr. Bei dem Telefonat habe er die Übermittlung von Unterlagen, Vertrag, Vergleich, Treuhandvereinbarung, angeboten. Der steuerliche Vertreter habe sich bemüht, vom FA eine verbindliche Auskunft über den mitgeteilten Sachverhalt, ob die von der Firma X bezahlten Beträge der Einkommensteuer unterliegen oder nicht, zu erhalten. Das Unternehmen seines Mandanten habe im Vertrauen auf die Auskunft des FAes betreffend Steuerfreiheit Dispositionen getroffen, nämlich eine Mitteilung an die Hausbank. Es habe eine Verhandlung mit der Hausbank über eine Umschuldung stattgefunden, im Zuge derer kommuniziert worden sei, dass die Ablöse von der Firma X steuerfrei bleibe, was zu einer besseren Bonitätsbewertung geführt habe. Der Gesamtfinanzierungsrahmen habe S 30 Mio. betragen. Die nunmehrige Verschuldung betrage ungefähr den vierfachen Jahresumsatz. Auf Grund der Auskunft des FAes seien Dispositionen mit der Hausbank getroffen worden, was nicht geschehen wäre, falls das FA von vornherein gesagt hätte, der Betrag wäre der Einkommensteuer zu unterziehen.

Die Fachbereichsleiterin, zugleich Vertreterin des FAes im Berufungsverfahren, gab an, dass es damals die telefonische Anfrage gegeben habe. Diese sei in die Richtung gegangen, dass

als Ablöse für stehende Ernte ein Betrag zu bezahlen wäre. Die rechtliche Beurteilung, dass es sich um eine Entschädigung für stehende Ernte und Feldinventar handle, sei ihr vom steuerlichen Vertreter vorgegeben worden. Sie habe dann gefolgt, dass dafür die damalige Erlassmeinung anwendbar sei. Die Fachbereichsleiterin habe jedoch den steuerlichen Vertreter darauf hingewiesen, dass eine allfällige Entschädigung für die Aufgabe des Pachtrechtes sehr wohl der Einkommensteuer unterliegen würde. Aus dem handschriftlichen Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters gehe hervor, dass es sich um eine Ablöse für stehende Ernte und Feldinventar handeln soll. Die rechtliche Beurteilung sei der Fachbereichsleiterin so vorgegeben und von ihr nicht einer näheren Überprüfung unterzogen worden.

Der steuerliche Vertreter gab dazu an, dass sich aus seiner Anfrage ergebe, dass der Verpächter X eine GmbH sei, in Besprechungen während der Betriebsprüfung sei von Seiten des FAes bezweifelt worden, dass eine solche Vereinbarung zwischen einer GmbH und einem Landwirt möglich sei.

Die Vertreterin des FAes gab an, sie könne sich nicht erinnern, dass ihr Unterlagen angeboten worden wären. Es habe sich schließlich um einen Fall um mehrere Millionen Schilling gehandelt.

Der steuerliche Vertreter gab an, er habe damals beim Telefon mit der Fachbereichsleiterin sogar Passagen aus den Verträgen vorgelesen und auf die beträchtliche Zusammensetzung der Ablöse für stehende Ernte und Feldinventar sowie die zweite Ablöse für das Pachtrecht, die zeitlich gestaffelt angegeben wurde, hingewiesen. Er habe damals schon öfters telefonischen Kontakt mit dem FA in Sachen seines Mandanten gehabt und sich immer auf die Auskünfte des FAes verlassen können. Der steuerliche Vertreter finde es nicht richtig, wenn das Unterlassen von schriftlichen Aufzeichnungen durch Beamte zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen soll.

Die Vertreterin des FAes gab an, sie sei damals in der Funktion einer Fachbereichsleiterin tätig gewesen. Zu ihren Aufgaben habe es gehört, Berufungen zu erledigen sowie intern und extern Rechtsauskünfte zu erteilen. Telefonische Rechtsauskünfte hätten zu ihrer täglichen Arbeit gehört und der damalige Anruf des steuerlichen Vertreters sei wie jeder andere Fall gewesen.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass er damals im Veranlagungsreferat, das für seinen Mandanten zuständig war, angerufen habe und mit einem namentlich genannten Mitarbeiter telefoniert habe. Die Vertreterin des FAes bestätigte, dass dieser Mitarbeiter im Veranlagungsreferat gearbeitet habe. Laut steuerlichem Vertreter habe ihn dann der Mitarbeiter an die Fachbereichsleiterin weiter verwiesen, die ihm dann die telefonische Auskunft gegeben habe. Bezuglich der Dispositionen auf Grund der Auskunft des FA gehe es primär um die

Bonitätsbewertung des Bw., die durch die Kommunizierung des zu erwartenden Verlustvortrages an die Bank verbessert worden sei, zumal die Entwicklung des Unternehmens bezüglich Insolvenzbeurteilung eine ständige Gratwanderung bedeute. Es ist in der Bilanz buchmäßig ein negatives Eigenkapital von S 20 Mio. ausgewiesen worden, was jedoch beim Landwirt keinen Insolvenzstatbestand darstelle. Trotzdem komme der Zahlungsunfähigkeit und der Insolvenssituation gegenüber der Bank eine wesentliche Bedeutung zu. Faktum sei, dass die Bank die Fälligkeitstellung ungefähr im Jahr 2003 schriftlich angedroht habe.

Über die Frage des Referenten, wie der Bw. reagiert hätte, wenn das FA von vornherein die Auskunft gegeben hätte, die Entschädigung sei steuerpflichtig, gab der steuerliche Vertreter an, es wäre dann gegenüber der Bank anders verhandelt worden. Das Problem sei, wenn man zuerst die Steuerfreiheit gegenüber der Bank kommuniziere und sich erst im nachhinein die Steuerpflicht herausstelle, weil dadurch die Bonität schlechter ausfalle. Hätte der Bw. von vornherein von einer Steuerpflicht gewusst, hätte die Finanzierungsplanung des Unternehmens für die Folgejahre anders ausgesehen.

Die Vertreterin des FAes gab an, dass der Entschädigungsbetrag ein Jahr vor dem Telefongespräch geflossen sei, sodass ein erst nachträgliches Ergreifen weiterer Dispositionen nicht nachvollziehbar sei.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass die Bilanzierung des Jahres 1998 auf Grund der Auskunft des FAes stattgefunden habe und die Vorlage der Bilanz an die Bank als weitere Disposition, insbesondere als Grundlage für die Bonitätsbewertung, zu sehen sei.

