jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2008/8/27 2006/15/0307

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.08.2008

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §114;
BAO §276;
BAO §299 Abs2;
BAO §299;
B-VG Art130 Abs2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der G K in K, vertreten durch Herbst, Vavrovsky und Kinsky Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Dr. Karl Lueger Platz 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 30. August 2006, RV/1182-W/05, RV/1607-W/05, RV/1926-W/06, betreffend u. a. Aufhebung nach § 299 BAO und Einkommensteuer 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 beantragte sie die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 50.000 EUR. In der Beilage zur Erklärung führte sie dazu aus, dieser Betrag sei eine Unterstützungszahlung an ihren Ehegatten, die sie geleistet habe, um dessen wirtschaftlichen Untergang abzuwenden.

Im weiteren Verfahren brachte die Beschwerdeführerin vor, ihr Ehemann habe im Jahr 2001 die F-GmbH gegründet. Er sei alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Diese betreibe ein Bedarfsflugunternehmen, das Personentransporte auf individuelle Bestellung durchführe. Die Gesellschaft habe ein Flugzeug der Marke Cessna

geleast. Als Leasingnehmer hätten außer der Gesellschaft auch die Beschwerdeführerin und deren Ehemann den Leasingvertrag mitunterzeichnet. Da der Beschwerdeführerin selbst aus der Unterzeichnung des Leasingvertrages keine Vorteile erwachsen seien und sie nicht im Rahmen der F-GmbH tätig sei, entspreche die Unterzeichnung des Leasingvertrages durch sie am ehesten dem Eingehen einer Bürgschaft oder eines Schuldbeitritts.

Im Laufe des Jahres 2002 sei ersichtlich geworden, dass die F-GmbH die laufenden Zahlungen nicht mehr leisten könne. Da der Ehemann der Beschwerdeführerin bereits Verbindlichkeiten eingegangen sei, die seine finanzielle Leistungsfähigkeit weit überstiegen hätten, habe sie es als ihre eheliche, sittliche, moralische und gesetzliche Pflicht angesehen, dem Ehegatten zur Abwendung seiner Zahlungsunfähigkeit den Betrag von 50.000 EUR zu leisten. Dadurch habe der Ehemann wieder finanziellen Spielraum gewonnen, um das Fortbestehen der F-GmbH zu sichern. Ohne diese Zahlung hätte die F-GmbH den Flugbetrieb nicht aufrecht erhalten können. Es wäre in der Folge zum Konkurs über das Vermögen der F-GmbH sowie über das Vermögen ihres für einen großen Teil der Verbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich haftenden Ehemannes gekommen. Dadurch wäre seine wirtschaftliche Existenz verloren gegangen. Er hätte insgesamt seine berufliche Existenz verloren, da auch der Weg zurück in seine vorherige Tätigkeit als Vertreter versperrt gewesen wäre.

Im Einkommensteuerbescheid vom 28. November 2003 berücksichtigte das Finanzamt die in Rede stehende Zahlung nicht als außergewöhnliche Belastung. Begründend führte es aus, dass die Beschwerdeführerin keine sittliche Verpflichtung zu Aufwendungen treffe, die ihre Einkommensverhältnisse überstiegen. Das Eingehen des Leasingvertrages sei freiwillig erfolgt, daher sei die Zwangsläufigkeit der sich daraus ergebenden Unterstützungszahlungen nicht gegeben gewesen.

Mit Eingabe vom 18. Dezember 2003 erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Unterstützungszahlung ähnlich verpflichtend gewesen sei wie eine Bürgschaft, um eine für den Ehemann existenzbedrohende Konkursgefahr abzuwenden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 3. März 2004 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Folge erließ das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004, mit welchem der Berufung Folge gegeben wurde und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung des in Rede stehenden Betrages als außergewöhnliche Belastung festgesetzt wurde.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2005 hob das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 gemäß § 299 BAO auf. Begründend wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 299 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

Ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 7. Juli 2005 erließ das Finanzamt eine neue Berufungsvorentscheidung, mit welcher wiederum ausgesprochen wurde, dass der Einkommensteuerbescheid geändert werde und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung des in Rede stehenden Betrages als außergewöhnliche Belastung festgesetzt wurde.

Mit Eingabe vom 11. August 2005 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist hinsichtlich des Aufhebungsbescheides vom 7. Juli 2005 sowie hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002.

