

GZ. RV/2326-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Dr. Barbara Straka, Franz Leidenfrost und Dipl. Ing. Franz Sam im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Zehetmayer über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Mistelbach betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1990 bis 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1990 bis 1994 als verspätet zurückzuweisen ist.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Verlassenschaft nach dem am 1. November 1994 verstorbenen Steuerberater WH. Dieser bezog Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stammten aus dem Betrieb einer Tennisanlage und einer Squashanlage als Einzelunternehmen und aus der Beteiligung an einer GesnbR.

Das Finanzamt bewertete in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1984 - 1989 die Sportanlagen wegen der hohen Verluste als Liebhabereibetätigung, was von WH mit Berufung bekämpft wurde. Gestützt auf die Feststellungen anlässlich einer Betriebsprüfung (Bp-Bericht vom 27. November 1995) wurde vom Finanzamt in der Folge nur die Squashanlage als Liebhaberei eingestuft und dementsprechende Berufungsverentscheidungen erlassen (März 1996).

Des weiteren legte das Finanzamt die Ansicht der Betriebsprüfung auch den Einkommensteuerbescheiden 1990 - 1994 vom 18. April 1996 bzw. 18. Oktober 1996 zugrunde.

Betreffend die Einkommensteuer 1984 - 1989 wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Mündliche Berufungsverhandlungen fanden am 23. September 1999 und 24. November 1999 statt. In der Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 1999 (zugestellt am 18. Mai 2000) ging die Abgabenbehörde zweiter Instanz (was das gegenständliche Berufungsthema betrifft) hingegen davon aus, dass die "Squashanlage" aus drei getrennt zu beurteilenden Betrieben besteht, nämlich aus einem Gastronomiebetrieb, einer Spielhalle und einem Squashbetrieb. Gastronomiebetrieb und Spielhalle wurden in der Berufungsentscheidung als erwerbswirtschaftliche Betätigung anerkannt. Der Berufung wurde teilweise stattgegeben. Hinsichtlich der Squashhalle bestätigte die zweite Instanz die Beurteilung als Liebhabereibetrieb. Die ziffernmäßige Aufteilung der Verluste zwischen Gastronomie, Spielhalle und Squashhalle beruhte auf einer Aufstellung der Bw.

Nach der Aktenlage wurden die "Squashbetriebe" am 14. Dezember 1990 verkauft.

Unter Bezugnahme auf die Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuer 1984 - 1989 beantragte die Bw. am 24. Juli 2000 die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1990 und Folgejahre. Die Bw. führte aus, dass von der Betriebsprüfung der Veräußerungsverlust aus dem Verkauf der "Squashbetriebe" (worunter die Bw. offenbar Gastronomie, Spielhalle und Squash versteht) mit S 1.979.453,-- ermittelt worden sei. Auf Grund der Anerkennung des Gastronomiebetriebes und der Automatenspielhalle als Einkunftsquelle sei der Veräußerungsverlust im Jahre 1990 als laufender Verlust und in den Folgejahren als Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen.

In einer Eingabe vom 30. Juni 1993 sei eine Einnahmen- Ausgabenrechnung für 1990, eine Berechnung des Übergangsgewinns zum 31. Dezember 1990 und des Veräußerungsgewinnes zum 31. Dezember 1990 abgegeben worden, welche dem Wiederaufnahmeantrag beigelegt wurden. Darin werde der Übergangsgewinn mit S -23.672,-- und der Veräußerungsverlust mit S 2.005.053,-- errechnet. Im Hinblick auf die geringfügige Abweichung des Veräußerungsverlustes von dem durch die Betriebsprüfung errechneten Betrag werde ersucht, den Wert der Betriebsprüfung zu berücksichtigen. Zusätzlich sei auch der Übergangsverlust in Abzug zu bringen.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheid ab. In der Begründung wurde angeführt, dass der Bw. der gegenständliche Veräußerungsverlust bekannt gewesen sei und somit keine neuen Tatsachen vorgelegen seien. Mangels neuer Tatsachen sei auch eine amtswegige Wiederaufnahme nicht möglich.

Die Bw. brachte gegen den Abweisungsbescheid eine Berufung ein mit der Begründung, dass insoweit neue Tatsachen hervorgekommen seien, als in den ursprünglichen Bescheiden die Squashanlage als Liebhaberei beurteilt worden sei und der Veräußerungsverlust nicht steuergegenständlich gewesen sei.

In der Berufungsentscheidung sei man teilweise von der Liebhabereibeurteilung abgegangen, wodurch eine neue Tatsache entstanden sei, nämlich Wechsel von Liebhaberei zu Gewerbebetrieb. In Konsequenz sei auch der Veräußerungsverlust als Verlust aus Gewerbetrieb von Bedeutung. Wegen dieses kausalen Zusammenhangs seien die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gegeben.

