

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., X., vertreten durch die Kärntner Treuhand Gesellschaft m. b. H., 9020 Klagenfurt, Krassnigstraße 36, vom 27. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 26. November 2001 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1988 und Einkommensteuer 1988 sowie vom 15. März 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 11. Dezember 2001 betreffend Gewerbesteuer 1988 entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1988 wird Folge gegeben. Der angeführte Bescheid wird aufgehoben.
- 2.) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1988 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
- 3.) Der Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1988 wird Folge gegeben.
Die Gewerbesteuer und Bundesgewerbesteuer samt Zuschlägen wird festgesetzt mit

39.341,95 €

Entscheidungsgründe

a.) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1988

Im Jahre 1988 betrieb der Berufungswerber (Bw.) u. a. ein Modefachgeschäft. Mangels Abgabe von Steuererklärungen wurden die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer

gemäß § 184 BAO geschätzt. Die diesbezüglichen Steuerbescheide wurden vom Finanzamt am 23. Oktober 1990 erlassen.

Der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 17. April 1991 Folge gegeben.

Im Anschluss an eine beim Bw. im Jahr 1992 abgeföhrte Buch- und Betriebsprüfung wurde u. a. das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1988 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und gleichzeitig ein berichtigter Sachbescheid (ausgefertigt am 25. November 1992) erlassen. In demselben wurden bislang nicht erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar solche aus gewerblichem Grundstückshandel von ATS 3.180.600,-- der Einkommensteuer unterworfen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 16. Februar 1996, GZlen. 166 - 3/93, 226 – 3/94, welche in Rechtskraft erwachsen ist, als unbegründet abgewiesen.

Mit der angesprochenen Berufungsentscheidung bestätigte die Finanzlandesdirektion die vom Finanzamt vertretenen Ansichten, dass der Bw. im Jahre 1988 gewerblich mit Grundstücken gehandelt habe und dass dem Bw. auch der Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke A und B der KG Y zuzurechnen sei. Zu letzterem führte die Finanzlandesdirektion in ihrer Berufungsentscheidung Folgendes aus:

"Mit Schenkungsvertrag vom 9. Mai 1984 wurde der Gattin des Bw. von ihrem Vater der Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ. Z, Grst. C, KG Y, schenkungsweise übergeben. Zur wegmäßigen Erschließung wurde zugunsten des jeweiligen Eigentümers dieser Liegenschaft die Dienstbarkeit des Geh- und Fahrweges auf dem Grundstück D, KG Y, eingeräumt.

Mit Kaufvertrag vom 3. Mai 1984 veräußerte die Gattin des Bw. ihren ideellen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ. Z, Grst. C, KG Y, um ATS 114.787,50 an den Bw. Eine grundbürgerliche Durchführung dieser Eigentumsübertragung erfolgte nicht. Im Juni 1986 beantragte der Bw. beim Magistrat der Stadt die Einleitung eines Vorprüfungsverfahrens im Hinblick auf sein Bauprojekt, der Errichtung von 10 Wohnungen auf dem Grundstück C (Schreiben vom 2. Juni 1986 samt Skizze), wobei ein Zufahrtsweg über das Grundstück D geplant war. Nach dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung waren eine Parzellierung und ein Verkauf dieser Wohnungen beabsichtigt. Noch im Jahre 1986 wurde dem Bw. nach Verhandlungen mit dem Nachbarn Karl Ritschnig eine Kaufoption für die Liegenschaft EZ. F, KG Y, bestehend aus den Grundstücken A, E, B und G, eingeräumt.

Mit Schenkungsvertrag vom 9. Dezember 1986 schenkte und übergab Karl Ritschnig dem Bw. ein Teilstück der Parzelle A im Ausmaß von 1.600m². Der Bw. verpflichtete sich, den Geschenkgeber beim Umwidmungsverfahren der Grst. A und E in Bauland unentgeltlich zu vertreten und ihn hinsichtlich der Kosten der Umwidmung schad- und klaglos zu halten. Weiters verpflichtete sich der Bw., dem Geschenkgeber nach einer Parzellierung der umzuwidmenden Grundstücke bei den Grundstücksverkäufen behilflich zu sein. Im Februar 1987 beantragte der Bw. namens des Eigentümers (KS) die Einleitung eines Vorprüfungsverfahrens zur Errichtung eines Geh- und Fahrweges entlang des Grundstückes A und des Anrainergrundstückes C.

