



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder OR Mag. Prosen, Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayrhofer im Beisein der Schriftführerin FOI. N.O. über die Berufung des N.N., St.K., D.Str. 181, vertreten durch A. mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, W., Untere D.Str. 10, vom 30. Dezember 2006 gegen den Bescheid des E. D., vertreten durch Mag. E.N., vom 7. Dezember 2006 betreffend Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten gemäß § 236 BAO nach der am 29. Oktober 2009 in Wien, Vordere Zollamtsstrasse 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines Geschäftslokales. In den Jahren 1993 und 1995 bildete er eine steuerfreie Rücklage gemäß § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 (Mietzinsreserve).

Die gebildeten steuerfreien Beträge waren gemäß § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 (in der damals geltenden Fassung) dem Finanzamt in einem mit der Steuererklärung vorgelegten besonderen Verzeichnis nachzuweisen. Aus dem Verzeichnis mussten die Höhe sämtlicher Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich sein. Wurde ein steuerfreier Betrag gebildet und dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung vorgelegt, so hatte das Finanzamt eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen. Die gebildeten steuerfreien Rücklagen waren in den

folgenden neun Jahren mit getätigten Instandhaltungsaufwendungen oder entstandenen Verlusten zu verrechnen. Diese Regelung bewirkte eine Steuerstundung.

Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde diese Möglichkeit zeitlich auslaufend mit 31. Dezember 1998 begrenzt. Demnach waren nicht aufgelöste steuerfreie Beträge spätestens zu diesem Zeitpunkt einkünftehöhend aufzulösen (BGBI. 1996/201).

Im Oktober 1996 trat der Fachsenat für Steuerrecht mit Anregungen zur Beseitigung von besonderen Härten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung infolge des Strukturanpassungsgesetzes 1996 an das Finanzministerium heran und ersuchte, die steuerfreien Mietzinsreserven freiwillig bereits in den Jahren 1996 und 1997 auflösen zu dürfen, weil die Auflösung der seit 1989 gebildeten Mietzinsreserven im Jahre 1998 zu kumulierten Einkünften führen würde.

In der Anfragebeantwortung vom 13. Feber 1997 teilte das Ministerium mit, dass durch eine selektive Führung des Verzeichnisses gemäß § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 im Effekt eine vorzeitige Teilauflösung der steuerfreien Beträge herbeigeführt werden kann. Demnach sollen die steuerfreien Beträge jener Jahre, welche vorzeitig [gemeint: vor 1998] aufgelöst werden sollen, nicht in das jährlich vorzulegende Verzeichnis aufgenommen werden. Werde in dieser Form vorgegangen, so sind in der Einkommensteuererklärung des betreffenden Jahres die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um den jeweiligen steuerfreien Betrag zu erhöhen (ÖStZ 1997, Nr.7, Seite 144).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998, welches am 12. Jänner 1999, in Kraft getreten ist, trat an Stelle der Zeitbegrenzung [nämlich: 31. Dezember 1998] der 31. Dezember 1999. Damit wurde die Steuerbegünstigung um ein Jahr verlängert. Diese Verlängerung betraf alle zu diesem Zeitpunkt noch keiner Verrechnung und keiner Versteuerung zugeführten steuerfreien Beträge.

Der Bw. reichte am 1. Februar 2000 die Steuererklärung des Jahres 1998 ein. Darin gab er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an, ohne diese um die steuerfreien Beträge des Jahres 1998 zu erhöhen. Ein „selektiv geführtes Verzeichnis“ der steuerfreien Beträge wurde der Erklärung ebenfalls nicht beigelegt.

Im Zuge einer anschließenden Betriebsprüfung wurden die steuerfreien Beträge zum 31. Dezember 1999 aufgelöst. Dadurch ergab sich eine um den Betrag in Höhe von € 1.700,40 erhöhte Steuerbelastung.

Der VwGH entschied dazu im Abgabenverfahren mit Erkenntnis vom 1. Juni 2006, ZI. 2003/15/0017, dass die Auflösung der steuerfreien Rücklage zum 31. Dezember 1999 rechtens sei, weil die vorzeitige Auflösung durch den Bw. nicht erfolgt ist.

Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) beantragte mit Eingabe vom 11. August 2006 die Nachsicht der entstandenen höheren Steuerschuld in Höhe von € 1.700,00. Begründend führte er aus, dass man unter Anwendung der Rechtsmeinung des BMF den Betrag aus der steuerfreien Mietzinsrücklage bereits im Jahre 1998 versteuern habe wollen, weil sich in diesem Veranlagungszeitraum eine günstigere Steuerprogression ergeben hätte.

