



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt Dr. H., vom 30. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien vom 17. Juli 2003 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 18. November 1999 stellte die Berufungswerberin (Bw.) einen Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO von Abgaben in der Höhe von insgesamt S 3,418.956,00.

Diese bestehen aus der Umsatzsteuer, Körperschaftssteuer und Kapitalertragsteuer, alle für die Jahre 1993 bis 1997, der Gewerbesteuer 1993, sowie Säumniszuschläge für Kapitalertragsteuer 1994 bis 1998 und Aussetzungszinsen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass bei der Bw. in der Zeit vom September 1997 bis April 1998 eine abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 1993 bis 1997 durchgeführt worden sei. Anlässlich der Betriebsprüfung sei seitens des Finanzamtes festgestellt worden, dass aus der Bewirtschaftung der Burg A. ein Gesamtverlust für die Jahre 1983-1997 in der Höhe von S 9.432.689,00 resultiere und daher seitens der Betriebsprüfung kein Gesamtüberschuss festgestellt werden könne. Die Bewirtschaftung der Burg sei daher als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung angesehen und per 1. Jänner 1993 mittels Eröffnungsbilanzberichtigung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden worden. Weiters sei die Bewirtschaftung der Burg von der Betriebsprüfung als Hobby des Gesellschafters, Herrn X, angesehen worden. Die Finanzierung durch die Bw. sei nur durch die Gesellschafterstellung zu begründen und die Erfolgsänderungen seien daher als verdeckte Gewinnausschüttungen an Herrn X anzusehen.

Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Bescheide sowie gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO selbst, alle vom 19. Juni 1998, sei innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden. Nach umfangreichen Erhebungen und Besprechungen mit dem Finanzamt sei der Antrag auf Berufung hinsichtlich des Punktes der steuerlichen Behandlung der Burg A. mit Schreiben vom 26. Februar 1999 zurückgezogen worden. Mit Bescheiden vom 2. November 1999 seien Aussetzungszinsen vorgeschrieben worden und der Ablauf der Aussetzung hinsichtlich der oben angeführten Abgaben verfügt worden, sodass bis 9. Dezember 1999 ein Betrag von insgesamt S 3.418.956,00 an das Finanzamt zu überweisen sei. Durch die Zahlung dieses Betrages würden der Gesellschaft erhebliche liquide Mittel entzogen, die erforderlich seien, um den gesetzlichen Auftrag, nämlich ein Denkmal zu erhalten, erfüllen zu können. Die Einhebung dieser Abgaben sei nach der Lage des Falles unbillig. Im Folgenden werde die Entwicklung der Vergangenheit kurz dargestellt:

Die Gesellschaft (Bw.) sei 1978 gegründet worden. In Punkt 4 des Gesellschaftsvertrages sei der Gegenstand des Unternehmens wie folgt vereinbart worden: "Gegenstand des Unternehmens sind der Ankauf, die Instandsetzung und die Erhaltung sowie die Verwertung von Burgen, insbesondere der Burg A.." Zur Erreichung dieses Gesellschaftszweckes ist die Gesellschaft berechtigt, weitere gleichartige oder ähnliche Unternehmungen an anderen Orten neu zu errichten oder bestehende neu zu erwerben oder sich an diesen zu beteiligen und sämtliche Geschäfte zu betreiben, die geeignet sind, die Unternehmungen der Gesellschaft zu fördern."

Mit Kaufvertrag vom 27. Juni bzw. 28. Juni 1979 habe die Bw. die Burg A. erworben.

Mit Bescheid vom 19. April 1978 und dem Bescheid vom 27. Mai 1978 habe das Bundesdenkmalamt festgestellt, dass die Erhaltung der Burg A. und des zur Burg gehörigen Pflegerhauses gemäß §§ 1 und 3 des Denkmalschutzgesetzes in der derzeit geltenden Fassung im öffentlichen Interesse, also im Interesse der Republik Österreich, gelegen sei.