In der Berufungsverhandlung vom 20. Oktober 2003 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. klarstellend vor, dass der Wiederaufnahmeantrag die Jahre 1990 bis 1994 betreffe. Dem Wiederaufnahmeantrag seien keine berichtigten Steuererklärungen beigelegt worden, sondern es sei auf die ursprünglichen Steuererklärungen verwiesen worden, wobei aber die von der Betriebsprüfung ermittelten Beträge, welche geringfügig von den Zahlen der Steuererklärung abweichen, heranzuziehen seien. Die Verlassenschaft sei nach wie vor nicht eingearbeitet.

Auf Vorhalt der Referentin, dass in der mündlichen Verkündung der Berufungsentscheidung am 24. November 1999 der Fristbeginn für den Wiederaufnahmeantrag zu sehen sei, entgegnete der steuerliche Vertreter der Bw., dass eine nachweisliche Kenntnisnahme der Wiederaufnahmegründe erst bei Vorliegen der schriftlichen Ausfertigung der Berufungsentscheidung erfolgen könne. Auch die Beschwerdefrist gegen eine Berufungsentscheidung

beginne nicht mit der mündlichen Verkündung, sondern erst mit der Zustellung der Berufungsentscheidung.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage erklärt der Vertreter des Finanzamtes, dass für den Fall der Abweisung der Berufung eine amtswegige Wiederaufnahme vorstellbar wäre.

Der Senat hat erwogen:

Strittig ist, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens über Anfrage der Partei zulässig ist.

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

Der vom steuerlichen Vertreter der Bw im Wiederaufnahmeantrag vom 24. Juli 2000 genannte Wiederaufnahmegrund für die Einkommensteuerbescheide 1990 und Folgejahre (d.h. 1990 bis 1994) ist die Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 1999 betreffend Einkommensteuer der Jahre 1984 - 1989.

Die Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 1999 wurde laut Aktenlage am 18. Mai 2000 an die Bw. zugestellt. Der Wiederaufnahmeantrag wurde somit innerhalb von drei Monaten ab Zustellung der Berufungsentscheidung eingebracht.

Allerdings erfolgte schon in der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. November 1999 - wie aus dem Verhandlungsprotokoll im Akt der Abgabenbehörde zweiter Instanz RV/198-17/01/96 ersichtlich ist - eine Verkündung der Berufungsentscheidung samt den wesentlichen Entscheidungsgründen.

Auch die Aufteilung der Verluste zwischen Gastronomie, Spielhalle und Squashhalle war der Bw. zu diesem Zeitpunkt bekannt, da die ziffernmäßige Zuordnung der Verluste durch die genannte Berufungsentscheidung auf den eigenen Angaben der Bw. beruhte: "Die Höhe der nicht anzuerkennenden Verluste aus dem Bereich Squash ergibt sich aus den Beilagen 1 und 2 der Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 8. November 1999" (Berufungsentscheidung S. 39).

Der steuerliche Vertreter der Bw. war in dieser Berufungsverhandlung anwesend, die der Berufungsentscheidung zu Grunde liegenden Berechnungen waren ihm bekannt, die Antragstellerin hat daher nachweislich zu diesem Zeitpunkt vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt.

Da eine Berufungsentscheidung bereits ab mündlicher Verkündung rechtlich existent ist (Ritz, BAO, § 287 Tz. 2) und im vorliegenden Fall damals der Bw. auch die wesentlichen Bescheidgrundlagen bekannt waren, hat der Fristenlauf mit mündlicher Verkündung der Entscheidung am 24. November 1999 begonnen. Der Zeitpunkt der Zustellung der Berufungsentscheidung ist hier nicht von Bedeutung. Der Antrag auf Wiederaufnahme vom 24. Juli 2000 wurde daher nicht innerhalb der 3-Monats-Frist des § 303 Abs. 2 BAO, sondern verspätet eingebbracht.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Bemerkt wird, dass ungeachtet der gegenständlichen Berufungsentscheidung die Möglichkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme durch das Finanzamt besteht, da hier die Frist des § 303 Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung kommt. Im Hinblick auf das Erkenntnis des VfGH vom 6. Dezember 1990, B 783/89, käme in Anlehnung an die Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 1999 eine Anerkennung der Veräußerungs- und der Übergangsverluste, die sich auf den Gastronomiebetrieb und die Spielhalle beziehen, in Betracht (Ritz, BAO, § 303 Tz. 22). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist bei der Wiederaufnahme grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit der Vorrang einzuräumen; bei der Ermessensübung wäre wohl auch auf die Gesamtumstände des gegenständlichen Falles – wie auch mit den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens erörtert – zu gunsten des Bw. Bedacht zu nehmen. Die Entscheidung hierüber hat jedoch die Abgabenbehörde erster Instanz zu treffen.

Wien, 21. Oktober 2003