- Im Schriftsatz vom 30. November 2005 gab der Bw. zusammengefasst an:

Das Unternehmen des Bw. befindet sich in einer äußerst angespannten Liquiditätssituation. Laut Bilanz zum 31. Dezember 2004 hätten die Bankverbindlichkeiten € 4,219.579,76 betragen. Das sei mehr als das Vierfache des durchschnittlichen Umsatzes der letzten Jahre. Dieser hohe Grad der Verschuldung gepaart mit einem buchmäßig negativem Eigenkapital führe dazu, dass der finanziierenden Hausbank eine essentielle und existentielle Bedeutung für den Fortbestand des Unternehmens zukomme. Die Situation sei auch dadurch verschärft, dass die Bank bei einer allfälligen Verwertung des Tilgungsträgers für die Kredite eine Konkurrentin sein könnte. Bei der Fälligkeitstellung der Kredite wäre das Unternehmen unverzüglich zahlungsunfähig und müsste Konkurs anmelden. Die Bank habe mit einem beiliegenden Schreiben vom 4. Juli 2003 die Fälligkeitstellung der Kredite angedroht, die nach Zuhilfenahme eines auf Sanierungsfälle spezialisierten Rechtsanwaltes abgewendet worden sei. Bereits im Jahr 1998 sei eine Umschuldung auf eine andere Bank versucht worden, die jedoch nicht gelungen sei. Im Jahr 1999 sei ein Teil der Kredite in fremder Währung umgeschuldet

worden, um die Zinsenlast zu verringern. Die gesamten Bankverbindlichkeiten würden 1998 S 30,868.932,31 betragen und seien 2000 auf S 43,412.175,07 angestiegen.

Vertrauend auf die Richtigkeit der Auskunft des FAes über die Steuerfreiheit der Ablöse für die stehende Ernte habe der steuerliche Vertreter die Steuerbilanz 1998 für die Bw. durch erfolgsneutrale Buchung der Ablösezahlung auf das Kapitalkonto erstellt und der Bank vorgelegt. Nach telefonischer Rückfrage durch die Bilanzanalyse-Anteilung der Bank am 18. November 1999 habe der steuerliche Vertreter der Bank mitgeteilt, dass die Steuerfreiheit der Ablösezahlungen mit dem FA abgeklärt worden sei und daraus die erfolgsneutrale Verbuchung in der Steuerbilanz resultiere (unter Hinweis auf einen ebenfalls beiliegenden Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 18. November 1999). Die Bonitätseinstufung des Bw. sei daher auf Basis dieser Mitteilung erfolgt. Sofern der Bank nunmehr mitgeteilt werden müsste, dass die Ablösezahlungen für die stehende Ernte nun doch steuerpflichtig wäre und dass dadurch eine zukünftige Steuerbelastung in der Höhe von rund S 4,875.000,00 durch Wegfall der Verlustvorträge eintreten würde, so würde das die Bonitätseinstufung deutlich verschlechtern. Aufgrund des bereits geschilderten Verhältnisses zur Bank würde dieser ein schlagendes Argument für eine sofortige Fälligstellung der Kredite liefern, da weitere Sicherheiten nicht mehr beigebracht werden könnten, womit der Konkurs unausweichlich wäre.

- Dazu gab das FA folgende Stellungnahme vom 21. Dezember 2005 ab:

Der gerichtliche Vergleich sei im Oktober 1998 abgeschlossen worden. Das Telefonat mit dem FA hinsichtlich der Steuerbarkeit der Ablösezahlungen sei im September 1999 erfolgt. Die Steuerklärungen 1998 seien im November 1999 eingereicht worden. Laut oa. Schreiben des Bw. sei eine Umschuldung Ende 1998 auf eine andere Bank versucht worden, welche jedoch nicht zu Stande gekommen sei. Im Jahr 1999 sei dann innerhalb der Bank eine Umschuldung auf fremde Währung bewirkt worden, um die Zinsenlast zu reduzieren, was jedoch offenbar ohne Auswirkung geblieben sei, weil die Bankverbindlichkeiten von 1998 bis 2000 beträchtlich gestiegen seien. Die Steuerbilanz 1998, in der von der Steuerfreiheit der Ablösezahlungen ausgegangen wurde, sei der Bank vorgelegt worden, die Bonitätseinstufung sei angeblich auf Basis dieser Bilanz erfolgt. Der handschriftliche Aktenvermerk [des Steuerberaters] vom 18. November 1999 stelle nach Ansicht des FAes keinen ausreichenden Nachweis darüber dar, dass die Bank irgendwelche Maßnahmen gesetzt bzw. nicht gesetzt habe, insbesondere darüber, wie die Bonitätseinstufung tatsächlich ausgesehen habe. Weiters sei keinerlei Nachweis über mögliche weitere wirtschaftliche Dispositionen, die auf Grund der Aussage des FAes vom September 1999 getroffenen worden wären, erbracht worden. Das Unternehmen befindet sich unbestritten in einer äußerst schlechten finanziellen Situation, dies aber auch offenbar ohne die mögliche Steuerpflicht der Ablösezahlung. Denn bereits im Juli 2003 sei eine

Fälligstellung sämtlicher Kredite angedroht worden, obwohl zu diesem Zeitpunkt die Bank von einer möglichen Steuerpflicht der Ablösezahlung noch nicht in Kenntnis gewesen sei (unter Hinweis auf das Schreiben des Bw. vom 30. November 2005, Seite 2, vorletzter Absatz, wonach die Bank bis zum heutigen Tag über die steuerliche Problematik noch nicht informiert worden sei). Das FA könne daher keinen unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zwischen der Auskunftserteilung vom September 1999 einerseits und den getroffenen Dispositionen des Bw. erkennen bzw. als nachgewiesen erachten.

- In der zweiten Berufungsverhandlung am 11. Jänner 2006 wurde erörtert:

Der Referent verwies auf die Richtlinie Organisation von Veranlagung und Betriebsprüfung (OVB), wonach der Fachbereichsleiter ua. zuständig war für "Entscheidung über Zweifelsfragen materiell- und verfahrensrechtlicher Art (Anfragen von Bediensteten, Anfragen von Parteien) mit oder ohne Bezug auf einen konkreten Fall" .

Der Referent verwies darauf, dass laut gerichtlichem Vergleich Punkt 1 auf den Flächen befindliche Fahrnisse und vorhandene Rasenbestände entschädigungslos an die X-GmbH fallen sollten und sich dem daraus ergebenden Widerspruch zum Vorbringen des Bw., dass die Entschädigung für Feldinventar und stehende Ernte bezahlt worden sei.