In Punkt VII des Kaufvertrages habe sich die Bw. daher verpflichtet, die Burg A. instand zu setzen und zu erhalten.

Im Punkt XIII des Kaufvertrages verpflichtete sich die Gesellschaft weiters, in die für Teile des Pflegerhauses und des Hungerturmanbaues von der Verkäuferin abgeschlossenen Mietverträge einzutreten. Da es sich bei den Mietern um Personen handle, deren wirtschaftlicher Leistungskraft enge Grenzen gesetzt seien, sei im Kaufvertrag ausdrücklich vereinbart, dass alle Mieter zu keinen über die seinerzeit vereinbarten Mietzinsleistung hinausgehenden Leistungen, insbesondere nicht zu Kostenbeiträgen aus Anlass der erforderlichen Instandsetzungen und Restaurierung der Burg herangezogen dürfen würden.

Im Erwerbszeitpunkt hätte sich die Burg in einem äußerst schlechten Zustand befunden. Im Jahr 1938 sei die Burg zu einem Schulbetrieb für 80 bis 100 Kinder umfunktioniert worden. Durch den Einmarsch der Russen im Jahr 1945 sei diese Schultätigkeit beendet worden und die englische Besatzungsmacht hätte die Burg übernommen. Sie hätte ein Erholungsheim für gesundheitsgefährdete Kinder eingerichtet, bis das Land S. die Führung des Heimes übernommen habe. Im Jahr 1955, nach Unterzeichnung des Staatsvertrages, sei der bisher als deutsches Eigentum geführte Betrieb wieder der Veräußerin zurückgestellt worden. Diese hätte jedoch für die Burg keine finanziellen Mittel zur Verfügung gehabt.

Ab 1955 seien nur die allernotwendigsten Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden. Es sei daher ein Käufer gesucht worden. Nach mühevollen Verhandlungen sei es der Bw. gelungen, die vollständig leere und desolate Burg zu übernehmen. Ziel sei es gewesen, die Burg wieder instand zu setzen, zu beleben und so einen wesentlichen Beitrag zur Erhaltung von Kulturdenkmälern in Österreich zu leisten.

Die Bw. sei gesetzlich verpflichtet, die strengen Auflagen des Denkmalschutzgesetzes zur Instandsetzung und Erhaltung der Burg zu erfüllen. Der Verfassungsgerichtshof habe in einer Reihe von Entscheidungen ausgesprochen, dass gegen das Denkmalschutzgesetz keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden.

Die durch den Denkmalschutz bewirkten Eigentumsbeschränkungen würden keinen verfassungswidrigen Eigentumseingriff oder Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes bilden. Es handle sich bei den Beschränkungen des Denkmalschutzgesetzes um öffentlich rechtliche

Beschränkungen, die im Wesentlichen darauf gerichtet seien, Zerstörungen, Veräußerungen und Änderungen von Denkmälern zu unterlassen und die auf die Erhaltung von Denkmälern gerichtet seien.

Wie aus dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. März 1976, GZ 30/74, hervorgehe, handle es sich beim Denkmalschutz um die Erhaltung von Objekten, denen aufgrund ihrer historischen, künstlerischen oder kulturellen Bedeutung ein besonderer Eigenwert zukomme, welcher zu schützen sei.

§ 1 Abs. 1 Denkmalschutzgesetz normiere, dass ausschließlicher Gesichtspunkt für eine "Unterschutzstellung" eines beweglichen oder unbeweglichen Gegenstandes dessen geschichtliche, künstlerische oder kulturelle Bedeutung zu sein habe. Das Bundesdenkmalamt habe einen Feststellungsbescheid darüber zu erlassen, ob ein öffentliches Interesse an der Erhaltung des Gegenstandes wegen seiner Bedeutung gegeben sei. Die Behörde habe den unbestimmten Gesetzesbegriff des behördlichen Interesses auszulegen. Bei der Erlassung eines gesetzlich gebotenen Feststellungsbescheides bleibe dabei für eine Ermessensentscheidung kein Raum, die Entscheidung falle also nicht in das freie Ermessen der Behörde.