Am 18. November 1987 erteilte KS dem Bw. eine unwiderrufliche Vollmacht zum Verkauf seiner Liegenschaft EZ. F , KGY , bestehend aus den Grundstücken E , B und 71. Mit Vertrag vom 16. Dezember 1987 verkaufte KS , der diesen Vertrag bereits am 7. April 1987 unterfertigt hat, die Grundstücke A , E und B um ATS 3.500.000,-- an den Bw., der das Grundstück E im Ausmaß von 17.178 m² mit Vertrag vom 16. Dezember 1987 seiner Gattin schenkte. Wegen der Nichterteilung der grundverkehrsbehördlichen Negativbestätigung wurden beide Verträge nicht rechtswirksam.

Am 22. Dezember 1988 wurde mit KS der Verkauf der Grundstücke A und B an den Bw. um ATS 700.000,-- durch eine entsprechende Abänderung des Vertrages vom 16. Dezember 1987 vereinbart. Mit Schenkungsvertrag vom 23. Dezember 1988 übertrug der Bw. die beiden Grundstücke im Ausmaß von 6.777 m² bzw. 4.892 m² unentgeltlich an seine Gattin. Diese veräußerte mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 1988 die beiden Grundstücke am ATS 4.500.000,-- an die GmbH. Der Kaufpreis wurde am Fälligkeitstag (30. Dezember 1988) bezahlt.

...

Der Senat geht davon aus, dass der Verkauf der Grundstücke bereits vor der Schenkung an die Gattin geplant war.

...

Daher ist die Einkommen- und Gewerbesteuer beim Bw. so zu erheben, als hätte dieser die Grundstücke selbst an die Sintermetall Ges.m.b.H. veräußert."

Im Jahre 1988 verkaufte Karl Ritschnig das Grundstück E KG Y um den Preis von ATS 5.668.740,-- an die Stadt S.

Im Jahr 2001 wurden gegen den Bw. Erhebungen gemäß § 99 des FinStrG vorgenommen. Im Anschluss an dieselben vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Erlös aus der Veräußerung des Grundstückes E KG Y an die Stadt S nicht KS . sondern dem Bw. zuzurechnen sei.

Begründet wurde dieser Schluss damit, dass gegen den Bw. von der Kripo S im Jahre 1994 Ermittlungen wegen des Verdachtes des Betruges vorgenommen worden seien. Gegenstand dieser Untersuchungen seien insbesonders die Rechtmäßigkeit der Vereinnahmung und Inbesitznahme des Verkaufserlöses aus dem angesprochenen Grundstücksverkauf an die Stadt S durch den Bw. gewesen. Aus dem Akt der Kripo S gingen Umstände hervor, die eine eindeutige Zuordnung des Veräußerungserlöses an den Bw. rechtfertigten.

Dies lasse sich insbesonders aus dem von der Kripo auf Grund eines Amtshilfeersuchens vom 2.5.2001 dem Finanzamt übermittelten, an die Staatsanwaltschaft S gefertigten Bericht vom 1.9.1994, dem mit dem Bw. als Verdächtigen gefertigten Einvernahmeprotokoll vom 25.8.1994, dem mit KS als Geschädigtem gefertigten Einvernahmeprotokoll vom 31.8.1994, dem mit dem Rechtsanwalt Herrn Dr. M. als Zeugen gefertigten Einvernahmeprotokoll vom 23.9.1994 und einer von KS unterschriebenen Erklärung entnehmen.