Mit Bescheid vom 10. August 2005, zugestellt am 16. August 2005, hob das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO auf. Begründend wurde ausgeführt, dass die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 auf einem Buchungsfehler beruhe und daher aufzuheben sei. Tatsächlich sei mit Bescheid vom 7. Juli 2005 die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 aufgehoben worden, sodass der Vorlageantrag vom 3. März 2004 unerledigt sei.

Mit Eingaben jeweils datiert vom 25. August 2005 erhob die Beschwerdeführerin Rechtsmittel gegen nachstehende Bescheide:

1. den Bescheid betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO vom 10. August 2005,

2. die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 vom 7. Juli 2005 sowie

3. den Bescheid betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO vom 7. Juli 2005

Mit Schreiben vom 16. Februar 2006 nahm das Finanzamt der belangten Behörde gegenüber wie folgt Stellung: Am 7. Juli 2005 habe die Absicht des Finanzamtes darin bestanden, die zweite Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 ersatzlos aufzuheben und den Vorlageantrag vom 3. März 2004 (eingelangt am 4. März 2004) der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Durch irrtümliche EDV-Eingaben sei gleichzeitig ein ersetzender Bescheid ergangen, der mit der Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 inhaltlich übereinstimme. Um die irrtümlich ergangene Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 aufzuheben, sei am 9. August 2005 ein händischer Bescheid indiziert worden, der aber tatsächlich nicht erstellt worden sei. Sodann sei am 10. August 2005 mit händischem Bescheid die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 (gemeint wohl: vom 7. Juli 2005) aufgehoben worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde

1. die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 10. August 2005 als unbegründet abgewiesen,

2. die "Berufung" gegen die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 als unzulässig zurückgewiesen,

3. die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 7. Juli 2005 als unbegründet abgewiesen, und

4. die Berufung vom 18. Dezember 2003 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 28. November 2003 als unbegründet abgewiesen.

Durch den Vorlageantrag vom 3. März 2004 sei die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 28. November 2003 wiederum unerledigt. Nach Einreichung des Vorlageantrages habe das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 erlassen, mit der die strittige außergewöhnliche Belastung anerkannt worden sei. Mit Bescheid vom 7. Juli 2005 sei diese Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben worden. Mit Berufungsvorentscheidung gleichen Datum sei wiederum ausgesprochen worden, dass die außergewöhnliche Belastung anerkannt werde. Mit Bescheid vom 10. August 2005 sei aber gemäß § 299 BAO auch die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 aufgehoben worden.

Zur Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 10. August 2005:

Der Spruch der Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 erweise sich aus zwei Gründen als rechtswidrig:

Die Einkommensteuer sei unter Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung, die rechtsrichtig nicht als solche abzugsfähig sei, festgesetzt worden. Zudem sei die Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 28. November 2003 aufgrund einer "Berufung" vom März 2004 erfolgt, die nach ihrem Inhalt und ihrer Bezeichnung nur als Vorlageantrag zur Berufung vom 18. Dezember 2003 bzw. zur Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004 aufgefasst werden könne. Dem von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwand, sie habe in der Eingabe vom 3. März 2004 (Vorlageantrag) ihr Einverständnis zu einer zweiten Berufungsvorentscheidung erklärt, sei entgegenzuhalten, dass auch eine zweite Berufungsvorentscheidung zur Berufung vom 18. Dezember 2003 hätte ergehen müssen und nicht zu einer "Berufung" vom 3. März 2004. Die verfahrensrechtliche Wirkung eines Vorlageantrages sei es nämlich, die ursprüngliche Berufung wieder unerledigt zu machen.

Aufgrund der hohen steuerlichen Auswirkung sei das Ermessen trotz der "unschönen Optik" (trotz der EDV Eingabefehler) in Richtung Rechtsrichtigkeit zu üben.

Zur "Berufung" gegen die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005:

Die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 sei durch den Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die gegen diese Berufungsvorentscheidung gerichtete Berufung sei daher als unzulässig zurückzuweisen.

Zur Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung gemäß§ 299 BAO vom 7. Juli 2005:

Der Spruch der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 vom 16. August 2004 erweise sich aus folgenden zwei Gründen als rechtswidrig: Die Berücksichtigung der beantragten außergewöhnlichen Belastung sei nicht rechtmäßig.