Der steuerliche Vertreter gab dazu an, dass Voraussetzung für den gerichtlichen Vergleich die Treuhandvereinbarung gewesen sei, auf Grund derer die Entschädigung bezahlt worden sei. Laut gerichtlichem Vergleich Punkt 2 wäre eine zusätzliche Entschädigung für die Aufgabe des Pachtrechtes gestaffelt nach den dort genannten Terminen zu zahlen gewesen. Er verweise auch auf das FAX vom 14. September 1998 betreffend Bewertung der stehenden Ernte und im Boden befindliche Saat, die bis zur Übergabe nicht mehr verwertet werden konnten. Die im gerichtlichen Vergleich genannten Flächen C, F und G seien in der Bewertung vom 14. September 1998 deshalb nicht enthalten, da diese bis zur endgültigen Übergabe vom Bw. noch abgeerntet werden sollten.

Der Referent weist darauf hin, dass im gerichtlichen Vergleich als zu übergebende Flächen A1, A3, B1 und B2, im Schreiben vom 14. September 1998 jedoch die Flächen A und B genannt sind.

Der steuerliche Vertreter gab dazu an, dass die damalige Bewertung nach einem Plan des Bw. erstellt worden sei. Aus dem Plan, der dem gerichtlichen Vergleich beigelegt sei, sei ersichtlich, dass sich die Fläche A aus den Flächen A1 und A3 und die Fläche B aus den Flächen B1 und B2 zusammensetze.

Der Referent verwies auf die Divergenz der Beträge S 9,010.000,00 laut Bewertungsschreiben vom 14. September 1998 und den schließlich bezahlten S 9,750.000,00.

Der steuerliche Vertreter gab dazu an, der Bw. sei ein guter Verhandler gewesen. Man sei damals schließlich von einer Gesamtsumme S 19,500.000,00 ausgegangen, davon sollte die Hälfte auf stehende Ernte und die andere Hälfte auf das Pachtrecht abgewertet mit den Terminen zu den Baubewilligungen entfallen. Man sei dann zum Ergebnis gekommen, dass die Hälfte sofort und der zweite Betrag laut Punkt 2 des gerichtlichen Vergleiches zu zahlen gewesen wäre.

Laut steuerlichem Vertreter handle es sich bei dem von ihm im Schreiben an die Betriebsprüfung genannten Rollrasenflächennachweis der X-GmbH vom 7. Dezember 1999 um einen - in der Berufungsverhandlung vorgelegten - Plan, bestehend aus zwei Seiten. Die dort schraffierten Flächen seien zum Stand 7. Dezember 1999 noch nicht abgeerntet gewesen. Diese Aufstellung sei von der X-GmbH selbst angefertigt worden, da diese, so nehme der steuerliche Vertreter an, einen Teil des Rollrasens auf den eigenen Golfplätzen verwendet habe.

Laut steuerlicher Vertreter habe der Wert der an die X-GmbH übergebenen Rasenflächen mehr als die S 9,750.000,00 ausgemacht. Der steuerliche Vertreter legte eine von ihm im Zuge der Betriebsprüfung angefertigte Aufstellung vor, aus der sich der Wert mit ca. S 14 Mio. ergebe. Die Entwicklung der Rasenfläche betrage zwei Jahre. Die von ihm während der Betriebsprüfung angefertigte Berechnung von S 14 Mio. zeige, dass die von der X-GmbH erhaltene Ablöse für stehende Ernte und Feldinventar von S 9,750.000,00 ohnehin zu niedrig gewesen sei.

Laut Vertreterin des FAes ergebe sich aus dem Aufsatz von Mohr [ÖStZ 1980, 53ff], dass der Fachbereichsleiter organisatorisch der Amtsleitung zuzurechnen sei, ein Weisungsrecht über die gesamten Finanzamtsbediensteten gehabt und dadurch eine übergeordnete Stellung im FA eingenommen habe. Der Fachbereichsleiter hätte sogar dem Veranlagungsleiter Weisungen erteilen können. Es habe aber einen eigenen Leiter der Veranlagung gegeben. Ihre Tätigkeit sei daher nicht der Veranlagung, sondern der Amtsleitung zuzurechnen. Die Fachbereichsleiterin sei nicht mit Wirkung für die Veranlagung tätig geworden.

Der steuerliche Vertreter gibt zur Stellungnahme des FA vom 21. Dezember 2005 an: Die später getroffenen tatsächlichen Dispositionen seien sehr wohl vor dem Hintergrund abgelaufen, dass die Entschädigungszahlung steuerfrei sei. Es treffe zwar zu, dass wirtschaftliche Entscheidungen nicht nur auf Grund eines einzigen Sachverhalts getroffen würden, das könne nicht nachweisen werden und das gebe es auch nicht in der wirtschaftlichen Realität, jedoch sei die angenommene Steuerfreiheit ein maßgeblicher Grund für die Vorgangsweise des Bw. gewesen. Wäre von vornherein von einer Steuerpflicht auszugehen gewesen, wäre schon

früher mit Kostensenkungen begonnen worden und man hätte restriktiv statt expansiv agieren müssen.

Betreffend Zurückweisungsbescheid verwies der steuerliche Vertreter auf seine bisherige Berufung und ergänzte, es gelte bezüglich der Abweisung des vierten Fristenstreckungsansuchens die restliche Berufungsfrist von 5 bzw. 6 Tagen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Zurückweisung

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. b BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist ein Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung in Lauf gesetzt.

Mit Rückschein vom 25. Juni 2001 (AS 13) wurden dem steuerlichen Vertreter des Bw. die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, der Sachbescheid Einkommensteuer 1998 und der Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2001 und Folgejahre, jeweils vom 21. Juni 2001, in Form eines Konvolutes, bestehend aus fünf Blättern, zugestellt (Wiederaufnahme Blatt 1, Einkommensteuer 1998 Blätter 2 bis 3 und Vorauszahlungsbescheid Blätter 5 bis 6). Sowohl der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens als auch der Sachbescheid Einkommensteuer sind jeweils mit "Einkommensteuerbescheid 1998" überschrieben (Blätter 1 bis 3). Der Wiederaufnahmbescheid enthält den Zusatz "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303(4) BAO zu Bescheid vom 13.12.1999" und den Spruch "Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird gem. § 303 (4) wiederaufgenommen". Auf dem ersten Blatt des Konvoluts befindet sich neben einer Rechtsmittelbelehrung folgende Begründung:

Begründung:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Aus der Formulierung des letzten Satzes und der durchgehenden Seitennummerierung des Konvoluts ergibt sich, dass der Hinweis auf den Prüfbericht auch den Einkommensteuerbescheid 1998 betrifft, da nur dieser "Abweichungen vom bisherigen Bescheid" beinhaltet. Die Blätter 2 und 3 des Konvolutes beinhaltet die Festsetzung der Einkommensteuer 1998 samt Angabe der Bemessungsgrundlagen (=Spruch des Einkommensteuerbescheides) und eine Rechtsmittelbelehrung.