Obwohl sich der Bw. damit auf einen Erlass des BMF vom 10. Juli 1997 gestützt habe und diese Rechtsansicht des BMF auch gegenüber der Standesvertretung, nämlich der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vertreten worden ist, habe letztendlich der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, dass eine vorzeitige Auflösung der Mietzinsrücklage nicht zulässig wäre. Lediglich eine Gegenverrechnung wäre zulässig gewesen. Der Bw. vertrete daher die Ansicht, dass hier ein Fall des Erlasses des BMF, GZ BMF-010103/0023-VI/2006 vom 6.4.2006 (Richtlinien von Treu und Glauben, Pkt. 5. Erlässe des BMF) vorliege.

Mit Bescheid vom 7. Dezember 2006 hat das Finanzamt das Ansuchen um Nachsicht einer Abgabenschuldigkeit in Höhe von € 1.700,40 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit und einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung verneint. Da es sich im vorliegenden Fall um die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage handle, die alle Abgabepflichtigen in dieser Situation in gleicher Weise treffe und es weder zu einer abnormalen Belastungswirkung noch zu einem atypischen Vermögenseingriff komme, könne in der Einhebung der Abgabenschulden in Höhe von € 1.700,40 keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO erkannt werden.

Mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2006 wurde dagegen *Berufung* erhoben und ausgeführt, dass man unter Anwendung einer Rechtsmeinung des BMF für den Bw. einen Betrag aus einer offenen Rücklage bereits im Jahr 1998 auflösen und versteuern habe wollen, weil sich dabei eine günstigere Steuerprogression für den Bw. ergeben hätte. Im Zuge einer durchgeföhrten Betriebsprüfung wäre gerade diese Mietzinsrücklage jedoch nicht im Jahre 1998, sondern im Jahr 1999 versteuert worden. Dadurch sei für den Bw. eine höhere Steuerlast entstanden. Man habe sich mit der damaligen Rechtsansicht auf einen Erlass des BMF vom 10. Juli 1997 gestützt und sei diese Rechtsansicht seitens des BMF auch gegenüber der Kammer der Wirtschaftstreuhänder als Rechtens vertreten worden. Letztendlich sei eine Beschwerde beim

Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung abgewiesen worden, dass eine vorzeitige Auflösung der Mietzinsrücklage nicht zulässig sei. Es liege ein Fall von Treu und Glauben entsprechend dem Erlass des BMF vom 6. April 2006, GZ. BMF-010103/0023-VI/2006, vor und habe man nun im Vertrauen auf die Anwendung einer Rechtsansicht des BMF eine höhere Steuerlast zu tragen habe.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides gehe im Wesentlichen nicht auf den vorliegenden Sachverhalt ein. Man habe das Vorziehen der gewinnerhöhenden Versteuerung der Mietzinsrücklagen der Jahre 1993 und 1995 auf das Jahr 1998 aufgrund eines Erlasses des BMF vom 10. Juli 1997 geplant. Demnach wäre durch eine selektive Führung des Verzeichnisses gem. § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 die vorzeitige Auflösung der Mietzinsrücklage möglich gewesen.

Der VwGH hat jedoch entschieden, dass der Erlass im Gesetz keine Deckung erfahre und eine Führung des oben angeführten Verzeichnisses ohnehin nur im Jahr der Bildung der Mietzinsrücklage zu erfolgen habe und nicht auch in den folgenden Jahren bis zur Auflösung der Mietzinsrücklage geführt werden müsse. Oben angeführter Betrag in Höhe von € 1.700,40 stelle lediglich einen Differenzbetrag dar, der sich als Mehrbelastung für unseren Klienten durch die Versteuerung im Jahr 1999 statt im Jahr 1998 ergibt.

Für diese Fälle habe jedoch das BMF mit Verordnung reagiert und im § 3 Z. 2 lit. b festgehalten, dass sachliche Unbilligkeit insbesondere dann vorliege, wenn die Geltendmachung des Abgabenanspruches im Widerspruch zu den nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die vom BMF im Amtsblatt der öffentlichen Finanzverwaltung AÖFV veröffentlicht wurden. Das BMF habe seine Rechtsmeinung nicht nur in der Fachliteratur, sondern auch im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht. Dadurch liege genau jener Sachverhalt vor, wonach der Bw. eine erhöhte Steuerbelastung erdulden müsse infolge Vertrauens auf die Veröffentlichung einer offenkundig im Nachhinein sich herausstellenden falschen Rechtsmeinung des BMF.

