jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/9/28 2002/14/0035

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.09.2004

Index

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

Norm

BAO §115 Abs2
BAO §183 Abs4
BAO §20
BAO §235
BAO §236
BAO §276
BAO §294
BAO §4
BAO §92 Abs1
BAO §93 Abs2
BAO §96
B-VG Art130 Abs2
B-VG Art18 Abs1
VwRallg

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des KM in L, vertreten durch Moringer & Moser Rechtsanwälte OEG in 4040 Linz, Hauptstraße 33/2. Stock, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 25. Jänner 2002, Zl. RV1502/1-10/2001, betreffend Widerruf einer Löschung, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von € 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Das Finanzamt S teilte dem Wohnsitzfinanzamt des Beschwerdeführers im Jänner 1998 mit, dass dieser aus seiner Beteiligung an der T-KG im Jahr 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 19,207.972,-- (darin enthalten ein Veräußerungsgewinn von S 18,563.500,--) erzielt habe. Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1996 vom 25. Juni 1998, mit welchem Einkommensteuer in Höhe von S 8,334.800,-- festgesetzt wurde, erfasste das Finanzamt u.a. diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid brachte der Beschwerdeführer vor, der in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltene Veräußerungsgewinn sei gemäß § 37 EStG mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern; darüber hinaus sei abzuklären, ob diese Einkünfte überhaupt ihm zuzurechnen seien, weil die Beteiligung an der T-KG seit dem Jahre 1992 im wirtschaftlichen Eigentum der O-Bank stehe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 4. März 1999 verwies das Finanzamt darauf, dass nach der durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 geänderten Fassung des § 37 EStG für die Veräußerung der Beteiligung der Hälftesteuersatz nicht zustehe.

Mit Eingabe vom 25. März 1999 trat der Verein für prophylaktische Sozialarbeit (Schuldnerberatung), an das Finanzamt heran und brachte vor, der Beschwerdeführer und seine Ehefrau hätten sich mit der Bitte um Regelung der Schuldensituation an die Beratungsstelle des Vereines gewandt. Sie seien um eine Gesamtsanierung der Schulden bemüht. Es werde um eine Übermittlung des aktuellen Standes der Forderungen gegenüber dem Beschwerdeführer ersucht.

Mit Schreiben vom 30. März 1999 gab das Finanzamt an aushaftenden Schulden bekannt: Einkommensteuer 1996 in Höhe von S 8,233.512,-- sowie Aussetzungszinsen in Höhe von S 168.359,--.

Als sich der Vertreter des Beschwerdeführers am 18. Mai 1999 beim Finanzamt nach der Erledigung eines mit dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Einkommensteuer 1996 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz verbundenen Aussetzungsantrages erkundigte, wurde festgestellt, dass der erwähnte Vorlageantrag beim Finanzamt nicht eingelangt ist. In der Folge übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt per Fax am 18. Mai 1999 eine Abschrift des Vorlageantrages und am 19. Mai 1999 eine Abschrift aus dem Postausgangsbuch, in welchem die Versendung des Vorlageantrages unter dem Datum 25. März 1999 vermerkt ist. Im Vorlageantrag wird ausgeführt, die O-Bank sei wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung an der T-KG, sodass dieser sämtliche Wertsteigerungen seit dem Jahr 1992 zuzurechnen seien. Zudem bestünden aus dem Jahr 1992 Verlustvorträge in Höhe von S 7,760.096,--; in Höhe dieses Betrages wäre daher nach der Bestimmung des § 117 Abs. 7 Z. 2 EStG eine Verschiebung in das Jahr 1998 vorzunehmen. Es werde begehrt, den Veräußerungsgewinn der O-Bank zuzurechnen. In eventu werde begehrt, den Verlustvortrag gemäß § 117 Abs. 7 Z. 2 EStG zu berücksichtigen.

Im Hinblick auf den mit dem Vorlageantrag verbundenen Aussetzungsantrag verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 29. Juni 1999 die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuernachforderung 1996.

Mit Schreiben vom 29. Juni 1999 teilte der Verein für prophylaktische Sozialarbeit dem Finanzamt mit, die Gesamtverschuldung des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau belaufe sich auf S 55,725.602,55 gegenüber 11 Gläubigern. Seit 1998 seien der Beschwerdeführer und seine Ehefrau im Unternehmen des Schwagers nichtselbständig beschäftigt; das monatliche Einkommen liege jeweils bei netto S 14.000,--. Durch die vom Schwager des Beschwerdeführers in Aussicht gestellte Unterstützung in Höhe von S 500.000,-- für einen außergerichtlichen Vergleich sei es möglich, eine Zahlung von S 75.386,-- anzubieten. Im Gegenzug dazu seien der Beschwerdeführer und seine Ehefrau vom Finanzamt schuld- und klagsfrei zu stellen. Nach Erfüllung des Vergleiches verzichte jeder Gläubiger auf die Restschuld und veranlasse die endgültige Einstellung der Exekution.