Demzufolge sei der Kaufpreis für das Grundstück E KG Y vom Magistrat S auf das Konto des Bw. Nummer 300.7655.000 bei der Bank überwiesen worden. Der Aussage des Bw., wonach der Bw. an KS insgesamt ATS 5.449.881,-- geleistet habe, sei nicht glaubwürdig. Fest stehe

vielmehr nur auf Grund eines vorliegenden Überweisungsbeleges, dass der Bw. am 23.4.1987, also zeitnah zur Unterfertigung des Kaufvertrages durch Karl Ritschnig am 7.4.1987 betreffend die Grundstücksparzellen E , B und A KG Y um einen Gesamtkaufpreis von ATS 3,5 Mio., von seinem o. a. Konto auf das Konto des KS bei der BankX ATS 3,2 Mio. überwiesen habe. Zudem seien nach Aussage des Bw. bei der Kripo zwei weitere Zahlungen in Höhe von insgesamt ATS 300.000,-- an KS geleistet worden sein. Demnach sei von einer Zahlung des Gesamtkaufpreises von 3,5 Mio. ATS an KS auszugehen, zumal Letzterer diese Zahlung auch nie bestritten habe.

Der erwähnte Kaufvertrag sei schließlich auf die Parzellen A und B KG Y eingeschränkt worden. Der Kaufpreis für die beiden letztgenannten Grundstücke habe laut Kaufverträgen insgesamt ATS 700.000,-- betragen, sodass sich die Anschaffungskosten der Parzelle E KG Y auf ATS 2,8 Mio. (3,5 Mio. minus 700.000,--) beliefen.

Das Finanzamt schätzt schließlich den Gewinn aus der Veräußerung der Parzelle E KG Y gemäß § 184 BAO nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 mit ATS 2.295.000,--- (Erlös ATS 5.668.740,-- abzüglich Anschaffungskosten von ATS 2.800.000,--, d. s. ATS 2.686.740,-- hievonen abgezogen 20 % Betriebsausgaben, und zwar Gewerbesteuer und Finanzierungskosten).

Mit Bescheid vom 26. 11. 2001 nahm das Finanzamt schließlich das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1988 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ gleichzeitig einen berichtigten Einkommensteuerbescheid für das genannte Jahr (Erhöhung des Gewinnes aus gewerblichem Grundstückshandel um ATS 2.295.000,-- auf ATS 3.314.920,--).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde damit begründet, dass die der Abgabenbehörde auf Grund des am 2. 5. 2001 an die Kripo S gestellten Amtshilfeersuchens zugegangen Unterlagen als neu hervorgekommene Beweismittel (§ 166 BAO) im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO einzustufen seien. Dem Inhalt der angesprochenen Schriftstücke käme zudem die Eignung zu, Gewissheit über das Vorliegen entscheidungrelevanter und im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existenter Tatsachen herbeizuführen.

In der gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1988 erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel erfordere, welche im bisherigen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

Die in der Wiederaufnahmsbegründung angeführten "neu hervorgekommenen Beweismittel" enthielten keinerlei Tatsachen, welche nicht bereits bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1988 im Jahr 1992 bzw. der diesen betreffenden Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion im Jahre 1996 bekannt gewesen wären.

Der Einkommensteuerbescheid 1988 (bzw. letztlich die Berufungsentscheidung) sei nach Abschluss eines umfangreichen und Monate dauernden Erhebungsverfahrens im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung, welche ausschließlich die Umstände im Zusammenhang mit dem gewerblichen Grundstückshandel, insbesonders jene betreffend die Grundstückstransaktionen mit KS durchleuchtet habe, erlassen worden. Im Zuge dessen seien der Abgabenbehörde sämtliche Umstände offen gelegt und alle Beweismittel vorgelegt worden. Ein der Behörde bereits bekannt gewesener Sachverhalt stelle aber keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

Dem hielt der Prüfer in der Folge entgegen, dass der Bw. – wie der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten (vom 16. Feber 1996, GZlen. 166-3/93, 226-3/94) entnommen werden könne – im Jahr 1988 (gewerblich) mit Grundstücken gehandelt habe.

