



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GT, vertreten durch Mag. Albert Ferk, Steuerberater, 8010 Graz, Hans Sachs-Gasse 14/3, vom 21. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. Jänner 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO (betreffend Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb im Jahr 1991 im Rahmen der Hotelbeteiligung C das Nutzungsrecht für das Hotelappartement X um 2,500.000,- S. Die aus der Vermietung dieses Hotelappartements in den Streitjahren erzielten (negativen) Einkünfte wurden vom Finanzamt zunächst erklärungsgemäß festgesetzt.

Anlässlich einer für die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass aus der Vermietung des Hotelappartements bis zum Zeitpunkt der Prüfung im Jahr 2003 noch keine Einnahmen erklärt worden waren. Die bis dahin erklärten negativen Einkünfte aus dieser Vermietung waren ausschließlich aus der Abschreibung des im Jahr 1991 erworbenen Nutzungsrechtes entstanden. Für die Jahre 1997 und 1998 wurden daher gemäß § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide erlassen, in denen die (negativen) Einkünfte aus der Vermietung des Hotelappartements außer Ansatz blieben.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben mit der Begründung, dass die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 und 1998 zu Unrecht erfolgt sei, weil das Finanzamt mit der Erlassung dieser Bescheide keine offenbaren Unrichtigkeiten beseitigt, sondern diesen Bescheiden eine geänderte Rechtsansicht zugrunde gelegt habe. Gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 wurde ebenfalls Berufung erhoben. In dieser Berufung wurde – unter Anschluss der entsprechenden Prognoserechnungen - vorgebracht, dass die Verluste aus der Vermietung des Hotelappartements steuerlich anzuerkennen seien, weil aus dieser Vermietung – in diesem Zusammenhang wurden erstmals auch Einnahmen aus der Vermietung erklärt – unter Zugrundelegung der bisherigen Abschreibungsdauer für das Nutzungsrecht von 10 Jahren nach 26 Jahren ein Totalüberschuss zu erzielen sei. Unter Zugrundelegung einer Abschreibungsdauer von 30 Jahren ergäbe sich ein Totalüberschuss sogar schon nach 22 Jahren. Erstmals vorgelegt wurden im Berufungsverfahren auch ein Exemplar des Gesellschaftsvertrages mit Nutzungsrechtseinräumung sowie das vom Bw. unterschriebene Anbot betreffend den Erwerb des Nutzungsrechtes.

Mit Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 3. Dezember 2004, RV/0448-G/04, wurde der Berufung gegen die berichtigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 und 1998 mit der Begründung stattgegeben, dass die Beilagen zu den Abgabenerklärungen dieser Jahre zwar überprüfungswürdige Sachverhalte erkennen ließen, zum Zeitpunkt der „ursprünglichen“ Bescheiderlassung bestehende offensichtliche Unrichtigkeiten jedoch nicht vorgelegen seien. Die näheren Umstände der strittigen Betätigung, die erst nachträglich im Berufungsverfahren hervorgekommen seien, stellten ebenfalls keine offensichtlichen Unrichtigkeiten im Zeitpunkt der „ursprünglichen“ Bescheiderlassung dar, sondern berechtigten das Finanzamt allenfalls zur Wiederaufnahme des Verfahrens. Die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 wurde hingegen abgewiesen mit der Begründung, nach dem mittels Prognoserechnung belegten Vorbringen des Bw. lasse die Vermietung des Hotelappartements einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bestenfalls nach 22 Jahren erwarten. Unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne ein solcher Zeitraum nicht mehr als überschaubar im Sinn des § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung idF BGBl. Nr. 33/1993 angesehen werden, weshalb die Betätigung einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich Liebhaberei sei.

In der Folge erließ das Finanzamt Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 mit der Begründung, die näheren Umstände der strittigen Betätigung (Vermietung des Hotelappartements) seien erst im Berufungsverfahren durch Vorlage von Unterlagen (ua. Anbot betreffend den Erwerb des Nutzungsrechtes sowie

Prognoserechnung) neu hervorgekommen. Sowohl die Wiederaufnahmsbescheide als auch die neuen Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998) wurden am 24. Jänner 2005 erlassen. Da die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates betreffend die gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheide im Jahr 2004 ergangen sei, sei gemäß § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, das Recht, die Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 festzusetzen, im Jahr 2005 noch nicht verjährt.

Gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 richtet sich die gegenständliche Berufung mit der Begründung, die Wiederaufnahme des Verfahrens verstoße einerseits gegen die Verjährungsbestimmungen, andererseits seien keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Dem Finanzamt sei insofern zuzustimmen als durch § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, gewährleistet werde, dass jede im Jahr 2004 unternommene Amtshandlung eine Verlängerungshandlung im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO sei. Der Gesetzgeber habe dabei sicherlich vorausgesetzt, dass es sich um gesetzeskonforme Amtshandlungen handeln müsse. Eine solche liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 3. Dezember 2004 sei der Berufung gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 und 1998 stattgegeben worden. Der unabhängige Finanzsenat habe die Erlassung dieser Bescheide somit als gesetzwidrig betrachtet und die entsprechenden Bescheide aufgehoben. Ohne diese gesetzwidrige Amtshandlung des Finanzamtes wäre es im Jahr 2004 auch zu keiner Berufungsentscheidung gekommen. Die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates eigne sich daher nicht als verjährungsfristverlängernde Amtshandlung. Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 sei im Jahr 2005 daher bereits verjährt gewesen. Zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde vorgebracht, dass beim Finanzamt mit den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 und 1998 jeweils eine Beilage eingereicht worden sei, aus der ua. die Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hervorgehe. Gemäß § 115 BAO wäre die Abgabenbehörde verpflichtet gewesen, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung des Hotelappartements sei nach dem Wissensstand im Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 und 1998 beim Finanzamt korrekt gewesen, weil die Ansicht vertreten worden sei, dass sich innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ein Totalüberschuss aus der Vermietung ergeben werde. (Diese Ansicht werde auch derzeit noch vertreten.) Zu ergänzen sei noch, dass gegen den seinerzeit

ergangenen Einkommensteuerbescheid 1998 vom 17. September 1999 bereits eine Berufung eingebracht worden war. Da es üblich sei, bei einer Berufungserledigung nicht nur den Berufungspunkt, sondern die gesamte Steuererklärung zu überprüfen, und das Finanzamt die Einkünfte aus der Vermietung des Hotelappartements unverändert übernommen habe, könne davon ausgegangen werden, dass sich das Finanzamt der Rechtsansicht des Abgabepflichtigen angeschlossen habe. Bereits mit den gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheiden habe das Finanzamt versucht, einen bereits bekannten Sachverhalt neu zu würdigen. Weder das (im Berufungsverfahren erstmals dem Finanzamt vorgelegte) Anbot betreffend den Erwerb des Nutzungsrechtes, noch die Prognoserechnung enthalten neue Tatsachen. Auf die Nutzungsrechtsvereinbarung vom 7. November 1991 sei bereits bei der ersten Ermittlung von Einkünften aus der Vermietung des Hotelappartements hingewiesen worden und die Vorlage einer Prognoserechnung, aus der sich ein Totalüberschuss innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ergebe, stelle ebenfalls keinen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Verjährung

Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wurden am 24. Jänner 2005 erlassen. Der ab 1. Jänner 2005 geltende § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, lautet: „Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.“ Die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, stellt klar, dass im Jahr 2004 vorgenommene Unterbrechungshandlungen als zur Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr führenden Amtshandlungen zu beurteilen sind (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz 43).

Unbestritten ist, dass das Recht zur Festsetzung der Abgaben (Einkommensteuer 1997 und 1998) im Jahr 2004 noch nicht verjährt war (der Einkommensteuerbescheid 1997 ist am 28. Jänner 1999 und der Einkommensteuerbescheid 1998 ist am 17. September 1999 ergangen) und die Verjährungsfrist in diesem Jahr daher verlängert werden konnte. Der Bw. meint jedoch, nur gesetzeskonforme Amtshandlungen könnten zur Verlängerung der Verjährung führen und solche lägen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Dieser Ansicht ist entgegenzuhalten, dass die Amtshandlung, die im gegenständlichen Fall zur Verlängerung der Verjährungsfrist führte, die im Dezember 2004 ergangene Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates war. Diese Amtshandlung war unbestrittenermaßen gesetzeskonform. Aber auch der Einwand des Bw., die Erlassung der (stattgebenden) Berufungsentscheidung wäre nicht notwendig gewesen, wenn das Finanzamt nicht zuvor die rechtswidrigen Bescheide erlassen hätte, ist nicht zielführend. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080) stellen sowohl nicht notwendige (unzweckmäßige), als auch gesetzwidrige Verwaltungsakte Amtshandlungen dar, die zur Unterbrechung der Verjährungsfrist führen. Dies gilt selbst dann, wenn der entsprechende Verwaltungsakt seiner Rechtswidrigkeit wegen nachträglich beseitigt wird. Diese Judikatur ist zwar zu den unterbrechenden Amtshandlungen ergangen (§ 209 Abs. 1 BAO aF). Da die verlängerungsrelevanten Amtshandlungen mit denselben Worten umschrieben sind wie davor die Unterbrechungshandlungen, kann die oa. Judikatur gleichermaßen für die zur Verlängerung der Verjährungsfrist relevanten Amtshandlungen herangezogen werden (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz 1). Die im Dezember 2004 erlassene Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates hat die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 somit um ein Jahr verlängert. Die angefochtenen Bescheide (und die in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide) wurden am 24. Jänner 2005 daher rechtzeitig erlassen.

2) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen 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.

Wie der Bw. vorbringt, wurde den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 und 1998 jeweils eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben aus der Vermietung des Hotelappartements angeschlossen. Dabei wurden die Einnahmen mit 0,00 S angesetzt mit der Begründung, dass für das jeweilige Jahr noch keine Abrechnung bzw. kassenmäßige Verrechnung erfolgt sei. An Werbungskosten wurde nur die Abschreibung des im Jahr 1991 erworbenen Nutzungsrechtes geltend gemacht. Die Positionen „Betriebskosten“ und „Reparaturfonds“ wurden unter Hinweis auf die noch fehlende Abrechnung ebenfalls mit 0,00 S angesetzt. Die Aufstellung enthält zwar den Hinweis, dass das Hotelappartement X des Alpenhotels V vermietet werde und dass am 7. November 1991 ein entsprechender Nutzungsvertrag abgeschlossen worden sei, der Inhalt des Vertrages wurde in diesem Zusammenhang jedoch noch nicht bekannt gegeben. Mit Berufungsergänzung vom

31. März 2004 (betreffend die Berufung gegen die berichtigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 und 1998 sowie gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002) wurden dem Finanzamt **erstmalig** die Einnahmen und alle Werbungskosten aus der Vermietung des Hotelappartements in den Jahren 1997 und 1998 offen gelegt. Damit waren dem Finanzamt erstmals die tatsächlich in diesen beiden Jahren erzielten (negativen) Einkünfte aus der Vermietung bekannt. Vorgelegt wurden auch eine Kopie des Vertrages betreffend die Einräumung des Nutzungsrechtes, eine Kopie des Angebotes des Bw. über den Erwerb des Nutzungsrechtes sowie Prognoserechnungen betreffend die Entwicklung der voraussichtlichen Einnahmen und Werbungskosten. Aus diesen Prognoserechnungen war ersichtlich, dass bei der bis dahin zugrunde gelegten Abschreibungsdauer für das Nutzungsrecht von 10 Jahren nach 26 Jahren, bei einer Abschreibungsdauer von 30 Jahren hingegen bereits nach 22 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen sei.

Bei diesen Unterlagen handelt es sich um Beweismittel, deren Inhalt dem Finanzamt im ursprünglichen Veranlagungsverfahren noch nicht bekannt war. Ein allfälliges behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen steht der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegen (vgl. zB VwGH 25.2.2005, 2001/14/0007). Auch in dem im Jahr 1999 durchgeführten Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1998 (die Berufung hatte die Höhe der Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit betroffen) wurden vom Finanzamt keine Ermittlungen hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus der Vermietung des Hotelappartements vorgenommen. Erst aufgrund des Inhaltes der im Jahr 2004 vorgelegten Unterlagen war für das Finanzamt ersichtlich, dass es sich bei der Vermietung des Hotelappartements in den Streitjahren um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt, weil – wie bereits in der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 3. Dezember 2004, RV/0448-G/04, ausgeführt wurde – ein Zeitraum von 22 Jahren nicht mehr als überschaubar im Sinn des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 1993 angesehen werden kann. Das Finanzamt konnte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 daher zu Recht auf die erstmals im Jahr 2004 vorgelegten Unterlagen stützen.

3) Antrag auf mündliche Verhandlung und Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO idF Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den

gesamten Berufungssenat beantragt oder der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen somit weder einen Anspruch auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, noch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (vgl. Ritz, BAO-HB, Seiten 209 und 213, sowie die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 284 Abs. 1 BAO, zB VwGH 23.4.2001, 96/14/0091, und VwGH 16.2.1994, 90/13/0071).

Graz, am 20. Oktober 2006