Im Verwaltungsakt findet sich ein Aktenvermerk vom 25. Jänner 2000, in welchem festgehalten wird, das Finanzamt stimme dem außergerichtlichen Vergleich auf der Basis von "weniger als ein Prozent" zu, wenn

1. Dr. B (Schwager des Beschwerdeführers) auf seine Forderung verzichte,

2. ein Nachweis über das Zurückziehen aller in diesem Zusammenhang bestehenden Rechtsmittel durch den Beschwerdeführer vorliege, und

3. Schreiben aller Gläubiger über die Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich mit gleicher Quotenbefriedigung beigebracht würden.

Mit Schreiben vom 5. April 2000 teilte der Verein für prophylaktische Sozialarbeit dem Vorstand des

Wohnsitzfinanzamtes des Beschwerdeführers mit, nachdem dieser die mündliche Zusage zu dem außergerichtlichen Vergleichangebot am 28. Jänner 2000 unter der Bedingung gemacht habe, dass alle anderen Großgläubiger diesem ebenfalls zustimmten, lägen nunmehr alle Zustimmungen der Gläubiger vor. Es werde daher um schriftliche Ausfertigung der Zustimmung zum Vergleichsangebot vom 29. Juni 1999 ersucht. In der Folge werde der einmalige Betrag von S 75.386,-- einbezahlt. Nach Erhalt der Zusage würden der Beschwerdeführer und seine Ehefrau alle Berufungen zurückziehen.

Der (seinerzeitige) Vorstand des Finanzamtes unterfertigte sodann am 19. April 2000 eine dem Beschwerdeführer zugestellte "Zustimmungserklärung" mit nachstehendem Inhalt, welche dem Beschwerdeführer übersandt wurde:

"Das Finanzamt ... nimmt den vom (Beschwerdeführer) angebotenen, in der Folge dargestellten Vorschlag für einen außergerichtlichen Ausgleich an:

Entrichtung einer Einmalzahlung von ATS 75.386,09 (Schilling fünfundsiebzigtausenddreihundertsechsundachzigkommanullneun), das sind rund 0,9 % der zum Zeitpunkt der Annahme aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von ATS 8,401.871,-- zahlbar bis 31. Mai 2000 sowie die Zurückziehung sämtlicher mit den Abgabenverbindlichkeiten des (Beschwerdeführers) in Verbindung stehenden Rechtsmittel bis 31. Mai 2000.

Die Zustimmung setzt das Zustandekommen der Vergleichsregelung mit allen Ihren Gläubigern voraus und erstreckt sich lediglich auf den zum Zeitpunkt der Vergleichsregelung aushaftenden Rückstand.

Darüber hinausgehende Rechte können daraus nicht abgeleitet werden. Insbesondere sind davon allfällige Nachforderungen aus künftig zu verbuchenden Veranlagungen oder Betriebsprüfungen nicht betroffen."

Mit Eingabe vom 27. April 2000 teilte der Beschwerdeführer mit, "im Hinblick auf die Zustimmung zu einem außergerichtlichen Ausgleich vom 19.04.2000 ziehe ich meine Berufung vom 15.07.1998 und meinen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz vom 24.03.1999 zurück".

Infolge der Berufungszurücknahme wurde diese mit Bescheid des Finanzamtes vom 17. August 2000 gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Mit Wirksamkeit 18. Mai 2000 leistete der Beschwerdeführer die in Aussicht gestellte Zahlung von S 75.386,09 an das Finanzamt.

Auf Grund der am 1. März 2001 eingereichten Einkommensteuererklärung 2000 nahm das Finanzamt die Veranlagung zur Einkommensteuer für dieses Jahr vor. Dabei ergaben sich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von S 1,530.380,--, die im Hinblick auf einen bestehenden Verlustvortrag (von S 7,096.397,--) zur Gutschrift der einbehaltenen Lohnsteuer von S 661.250,-- führten.

Mit Bescheid vom 10. Juli 2001 sprach das Finanzamt aus, dass die mit Bescheid vom 19. April 2000 ausgesprochene Löschung (gebucht am 6. Oktober 2000) hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 in Höhe von S 8,129.565,91 widerrufen werde. Zur Begründung wird ausgeführt, die Erledigung des Finanzamtes vom 19. April 2000, mit welcher dem Ausgleichsvorschlag zugestimmt worden sei, stelle einen Löschungsbescheid im Sinn des § 235 BAO dar. Zwar sei die Erledigung nicht ausdrücklich als Bescheid bezeichnet worden, auch fehle die Rechtsmittelbelehrung und die Begründung. Dennoch komme der Erledigung Bescheidqualität zu, weil die drei unverzichtbaren Bestandteile (Bezeichnung der Behörde, Bescheidspruch und Unterschrift) vorhanden seien. Aus der Formulierung der Erledigung sei im Zusammenhang mit dem Ausgleichsvorschlag vom 29. Juni 1999 eindeutig erkennbar, dass das Finanzamt auf die Einhebung des die Ausgleichsquote von 0,9 % übersteigenden Restrückstandes verzichte. Im Ausgleichsvorschlag sei ausdrücklich beantragt worden, dass nach Erfüllung des Vergleiches jeder Gläubiger auf die Restschuld verzichte. Das Finanzamt habe dem Ausgleichsvorschlag zugestimmt und damit den begehrten Einhebungsverzicht ausgesprochen, welcher eine Löschung im Sinn des § 235 BAO darstelle, was auch durch die Verbuchung auf dem Abgabenkonto (Löschung der restlichen Einkommensteuer 1996) zum Ausdruck gebracht worden sei. Gemäß § 235 Abs. 3 BAO iVm § 294 BAO sei eine Zurücknahme eines Löschungsbescheides zulässig, wenn es zu einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse gekommen sei, welche für die Erlassung des Bescheides maßgeblich gewesen seien, oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden sei. Im außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag vom 29. Juni 1999 sei das monatliche Nettoeinkommen mit S 14.000,-- beziffert worden. Die Finanzierung des Ausgleiches habe durch die vom Schwager des