In Erfüllung der gemäß dem Denkmalschutzgesetz normierten Auflagen seien daher in den Jahren 1983 bis 1997 (Vorjahre nicht mehr rekonstruierbar) von der Bw. für die Instandhaltung und Erhaltung der Burg A. Aufwendungen in Höhe von insgesamt S 8,890.000,00 getätigten worden.

Von dem von der Betriebsprüfung errechneten Gesamtverlust von rd. S 9,4 Mio für die Jahre 1983 bis 1997 entfalle daher ein Großteil auf die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung des Denkmalschutzes. Es sei nicht Ausdruck einer sentimental Nostalgie, sondern Ausdruck aktuellen Verantwortungsbewusstseins zur Ausführung des denkmalschützerischen Auftrages, die diese Investitionen erforderlich gemacht hätten.

Durch diese Investitionen, die mit vergleichsweise geringen öffentlichen Subventionen unterstützt worden sei, habe das bedeutende kulturelle Erbe nicht nur gerettet, sondern als Wahrzeichen für die gesamte Region, der Bevölkerung im Rahmen vielfältiger öffentlicher Kulturveranstaltungen wieder zugänglich gemacht werden können.

Die Folgen des gesetzlichen Auftrages, nämlich ein Denkmal zu erhalten, könne wohl niemals als Liebhaberei qualifiziert werden. Wenn das Denkmalschutzgesetz die Erhaltungspflicht der Burg A., unter Einschränkung der Eigentumsbefugnisse, vorsehe und die Erhaltung überdies im öffentlichen Interesse gelegen sei, so könne die Erfüllung der bescheidmäßigen Auflagen bzw. dem Nachkommen des gesetzlichen Auftrages nicht als "Hobby" im Sinne der

Liebhabereiverordnung und in der Folge auch nicht als verdeckte Gewinnausschüttung beim Gesellschafter angesehen werden.

Erwähnenswert in diesem Zusammenhang sei außerdem, dass die Liebhabereiproblematik im Zusammenhang mit denkmalgeschützten Objekten sogar die Landeshauptmännerkonferenz am 14. April 1999 sogar veranlasst habe, einen Beschluss dahingehend zu fassen, den Bundesgesetzgeber aufzufordern, zur Erreichung einer deutlichen Reduzierung der wirtschaftlichen Belastung die Erreichung des Vorsteuerabzuges und die steuermindernde Geltendmachung von Verlusten durch entsprechende Änderung des Einkommen- und Umsatzsteuergesetzes vorzusehen.

In diesem Zusammenhang sei der vorliegende Fall bereits mit einigen zuständigen öffentlichen Stellen erörtert worden. Das Ergebnis dieser Besprechungen sei durchwegs insoweit positiv gewesen, als dieses Ansuchen vollinhaltlich unterstützt werde. Einige der kontaktierten Stellen hätten sich bereit erklärt, entsprechende Unterstützungserklärungen abzugeben. Die Bw. würde sich daher erlauben, diese nach Vorliegen diesem Ansuchen nachzureichen. Ein bereits vorliegendes Schreiben des Landeskonservators für S. werde diesem Schreiben beigelegt.

Da nach dem vorliegenden Fall die Einhebung der angeführten Abgaben zu einer erheblichen wirtschaftlichen Belastung der Gesellschaft führen würde und damit der gesetzliche Auftrag, ein Denkmal zu erhalten, gefährdet sei, sei die Einhebung der Abgaben unbillig.