Der Prüfbericht vom 13. Juni 2001 wurde dem steuerlichen Vertreter laut Rückschein am 29. Juni 2001 (DB Seite 28) zugestellt. Da der Prüfbericht durch den oa. Hinweis die Begründung für den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. Juni 2001 darstellt, begann die Berufungsfrist von einem Monat mit dem Tag der Zustellung (Bekanntgabe) des Prüfberichts, also dem 29. Juni 2001 zu laufen (§ 245 Abs. 1 BAO). Da der 29. Juli 2001 ein Sonntag war, war Montag der 30. Juli 2001 der letzte Tag zur Einbringung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. Juni 2001 (§ 108 Abs. 2 und 3 BAO).

Die Berufungsfrist kann aus berücksichtigenswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch den Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt (§ 245 Abs. 3 BAO). Die Hemmung des Fristlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung eines Antrages auf Fristverlängerung und endet mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird (§ 245 Abs. 4 erster Satz BAO). Hemmung der Berufungsfrist bedeutet, dass die Frist mit dem Tag der Einbringung des zur Hemmung führenden Antrages gestoppt wird und mit dem der Zustellung des die Hemmung beendenden Schriftstückes folgenden Tag der Rest der Frist weiterläuft (Ritz, BAO³, § 245 Tz 38). Bei einem Antrag auf Fristverlängerung kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft (§ 245 Abs. 4 zweiter Satz BAO).

Der erste Antrag des Bw. auf Fristverlängerung erfolgte am 25. Juli 2001 (zugleich Datum der Postaufgabe AS 15f; die Tage des Postlaufes sind gemäß § 108 Abs. 4 BAO nicht mitzuzählen) und somit innerhalb der Berufungsfrist, die ansonsten am 30. Juli 2001 geendet hätte. Der Bw. beantragte die Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 28. September 2001. Das FA erließ zu diesem Antrag keinen Bescheid, insbesondere keinen Bescheid, mit dem der Antrag abgewiesen wurde. Einem Vermerk des FAes auf dem Antrag ist zu entnehmen: "ja ohne Bescheid". Die Berufungsfrist war somit antragsgemäß bis zum 28. September 2001 verlängert. Einen Tag vor Ablauf der verlängerten Berufungsfrist stellte der Bw. am 27. September 2001 einen neuerlichen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 31. Oktober 2001. Auch zu diesem Antrag wurde kein Bescheid erlassen, ein Vermerk des FAes am Antrag lautet wiederum "ja ohne Bescheid". Damit war die Berufungsfrist weiter bis zum beantragten Ende 31. Oktober 2001 verlängert. Am 29. Oktober 2001 stellte der Bw. einen dritten Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist, diesmal bis zum 30. November 2001. Auch über diesen Antrag wurde kein Bescheid erlassen, einem Vermerk des FAes ist wiederum zu entnehmen: "ja ohne Bescheid". Damit war die Berufungsfrist neuerlich bis zum 30. November 2001 verlängert. Am letzten Tag der verlängerten Berufungsfrist, dem 30. November 2001, stellte der Bw. den vierten Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist, der mit dem nunmehr

verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 6. Dezember 2001 abgewiesen wurde. Dieser Bescheid wurde dem Bw. am 10. Dezember 2001 zugestellt (Rückschein AS 24).

Der vierte Fristverlängerungsantrag vom 30. November 2001 wurde am letzten Tag der zuvor mehrmals verlängerten Berufungsfrist gestellt. Durch die Abweisung dieses Antrages, zugestellt am 10. Dezember 2001, blieb dem Bw. gemäß § 245 Abs. 4 erster Satz BAO noch ein Tag, der 11. Dezember 2001, zur Erhebung der Berufung (Stoll, BAO, Seite 2528). Die am 13. Dezember 2001 erhobene Berufung (zugleich Datum der Postaufgabe, AS 25f) war somit verspätet.

Im Erkenntnis 18.11.1985, 84/15/0156, stellte der VwGH fest: "Wurde ein Antrag auf Fristverlängerung gemäß § 245 Abs. 3 BAO eingebracht, so kann die Hemmung des Fristenlaufes nicht dazu führen, dass das Ende der Berufungsfrist über den Zeitpunkt hinausgeschoben wird, bis zu dem der Berufungserwerber letztmals die Fristverlängerung beantragt hat; diese Beschränkung der Hemmungswirkung hat Bedeutung, wenn die Abgabenbehörde bis zu dem vom Berufungserwerber angestrebten hinausgeschobenen Fristende nicht entschieden hat".

Aus § 245 Abs. 4 zweiter Satz BAO ergibt sich somit, dass die Berufungsfrist, dadurch dass keine Abweisung der ersten drei Fristverlängerungsanträge innerhalb der beantragten Fristen erfolgte, zuletzt bis zum 30. November 2001 verlängert wurde.

Eine Hemmung der Berufungsfrist mit der vom Bw. vermeint Wirkung, dass nach Abweisung des vierten Fristverlängerungsansuchens, noch die restlichen 6 Tage zwischen Stellung des ersten Fristerstreckungsantrages vom 25. Juli 2002 und dem Ende der gesetzlichen Berufungsfrist zum 30. Juli 2001 zur Verfügung gestanden wären, trat somit nicht ein.

Ein Zuwarten mit der Erhebung der Berufung gegen einen Sachbescheid bis zur Entscheidung über eine Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid, wie ebenfalls vom Bw. vermeint wird, ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid war daher abzuweisen.

2. Wiederaufnahme

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 21. Juni 2001 enthält den Hinweis, dass die Begründung der Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sei. Durch die Zustellung des Prüfberichtes mit Rückschein vom 29. Juni 2001 (DB Seite 28) wurde die einmonatige Berufungsfrist mit diesem Tag ausgelöst (§ 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO) und endete am Montag den 30. Juli 2001 (der 29. Juli 2001 war ein Sonntag, § 108 Abs. 3 BAO). Durch den Antrag auf Mittelung einer fehlenden Bescheidbegründung vom 25. Juli 2001 (AS 30ff) wurde die Berufungsfrist gehemmt (§ 245 Abs. 2 BAO). Mit Zustellung der Bescheidbegründung am 2. August 2001 (Rückschein AS 36) lief der Rest der Frist von sechs Tagen

weiter (Fristende: 9. August 2001). Der Fristverlängerungsantrag vom 6. August 2001 (AS 37) erfolgte innerhalb der verbleibenden Frist, die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid wurde schließlich am letzten Tag der beantragten Frist 17. August 2001 rechtzeitig erhoben (AS 39ff).