Beschwerdeführers in Aussicht gestellte Unterstützung von S 500.000,-- vorgenommen werden sollen. Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2000 habe sich herausgestellt, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum Jänner bis Dezember 2000 von der M-GmbH Bruttobezüge von S 1,7 Mio. erhalten habe. Die signifikante Steigerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sei dem Finanzamt im Zuge des Abschlusses des außergerichtlichen Vergleiches verschwiegen worden; insbesondere sei dieser Umstand mit keinem Wort im Urgenzschreiben des Vereines für prophylaktische Sozialarbeit (Schuldnerberatung) vom 5. April 2000 erwähnt worden. Das Finanzamt sei daher im Zeitpunkt der Annahme des Ausgleichsvorschlages von den dargestellten wirtschaftlichen Verhältnissen ausgegangen. Wären die hohen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit offen gelegt gewesen, hätte das Finanzamt niemals seine Zustimmung zum Ausgleichsvorschlag gegeben. Dazu komme, dass der Beschwerdeführer Verlustabzüge (aus einem Verlust aus dem Jahre 1992 in Höhe von S 10 Mio.) geltend mache. Trotz der hohen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ergebe sich somit kein steuerpflichtiges Einkommen. Dies führe dazu, dass die gesamte vom Arbeitgeber abgeführte Lohnsteuer im Zuge der Veranlagung rückerstattet werde. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2000 habe zu einer Gutschrift von S 661.250,-- und zu einem entsprechenden Guthaben am Abgabenkonto geführt, dessen Rückzahlung der Beschwerdeführer bereits beantragt habe. Damit würden die seinerzeitigen Finanzierungskosten für den außergerichtlichen Ausgleich auf den Abgabengläubiger überwälzt, zumal auch in den Folgejahren die gesamte Lohnsteuer zurückbezahlt würde.

Gegen den Widerrufsbescheid brachte der Beschwerdeführer Berufung ein und beantragte dessen Aufhebung. Er gehe davon aus, dass mit der Erklärung des Finanzamtes vom 19. April 2000 ein Vergleich im Sinn des § 1380 ABGB zustande gekommen sei. Der Erklärung komme rein zivilrechtliche Qualifikation zu. Das Finanzamt habe dem ausschließlich im bürgerlichen Recht geregelten Rechtsinstitut des Vergleiches zugestimmt und auf den den vom Beschwerdeführer geleisteten Ausgleichsbetrag übersteigenden Betrag an Abgabenforderungen verzichtet. Als bürgerlich-rechtliches Rechtsgeschäft unterliege die Erklärung ausschließlich den Bestimmungen des ABGB. Der Widerruf eines zivilrechtlichen Vergleiches durch einen Bescheid nach der BAO sei unzulässig. Bereits aus diesem Grund sei der bekämpfte Bescheid rechtswidrig. Zudem sei die Erklärung nicht als Bescheid bezeichnet, enthalte keinen Bescheidspruch und bezeichne auch nicht die angewendete Gesetzesbestimmung. Auch aus diesem Grund sei sie nicht als Bescheid im Sinne der Verwaltungsvorschriften anzusehen.

Der Widerruf nach § 294 BAO wäre allerdings auch im Falle einer bescheidmäßigen Erledigung des Forderungsverzichtes unzulässig, weil keiner der in dieser Norm genannten Gründe der geänderten Verhältnisse oder der Irreführung vorlägen. Zudem erfasse § 294 BAO nur Bescheide, denen eine Dauerwirkung zukomme.

