

TE Vwgh Erkenntnis 1991/1/14 90/15/0060

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 14.01.1991

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §212;

BAO §236 Abs1;

BAO §236 Abs2;

UStG 1972 §12 Abs10;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1992, 33;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Wetzel, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der N gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 21. März 1990, Zl. 129-2/89, betreffend Abgabennachsicht, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin errichtete in den Jahren 1975 und 1976 ein Hotel, aus dem sie bis zum Jahre 1984 laufend Verluste erwirtschaftete. Im Jahre 1984 verkaufte die Beschwerdeführerin den Hotelbetrieb. Aus einer aus diesem Grund erforderlichen Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 ergab sich eine Abgabenschuldigkeit von S 970.921,--.

Die Beschwerdeführerin beantragte für diesen Betrag eine Abgabennachsicht, wobei sie, soweit dies unter Bedachtnahme auf die Beschwerdegründe von Bedeutung ist, im wesentlichen ins Treffen führte, sie habe wegen weiterer drohender Verluste mit dem Verkauf nicht bis zum Jahre 1986 zuwarten können, in welchem Jahr die bereits 1984 absehbare Regelung des § 12 Abs. 14 UStG 1972 die Möglichkeit eröffnet habe, die Vorsteuerberichtigung an den

Empfänger der Lieferung weiterzuerrechnen. Weiters habe sich die Vorsteuerberichtigung bei ihr nicht ertragsteuermindernd ausgewirkt. Eine Veräußerung von Vermögenswerten zum Zwecke der Abgabentrachtung würde ihre wirtschaftliche Existenz gefährden.

Das Finanzamt gab dem Nachsichtsansuchen keine Folge, worauf die Beschwerdeführerin Berufung erhob. Im Rechtsmittelverfahren brachte sie im Auftrag des Finanzamtes einen Vermögensstatus zum 31. Dezember 1988 bei.

Die belangte Behörde traf mit dem angefochtenen Bescheid eine abweisende Berufungsentscheidung. Die von der Beschwerdeführerin erwähnte, von ihr aber nicht ausnutzbare Änderung der Rechtslage (§ 12 Abs. 14 UStG 1972) begründe keine Unbilligkeit nach der Lage des Einzelfalles, abgesehen davon, daß es bei einer Veräußerung im Jahre 1986 schon nach § 12 Abs. 10 UStG 1972 zu keiner Vorsteuerberichtigung mehr gekommen wäre. Weiters hätte die Beschwerdeführerin bereits seit 1984 für die Abgabentrachtung vorsorgen können, zumal die Einbringung der gegenständlichen Abgabe ausgesetzt gewesen sei. Auch habe die Beschwerdeführerin beträchtliche Erlöse aus Holzverkäufen erzielt, damit aber nur andere Verbindlichkeiten und nicht die Abgabenschuldigkeiten abgedeckt. Auch im Hinblick auf den Vermögensstatus zum 31. Dezember 1988 und Einnahmen aus verschiedenen Einkunftsarten erscheine die Abgabeneinhebung nicht unbillig. Der Beschwerdeführerin stehe die Möglichkeit offen, den Abgabenrückstand in Raten zu entrichten.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Im angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde keine Ermessensentscheidung, sondern verneinte bereits die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles im Sinne des letzten Halbsatzes der zuletzt zitierten Gesetzesstelle. Dies kommt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin im angefochtenen Bescheid ausreichend deutlich zum Ausdruck, wenn dort abschließend davon die Rede ist, im Hinblick auf die - von der belangten Behörde in den vorangegangenen Entscheidungsgründen - angeführten Umstände, den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Vermögensstatus, ihre Einnahmen und die ihr offenstehenden Zahlungserleichterungen könne "in der Einhebung der Abgaben keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO gesehen werden", sodaß es der belangten Behörde verwehrt sei, "eine Ermessensentscheidung nach den Grundsätzen des § 20 BAO zu treffen". Ob die Entscheidungen des Finanzamtes über das Nachsichtsansuchen diesbezüglich klare Aussagen enthielten, kann dahingestellt bleiben, weil nicht diese Entscheidungen, sondern der angefochtene Bescheid der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof unterliegen.

Eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung leitet die Beschwerdeführerin daraus ab, daß sie die Belastung aus der strittigen Berichtigung des Vorsteuerabzuges verhindern hätte können, wenn sie mit dem Hotelverkauf bis zum Jahre 1986 zuwarten hätte können, daß die bei einer Weiterführung drohenden Verluste ein Zuwarten aber nicht gestattet hätten. Die belangte Behörde pflichtet der Beschwerdeführerin insofern bei, als nach ihrer Auffassung eine steuerliche Belastung aus der Vorsteuerberichtigung bei einer Veräußerung im Jahre 1986 unterblieben wäre, weil die Veräußerung bereits außerhalb der Neunjahresfrist des § 12 Abs. 10 UStG 1972 erfolgt wäre. Die Beschwerdeführerin behält in der Beschwerde offenkundig (auch) ihren im Verwaltungsverfahren vertretenen Standpunkt bei, daß sie bei einer Veräußerung im Jahre 1986 die Vorsteuerberichtigung deshalb nicht belastet hätte, weil sie nach der ab diesem Jahr geltenden Neuregelung durch § 12 Abs. 14 UStG 1972 die zu berichtigende Vorsteuer an den Käufer weiterverrechnen (überwälzen) hätte können.

Ob die belangte Behörde oder die Beschwerdeführerin mit ihren Auffassungen zu § 12 Abs. 10 oder Abs. 14 UStG 1972 im Recht sind, kann aus der Sicht der hier zu entscheidenden Frage des Vorliegens einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung dahingestellt bleiben. Denn in beiden Fällen wäre die Verpflichtung der Beschwerdeführerin, die Vorsteuer wegen Verkaufes im Jahre 1984 nach der für das Jahr 1984 geltenden Rechtslage zu berichtigen, lediglich Ausfluß dieser allgemeinen Rechtslage. Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage begründen aber grundsätzlich nicht die in § 236 Abs. 1 BAO geforderte Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles. Für den Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht zu erkennen, daß die Berichtigung des Vorsteuerabzuges und die darauf gegründete Abgabeforderung im Beschwerdefall ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis

gezeitigt hätte, womit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Abgabennachsicht gerechtfertigt wäre (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. September 1989, Zl. 88/15/0102, Zl. 88/15/0103, Zl. 88/15/0132, und Zl. 88/15/0139). Es kam vielmehr zu dem vom Gesetzgeber mit § 12 Abs. 10 UStG 1972 gewünschten Ergebnis, den Vorsteuerabzug, der sich grundsätzlich nach den Verhältnissen des Kalenderjahres richtet, in dem die Vorsteuern angefallen sind, so zu berichtigen, daß er den Verhältnissen entspricht, die sich für den gesamten Berichtigungszeitraum ergeben (Kranich-Siegl-Waba, Mehrwertsteuer-Handbuch5, § 12 Anm. 33). Diese Berichtigung stellt der Gesetzgeber auf die Zeit der tatsächlichen Verwendung (Nutzung) des Gegenstandes als Anlagevermögen ab, weil nur insoweit die den Vorsteuerabzug rechtfertigende unternehmerische Nutzung (Verwendung) gegeben ist. Wollte man - aus welchen Gründen immer - den Vorsteuerabzug für eine Zeit, in der im Berichtigungszeitraum keine unternehmerische Nutzung mehr besteht, unberichtigt lassen, so hätte dies ein vom Gesetzgeber NICHT beabsichtigtes Ergebnis zur Folge. Da es dem Gesetzgeber bei der Berichtigung des Vorsteuerabzuges auf die tatsächliche Zeit der Verwendung des Gegenstandes als Anlagevermögen ankommt, kann es keine Rolle spielen, warum die Nutzung beendet wird, sodaß auch die beendete Nutzung des Hotels als Anlagevermögen wegen der drohenden Verluste die Berichtigung des Vorsteuerabzuges nicht als vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis erscheinen läßt. Daß die Neuregelung des § 12 Abs. 14 UStG 1972 ab dem Jahre 1986 bei Grundstücken eine Weiterverrechnung der zu berichtigenden Vorsteuer zuläßt, ist Folge einer Gesetzesänderung, die generell erst ab ihrem Inkrafttreten wirkt. Sie läßt eine Abgabeneinhebung auf Grund von Sachverhalten, die noch unter die frühere Rechtslage fielen, nicht nach der Lage des Falles unbillig erscheinen (siehe z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Oktober 1978, Zlen. 1607, 1608/78, vom 3. Oktober 1988, Zl. 87/15/0132, vom 30. Mai 1990, Zl. 89/13/0266, und vom 30. Mai 1990, Zl.89/13/0279). Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung könnte daher nur in der wirtschaftlichen Lage der Beschwerdeführerin als solcher begründet sein.