Der Bw. befasst sich mit der Erzeugung von Rollrasen.

Im Zuge der am 9. August 2000 begonnenen Betriebsprüfung wurden dem FA folgende Unterlagen vorgelegt:

Der Bw. mietete mit Pachtvertrag vom 22. Dezember 1988 (Arbeitsbogen Seite 226ff) von einer Gutsverwaltung dort näher bezeichnete Grundstücke zur landwirtschaftlichen Nutzung auf unbestimmte Zeit. Das Pachtjahr lief jeweils bis zum 31. Dezember eines jeden Jahres. Die Kündigungsfrist betrug ein Jahr zum Termin 31. Dezember, die Kündigung war spätestens bis zum 31. Dezember des vorangehenden Jahres auszusprechen. Überdies war der Verpächter verpflichtet, nicht vor dem 31. Dezember 2000 aufzukündigen (Punkt III). Dieser Kündigungsverzicht des Verpächters ging gemäß Punkt X des Pachtvertrages auch auf seinen Rechtsnachfolger über. Im Fall der Veräußerung der Pachtobjekte war der Verpächter verpflichtet, den jeweiligen Erwerber des Pachtobjektes über das bestehende Pachtverhältnis zu informieren und sämtliche Rechte und Pflichten auf den Erwerber zu überbinden.

Nach Abschluss des Pachtvertrages wurden die Grundstücke von der X-GmbH erworben.

In einem Schreiben vom 14. September 1998 (AB Seite 264f) an die X-GmbH teilte der Steuerberater des Bw. die Bewertung der auf den Flächen A, E, I, H und B befindlichen "stehenden Ernte und im Boden befindliche Saat, die bis zur Übergabe nicht mehr verwertet werden können" mit gesamt S 9,010.000,00 mit.

In einem Schreiben vom 9. Oktober 1998 (AB Seite 237f) betreffend Treuhandvereinbarung bevollmächtigte und beauftragte der Bw. einen Rechtsanwalt, für die Beendigung des Landpachtvertrages im Sinne eines vorgesehenen gerichtlichen Vergleiches bestimmten Entschädigungsbetrag von S 9,750.000,00 zuzüglich 20% USt (S 1,950.000,00), in Summe also S 11,7 Mio., in Empfang zu nehmen und treuhändig zu verwahren. Die X-GmbH werde bis längstens 19. Oktober 1998 diesen Betrag von gesamt S 11,7 Mio. auf das Treuhandkonto einzahlen. Nach Abschluss des vorgesehenen gerichtlichen Vergleiches über die Beendigung und die Räumung der Pachtliegenschaften sollte der Treuhänder den Entschädigungsbetrag an den Bw. ausfolgen. Dieses Schreiben wurde vom Bw. und der X-GmbH am 14. Oktober 1998 unterfertigt.

Dem Entwurf eines gerichtlichen Vergleiches vom 9. Oktober 1998 (AB Seite 239ff) ist zu entnehmen:

Punkt 1: Der Bw. verpflichtete sich, die von ihm gepachteten, der X-GmbH gehörenden Grundstücksflächen von allen Fahrnissen zu räumen und geräumt an die X-GmbH zu den Terminen 31.12.1998 (Flächen H und I), 30.6.1999 (Flächen A1, A3, B1, B2, D und E) sowie 31.12.1999 (Flächen C, F und G) zu übergeben, wobei allfällige auf den Flächen befindliche Fahrnisse des Bw. und vorhandene Rasenbestände entschädigungslos in das Eigentum der X-GmbH übergingen und von dieser verwertet werden konnten.

Punkt 2: Die X-GmbH verpflichtete sich zusätzlich zu einer bereits an den Bw. zu Handen eines Rechtsanwaltes geleisteten Entschädigung von S 9,750.000,00 zuzüglich 20% USt (S 1,950.000,00), in Summe also S 11,7 Mio., für den Fall, dass die X-GmbH bis zum 31.12.1999 eine Änderung des Flächenwidmungsplanes und eine Baubewilligung erlange, an den Bw. eine zusätzliche Entschädigung für die Aufgabe des Pachtverhältnisses von weiteren S 9,750.000,00 zuzüglich 20% USt (in Summe S 11,7 Mio.) zu zahlen. Sollten Umwidmung und Baubewilligung zwar nicht bis zum 31.12.1999 aber bis zum 30.6.2000 erlangt werden, waren stattdessen S 4,875.00,00 zuzüglich 20% USt zu bezahlen.

Punkt 4: Durch diesen Vergleich endete das bisher bestehende Pachtverhältnis betreffend die einzelnen Flächen zu den in Punkt 1 genannten Terminen, wobei bis zur Übergabe der Pachtzins für die betreffenden Flächen jeweils zeit- und flächenaliquot berechnet wurde.

Punkt 9: Die mit diesem Vergleich vereinbarten Rechte und Pflichten waren außer den hier schriftlich angeführten Bedingungen im Übrigen unbedingt, unwiderruflich und ohne mündliche Nebenabreden abgeschlossen. Weitergehende Entschädigungen und Abnahmegarantien wurden nicht vereinbart. Mündliche Nebenabreden bestanden nicht.

Der Entwurf des gerichtlichen Vergleiches vom 9. Oktober 1998 ist vom Bw. und der X-GmbH unterfertigt.

In einem FAX vom 19. Oktober 1998 wurde eine Bank von der X-GmbH angewiesen, S 11,7 Mio. an den Rechtsanwalt zu zahlen. Laut Kontoauszug erfolgte die Lastschrift auf dem Konto der X-GmbH am selben Tag (AB S 248f).

Im Schreiben vom 22. Oktober 1998 (AB Seite 59f) teilte der Rechtsanwalt dem Bw. mit, dass an diesem Tag beim Bezirksgericht der Vergleich mit der Firma X abgeschlossen wurde und die Firma X bereits vor Abschluss des Vergleiches S 11,7 Mio. auf das Treuhandkonto bezahlt hat.

Über Anfrage des Betriebsprüfers wurde seitens der X-GmbH im Schreiben vom 18. Oktober 2000 (AB Seite 247f) mitgeteilt, dass an den Bw. nur eine einzige Zahlung von S 11,7 Mio. inklusive 20% stattfand, da sich die vertraglichen Voraussetzungen, an die eine weitere "Entschädigungszahlung" gebunden waren, nicht ergeben haben. Im weiteren

Schreiben vom 9. Mai 2001 (AB Seite 285) wurde seitens der X-GmbH mitgeteilt, dass die Zahlung durch die X-GmbH auf Grund der Vergleichsausfertigung erfolgt sein müsse. Eine entsprechende Rechnung oder einen Hinweis auf eine solche habe in den Unterlagen nicht gefunden werden können.