Dem Bw. seien die Gewinne aus der Veräußerung der Grundstücksparzellen A und B der KG Y zugerechnet worden. Hinsichtlich der Parzelle E der KG Y habe der Berufungssenat jedoch in der angesprochenen Berufungsentscheidung noch die Ansicht vertreten, dass diese von KS an die Stadt S veräußert worden sei bzw. KS auch den Kaufpreis vereinnahmt habe. Dem entgegenstehende Feststellungen seien in Ermangelung von Kenntnissen über die tatsächlichen damaligen Verhältnisse nicht getroffen worden.

Die Umstände, welche eine eindeutige Zurechnung des Erlöses von ATS 5.668.740,-- aus der Veräußerung der Parzelle E KG Y an die Stadt S an den Bw. rechtfertigten, seien erst dem bereits erwähnten Akt der Kripo S (Zl.) entnehmbar gewesen, und Tatsachen demnach sehr wohl neu hervorgekommen.

Hiezu hielt der Bw. in weiterer Folge nochmals fest, dass die Abgabenbehörde bereits im Jahre 1992 die geschäftlichen Aktivitäten des Bw., speziell die Grundstücksgeschäfte des Bw., umfassend überprüft habe.

Entgegen den Ausführungen des nunmehrigen Prüfungsorganes (in einer Stellungnahme vom 28. 5. 2002) seien dem damaligen Prüfer sehr wohl sämtliche Tatsachen bekannt gewesen bzw. alle maßgeblichen Unterlagen (beispielsweise die Kaufverträge KS / Bw., der Kaufvertrag KS / Stadt S , insbesonders aber auch die Urkunde betreffend das Treuhandverhältnis KS / Bw.) vorgelegen.

Die in der Begründung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens von der Abgabenbehörde angeführten "neu hervorgekommenen Beweismittel" stellten demnach – entgegen der Ansicht des Prüfers - keinesfalls Beweismittel für das Hervorkommen neuer Tatsachen dar.

Überdies hänge eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch von der weiteren Voraussetzung ab, dass die Kenntnis (neu hervorgekommener) Umstände allein oder in Verbindung mit den

sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Selbst wenn bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1988 im November 1992 der Inhalt des Aktes der Kripo S der Abgabenbehörde bekannt gewesen wäre, hätte dieser keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen können, zumal zudem der Treugeber KS zum angesprochenen Zeitpunkt der Bescheiderlassung jederzeit in der Lage gewesen wäre, sowohl den Inhalt des Treuhandauftrages zu erläutern, als auch den Erhalt des Kaufpreises gegenüber der Abgabenbehörde zu bestätigen (Anm.: Festgehalten wird in diesem Zusammenhang, dass KS am 13. September 2000 verstorben ist.).

Zusammenfassend sei auszuführen, dass die Ergebnisse des von der Kripo S durchgeföhrten Erhebungsverfahrens, welches im Übrigen keine strafrechtlichen Konsequenzen nach sich gezogen habe, bereits im Jahre 1992 auch dem Prüfer der Abgabenbehörde bekannt gewesen sei. Da sich der vorliegende Wiederaufnahmesbescheid sohin allein auf eine andere rechtliche Würdigung eines bereits bekannt gewesenen Sachverhaltes stütze, sei er zu Unrecht erlassen worden.

Festzuhalten bedarf es noch, dass laut Mitteilung der Amtspartei der Arbeitsbogen über die beim Bw. im Jahre 1992 abgeföhrte (Vor-)Buch- und Betriebsprüfung betreffend den nunmehrigen Streitzeitraum mittlerweile versehentlich skartiert worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO setzt die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u. a. voraus, dass Tatsachen und 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.

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Wiese neu hervorgekommen sind (Ritz, BAO – Kommentar, 2. Auflage, Anm. 18 z. § 303).

Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne der angeführten Gesetzesstelle zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon Kenntnis gehabt hat (VwGH 20.9.1987, 87/13/0006).

