jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1994/3/8 91/14/0079

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 08.03.1994

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §20;
BAO §236 Abs1;
BAO §236;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 91/14/0081 91/14/0080

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Hutter, über die Beschwerden

1. des F, 2. der H und 3. des E, alle in R, alle vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in G, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 11. März 1991, zu

1. Zl. B 58-6/90, zu 2. Zl. 61-6/90 und zu 3. Zl. 62-6/90, betreffend Abgabenachsicht, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Jeder der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- (insgesamt sohin S 9.105,--) binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer betreiben als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine Land- und Forstwirtschaft. Die Ermittlung des Gewinnes erfolgt nach § 4 Abs. 1 EStG.

Mit Kaufvertrag vom 27. März 1980 wurden Waldflächen im Ausmaß von 103,87 ha verkauft. Die Mitunternehmerschaft ermittelte den auf das stehende Holz entfallenden Teil des Kaufpreises mit S 3,476.240,-- und übertrug diese stille Rücklage gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1972 einerseits auf Wegbaukosten und andererseits auf die auf das stehende Holz entfallenden Anschaffungskosten aus dem Ankauf eines anderen Waldgrundstückes. Aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung ermittelte das Finanzamt den auf das stehende Holz entfallenden Teil des Verkaufspreises mit S 4,501.768,--. Bei Erlassung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinnes für 1980 vertrat das Finanzamt die Auffassung, daß die Voraussetzung für eine Übertragung der stillen Rücklage nicht gegeben seien. In der Berufung begehrte die Mitunternehmerschaft die Übertragung der auf das

stehende Holz entfallenden stillen Reserve im Sinn des § 12 Abs. 1 EStG, in eventu die tarifmäßige Besteuerung des Gewinnes als solchen aus der Veräußerung eines Teilbetriebes (§ 37 Abs. 2 Z 2 iVm § 24 EStG 1972) oder als erzielte Einkünfte aus der außerordentlichen Waldnutzung (§ 37 Abs. 2 Z 5 lit. a EStG 1972). Gegen die diesen Begehren nicht Folge gebende Berufungsentscheidung erhoben die Beschwerdeführer zugleich (am 23. Juli 1985) Beschwerde an beide Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes. Die unter 85/14/0110 protokollierte Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ließ als Beschwerdepunkt erkennen, daß sich die Beschwerdeführer im Recht auf tarifbegünstigte Besteuerung des Gewinnes verletzt erachteten. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof wendete sich gegen die Versagung der Übertragung der stillen Rücklage nach § 12 Abs. 1 EStG 1972. Mit Beschluß vom 28. September 1985, B 501/85, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof ab, welcher sie aber im Hinblick auf die gegen denselben Bescheid schon anhängige Beschwerde (85/14/0110) mit Beschluß vom 10. Dezember 1985, 85/14/0158, zurückgewiesen hat. Da der angefochtene Bescheid im Rahmen des Beschwerdepunktes der Rechtslage entsprach, wies der Verwaltungsgerichtshof die unter 85/14/0110 protokollierte Beschwerde mit Erkenntnis vom 16. Juni 1987 als unbegründet ab.

Mit im wesentlichen gleichlautenden Anträgen vom 5. November 1987 beantragten die Beschwerdeführer die Nachsicht von Einkommensteuer 1980 gemäß § 236 BAO im Ausmaß von S 393.005,-- (Erstbeschwerdeführer), S 188.788,-- (Zweitbeschwerdeführerin) bzw. S 592.153,-- (Drittbeschwerdeführer). Zur Begründung führten sie aus, diese Beträge ergäben sich als Mehrbelastung, weil aufgrund der Betriebsprüfung die Übertragung der stillen Rücklage aus dem Verkauf des stehenden Holzes nicht anerkannt und damit der Gewinnanteil und in der Folge das Einkommen der Beschwerdeführer entsprechend erhöht worden sei. Die Beschwerdeführer seien mit der Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid nicht durchgedrungen, ihre Beschwerden an den Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshof hätten nicht zur Aufhebung der angefochtenen Berufungentscheidung geführt. Dabei sei aber wesentlich, daß der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. Juni 1987, 85/14/0010, einen formalen Standpunkt eingenommen und die Frage der Übertragung stiller Rücklagen als nicht vom Beschwerdepunkt umfaßt erachtet habe. Die Rechtsfrage, ob bei der Veräußerung von stehendem Holz aufgedeckte stille Rücklagen gemäß § 12 EStG 1972 übertragbar seien, habe nämlich der Verwaltungsgerichtshof mit einem Erkenntnis vom selben Tag, also vom 16. Juni 1987, 86/14/0188, gegenüber einem anderen Beschwerdeführer positiv beurteilt. Wenn unzutreffende Abgabenbescheide mit Hilfe der zustehenden Rechtsmittel bekämpft würden, diese aber nicht zum erhofften Erfolg führten, sei die Vorschreibung und Einhebung der Abgabe eine unbillige Härte im Sinne des § 236 BAO. Im vorliegenden Fall trete bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis ein.