Mit FAX vom 9. Mai 2001 (AB Seite 279) übermittelte die steuerliche Vertretung eine Kopie des gerichtlichen Vergleiches (Vergleichsausfertigung) vom 22. Oktober 1998, der dem Entwurf vom 9. Oktober 1998 (AB Seite 239ff) entspricht.

In einer Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung am 28. Mai 2001 (AB letzte Seite) gab der steuerliche Vertreter an: Das Vorliegen der Einkunftsart Landwirtschaft sei ausführlich erörtert worden und nunmehr unbestritten. Über die Telefongespräche zwischen der Fachbereichsleiterin vom FA und dem Steuerberater vom 9. September 1999 (Anfrage über die Anwendbarkeit des Abschnittes 73 der EStR 84 und ausführliche und vollständige Schilderung und Erörterung des Sachverhaltes) und vom 17. September 1999 (Rückruf der Fachbereichsleiterin und Mitteilung, dass die EStR 84 anzuwenden seien und die Entschädigung in dem Ausmaß, in dem sie auf die stehende Ernte und das Feldinventar entfalle, in der Gewinnermittlung nicht anzusetzen sei) seien seitens der Fachbereichsleiterin keine Aufzeichnungen oder Aktenvermerke angefertigt worden (laut Besprechung im FA vom 19. Dezember 2000). Auf Grund dieser Auskunft des FAes sei der Jahresabschluss und die Steuererklärung 1998 erstellt worden und es liege darüber ein rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid 1998 vor, von dessen Richtigkeit der Bw. ausgehen habe können und müssen und seine unternehmerischen Dispositionen vertrauend ausgerichtet habe. Eine Kopie des FAX der steuerlichen Vertretung an die X-GmbH vom 14. September 1998 über die Mitteilung und Bewertung der stehenden Ernte und im Boden befindliche Saat (23,2 ha zu S 9,010.000,00) sei anlässlich der Besprechung vom 19. Dezember 2000 im FA übergeben worden. Anlässlich der Besprechung vom 19. Dezember 2000 im FA sei auch der von der X-GmbH angefertigte Rollrasen-Flächennachweis, Stand 7.12.99, vorgelegt worden, aus dem ersichtlich sei, dass insgesamt 25,5 ha Rasenbestand (ohne Berücksichtigung der im Boden befindlichen Saat und des Feldinventars) bis zur Rückgabe der Pachtflächen nicht mehr abgeerntet werden hätten können. Aus den seinerzeitigen Verhandlungen mit Vertretern der X-GmbH, dem geführten Schriftverkehr und der Treuhandvereinbarung vom 14. Oktober 1998 ergebe sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eindeutig, dass es sich bei der ersten gezahlten Entschädigung um eine Ablöse für die stehende Ernte und das Feldinventar handle. Der nachfolgende gerichtliche Vergleich hingegen bestimme die Bedingungen der zusätzlichen Entschädigungszahlungen für die vorzeitige Aufgabe des Pachtrechtes, wobei hier eine nochmalige Entschädigung der Rasenbestände ausgeschlossen worden sei.

Im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 13. Juni 2001 stellte der Prüfer fest:

Laut Tz 16 sei in der Bilanz auf dem Kapitalkonto eine "Ablöse für die stehende Ernte und das Feldinventar" in Höhe von S 9,750.000,00 ausgewiesen worden. Dabei handle es sich jedoch laut Treuhandvertrag und gerichtlichem Vergleich vom 9. Oktober 1998 um den "Entschädigungsbetrag für die Beendigung des Landpachtvertrages" mit der X-GmbH und nicht um eine "Ablöse für die stehende Ernte und das Feldinventar". Weiters sei im gerichtlichen Vergleich vereinbart, dass "allfällige auf den Flächen befindliche Fahrnisse des Bw. und vorhandene Rasenbestände entschädigungslos in das Eigentum der X-GmbH übergehen". Daher sei der Entschädigungsbetrag in Höhe vom S 9,750.000,00 im Jahr 1998 ertragsteuerlich in Ansatz zu bringen.

Laut Tz 21 sei die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der zuvorgenannten Feststellungen durchzuführen. In der Mitteilung einer ganz oder teilweisen fehlenden Bescheidbegründung vom 31. Juli 2001 (AS 34f) führte das FA weiters aus, dass erstmals im Zuge der Betriebsprüfung der gerichtliche Vergleich vorgelegt und damit ein neu hervorgekommenes Beweismittel gegeben sei, das zur Wiederaufnahme von Amts wegen berechtige.

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

Entscheidend ist, welcher Sachverhalt dem FA bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides des 1998 vom 13. Dezember 1999 bekannt war. Eine im Zuge der späteren Betriebsprüfung vorgenommene andere rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes würde eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigen.

Der Bw. brachte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 am 3. November 1999 beim FA ein (AS 11). Im beigelegten Jahresabschluss zum 31.12.1998 gab der Bw. im Kapitalkonto eine Position "Ablöse für die stehende Ernte und das Feldinventar" S 9,750.000,00 an. Bei den Erlösen wurde dieser Betrag nicht erfasst und war daher auch nicht im Betriebsergebnis enthalten. Auf diese Weise erklärte der Bw. einen Verlust von S 1,674,242,00. Die Einkommensteuererklärung wurde vom FA ohne weitere eigene Ermittlungen mit Bescheid vom 13. Dezember 1999 antragsgemäß veranlagt.

Der Bw. bringt vor, sein Steuerberater sei vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 13. Dezember 1999 mit der Fachbereichsleiterin des FAes in einem Telefongespräch am 9. September 1999 in Verbindung getreten um abzuklären, ob eine geleistete "Entschädigung

für Feldinventar und stehende Ernte" in Anwendung von Abschn. 73 Abs. 1 EStRL1984 außer Ansatz zu bleiben habe. Dabei sei vom Steuerberater der Sachverhalt "umfassend und vollständig" dargelegt und die Übersendung "der Treuhandvereinbarung und des Vergleichsentwurfes" angeboten worden. Die Übermittlung der Unterlagen sei von der Fachbereichsleiterin abgelehnt worden. Am 17. September 1999 habe die Fachbereichsleiterin dem Steuerberater angegeben, die Einkommensteuer-Richtlinien 1984 seien anzuwenden und die "auf die stehende Ernte und das Feldinventar entfallende Entschädigung" sei steuerfrei zu belassen und in der Gewinnermittlung nicht anzusetzen.