Dazu komme, dass das Finanzamt seine Zustimmung zu dem außergerichtlichen Vergleich nur unter der ausdrücklichen Bedingung gegeben habe, dass der Beschwerdeführer sämtliche mit den Abgabenverbindlichkeiten in Verbindung stehenden Rechtsmittel bis zum 31. Mai 2000 zurückziehe. Dieser Bedingung sei der Umstand zu Grunde gelegen, dass der Beschwerdeführer gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 Berufung erhoben habe. Über dieses Rechtsmittel sei noch nicht entschieden gewesen. Hätte das Finanzamt dem außergerichtlichen Vergleich nicht zugestimmt, hätte der Beschwerdeführer die Berufung nicht zurückgezogen, zumal der Einkommensteuerbescheid rechtswidrig erlassen worden sei. Mit dem nunmehr erfolgten Widerruf gemäß § 294 BAO würde das Finanzamt dem Beschwerdeführer die Möglichkeit entziehen, sich gegen einen Bescheid, welcher von ihm nicht unbekämpft geblieben sei, zur Wehr zu setzen. Hätte der Beschwerdeführer das Rechtsmittel nicht zurückgezogen, wäre der Berufung Folge gegeben worden und die Einkommensteuer 1996 nicht in einer solchen Höhe festgesetzt worden. Das Vorgehen des Finanzamtes sei sohin rechtsmissbräuchlich und verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Auf Anfrage der belangten Behörde teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 12. November 2001 mit, im Zeitpunkt der Zustimmungserklärung vom Jänner 2000 sei aus der Aktenlage prinzipiell erkennbar gewesen, dass Verlustvorträge geltend gemacht werden würden. Aus der Niederschrift vom 29. Oktober 2001 über die Vernehmung des seinerzeitigen Vorstandes des Finanzamtes als Auskunftsperson ergibt sich, er sei der Ansicht gewesen, dass die Verlustvorträge nicht weiter anzuerkennen seien. Diese Auffassung habe er darauf gestützt, dass vormals bei allen außergerichtlichen Vergleichen davon ausgegangen worden sei, dass bestehende Verluste ab Zustimmung nicht mehr vortragsfähig sein könnten, weil ansonsten jeder außergerichtliche Vergleich durch Verlustvorträge unterlaufen werden könne. "In Kenntnis der Ausführungen des Erhaltes von höheren Bezügen ... war es geradezu zwingend, Verlustvorträge aus der Vergangenheit nicht mehr zuzulassen." Diese Überlegungen seien dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers bei der Besprechung am 25. Jänner 2000 zur Kenntnis gebracht worden.

Mit Schreiben vom 9. November 2001 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, dass sein Bruttogehalt bei der M-GmbH, der bis Juli 2000 S 20.000,-- pro Monat betragen habe, ab 1. Juli 2000 auf S 60.000,-- pro Monat angehoben worden sei. Im Rahmen der 1999 durchgeführten Betriebsprüfung bei der M-GmbH habe er bereits zum Ausdruck gebracht, dass nach Überwindung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Schwierigkeiten eine Anpassung des Geschäftsführerbezuges an das branchenübliche Niveau erforderlich sein werde, und habe er auf seine Unterhaltsverpflichtung gegenüber seiner geschiedenen Ehefrau und zwei Kindern aus erster Ehe hingewiesen. Im Zuge der Vorbereitung des Jahresabschlusses 1999 der M-GmbH habe sich ergeben, dass diese einen Gewinn ausweisen werde. Im Hinblick auf die Leistungen des Beschwerdeführers bei der Erwirtschaftung dieses Gewinnes habe sich der Alleingesellschafter (Schwager des Beschwerdeführers) entschlossen, dem Beschwerdeführer eine Erfolgsprämie in Höhe von S 1,029.900,-- zu gewähren.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Bei der Erledigung des Finanzamtes vom 19. April 2000 handle es sich um einen Bescheid. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld - etwa auch über einen gänzlichen Verzicht auf die Abgabenforderung - ohne abgabenrechtliche Bedeutung. Solche Vereinbarungen wären nur zulässig, wenn sie im Gesetz ausdrücklich vorgesehen wären, wobei eine solche gesetzliche Ermächtigung nur dann verfassungskonform wäre, wenn die öffentlich-rechtlichen Verträge lediglich die Modalitäten der Abgabenerhebung, nicht aber die Steuerpflicht an sich beträfen, wenn im Gesetz Voraussetzung und Inhalt hinreichend bestimmt wären und für Streitfälle eine bescheidmäßige Erledigung vorgesehen wäre, sodass eine Prüfung auf Gesetzmäßigkeit erfolgen könnte; eine Behörde könne ohne gesetzliche Ermächtigung nicht auf die Erhebung von Abgaben verzichten (Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 1993, 91/17/0145, und vom 25. September 1992, 90/17/0331). Die sachliche Zuständigkeit eines Finanzamtes beschränke sich auf die Erhebung von Abgaben; eine gesetzliche Regelung, die das Finanzamt bzw. dessen Amtsvorstand zum Abschluss außergerichtlicher Vergleiche im Sinne des § 1380 ABGB mit einem Steuerpflichtigen ermächtigen würde, bestehe nicht. Vor diesem Hintergrund sei die Zustimmung zu einem außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag nur im Rahmen des Abgabenverfahrens nach den Bestimmungen der BAO möglich, und zwar entweder im Wege einer Abgabennachsicht nach § 236 BAO oder einer Löschung des die Ausgleichsquote übersteigenden Restrückstandes gemäß § 235 BAO. Der Ausgleichsvorschlag sei also entweder als Nachsichtsansuchen oder als Anregung auf Vornahme einer Löschung zu werten.