Das Finanzamt wies die Anträge ab und führte in den gleichlautenden Begründungen im wesentlichen aus, die Richtigkeit eines unanfechtbar gewordenen Steuerbescheides könne nicht im Verfahren gemäß § 236 BAO nachgeprüft werden.

Die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wies die belangte Behörde mit im wesentlichen gleichlautenden Entscheidungen als unbegründet ab. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sei die "Korrektur" eines rechtskräftigen Abgabenbescheides durch eine Nachsicht der vorgeschriebenen Abgaben grundsätzlich nicht möglich, wenn die Abgabenbescheide nicht mit dem zustehenden Rechtsmittel bekämpft worden seien. Würden die zur Verfügung stehenden Rechtsmittel ergriffen, führten diese jedoch - wie im vorliegenden Fall - nicht zum Erfolg, so könne die Abgabenvorschreibung nicht im Nachsichtsweg beseitigt werden, weil diese Vorgangsweise eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft darstellen würde. Es sei nicht möglich, im Nachsichtsverfahren jenes Vorbringen nachzuholen, welches im Abgabenfestsetzungsverfahren zum gewünschten Erfolg geführt hätte, jedoch aus den vom Beschwerdeführer zu vertretenden Gründen nicht vorgebracht worden sei. Weder eine Änderung der Rechtsprechung bei unveränderter Gesetzeslage noch eine Änderung der Rechtsprechung bei geänderter Gesetzeslage führe dazu, daß die Einhebung von Abgaben unbillig werde. Gemäß § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG seien die Beschwerdepunkte, in denen der Beschwerdeführer durch einen Bescheid verletzt zu sein behaupte, bestimmt zu bezeichnen. Ein derartig bestimmter, auf die Übertragung der Rücklagen nach § 12 EStG bezogener Beschwerdepunkt findet sich in der beim Verwaltungsgerichtshof unter 85/14/0110 protokollierten Beschwerde nicht. Die Beschwerdeführer hätten zwar in ihrem Schriftsatz vom 28. April 1986 auch gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof auf die Problematik der Übertragung der stillen Rücklagen hingewiesen, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei aber eine Änderung der Beschwerdepunkte nach Ablauf der Beschwerdefrist nicht mehr möglich gewesen. Die

Nichtgeltendmachung des Beschwerdepunktes betreffend die stillen Rücklagen in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof stelle zumindest ein fahrlässiges Verhalten dar, welches eine Unbilligkeit der Einhebung der daraus resultierenden Abgaben ausschließe. Im übrigen sei die Abgabenvorschreibung nicht offensichtlich rechtswidrig, sondern beruhe auf einer Rechtsansicht der Abgabenbehörde, die lediglich in der Folge in einem anderen Fall vom Verwaltungsgerichtshof nicht bestätigt worden sei. Daraus resultiere jedoch keine Unbilligkeit der Abgabenfestsetzung. Zu beachten sei auch, daß die Beschwerdeführer neben der beantragten Abgabennachsicht aus der verwehrten Übertragung der stillen Rücklage zusätzlich die vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften bzw. hergestellten Ersatzwirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Wege der Absetzung für Abnutzung geltend machen. Die Nachsicht würde daher zu einer doppelten steuerlichen Begünstigung führen. Die Einhebung der Abgaben sei somit nach der Lage des Falles nicht als unbillig anzusehen. Eine Unbilligkeit aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführer sei weder behauptet noch aus der Aktenlage feststellbar gewesen.

Gegen diese Bescheide wenden sich die vorliegenden Beschwerden, die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machen. Die Beschwerdeführer behaupten, durch rechtswidrige Anwendung des § 236 BAO in ihren Rechten verletzt zu sein.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihren Gegenschriften die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen, gleichlautenden Beschwerden erwogen:

Fällige Abgabenschuldigkeiten können gemäß § 236 Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit iSd Gesetzes, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO) zu entscheiden (vgl. hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1988, 87/15/0103).

Wie sich aus dem angefochtenen Bescheid ergibt, hat die belangte Behörde im gegenständlichen Fall bereits die Rechtsfrage, ob die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten, deren Nachsicht die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren beantragten, unbillig sei oder nicht, verneint.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im allgemeinen voraus, daß die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, daß also ein wirtschaftliches Mißverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt (vgl. nochmals hg. Erkenntnis 87/15/0103). Eine Unbilligkeit kann nicht nur "persönlich" sondern auch "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit läge dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers (und seiner Familie) gefährdete. Eine "sachliche" Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (vgl. hg. Erkenntnis vom 7. Februar 1989, 88/14/0040). Eine Unbilligkeit des Einzelfalles ist zwar im allgemeinen nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Wenn aber im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes, also durch einen inhaltlich rechtmäßigen Bescheid, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles" unbillig (vgl. hg. Erkenntnis vom 11. September 1989, 88/15/0132).

Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Vorschreibung, sondern auf die Einhebung ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden (vgl. hg. Erkenntnis vom 17. Mai 1989, 85/13/0201, 0202). Dies ergibt sich auch daraus, daß die Rechtswidrigkeit eines Abgabenbescheides mit den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rechtsbehelfen gegen diesen Bescheid zu bekämpfen ist. Zweck des § 236 BAO ist es grundsätzlich hingegen nicht, einen Abgabenbescheid in einem weiteren (zusätzlichen) Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit zu

prüfen, es sei denn, es wäre die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausnahmsweise unverschuldetermaßen nicht möglich gewesen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 585). Ein Verfahren nach § 236 BAO ist nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren ergangenen Entscheidungen (vgl. hg. Erkenntnis vom 11. September 1989, 88/15/0132). Ein Nachsichtsverfahren ersetzt daher weder ein Rechtsmittelverfahren (vgl. hg. Erkenntnis vom 17. Mai 1989, 85/13/0201, 0202) noch ein Beschwerdeverfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes und dient auch nicht der nachprüfenden Kontrolle dieser Verfahren.

Nach dem Beschwerdevorbringen liege die Unbilligkeit darin, daß die Beschwerdeführer zwar gegen den inhaltlich rechtswidrigen, den Abgabenbescheiden zugrundeliegenden Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO Berufung sowie gegen die Berufungsentscheidung Beschwerden an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes erhoben hätten, vor dem Verwaltungsgerichtshof aber wegen formalistischer prozeßrechtlicher Bestimmungen nicht durchgedrungen wären. Dadurch komme es zu einer vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Abgabenvorschreibung. Die Beschwerdeführer leiten die Unbilligkeit somit aus der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Abgabenbescheides bzw. der vorgelagerten Gewinnfeststellungsbescheide ab. Der Gewinnfeststellungsbescheid wurde von der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) erlassen. Die Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde vom Verwaltungsgerichtshof abgewiesen (außerdem war die Behandlung der an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 2 B-VG abgelehnt worden). Der Gewinnfeststellungsbescheid kann nicht im Wege eines Nachsichtverfahrens einer neuerlichen Kontrolle auf inhaltliche Rechtmäßigkeit unterzogen werden. Daß - wie in der Beschwerde vorgebracht wird - der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 16. Juni 1987, 86/14/0188, zum ersten Mal zur Frage der Übertragbarkeit der bei der Veräußerung von stehendem Holz aufgedeckten stillen Reserven Stellung genommen hat, ändert daran nichts. Die angefochtenen Bescheide, mit denen die belangte Behörde die von den Beschwerdeführern behauptete Unbilligkeit als nicht gegeben erachtete, entsprechen daher dem Gesetz, zumal jedenfalls die Art der Prozeßführung vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts nicht als (unverschuldete) Unmöglichkeit der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung angesehen werden kann.

Auf das Beschwerdevorbringen betreffend allfällige schadenersatzrechtliche Haftung von Parteienvertretern für die Abgabennachforderungen war mangels Relevanz für die zur Entscheidung vorliegenden Beschwerden nicht einzugehen.

Die Beschwerden wenden sich auch gegen die Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden, bei Gewährung der Nachsicht käme es zu einer doppelten Begünstigung, weil die stillen Reserven tatsächlich nicht übertragen worden seien und daher die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Ersatzgüter uneingeschränkt als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung zur Verfügung stünden. Die Beschwerdeführer verweisen zu Recht darauf, daß von einer "Doppelbegünstigung" im mathematischen Sinne nicht die Rede sein könne, zumal die auf das stehende Holz des angekauften Ersatzgrundstückes entfallenden Anschaffungskosten sich voraussichtlich erst nach Jahrzehnten gewinnmindernd auswirken werden und daher bei Beurteilung der steuerlichen Auswirkung eine Abzinsung auf die Gegenwart vorgenommen werden kann. Dem Grunde nach ist aber die Behörde im Recht, wenn sie darauf verweist, daß die Nachsicht der aus der Verweigerung der Übertragung stiller Rücklagen resultierenden Abgabennachforderungen begehrt wurde, zugleich aber die (negativen) steuerlichen Folgen der Übertragung einer stillen Rücklage, nämlich die Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Ersatzwirtschaftsgüter, nicht eintreten. Diese Ersatzbegründung allein könnte allerdings die gänzliche Abweisung der Nachsichtsansuchen nicht rechtfertigen.

Aus dem Obenstehenden ergibt sich aber, daß die Beschwerdeführer dadurch, daß die belangte Behörde die von ihnen vorgetragenen Gründe für die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung als nicht stichhältig erachtete, nicht in ihren Rechten verletzt wurden. Die Beschwerden waren daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Aktes des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1991140079.X00

Im RIS seit

03.04.2001

Zuletzt aktualisiert am

05.11.2008

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at