Mit Bescheid vom 7. Dezember 1999 wurde das Nachsichtsansuchen hinsichtlich der Nebengebühren (Säumniszuschläge und Aussetzungszinsen) abgewiesen. Dieser Bescheid ist jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Mit Bescheid vom 17. Juli 2003 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen hinsichtlich der Umsatz-, Körperschafts-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer im Betrag von insgesamt S 3.256.825,00 (€ 236.682,70) ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass schon bei der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung vom 5. Juni 1998 darauf hingewiesen worden sei, dass die Bewirtschaftung bzw. die Erhaltung und Ausbau der Burg nicht als Einkunftsquelle gemäß § 2 des Einkommensteuergesetzes anerkannt werden könne.

Der Aufwand, der durch das Bundesdenkmalamt zur Erhaltung aufgetragen worden sei, könne steuerlich nicht abgesetzt werden. Die Bw. gebe selbst bekannt, dass nach umfangreichen Erhebungen und Besprechungen mit dem Finanzamt die Berufung hinsichtlich des Punktes der steuerlichen Behandlung der Burg mit Schreiben vom 26. Februar 1999 zurückgezogen worden sei.

Da der Unbilligkeitstatbestand auf die Einhebung abstelle, könne der Umstand, dass eine Abgabenvorschreibung z.B. zufolge unzutreffender Abgabenbescheide als unbillig erscheine, dieselben jedoch nicht mit Hilfe der zustehenden Rechtsmittel bekämpft worden seien, für sich alleine eine Maßnahme nach § 236 BAO nicht rechtfertigen.

Eine Steuerbelastung, die infolge des Kaufes und der Renovierung der Burg eintrete, sei nicht unbillig. Diese Folgen würden alle Abgabepflichtigen in ähnlicher Lage treffen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bw. nach Zitierung von Gesetzesvorschriften und der diesbezüglichen Rechtsprechung im Wesentlichen aus, dass im vorliegenden Fall nach dem unstrittig festgestellten Sachverhalt die Bw. beträchtliche Aufwendungen zur Erhaltung des mit Bescheiden vom 19. April 1978 bzw. 27. Mai 1978 unter Denkmalschutz gestellten Wirtschaftsgutes investiert habe.

Die Rechtslage nach der LiebhabereiVO nehme auf einen Fall wie diesen sachlich nicht Rücksicht. Dies müsse als planwidrige Folge des Liebhabereiregimes in Fällen des Denkmalschutzes bezeichnet werden. Angesichts der freilich insoweit eindeutigen Rechtslage habe die Bw. zu gegebener Zeit auf den Rechtszug gegen den Abgabenbescheid selbst verzichtet. Gleichwohl hätte ein Fall wie der hiesige, da in mustergültiger Weise dem gesetzgeberischen Auftrag zur Erhaltung des Denkmals nachgekommen worden sei, als sachlich betrachtet unbillig zu gelten, da durch die Einhebung der Abgabe ein Verhalten der Abgabepflichtigen nun auch noch steuerlich durch Qualifizierung als Liebhaberei erheblich benachteiligt würde.

Wenn also § 236 Abs. 1 BAO auch sachlich betrachtete Unbilligkeiten ohne Ansehung der Person des Abgabepflichtigen anerkenne, so müsse der vorliegende Fall als besonders eindrucksvoll in diesem Sinne betrachtet werden.

Eine verfassungskonforme Interpretation dieser Bestimmung zeige demnach, dass es sachlich unbillig sei, wenn ein Abgabepflichtiger durch besonders vorbildliche Befolgung einer anderen gesetzlichen Materie auch noch abgabenrechtlich bestraft würde.

Durch die Behandlung der auf das in Rede stehende Wirtschaftsgut entfallenden Einnahmen und Ausgaben als liebhaberisch entstünden für die Bw. zufolge Verneinung der Möglichkeit des Abzuges von Betriebsausgaben und Vorsteuern weitere Abgabenschuldigkeiten, welche bei Anerkennung der betrieblichen Veranlassung vermieden würden.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Betrag in Höhe von € 236.682,70 nachzusehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Unbilligkeit i.S.d. § 236 Abs. 1 BAO kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtwerbers gefährdet.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn **im Einzelfall** bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf **eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise** eine nach dem gewöhnlichen Lauf **nicht zu erwartende Abgabenschuld** ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264, 0265).

Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen.

Da die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung ist, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, wenn die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung verneint (VwGH 9.11.1994, 92/13/0256).

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Dieser ist daher verpflichtet, im Nachsichtsansuchen die gemäß § 236 BAO bedeutsamen Umstände offen zu legen.

Im Nachsichtsansuchen führt die Bw. nun aus, dass die Liebhabereiproblematik im Zusammenhang mit denkmalgeschützten Objekten die Landeshauptmännerkonferenz am 14. April 1999 veranlasst habe, einen Beschluss dahingehend zu fassen, den Bundesgesetzgeber aufzufordern, zur Erreichung einer Reduzierung der wirtschaftlichen Belastung die Ermöglichung des Vorsteuerabzuges und die steuermindernde Geltendmachung

von Verlusten durch eine entsprechende Änderung des Einkommen- und Umsatzsteuergesetzes vorzusehen.

Aus diesem Vorbringen ergibt sich zweifelsfrei, dass der von der Bw. aufgezeigte Unbilligkeitsgrund keinen Einzelfall darstellt. Selbst bei Vorliegen eines Mangels in der Gesetzgebung kann jedoch, wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, nicht durch Nachsicht einer Abgabe behoben werden, da es in diesem Fall an der auf den Einzelfall beschränkten Unbilligkeit fehlt. Da allerdings dem Antrag der Landeshauptmännerkonferenz bis dato nicht nachgekommen wurde, ist davon auszugehen, dass eine solche Änderung des Einkommens- und Umsatzsteuergesetzes nicht im Sinn des Gesetzgebers ist.

Weiters verlangt eine Nachsicht aus sachlichen Gründen einen außergewöhnlichen Geschehensablauf, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat.

Eine solche Fallkonstellation liegt schon deshalb nicht vor, da die Bw. bereits im Zeitpunkt des Erwerbes der Burg in Kenntnis des Bescheides des Bundesdenkmalamtes war und es (trotz Punkt 4 des Gesellschaftsvertrages) freier Wille der Bw. war die Liegenschaft (dennoch) zu erwerben oder vom Kauf abzusehen.

Davon abgesehen ergibt sich aus Punkt 4. des Gesellschaftsvertrages, dass Gegenstand des Unternehmens der Ankauf, die Instandsetzung und die Erhaltung von Burgen, insbesondere der Burg A. ist. Dem Gegenstand des Unternehmens zu Folge wären die Aufwendungen auch ohne den Bescheid des Bundesdenkmalamtes angefallen, sodass auch aus diesem Gesichtspunkt nicht davon gesprochen werden kann, dass dem gegenständlichen Fall ein außergewöhnlicher Geschehensablauf, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, vorliegt.

Die Behauptung, dass die Einhebung der Abgaben zu einer erheblichen wirtschaftlichen Belastung der Gesellschaft führen würde, wodurch der gesetzliche Auftrag, ein Denkmal zu erhalten gefährdet wäre, zeigt, abgesehen davon, dass dieses Vorbringen nicht ziffernmäßig konkretisiert wurde, keine Unbilligkeit auf, da der Bw. bereits im Zeitpunkt des Erwerbes der Burg bewusst sein musste, dass die Renovierung und Erhaltung des Objektes mit erheblichen Kosten verbunden ist und unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwirtschaftet werden können.

Ergänzend wäre noch festzustellen, dass die nachsichtsgegenständlichen Abgaben mit Wirkungstag 15. Dezember 1999 entrichtet wurden.

Da die gemäß § 236 Abs. 1 BAO vorgesehene Voraussetzung, nämlich das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung, nicht erkannt werden kann, war die Berufung aus Rechtsgründen abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Juli 2004