Der Bw. habe sich an einer Rechtsmeinung des BMF orientiert und sei schließlich von den übergeordneten Instanzen des Finanzamtes und dem Verwaltungsgericht eines besseren belehrt worden, sodass eine sachliche Unbilligkeit betreffend der Einhebung dieses Differenzbetrages vorliege. Beantragt wurde den Abgabenbetrag zur Gänze bzw. teilweise nachzusehen. Für den Fall einer Nichtstattgabe der Berufung beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat im Rahmen der Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 waren die gebildeten steuerfreien Beträge der Jahre 1988 bis 1995 bis zum 31.12.1998 zu versteuern, sofern sie nicht vorher gegen laufende Verluste aus dem konkreten Mietobjekt bzw. gegen Instandsetzungsaufwendungen aus dem konkreten Mietobjekt verrechnet wurden. Aufgrund der kurzfristigen Auflösungsmöglichkeit und der zwangsweisen Nachversteuerung in dem kurzen Zeitraum und den damit entstehenden Abgrenzungsproblemen hat der Bundesminister für Finanzen mit Schreiben vom 13. Februar 1997, AP 1522/96, reagiert und zwecks Beseitigung von Härten nachfolgende Möglichkeit wörtlich schriftlich eröffnet:

„Durch eine selektive Führung des Verzeichnisses nach § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 kann im Effekt eine Teilauflösung der steuerfreien Beträge herbeigeführt werden. Dies kann dadurch erfolgen, dass die steuerfreien Beträge jener Jahre die vorzeitig aufgelöst werden sollen, nicht in das jährlich vorzulegende Verzeichnis aufgenommen werden. Wird in dieser Weise vorgegangen, so sind in der Einkommensteuererklärung des betreffenden Jahres die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um den jeweiligen steuerfreien Betrag aufzulösen.“

Damit eröffne das BMF die Möglichkeit einer freiwilligen Teilauflösung steuerfreier Beträge.

Im Abgabenverfahren ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters und des Bw., wonach eine Teilauflösung gebildeter Mietzinsreserven gemäß § 28 Abs. 5 Z. 2 durch die Nichtvorlage des Verzeichnisses dieser Reserven herbeigeführt werden könne, nicht gefolgt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte fest, dass auch kein Versäumnis des Finanzamtes vorliege, wenn ein Verzeichnis durch den Abgabepflichtigen nicht vorgelegt und vom Finanzamt ein solches Verzeichnis in der Folge auch nicht verlangt werde, weil eine Aufforderung zur Vorlage des Verzeichnisses durch das Finanzamt lediglich bei erstmaliger Bildung eines steuerfreien Betrages gemäß § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 vorgesehen ist. Werde daher in einem Jahr kein steuerfreier Betrag gebildet, dann treffe auch das Finanzamt keinerlei Verpflichtung dem Steuerpflichtigen zur Vorlage eines derartigen Verzeichnisses aufzufordern.

Soweit der Bw. im Abgabenverfahren die Rechtsansicht vertrete, er könne durch Nichtvorlage eines entsprechendes Verzeichnisses eine Nachversteuerung nicht offen gelegter Mietzinsreserven erzwingen, wurde dem entgegen gehalten, dass dies lediglich dann zutreffe, wenn im Rahmen der Einnahmen - Ausgabenrechnung die Einkünfte um die entsprechenden nicht angeführten Beträge erhöht ausgewiesen würden.

In der am 29. Oktober 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter im Sinne seiner bisherigen schriftlichen Eingaben aus und wies darauf hin, dass sich seine Mandantschaft als Opfer des Vertrauens auf Fachmeinungen bzw. auch

eine Anfragenbeantwortung des BMF an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 10. Feber 1997 sieht. Weiters habe sich seine Mandantschaft auch auf eine entsprechende Formulierung in den Richtlinien des BMF verlassen.

Der steuerliche Vertreter zitiert diesbezüglich aus Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch zum EStG 1988, zweite Auflage, § 28 TZ 71.2. und 72.2.:

„Die Verzeichnisvorlage ist nicht nur im Jahr des Geltendmachens eines steuerfreien Betrages, sondern auch in jedem weiteren Jahr des „Führens“ des steuerfreien Betrages erforderlich. Wird die Verzeichnisvorlage unterlassen, so sind nach erfolgloser Setzung einer Nachfrist alle vorhandenen Beträge einkünftehöhend aufzulösen (Pkt. 7 VuV –RL).“

.....