Mit der Erledigung des Finanzamtes vom 19. April 2000 sei die Pflicht des Beschwerdeführers, den die angebotene Ausgleichsquote übersteigenden Restsrückstand zu entrichten, aufgehoben worden. Diese teilweise Aufhebung der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht habe gemäß § 92 Abs. 1 lit. a BAO der Bescheidform bedurft. Enthalte eine an eine bestimmte Person gerichtete Erledigung die Bezeichnung der Behörde, den Spruch und die Unterschrift, dann sei das Fehlen der ausdrücklichen Bezeichnung als Bescheid für den Bescheidcharakter der Erledigung unerheblich. Aus dem Spruch müsse sich dabei eindeutig ergeben, dass die Behörde nicht nur einen individuellen Akt der Hoheitsverwaltung gesetzt habe, sondern auch, dass sie normativ, also entweder rechtsgestaltend oder rechtsfeststellend eine Angelegenheit des Verwaltungsrechtes entschieden habe. Ergebe sich aus dem Wortlaut der behördlichen Erledigung eindeutig, dass die Behörde der Erledigung den Charakter eines Willensaktes beimesse, dann sei ungeachtet des Fehlens der ausdrücklichen Bezeichnung als Bescheid und des Fehlens einer Rechtsmittelbelehrung und einer Begründung der Bescheidcharakter gegeben. Aus dem Inhalt der Erledigung vom 19. April 2000 ergebe sich eindeutig, dass das Finanzamt nicht bloß eine Wissenserklärung abgegeben, sondern einen Willensakt gesetzt und rechtsverbindlich auf die Einhebung der die angebotene Ausgleichsquote übersteigenden Restschuld verzichtet habe. Die Erledigung führe auch ausdrücklich an, dass über den zum seinerzeitigen Zeitpunkt aushaftenden Rückstand "abgesprochen" werde. Eine dem § 59 AVG entsprechende Bestimmung, wonach im Spruch die angewendete Gesetzesbestimmung angeführt werden müsse, enthalte die BAO - gemäß § 1 lit. a BAO komme im gegenständlichen Fall diese, und nicht das AVG zur Anwendung - nicht. Die Erledigung des Finanzamtes vom 19. April 2000 weise somit alle essenziellen Merkmale eines Bescheides auf.

Im gegenständlichen Fall habe der Beschwerdeführer seine wirtschaftlichen Verhältnisse dem Finanzamt gegenüber so dargestellt, dass Einbringungsmaßnahmen als offenkundig aussichtslos erschienen seien. Auf Grund der Sachlage habe nicht angenommen werden können, dass Einbringungsmaßnahmen zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen würden. Im Schreiben des Vereines für prophylaktische Sozialarbeit (Schuldnerberatung) vom

29. Juni 1999 sei die Gesamtverschuldung mit ca. S 55,7 Mio. angegeben worden. Das monatliche Nettoeinkommen des Beschwerdeführers sei mit S 14.000,-- angegeben worden. Weder vom Beschwerdeführer noch vom Verein für prophylaktische Sozialarbeit (Schuldnerberatung) sei auch nur ansatzweise angedeutet worden, dass nach Abschluss des außergerichtlichen Ausgleiches die Bezüge des Beschwerdeführers als gewerberechtlicher Geschäftsführer der M-GmbH verdreifacht werden würden. Das Finanzamt habe daher im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 19. April 2000 von der Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 235 BAO betreffend die Löschung von Abgaben ausgehen können. Selbst wenn die Ansicht des Beschwerdeführers zuträfe, dass keiner der in § 235 BAO genannten Fälle vorgelegen sei, wäre daraus für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, da im Rahmen des § 294 BAO nicht zu prüfen sei, ob die Löschung gemäß § 235 BAO zu Recht erfolgt sei, sondern ob die Voraussetzungen für den Widerruf der Löschung vorlägen. Tatsächlich sei bei den wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers nach Erlassung des Löschungsbescheides eine markante Verbesserung eingetreten. Sein Geschäftsführerbezug habe sich verdreifacht, darüber hinaus habe er im August 2000 eine Sonderprämie von brutto S 1,029.900,-- erhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 294 Abs. 1 lit. a BAO seien damit erfüllt.

In den Eingaben der Schuldnerberatung seien die wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers so dargestellt worden, dass exekutive Einbringungsmaßnahmen aussichtslos erschienen. Im Rahmen des den Beschwerdeführer betreffenden Abgabenverfahrens sei nie angedeutet worden, dass nach Abschluss des außergerichtlichen Ausgleiches die Geschäftsführerbezüge in einer Weise erhöht würden, wie dies in der Folge tatsächlich eingetreten sei. Daran ändere auch der Einwand des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme vom 9. November 2001 nichts, er habe bereits im Rahmen einer bei der M-GmbH durchgeführten Betriebsprüfung zum Ausdruck gebracht, dass nach Überwindung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Schwierigkeiten eine Anpassung des Geschäftsführerbezuges an das branchenübliche Niveau erforderlich sein werde. Solcherart seien auch die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 294 Abs. 1 lit. b BAO erfüllt.