Die Beschwerdeführerin erblickt nun eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung auch darin, daß die Einhebung ihre Existenz und die ihrer Familie gefährden würde. Dazu ist zu bemerken, daß das Finanzamt die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 28. November 1988 aufgefordert hatte, eine detaillierte Darstellung ihrer Vermögensverhältnisse (Verkehrswerte) vorzulegen. Die Beschwerdeführerin übermittelte hierauf dem Finanzamt mit Begleitschreiben vom 19. Mai 1989 den schon erwähnten, mit Erläuterungen versehenen Vermögensstatus zum 31. Dezember 1988. Dieser Vermögensstatus weist Aktiva von rund 25 Mio S und Passiva von rund 12 Mio S aus; daß neben diesen Passiven zum 31. Dezember 1988 noch andere Belastungen (Verfügungsbeschränkungen) bestanden hätten, geht aus dem Vermögensstatus und seinen ausführlichen Erläuterungen nicht hervor. Der Vermögensstatus zum 31. Dezember 1988 zeigt einen Überhang der Aktiven über die Passiven von nahezu 13 Mio S. Die nachzusehende Steuerschuld macht rund S 970.000,- aus.

Die Notwendigkeit, Vermögenswerte - und sei es auch Grundvermögen - zur Steuerzahlung heranzuziehen, läßt die Abgabeneinhebung noch nicht unbillig erscheinen. Dies macht auch das in den Beschwerdegründen erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1956, Zl. 333/56, deutlich. Heißt es doch dort:

"Wenn die Abstattung einer Abgabe nur durch eine Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkommen würde, könnte die Einziehung der Abgabe als unbillig angesehen werden. Das mag vor allem dann der Fall sein, wenn die Finanzverwaltung selbst die Zwangsversteigerung einer Liegenschaft durchführen lassen würde. Hat aber der Steuerpflichtige die Möglichkeit, einen Freihandkäufer zu suchen, dann würden Stundungen und Teilzahlungen der Unbilligkeit abhelfen und eine Nachsicht wäre nicht erforderlich, um die Unbilligkeit abzuwenden."

Nur wenn die Verwertung von Vermögenswerten einer VermögensVERSCHLEUDERUNG gleichkäme, tritt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ein, nicht aber schon deshalb, weil es zu Einbußen an vermögenswerten Interessen kommt, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind. Dies geht auch aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. September 1988, Zl. 85/17/0121, vom 2. Dezember 1988, Zl. 87/17/0326, vom 30. Mai 1990, Zl. 89/13/0266, und vom 30. Mai 1990, Zl.89/13/0279, hervor.

Im Beschwerdefall ist nicht zu erkennen, daß die nachzusehende Steuerschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten hätte entrichtet werden können. Nach dem Vermögensstatus zum 31. Dezember 1988 gehört der Beschwerdeführerin als wesentlichster Aktivposten umfangreicher Waldbesitz mit forstwirtschaftlicher Fläche von 509 ha und einem Verkehrswert von rund 18 Mio S. Von ihrem (früher größeren) Waldbesitz hat die Beschwerdeführerin nach den Erläuterungen zum Vermögensstatus in den Jahren 1978 bis 1980 bereits umfangreiche Abverkäufe zur