Nach den damals für das FA geltenden Organisationsvorschriften war die Fachbereichsleiterin auch zur *"Entscheidung über Zweifelsfragen materiell- und verfahrensrechtlicher Art (Anfragen von Bediensteten, Anfragen von Parteien) mit oder ohne Bezug auf einen konkreten Fall"* zuständig [Organisation von Veranlagung und Betriebsprüfung, OVB, Anlage C zu Abschnitt 9, Richtlinien für die Tätigkeit als Fachbereichsleiter (ausgenommen Fachbereichsleiter Bildung), Punkt C Entscheidungen, Punkt 2]. Die Fachbereichsleiterin war dem Amtsvorstand unterstellt und stand in ihrem Fachbereich sowohl den Bediensteten des FAes als auch den Parteien für Spezialauskünfte zur Verfügung. Die Fachbereichsleiterin hatte die ihr übertragenen Kontrolltätigkeit auch im Bereich Veranlagungsabteilungen wahrzunehmen (Mohr, ÖStZ 1980, 55). Auf Grund der genannten Organisationsvorschriften ist daher die Fachbereichsleiterin als ein Organ der mit der Einkommensteuerveranlagung betrauten Organisationseinheit des FAes anzusehen. Ein Weisungsrecht gegenüber Organen der Veranlagung und das Vorhandensein eines eigenen Veranlagungsleiters ändert daran nichts. Die Fachbereichsleiterin gab nicht an, dass für sie die Ausnahme für Fachbereichsleiter Bildung gegolten habe. Sachverhaltsbekanntgaben gegenüber der Fachbereichsleiterin vor Bescheiderlassung sind daher im Verfahren betreffend Einkommensteuerveranlagung erfolgt und würden einer Wiederaufnahme entgegenstehen (Ritz, aaO, § 303 Tz 14).

Entscheidend ist, welchen Sachverhalt der steuerliche Vertreter der Fachbereichsleiterin mitteilte.

Die Fachbereichsleiterin fertigte über die mit dem Steuerberater geführten Telefongespräche folgende Vermerke an (AS 50):

1. Seite:

SV: 9 Mill Entschädigung aufgrund gerichtl. Vergleich Verpächter: [X], Pächter: [Bw.] L+F hat Entschädigung bekommen für stehende Ernte und Feldinventar Pachtvertrag wird aufgelöst urspr. Ende 2000

2. Seite:

Ablöse für Pachtrecht weil vorzeitig aufgelöst

- will er sowieso ansetzen

- EStR 84 Entschädigung f. stehende Ernte u Feldinventar nicht anzusetzen

Der Bw. wurde vom UFS mit Schreiben vom 31. August 2005 um Vorlage jener handschriftlichen Vermerke über die Telefongespräche mit der Fachbereichsleiterin ersucht, die der Steuerberater laut Berufung vom 17. August 2001 angefertigt habe. Mit E-Mail vom 13. September 2005 übermittelte die steuerliche Vertretung folgenden handschriftlichen Vermerk:

Tel. FA [...], Hr. [Referatsmitarbeiter], 1999-09-09

Entschädigung für stehende Ernte + Feldinventar. Fr. [Fachbereichsleiterin], sie schaut sich das nochmals an und ruft mich zurück. Abschn. 73 EStR

Tel. Fr. [Fachbereichsleiterin] 1999-09-17

Fr. [Fachbereichsleiterin] teilt mit, dass die EStR anzuwenden sind und die Entschädigung in dem Ausmaß in dem sie auf die stehende Ernte und das Feldinventar entfällt steuerfrei bleibt und in der Gewinnermittlung nicht anzusetzen ist.

Auf Grund der beiden Vermerke und den Angaben in den Berufungsverhandlungen ist festzustellen, dass der steuerliche Vertreter der Fachbereichsleiterin des FAes in den beiden Telefongesprächen am 9. und 17. September 1999 mitteilte, dass der Bw. von der X-GmbH eine Zahlung von S 9 Mio. als Entschädigung für stehende Ernte und Feldinventar erhalten habe.

"Stehende Ernte" bedeutet, dass diese noch nicht vom Boden getrennt (abgeerntet) ist. Der Begriff "Feldinventar" bezeichnet die im Boden befindliche Saat, den Dünger sowie den Aufwand für die Feldbestellungsarbeiten (Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 4 Tz 16.7.1).

Entscheidend ist jedoch, dass nach den - ein Jahr vor den Telefonaten mit der Fachbereichsleiterin - getroffenen Vereinbarungen zwischen Bw. und X-GmbH die berufungsgegenständlichen S 9,750.000,00 ausdrücklich nicht für stehende Ernte und Feldinventar bezahlt wurden:

Bw. und X-GmbH vereinbarten in Punkt 1 des Vergleiches vom 9. bzw. 22. Oktober 1998, dass im Zusammenhang mit der vorzeitigen Räumung der Grundstücksflächen die darauf befindlichen Fahrnisse und Rasenbestände entschädigungslos in das Eigentum der X-GmbH übergehen. Damit ist jedoch ausdrücklich ausgeschlossen, dass eine Zahlung für "stehende Ernte und Feldinventar" erfolgte.

In Punkt 2 des Vergleichs wird eine bereits bezahlte Entschädigung von S 9,750,000,00 zusätzlich 20% USt erwähnt.

Bei diesem Betrag handelt es sich laut der von Bw. und X-GmbH unterzeichneten Treuhandvereinbarung vom 9. Oktober 1998 (unterfertigt am 14. Oktober 1998) um eine "für die Beendigung des Landpachtvertrages im Sinne des vorgesehenen gerichtlichen Vergleiches bestimmten Entschädigungsbetrag von S 9,750.000,00". Die Zahlung erfolgte aus den Grund Beendigung des Pachtvertrages. Der Treuhandvereinbarung ist somit ebenfalls nicht zu

entnehmen, dass dieser Betrag für stehende Ernte und Feldinventar bezahlt wurde. Die Treuhandvereinbarung verweist bezüglich des berufungsgegenständlichen Betrages auf den noch abzuschließenden gerichtlichen Vergleich, der wiederum ausschließt dass, es sich um eine Entschädigung für allfällige auf den Flächen befindliche Fahrnisse des Bw. und vorhandene Rasenbestände handelt. Der Inhalt des Vergleichs war dem Bw. bei Abfassung und Unterfertigung der Treuhandvereinbarung bereits bekannt (dort als Beilage ".A" bezeichnet, der Entwurf des Vergleiches wurde von Bw. und X-GmbH am 9. Oktober 1998 unterfertigt).