Zudem gelte auch hier: Die Änderung des Bescheides vom 28. November 2003 aufgrund einer "Berufung" vom 3. März 2004, die nach ihrem Inhalt und ihrer Bezeichnung nur als Vorlageantrag zur Berufung vom 18. Dezember 2003 bzw.

zur Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004 aufgefasst werden könne, sei unzulässig. Es habe daher kein Verfahrenstitel zur nochmaligen bescheidmäßigen Festsetzung der Einkommensteuer 2002, die bereits mit Bescheid vom 28. November 2003 festgesetzt worden sei, bestanden.

Aufgrund der hohen steuerlichen Auswirkung sei das Ermessen in Richtung Rechtsrichtigkeit zu üben.

Zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 28. November 2003:

Eine Belastung erwachse nicht zwangsläufig, wenn sie sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstelle (Hinweis auf die hg Erkenntnisse vom 17. Dezember 1998, 97/15/0055, und vom 16. Dezember 1999, 97/15/0126).

Ein Steuerpflichtiger sei sittlich zu Zahlungen zur Abwendung des Konkurses über das Vermögen eines nahen Angehörigen verpflichtet, wenn dem Angehörigen durch den Konkurs der Verlust der gesamten wirtschaftlichen (beruflichen) Existenz drohe, also auch eine andere Erwerbstätigkeit nicht möglich sei. Die Beschwerdeführerin habe durch ihre Zahlung zunächst die Insolvenzgefahr hinsichtlich des Unternehmens ihres Ehemannes verhindern können. Die Insolvenzgefahr hinsichtlich des Vermögens des Ehemannes könne aber nicht als existenzbedrohende Notlage angesehen werden. Denn eine gegebenenfalls erforderliche Beendigung der betrieblichen Tätigkeit des Ehemannes und ein mit dem Konkurs verbundener Vermögensverlust hätten nicht unbedingt die Vernichtung seiner wirtschaftlichen Existenz bedeutet. Selbst wenn es - vor allem im Hinblick darauf, dass es über Jahre hinweg zu Gehaltsexekutionen gekommen wäre - zweifellos schwer für ihn gewesen wäre, am Arbeitsmarkt eine andere Beschäftigung zu finden, hätte er doch auf andere Weise als durch die Fortführung des Betriebes seinen Lebensunterhalt erwirtschaften können.

Dazu komme, dass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Zahlungen aus der Haftungsübernahme für den Leasingvertrag resultierten und daher der Fortführung eines Betriebes dienten. Auch dieser Umstand stehe der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen entgegen. Die Verschuldung aus einer betrieblichen Tätigkeit entstehe im Rahmen des mit dieser Tätigkeit verbundenen Wagnisses, das der Unternehmer freiwillig auf sich nehme. Der Verwaltungsgerichtshof habe wiederholt ausgesprochen, dass nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen grundsätzlich niemand verpflichtet sei, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerwagnis abzunehmen.

In Bezug auf die in Rede stehende Unterstützungszahlung an den Ehemann fehlte es somit an der Zwangsläufigkeit, weshalb eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht komme.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Rechtsauffassung zu Grunde, die in Rede stehende Zahlung der Beschwerdeführerin von 50.000 EUR stelle keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar. In der Tat erweist sich diese rechtliche Beurteilung als frei von Rechtsirrtum, ist doch auf der Grundlage des unstrittigen Sachverhaltes das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 3 EStG 1988) nicht erfüllt (vgl. Hofstätter/Reichel, § 34 EStG 1988, Einzelfälle "Bürgschaft").

§ 299 BAO idF BGBl. I. Nr. 124/2003 lautet:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Da sich - wie ausgeführt - die Rechtsansicht der belangten Behörde, die in Rede stehende Zahlung der Beschwerdeführerin von 50.000 EUR stelle keine außergewöhnliche Belastung dar, als frei von Rechtsirrtum erweist, stellt sich der Spruch der Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004, mit welcher die Zahlung als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden ist, als "nicht richtig" iSd § 299 Abs. 1 BAO dar. Solcherart ist es auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die vom Finanzamt mit Bescheid vom 7. Juli 2005 vorgenommene Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004

bestätigt hat.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid "der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden". Der aufhebende Bescheid einerseits und der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid andererseits sind zwei getrennte Bescheide. Jeder dieser Bescheide kann für sich mit Berufung bekämpft werden.