Der Bw. bringt nun vor, dass alle in der Begründung des Wiederaufnahmesbescheides angeführten Umstände (Inhalt der Ermittlungsergebnisse der Kripo Klagenfurt) dem Finanzamt bereits im Zuge der im Jahr 1992 abgeführten Buch- und Betriebsprüfung offen gelegt worden und somit bereits bekannt gewesen seien. Im Hinblick darauf, dass der Arbeitsbogen über die beim Bw. im Jahr 1992 vorgenommene abgabenbehördliche Prüfung, mittlerweile bereits (versehentlich) skartiert wurde, ist aber aktenmäßig nicht mehr erkennbar bzw. nachvollziehbar, dass Tatsachen oder Beweismittel in der Tat neu hervorgekommen sind. Zumal es auch – wie oben angeführt – nicht Aufgabe eines Abgabepflichtigen ist, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes zu beweisen, vermögen die Ausführungen des Finanzamtes die vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1988 nicht zu stützen, dies nicht zuletzt auch unter Bedachtnahme darauf, dass das streitgegenständliche Grundstück jedenfalls Gegenstand der im Jahre 1992 abgeführten Prüfung war (vgl. die Ausführungen in der eingangs angeführten Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion: "... Am 18. November 1987 erteilte KS dem Bw. eine unwiderrufliche Vollmacht zum Verkauf seiner Liegenschaft EZ. F , KGY , bestehend aus den Grundstücken E ...").

Der Berufung war daher Folge zu geben und der angefochtene Wiederaufnahmesbescheid aufzuheben.

b.) Einkommensteuer 1988

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides tritt das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der neue Sachbescheid scheidet ex lege aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid (d. i. im vorliegenden Fall die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 16. Feber 1996, Zlen. 166 – 3/93, 226 – 3/94, mit der die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1988 vom 25. November 1992 als unbegründet abgewiesen wurde) lebt wieder auf (siehe Ritz, BAO – Kommentar, 2. Auflage, Anm. 8 z. § 307).

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1988 vom 26. November 2001 richtet sich demnach gegen einen nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Bescheid und war daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ritz, BAO – Kommentar, 2. Auflage, Anm. 12 z. § 273).

c.) Gewerbesteuer 1988

Gewerbesteuer(messt)bescheid und Einkommensteuerbescheid sind verfahrensrechtlich insoweit miteinander verknüpft, als der Gewerbesteuer(messt)bescheid hinsichtlich der Höhe des Gewinnes an den Einkommensteuerbescheid für dieselbe Besteuerungsperiode gebunden

ist. Dies folgt aus der Bestimmung des § 6 Abs. 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes, wonach der Gewerbeertrag unter Zugrundelegung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb zu ermitteln ist, wonach als Gewinn jener im Sinne der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes gilt (VwGH 22.3.1995, 92/13/0025; vgl. in diesem Zusammenhang auch § 296 BAO, der die Möglichkeit zur Erlassung von Gewerbesteuerbescheiden eröffnet, wenn sich der im Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Gewinn ändert.)

Im Hinblick darauf, dass infolge der Aufhebung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1988 wieder die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 16. Februar 1996, Zlen. 166 – 3/93, 226 – 3/94, mit der die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1988 vom 25. November 1992 als unbegründet abgewiesen wurde, im Rechtbestand befindet, war der Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1988 unter Bedachtnahme auf die aufgezeigte Bindungswirkung Folge zu geben.

Die Gewerbesteuer für das Jahr 1988 ist demnach ausgehend von nachstehenden Bemessungsgrundlage zu errechnen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Einkommensteuerbescheid	3.314.920,-- ATS
- Einkünfte aus dem Modefachgeschäft	<u>134.320,-- ATS</u>
Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel	3.180.600,-- ATS
Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag	157.830,-- ATS
Hebesatz (BGW 128, GGW 172, BKU 7,00, LKU 35,00)	343 v. H.
Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge	541.357,-- ATS
	39.341,95 €

Klagenfurt, am 4. Oktober 2005