„Die freiwillige Auflösung des steuerfreien Betrages ist im Gesetz nicht vorgesehen und daher unzulässig. Eine gewisse „Steuerungsmöglichkeit“ besteht allerdings dadurch, daß durch die Nichtvorlage des Verzeichnisses die Auflösung provoziert werden kann.“

An diese Rechtsmeinung habe man sich gehalten. Der VwGH jedoch habe im Abgabenfestsetzungsverfahren anders entschieden.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies in rechtlicher Hinsicht darauf hin, dass trotz der vom steuerlichen Vertreter aufgezeigten Sachverhaltselemente nicht außer Acht gelassen werden könne, dass die Vorgangsweise des Bw. nicht exakt jener Vorgangsweise entsprach, auf deren Anführung in der Anfragebeantwortung sich der Bw. stützt. Aus der Sicht des Finanzamtes hätten nämlich die steuerfreien Beträge einkünftehöhend in der Einkommensteuererklärung für 1998 angeführt werden müssen.

Der steuerliche Vertreter repliziert darauf, dass die erhöhende Anführung der steuerfreien Beträge in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 aus seiner Sicht nicht vorgeschrieben gewesen sei. Der steuerliche Vertreter zitiert diesbezüglich aus der Einscheidung der seinerzeitigen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Senat 2, vom 10.3.1994, GZ 93/149/09, welche in der Österreichischen Steuerzeitung veröffentlicht ist (ÖStZ vom 1.10.1994, Nr.19, Seite 355). Darin habe die Abgabenbehörde II. Instanz erkannt, dass die Vorlage eines Verzeichnisses der steuerfreien Rücklagen in jedem weiteren Jahr notwendig ist. Werde dem nicht entsprochen, so hat das Finanzamt nach erfolglosem Verstrecken der gesetzten Nachfrist diese Rücklage aufzulösen.

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 Nachsichtswerbers 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 offensichtliche 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.

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.

Diese Voraussetzung erfüllt der vorliegende Fall deshalb nicht, weil es gerade Zweck der zur Anwendung gelangenden Normen, nämlich dem Strukturanpassungsgesetz 1996 und des Abgabenänderungsgesetzes 1998 war, sämtliche bis dahin nicht aufgelösten steuerfreien

Rücklagen gemäß § 28 Abs. 5 EStG spätestens bis zum 31.12.1999 einkünfteerhöhend aufzulösen und der Besteuerung zuzuführen.

Dem Vorbringen, man habe – entsprechend der Rechtsmeinung des BMF - die steuerfreie Rücklage im Abgabenverfahren im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 1998 einkünfteerhöhend auflösen wollen, indem man ein selektiv geführtes Verzeichnis nicht vorgelegt habe, ist zu entgegnen, dass der Bw. es im Jahre 1998 eben auch unterlassen hat, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um den jeweiligen steuerfreien Betrag zu erhöhen. Dies ergibt sich aus dem VwGH Erkenntnis vom 1. Juni 2006, ZI. 2003/15/0017, im Abgabenverfahren, wonach die Einkommensteuer 1998 erklärungsgemäß veranlagt worden ist.

Der Bw. hat in der Einkommensteuererklärung des Jahres 1998 am 2. Feber 2000 kein Verzeichnis über die gebildeten steuerfreien Beträge (Mietzinsreserve) und auch kein selektiv geführtes Verzeichnis entsprechend dieser zum Ausdruck gebrachten Rechtsmeinung des BMF beigelegt.

Der Bw. ist ja gerade der Rechtsansicht des BMF vom 13. Feber 1997 nicht gefolgt, wonach für den Fall, dass in einer solchen Weise vorgegangen werden würde die betreffenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres um die jeweiligen steuerfreien Beträge zu erhöhen wären. Die Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um die entsprechenden steuerfreien Beträge des Jahres 1993 und 1995 wurde in der Einkommensteuererklärung des Jahres 1998 vom Bw. selbst gar nicht vorgenommen, sodass deren Auflösung im Jahre 1999 durch das Organ des Finanzamtes eine allgemeine Folge der anzuwendenden Rechtsnorm war. Damit war die Auflösung der steuerfreien Mietzinsreserve zum 31. Dezember 1999 rechtens und aufgrund der geltenden Rechtslage letztmalig möglich.