Aus dem Schreiben an die X-GmbH vom 14. September 1998 ergibt sich, dass der Bw. bei Bemessung der berufungsgegenständlichen S 9,750.000,00 den Wert der Rasenbestände, die wegen der Rückgabe der Pachtflächen nicht mehr geerntet werden konnten, vor Augen hatte.

Der Bw. hat es jedoch unterlassen, mit der X-GmbH zu vereinbaren, dass die Zahlung des berufungsgegenständlichen Betrages für stehende Ernte und Feldinventar erfolgen sollte. Der gerichtliche Vergleich schließt dies ausdrücklich aus. Laut Punkt 9 des Vergleichs existierten auch keine mündliche Nebenabreden.

Eine vom Bw. behauptete "sprachliche Ungenauigkeit" der schriftlichen Vereinbarungen kann nicht festgestellt werden. Treuhandvereinbarung und Vergleich sind vom Bw. unterfertigt und es kann daher angenommen werden, dass diese seinem Willen entsprechen. Rechtsgeschäftliche Willensmängel konnten keine festgestellt werden, diesbezügliches Vorbringen wurde auch nicht erstattet.

Unerheblich ist, dass der steuerliche Vertreter während der in den Jahren 2000 bis 2001 stattgefundenen Betriebsprüfung eine Aufstellung verfasste, die die zum Zeitpunkt 7. Dezember 1999 nicht geernteten Rasenflächen mit S 14 Mio. bewertete.

Nicht gefolgt werden kann den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung vom 19. Oktober 2005, er habe der Fachbereichsleiterin anlässlich der Telefonate im September 1999 Passagen aus den Verträgen vorgelesen und dabei auf die betragliche Zusammensetzung der Ablöse für stehende Ernte und Feldinventar hingewiesen, da der Vergleich ausdrücklich vorsieht, dass auf den Flächen befindliche Fahrnisse und Rasenbestände entschädigungslos übergehen.

Da somit die Zahlung ausdrücklich nicht für stehende Ernte und Feldinventar erfolgte und dieser Sachverhalt dem FA erst im Zuge der Betriebsprüfung durch Einsicht in die Treuhandvereinbarung und den Vergleich bekannt wurde, erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht. Der neu hervorgekommene Sachverhalt war geeignet, einen anders lautenden Einkommensteuerbescheid 1998 herbeizuführen, da Zahlungen für die Beendigung eines zu Betriebszwecken eingegangenen Pachtvertrages beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen.

Auf Grund des Neuherkommens eines Sachverhaltes ist es unerheblich, welche Erlassmeinung zu einem vom steuerlichen Vertreter der Fachbereichsleiterin mitgeteilten jedoch tatsächlich nicht vorliegenden Sachverhalt bestand.

- Ermessensentscheidung:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist eine Ermessensentscheidung der Behörde, die sich in den Grenzen von Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu halten hat (Ritz, aaO, § 303 Tz 37ff).

Dabei sind alle in Betracht kommende Umstände zu berücksichtigen (§ 20 BAO).

Zweckmäßigkeit bedeutet das Interesse der Allgemeinheit an einer vollständigen Erfassung der geschuldeten Abgaben, Billigkeit das Interesse des Abgabepflichtigen an der Beibehaltung eines unrichtigen Bescheides.

Dem Normzweck einer amtsweisen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO folgend ist der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (Ritz, aaO, § 303 Tz 8).

Da der Bw. selbst dem FA einen anderen als den tatsächlichen Sachverhalt betreffend der Ablösezahlung mitteilte, kann kein Interesse des Bw. an der Beibehaltung des unrichtigen Einkommensteuerbescheides 1998 erblickt werden, das dem Interesse der Allgemeinheit an einer rechtsrichtigen Veranlagung gewichtig entgegenstehen würde. Eine der Wiederaufnahme entgegenstehende Unbilligkeit liegt somit nicht vor.

Ein Fall von Treu und Glauben in dem Sinn, dass der Bw. auf die Auskunft der Fachbereichsleiterin vertrauend nicht wieder rückgängig zu machende schwerwiegende Dispositionen getroffen hätte, kann aus demselben Grund nicht festgestellt werden, da der Bw. dem FA einen anderen als den tatsächlichen Sachverhalt mitteilte. Das gleiche trifft auch auf die Bonitäts-einstufung durch die Bank zu, die sich laut Vorbringen des Bw. bei Besteuerung des Betrages verschlechtern würde.

Einem handschriftlichen Vermerk des steuerlichen Vertreters vom 18. November 1999 ist zu entnehmen, dass ein Repräsentant der Bank telefonisch bezüglich der erfolgsneutralen Verbuchung der Ablösezahlung auf Kapital nachgefragt und der steuerliche Vertreter auf Abschnitt 73 EStR und darauf verwiesen habe, dass dies mit dem FA so abgeklärt sei. In einem Schreiben vom 4. Juli 2003 wies die Bank dem Bw. darauf hin, dass eine Kontoüberziehung von rd. € 116.000,00 vorliege und daher letztmalig zu einer Abdeckung bis zum 31. Juli 2003 aufgefordert werde, ansonsten die Kredite fällig gestellt und die Sicherheiten verwerten würden. Die angedrohte Fälligstellung erfolgte somit unabhängig von einer steuerlichen Erfassung des berufungsgegenständlichen Betrages.

Eine vorgebrachte angespannte finanzielle Situation des Unternehmens, die überdies nach dem Vorbringen des Bw. auch ohne steuerliche Erfassung des berufungsgegenständlichen Betrages bestehen soll, steht einer Wiederaufnahme nicht entgegen. Selbst im Konkursfall ist nicht von einer gänzlichen Uneinbringlichkeit auszugehen und damit eine Einbringung nicht auf Dauer offenkundig aussichtslos.

Dass sich die Fachbereichsleiterin anlässlich der Telefonate im September 1998 die schriftlichen Vereinbarungen nicht vorlegen ließ, steht einer Wiederaufnahme ebenfalls nicht entgegen, untermauert jedoch die Sachverhaltsfeststellung, dass dem FA vor Durchführung der Betriebsprüfung der tatsächliche Inhalt von Treuhandvertrag und Vergleich nicht bekannt war.

Darin, dass keine schriftlichen Unterlagen abverlangt wurden, ist auch kein bei der Ermessensübung zu Gunsten des Bw. zu wertendes Verschulden des FAes zu erblicken, da der Bw. in den Telefongesprächen einen anderen als den durch diese Unterlagen ausgewiesenen Sachverhalt angab.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens war daher ebenfalls abzuweisen.

Wien, am 13. Jänner 2006