Finanzierung des Hotelbetriebes getätigt. Sie hat aber nicht dargetan, daß sie sich erfolglos um weitere "freihändige" Waldverkäufe zu angemessenen Preisen bemühte, um die ebenfalls auf den Hotelbetrieb gegründete Umsatzsteuerschuld (berechtigter Vorsteuerabzug) tilgen zu können. Die im angefochtenen Bescheid unwidersprochen erwähnte Aussetzung der Einbringung über fünf Jahre hin bot der Beschwerdeführerin reichlich Zeit, ohne Druck einen Käufer ausfindig zu machen. Die im angefochtenen Bescheid in Aussicht gestellten Zahlungserleichterungen würden der Beschwerdeführerin im Sinne des schon erwähnten Erkenntnisses Zl. 333/56 zusätzliche Zeit zu einem Verkauf einräumen. Schon auf Grund dieser Sachlage hat die belangte Behörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles zu Recht verneint. Für ihre Behauptung, es wäre unmöglich, vom lebenden Betrieb (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) ein wesentliches Stück "abzuschneiden, ohne ihn dadurch umzubringen", blieb die Beschwerde eine Begründung schuldig. Diese wäre geboten gewesen, weil nicht ohne weiteres einsichtig ist, daß für die Steuerschuld von rund S 970.000,-- vom Betrieb (Wert des Forstbetriebes allein rund 18 Mio S) ein "wesentliches", für den Betriebsbestand unentbehrliches Stück "abgeschnitten" werden müßte. Offen blieb auch, weshalb die weit umfangreicheren Waldverkäufe in Höhe von mehreren Millionen Schilling zur Hotelfinanzierung den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht gefährdeten, während ihn ein Abverkauf in einer Größenordnung von rund S 970.000,-- zwecks Steuerzahlung gefährden soll.

Da von einem für die Steuerzahlung heranziehbar Vermögen auszugehen ist, kann dahingestellt bleiben, ob die im angefochtenen Bescheid erwähnten Einnahmen dafür ausreichen. Unbestritten blieb jedenfalls die Feststellung im angefochtenen Bescheid, daß der Beschwerdeführerin von 1985 bis 1987 Erlöse aus Holzverkäufen in einer die Vorsteuerberichtigung wesentlich übersteigenden Höhe zur Verfügung standen, die allerdings nur zur Abdeckung anderer Verbindlichkeiten herangezogen wurden.

Die nachzusehende Abgabe ist zu entrichten, weil Gegenstände nicht während des gesamten Berichtigungszeitraumes des § 12 Abs. 10 UStG 1972 als Anlagevermögen Verwendung fanden. Für die Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist es unbeachtlich, ob sie sich ertragsteuerlich auswirkt. Es kann daher auch nicht im Sinne der bereits angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis angesehen werden, wenn die Vorsteuerberichtigung bei den Ertragsteuern (wegen eines Verlustes) nicht zum Tragen kommt.

Aus dem Begleitschreiben zum Vermögensstatus ist schließlich festzuhalten, daß sich die Beschwerdeführerin erhoffte, es würden bei weiterem höchsten persönlichen Einsatz ihrer Familie Zinsendienst und Teiltilgungen möglich sein. Die von der belangten Behörde in Aussicht gestellten Zahlungserleichterungen könnten dazu beitragen, daß die Beschwerdeführerin auch auf die Abgabenschuldigkeiten Teiltilgungen (Raten) leistet. Können Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abhelfen, so bedarf es keiner Abgabennachsicht (siehe nochmals das Erkenntnis Zl. 333/56 sowie weiters die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1988, Zl. 87/15/0103, vom 7. Februar 1989, Zl. 88/14/0040, und vom 25. Juni 1990, Zl. 89/15/0076).

Der Beschwerdeführerin ist zwar einzuräumen, daß einzelne Begründungselemente des angefochtenen Bescheides nicht schon für die Feststellung der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, sondern erst für die Ermessensübung bedeutsam sind. Das ändert aber nichts daran, daß die belangte Behörde mit weitgehend zutreffender Begründung zum richtigen Ergebnis gelangte. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1990150060.X00

Im RIS seit

14.01.1991

Zuletzt aktualisiert am

05.11.2008

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at