Soweit der Bw. meint, er habe sich auf eine Rechtsmeinung des BMF und die Meinung von Dr. Quantschnigg im Doralt Einkommensteuer Kommentar, 4. Auflage, Stand 1.9.1999, verlassen, wonach durch die Nichtvorlage des Verzeichnisses die Auflösung gleichsam provoziert werde, ist dem zu entgegnen, dass ja gerade das Strukturanpassungsgesetz 1996 und das Abgabenänderungsgesetz 1998 deren Auflösung zwingend verlangt haben. Schließlich hat das BMF in der schriftlichen Anfragebeantwortung vom 13. Feber 1997 die erwünschte Vorgehensweise beschrieben und erklärt. Es wäre für den Bw. somit ohnehin möglich gewesen, entsprechend dem Strukturanpassungsgesetz 1996 das Jahr 1998 für die Auflösung zu wählen und die steuerfreie Rücklage in diesem Jahre entsprechend aufzulösen.

Unverständlich ist, warum der Bw. sich auf ein Tätigwerden des Finanzamtes verlassen hat und davon ausgegangen war, das Finanzamt würde ohnehin die Auflösung von amtswegen – infolge Nichtvorlage eines Verzeichnisses – durchführen.

Der Bw. übersieht, dass es sich bei der von ihm gewählten Vorgehensweise um eine solche handelt, die zu der Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 unter Umständen möglich gewesen wäre, gehandelt hat. Ab dem Strukturanpassungsgesetz 1996 war er ja dazu verhalten die steuerfreie Rücklage aufzulösen.

Der Bw. hat mit der Nichtvorlage des *selektiv geführten* Verzeichnisses (zwecks Auflösung) und der Nichterhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einen Weg gewählt, der nicht dem Strukturanpassungsgesetz 1996 und der schriftlichen Empfehlung des BMF vom 13. Februar 1997 entsprochen hat. Er hat somit die geänderte Rechtslage nicht beachtet und beruft sich nunmehr auf die Rechtsmeinung des BMF und verschiedener Autoren vor dieser Änderung.

Im Übrigen erläutert der von ihm angeführte Autor Dr. Quantschnigg im Doralt Einkommensteuer Kommentar, 4. Auflage, Stand 1.9.1999, (Rz. 72.2), dass eine freiwillige Auflösung des steuerfreien Betrages im Gesetz nicht vorgesehen und unzulässig ist. Schließlich ermöglichte das Gesetz die Auflösung nur unter den angeführten Bedingungen innerhalb einer Neunjahresfrist.

Soweit der Bw. sich auf den Erlass des BMF vom 6. April 2006 zum Grundsatz von Treu und Glauben bezieht und meint, er habe im Vertrauen auf die Rechtsansicht des BMF aus dem vom 10. Juli 1997 vertraut und kein Verzeichnis der steuerfreien Rücklage vorgelegt, wird ihm somit entgegnet, dass er die Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um die aufzulösende steuerfreie Rücklage selbst verabsäumt hat.

Insofern geht nach Ansicht des Senates die Rechtfertigung, man habe auf die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen vertraut ins Leere, weil schließlich seitens des Bw. diese Einkünfte des Jahres 1998 gar nicht um die steuerfreien Rücklagen erhöht angeführt wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seiner ständigen Judikatur aus, dass eine Unbilligkeit nicht vorliege, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253, 30.9.2004, 2004/16/0151). Die Auflösung der steuerfreien Rücklage zum 31.12.1999 entsprach zweifellos Gesetzeslage (allgemeinen Rechtslage) und stellt daher die Auswirkung einer generellen Norm, die auf alle Normadressaten gleichermaßen anzuwenden ist. Eine Besserstellung des Berufungswerbers wäre somit rechtswidrig.

Schwierige wirtschaftliche Verhältnisse, wirtschaftliche Notlagen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0285), die die Existenz des Abgabepflichtigen zu gefährden drohen, können persönliche Unbilligkeiten der Einhebung indizieren.

Dass die Einhebung der verfahrensgegenständlichen Abgabe in wirtschaftlicher Hinsicht die Existenz des Bw. gefährde hat der Bw. nicht vorgebracht, sodass der erkennende Senat davon ausgeht, dass eine persönliche Unbilligkeit als Folge einer wirtschaftlichen Notlage nicht vorliegt.

Nach ständiger Judikatur des VwGH ist das Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Es bestehet jedoch zwischen diesen beiden Grundsätzen kein Widerspruch. Dem Grundsatz von Treu und Glauben ist nämlich als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit im Rahmen einer Interpretations- und Ermessensspielraum Bedeutung zuzumessen.

Mangels Vorliegens einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit liegen daher die Voraussetzungen für eine Ermessensübung nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Dezember 2009