Die Erlassung eines Widerrufsbescheides gemäß § 294 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 habe das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 1999 rechtskräftig abgesprochen. Ein fristgerecht eingebrachter Vorlageantrag sei nicht eingetroffen. Erst mit Telefax vom 18. Mai 1999 sei eine Ablichtung eines mit 24. März 1999 datierten Vorlageantrages an das Finanzamt übermittelt worden. Zum Beweis der rechtzeitigen Einbringung des Vorlageantrages sei lediglich ein Auszug aus dem Postbuch des steuerlichen Vertreters übermittelt worden. Durch die Vorlage dieses Auszuges aus dem Postbuch sei nicht einmal der Beweis der Postaufgabe erbracht worden, geschweige denn ein Beweis für das tatsächliche rechtzeitige Einlangen des Vorlageantrages beim Finanzamt. Da der Vorlageantrag aus diesem Grund ohnehin als verspätet zurückzuweisen gewesen wäre, liege nach Ansicht der belangten Behörde die in diesem Zusammenhang vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Verletzung von Treu und Glauben nicht vor.

Für den Widerruf der Löschung spreche, dass im Zuge der Veranlagungen Verlustabzüge aus dem im Jahre 1992 erzielten Verlust geltend gemacht würden. Trotz der hohen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ergebe sich daher kein steuerpflichtiges Einkommen. Das führe dazu, dass praktisch die gesamte vom Arbeitgeber abgeführte Lohnsteuer im Zuge der Veranlagung des Beschwerdeführers rückerstattet werde. So habe die Veranlagung für das Jahr 2000 zu einer Gutschrift von S 661.250,-- und zu einem entsprechenden Guthaben am Abgabenkonto geführt, dessen Rückzahlung beantragt worden sei. Damit würden die seinerzeitigen Finanzierungskosten für den außergerichtlichen Ausgleich (insgesamt S 500.000,-- hinsichtlich aller Gläubiger) auf den Abgabengläubiger überwälzt. Zudem würde auch in den Folgejahren die gesamte Lohnsteuer rückbezahlt werden. Dem Abgabengläubiger würde somit neben dem mit der Löschung verbundenen Abgabenausfall ein weiterer Schaden dadurch entstehen, dass die vom Arbeitgeber abgeführte Lohnsteuer wieder rückbezahlt werden müsse. Die Größenordnung des Schadens für den Abgabengläubiger, der ohne Widerruf der Löschung eintreten würde, werde deutlich, wenn die noch offenen Verlustvorträge betrachtet würden. Im Einkommensteuerbescheid 2000 sei der Verlustabzug mit S 7,096.397,-- in Ansatz gebracht worden. Unter Berücksichtigung des Gesamtbetrages der Einkünfte von S 1,530.380,-- verbleibe für die Folgejahre ein offener Verlustvortrag von S 5,566.017,--, der zum Ausgleich mit den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zur Verfügung stehe und somit auf Jahre hinaus zur Rückerstattung der vom Arbeitgeber abgeführten Lohnsteuer führen würde. Dies werde durch den Widerruf der Löschung verhindert, weil die aus den Veranlagungen resultierenden Gutschriften mit dem nunmehr wieder offenen Abgabenrückstand verrechnet werden könnten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Entstehung, Inhalt und Erlöschen der Abgabenschuld einschließlich des diesbezüglichen Verfahrens und der diesbezüglichen Rechtsformen hoheitlichen Handelns sind - entsprechend dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Abgabenverwaltung - ausschließlich durch das Gesetz geregelt. Das Gesetz sieht nicht vor, dass die Abgabenschuld ungeachtet der Verwirklichung des Abgabentatbestandes im Fall einer gegenteiligen vertraglichen Vereinbarung zwischen Abgabenschuldner und Abgabengläubiger nicht entstünde oder zum Wegfall gelangte. Eine Nachsicht des Abgabenanspruches kann im Bereich des Abgabenrechtes nur in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen, und zwar in Bescheidform erfolgen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. August 1997, 93/17/0126 sowie vom 27. Oktober 1980, Slg. 5.523/F); letzteres gilt auch für die Löschung der Abgabe durch Abschreibung im Sinn des § 235 BAO.

Hätte das Finanzamt mit seiner Erledigung vom 19. April 2000 nicht bescheidmäßig darüber abgesprochen, dass die strittigen Abgabenansprüche erlöschen, wäre es mangels einer gesetzlichen Regelung nicht zum Wegfall von Abgabenansprüchen gekommen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 12. August 1997). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. Juli 1994, 92/13/0058, zu einem Beschwerdevorbringen betreffend einen vom Finanzamt angenommenen Vergleichsvorschlag ausgesprochen, eine solche Abmachung zwischen den Organwaltern des Abgabengläubigers und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld sei ohne jede abgabenrechtliche Bedeutung. Abmachungen über den Inhalt einer Abgabenschuld stünden - soweit sie nicht im Gesetz ausdrücklich zugelassen seien - im Widerspruch zu dem aus Art. 18 B-VG abzuleitenden Erfordernis der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung der Abgabenvorschriften (Hinweis auf Mayer, Der öffentlich-rechtliche Vertrag im österreichischen Abgabenrecht, JBl. 1976, 632 ff, insbesondere 636).