Die Verbindung nach § 299 Abs. 2 BAO setzt voraus, dass ein neuer Sachbescheid zu erlassen ist (vgl. Ritz, BAO3, § 299 Tz 49f). Die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung ist - bei Vorliegen der in § 276 Abs. 5 BAO normierten Voraussetzungen -

in das Ermessen der Behörde gestellt (vgl. Ritz, BAO3, § 276, Tz 18). Bei Beachtung der gesetzlichen Grenzen für die Ermessensübung wird eine mit der ersten Berufungsvorentscheidung inhaltlich gänzlich übereinstimmende zweite Berufungsvorentscheidung grundsätzlich nicht zu erlassen sein.

Im gegenständlichen Fall hätte nach der Erlassung des Aufhebungsbescheides vom 7. Juli 2005 kein den aufgehobenen Bescheid ersetzender Bescheid erlassen werden sollen. Dass aber dennoch ein solcher Bescheid (in Form einer neuerlichen zweiten Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005) erlassen wurde, hat nicht die Rechtswidrigkeit eines anderen Bescheides, nämlich des Aufhebungsbescheides vom 7. Juli 2005, zur Folge.

Die Erlassung eines Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Der angefochtene Bescheid verweist darauf, dass der in den zweiten Berufungsvorentscheidungen vom 16. August 2004 und vom 7. Juli 2005 zu Unrecht als außergewöhnliche Belastung anerkannte Betrag von 50.000 EUR zu gravierenden steuerlichen Auswirkungen geführt hat. Da im Rahmen der Ermessensübung bei Erlassung eines Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wesentliche Bedeutung zukommt, ist nicht zu erkennen, dass im gegenständlichen Fall die Ermessensübung betreffend Aufhebung nach § 299 BAO nicht im Rahmen der vom Gesetz vorgegebenen Grenzen erfolgt wäre. Entgegen dem Beschwerdevorbringen hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Ermessensübung hinreichend begründet. Die Rechtmäßigkeit der mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommenen Bestätigung des Aufhebungsbescheides vom 7. Juli 2005 hängt aber auch hinsichtlich der Ermessensübung nicht von der Rechtmäßigkeit eines anderen Bescheides (hier der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005) ab.

Die zweite Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 ist in gleicher Weise mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet gewesen wie die zweite Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2004. Solcherart gelten die vorstehenden Ausführungen zur Rechtmäßigkeit der Bestätigung des Aufhebungsbescheides vom 7. Juli 2005 sinngemäß ebenso für die mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommene Abweisung der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 10. August 2005. Dass mit dem Aufhebungsbescheid kein weiterer Sachbescheid zu verbinden gewesen ist, folgt rechtlich schon daraus, dass das Finanzamt zur Erlassung von Berufungsvorentscheidungen keine Rechtspflicht trifft, und ergibt sich zudem auf der Ebene der Ermessensübung auch daraus, dass - wie bereits oben ausgeführt - eine zweite Berufungsvorentscheidung iSd § 276 Abs. 5 BAO im Regelfall nicht zu ergehen hat, wenn das Finanzamt keine von der ersten Berufungsvorentscheidung abweichende Entscheidung treffen will.

Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, die Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2005 sei zunächst durch einen bis heute nicht zugestellten Bescheid des Finanzamtes vom 9. August 2005 "aufgehoben" worden, unmittelbar darauf sei diese Berufungsvorentscheidung mit Bescheid des Finanzamtes vom 10. August 2005 "abermals" nach § 299 BAO aufgehoben worden, wird übersehen, dass einer nicht iSd § 97 Abs. 1 BAO bekannt gegebenen Erledigung kein Bescheidcharakter zukommt.

Die Beschwerde wendet sich schließlich gegen die Auffassung der belangten Behörde, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 28. November 2003 sei bei Erlassung des angefochtenen Bescheides unerledigt gewesen, weshalb mit dem angefochtenen Bescheid auch über diese Berufung abgesprochen werden dürfe. Die Beschwerdeführerin verweist in diesem Zusammenhang auf die nach Einbringung des Vorlageantrages vom 3. März 2004 erlassenen zweiten Berufungsvorentscheidungen vom 16. August 2004 und vom 7. Juli 2005.

Mit diesem Vorbringen übersieht die Beschwerdeführerin, dass die beiden zweiten Berufungsvorentscheidungen jeweils nach § 299 BAO aufgehoben worden sind und daher nicht mehr dem Rechtsbestand angehört haben.

Die Beschwerde vermag sohin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II. Nr. 333/2003.

Wien, am 27. August 2008

Schlagworte

Ermessen VwRallg8

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150307.X00

Im RIS seit

24.09.2008

Zuletzt aktualisiert am

25.01.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at