Solcherart ist auch im gegenständlichen Fall nicht von einer Vereinbarung im Sinne eines öffentlich-rechtlichen Vertrages auszugehen, weil öffentlich-rechtliche Verträge nur dann zulässig sind, wenn - was im gegenständlichen Fall nicht zutrifft - eine gesetzliche Ermächtigung solches ausdrücklich vorsieht.

Die fehlende Bezeichnung einer Erledigung einer Behörde als Bescheid ist unschädlich, wenn sich aus dem Inhalt der Erledigung keine Zweifel am normativen Gehalt ergeben (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1990, 89/14/0162). Zu den unverzichtbaren Bestandteilen eines Bescheides gehören lediglich die Bezeichnung der Behörde (§ 96), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie die Unterschrift (nach Maßgabe des § 96 BAO, vergleiche Ritz, BAO^2, § 93 TZ 22).

Da die Erledigung des Finanzamtes vom 19. April 2000 unzweifelhaft den auf das Erlöschen von Abgabenansprüchen ausgerichteten normativen Gehalt zum Ausdruck bringt und die für die Bescheidqualität unverzichtbaren Merkmale aufweist, kann der belangten Behörde nicht entgegen getreten werden, wenn sie vom Vorliegen eines Bescheides ausgegangen ist.

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde, die den Bescheid erlassen hat - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig,

a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgeblich gewesen sind, oder

b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid die Auffassung, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Erlassung des Löschungsbescheides maßgeblich waren, geändert hätten bzw. dass diese Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben des Beschwerdeführers zu Unrecht angenommen worden seien.

Der angefochtene Bescheid vermag nicht schlüssig darzutun, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse, die für den Ausspruch der Löschung maßgeblich gewesen sind, geändert haben. In der Erledigung vom 19. April 2000 nimmt das Finanzamt auf die Verschuldung des Beschwerdeführers Bedacht und knüpft an den Forderungsverzicht durch die anderen Gläubiger an. Es formuliert als Voraussetzungen die Zurückziehung der mit den Abgabenschulden des Beschwerdeführers in Verbindung stehenden Rechtsmittel und die Entrichtung eines Betrages von S 75.386,09. Gerade durch die Anknüpfung an das Zustandekommen der Vergleichsregelung mit allen anderen Gläubigern wird deutlich, dass der in der Eingabe der Schuldnerberatung vom 29. Juni 1999 angeführte Gesamtschuldenstand von

ca. S 55,7 Mio. die Grundlage für die Löschungsentscheidung gebildet hat, nicht aber der Umstand, ob der Monatsbezug des Beschwerdeführers S 20.000,-- oder allenfalls S 60.000,-- betrug. Dass für die Löschung das Unterbleiben des Anstieges des Gehaltes des Beschwerdeführers auf eine Höhe, wie sie für Geschäftsführer einer Marketing GmbH nicht ungewöhnlich ist, Voraussetzung gewesen wäre, lässt sich weder dem Löschungsbescheid noch den Verwaltungsakten entnehmen. Auch bleibt die belangte Behörde eine Erklärung dafür schuldig, warum sich das Finanzamt mit einer ca. 1 Jahr alten Angabe über den Monatsbezug des Beschwerdeführers begnügt hat, wenn der Höhe des Monatsbezuges entscheidende Bedeutung für die Löschung der Abgabenschulden zugekommen wäre.

Nach den schriftlichen Ausführungen der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes (Verwaltungsakt Blatt 40/2) wurde bereits im Zuge der im Jahr 1999 stattgefundenen Betriebsprüfung bei der M-GmbH eine Erhöhung des Gehaltes des Beschwerdeführers ab Ende 1999 in Aussicht gestellt. Der Umstand, dass das Finanzamt beim Ausspruch der Löschung der Abgabenschuldigkeiten Erhebungen über die Höhe des aktuellen Gehaltes des Beschwerdeführers bzw. über unmittelbar bevorstehende Gehaltserhöhungen unterlassen hat, spricht dagegen, dass der Monatsbezug von brutto S 20.000,-- zu den für die Löschung maßgebenden Verhältnissen gezählt hat und ein solcher von ca. S 60.000,-- der Löschung entgegen gestanden wäre (vgl. sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 17. September 1997, 93/13/0072).

Da die Löschung der Abgabenschuldigkeiten in eine Gesamtregelung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers eingebunden gewesen ist, die durch den Schuldenstand von S 55,0 Mio. geprägt gewesen ist, ist es ohne nähere Begründung auch nicht nachvollziehbar, dass der einmalige Bezug einer Prämie von rund S 1,0 Mio. im Jahre 2000 eine Änderung der für die Löschung maßgeblichen Verhältnisse darstellt.

Im Beschwerdefall trifft es auch nicht zu, dass das Finanzamt das Vorhandensein bestimmter Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen hätte. Aus dem Schreiben des Vereines für prophylaktische Sozialarbeit (Schuldnerberatung) vom 29. Juni 1999 ergibt sich, dass der Beschwerdeführer (wie auch seine Ehefrau) seit Beginn des Jahres 1998 einen Monatslohn von je netto S 14.000,-- bezogen. Es wird aber in keiner Weise zum Ausdruck gebracht, dass ein zukünftiges Ansteigen des Monatsbezuges ausgeschlossen wäre.

Die belangte Behörde hat sohin das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des§ 294 Abs 1 BAO in Verkennung der Rechtslage angenommen.

Der Widerruf der Löschung einer Abgabe liegt als Maßnahme im Sinn des § 294 BAO im Ermessen der Behörde (vgl. Stoll, BAO-Kommentar 2847). Im Rahmen der Ermessensübung nahm die belangte Behörde darauf Bedacht, dass der Beschwerdeführer einen im Jahr 1992 erlittenen Verlust als Verlustvortrag geltend machen und damit bei den Veranlagungen ab dem Jahr 2000 eine Rückzahlung der auf die nichtselbständigen Einkünfte entfallenden Lohnsteuer bewirken könne.

Der Umstand, dass das Finanzamt auf die Möglichkeit der Verwertung des Verlustvortrages nicht Bedacht genommen hat, stellt aber kein für den Beschwerdeführer nachteiliges Ermessenskriterium dar.

Im Löschungsbescheid hat das Finanzamt die Zurückziehung von Berufungen gefordert, sodass sich die belangte Behörde im Rahmen ihrer Ermessensübung auch mit diesem Umstand befassen musste. Der Beschwerdeführer hat einerseits die Berufung (und den Vorlageantrag) betreffend Einkommensteuer 1996 zurückgezogen; gegen die Einkommensteuervorschreibung für 1996 hatte er u.a. eingewendet, auf Grund der Bestimmung des § 117 Abs. 7 Z. 2 EStG idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996 sei der Veräußerungsgewinn nicht im Jahre 1996 zu besteuern. Hinsichtlich des Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 gelangt der angefochtene Bescheid zur Feststellung, dass der Beschwerdeführer nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung nicht rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht habe. In diesem Zusammenhang hat der Beschwerdeführer zutreffend eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgezeigt: Das Finanzamt hat den Nachweis der rechtzeitigen Einbringung des Vorlageantrages durch eine Ablichtung einer Seite des Postbuches des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers als erbracht angesehen. Es wäre Aufgabe der belangten Behörde gewesen, wenn sie weitere Nachweise für die rechtzeitige Einbringung des Antrages für erforderlich hielt, den Beschwerdeführer zu einer Nachweisführung aufzufordern. Indem sie dies unterlassen hat, hat sie gegen das im Verfahren nach der BAO geltende Überraschungsverbot (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1999, 98/13/0138) verstoßen. Die Relevanz des Verfahrensfehlers zeigt die Beschwerde mit dem Hinweis auf, dass sich in den Akten des steuerlichen Vertreters auch ein Postaufgabeschein befunden habe.

Im Hinblick darauf, dass der Löschungsbescheid des Finanzamts vom 19. April 2000 auf "die Zurückziehung sämtlicher mit den Abgabenverbindlichkeiten des (Beschwerdeführers) in Verbindung stehenden Rechtsmittel" abstellt, ist auch das Beschwerdevorbringen relevant, der Beschwerdeführer habe im Hinblick auf den Löschungsbescheid auch eine Berufung gegen einen Bescheid, mit welchem er gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschulden herangezogen worden sei, zurückgezogen. In ihrer Gegenschrift begegnet die belangte Behörde diesem Beschwerdeeinwand mit dem Argument, es sei nicht erkennbar, in welchem sachlichen Zusammenhang der angesprochene Haftungsbescheid mit der Einkommensteuerschuld (für 1996) des Beschwerdeführers stehe. Damit unterlässt die belangte Behörde jedoch eine Auseinandersetzung mit der Frage, welche Rechtsmittel mit der im Löschungsbescheid vom 19. April 2000 verwendeten Formulierung "sämtlicher mit den Abgabenverbindlichkeiten des" Beschwerdeführers "in Verbindung stehenden Rechtsmittel" angesprochen sind; auch aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, auf welche Rechtsmittel (außer der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996) sich die Formulierung bezieht.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit, wegen der Prävalenz der inhaltlichen Rechtswidrigkeit gegenüber jener der Verletzung von Verfahrensvorschriften, mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

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

Wien, am 28. September 2004

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Allgemein Anwendbarkeit zivilrechtlicher Bestimmungen Verträge und Vereinbarungen im öffentlichen Recht VwRallg6/1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2002140035.X00

Im RIS seit

30.07.2021

Zuletzt aktualisiert am

02.08.2021

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at