



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hermann Hager, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch 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**

Aufgrund eines am 5. Januar 1999 zwischen der Bw. und der Marktgemeinde B. abgeschlossenen Tauschvertrages wurde mit Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 29. April 1999 gegenüber der Bw. Grunderwerbsteuer in Höhe von 20.586,00 S (1.496,04 €) festgesetzt. Da die Marktgemeinde B. laut Pkt. VII des Vertrages zur Tragung aller im Zuge des Rechtsgeschäftes anfallenden Abgaben verpflichtet war, wurde die gegenständliche Grunderwerbsteuer nicht von der Bw. sondern der Marktgemeinde B. entrichtet.

Mit Eingabe vom 27. Mai 1999 ersuchte der rechtliche Vertreter, die der Bw. vorgeschriebene Grunderwerbsteuer nachzusehen. Begründet wurde dieses Ersuchen sinngemäß Folgendermaßen:

Die der Bw. vorgeschriebene Grunderwerbsteuer resultiere aus einem Rechtsgeschäft mit der Marktgemeinde B., welche den Tausch initiiert habe, da sie die Liegenschaft zur Umlegung des A-Weges in B. zwecks besserer Erschließung von Gemeindegebiet benötige. Der Bw. werde durch den Flächentausch die Renaturierung des G.-Baches ermöglicht. Die Renaturierung von Fluss- und Bachläufen liege – wie die Unwetter der Vergangenheit gezeigt hätten – im öffentlichen Interesse, um das schnelle Ansteigen von Zuflüssen in den B.-See hintanzuhalten. Die gegenständliche Renaturierung des Flussbettes diene zudem als Vorzeigeobjekt für weitere Renaturierungsmaßnahmen. Die Marktgemeinde B. hätte sich nicht nur zur Zahlung sämtlicher anfallenden Steuern und Gebühren verpflichten müssen, um das von ihr initiierte Gemeindeprojekt durchführen zu können, auch die mit der Bw. getauschten Flächen hätten von ihr vorab erworben werden müssen. Auf Grund der Höhe der zu tätigenden Abschlusszahlungen sei dies mit einem hohem finanziellen Aufwand verbunden gewesen. Dadurch sei auch die Bemessungsgrundlage und als Folge die gegenständliche Grunderwerbsteuer relativ hoch. Wirtschaftliche Vorteile wären von der die Kosten tragenden Marktgemeinde B. nicht erlangt worden. Es werde daher beantragt, aus Billigkeitsgründen von der Besteuerung abzusehen.

Mit Bescheid vom 13. Juli 1999 wurde das Nachsichtsansuchen abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles sei eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, könnte die Einziehung nach der Lage des Falles unbillig sein.

Mit Eingabe vom 20. Juli 1999 wurde gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung erhoben. Die Bw. brachte vor, die Feststellung im angefochtenen Bescheid, die Vorschreibung der Steuer sei lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage und treffe alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise, sei zwar zutreffend. Dass die Marktgemeinde B., die die Kosten des Projektes zu tragen hätte, auch die auf Grund der hohen Abschlusszahlungen relativ hohe Grunderwerbsteuer letztendlich bezahlen müsse, erscheine im konkreten Fall jedoch unbillig. Nutznießer der Umlegung des Weges sei auf Grund der dadurch ermöglichten Renaturierung des Bachlaufs und des dadurch bedingten Hochwasserschutzes die Allgemeinheit im Gesamten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird der Bw. vorgehalten, sie räume in Übereinstimmung mit dem angefochtenen Bescheid selbst ein, dass die Festsetzung der Steuer eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage sei. Da der Tatbestand einer Arrondierung nach dem Flurverfassungsgesetz nicht nachgewiesen werden konnte, und auch sonst kein Ausnahmetatbestand des § 3 GrEStG vorliege, sei die Festsetzung der Steuer gesetzeskonform erfolgt und – zumal es keine Hinweise für einen mutmaßlichen anderslautenden Willen des Gesetzgebers gebe – auch dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprechend. Das Argument des Nutzens für überörtliche Öffentlichkeit allein könne die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung jedenfalls nicht rechtfertigen. Auch das übrige Vorbringen, welches offenbar in Richtung einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zielen soll, könne nicht zum gewünschten Erfolg verhelfen, zumal eine Existenzgefährdung oder eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit weder behauptet noch nachgewiesen worden sei. Vielmehr sei lediglich davon die Rede, dass sich die Marktgemeinde B. zu relativ hohen Gegenleistungen, nämlich der Tragung sämtlicher Kosten verpflichten habe müssen, weshalb die prozentuell bemessene Steuer ein unbilliges Ergebnis zeitige. Somit müsse auch das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe verneint werden. Da insgesamt die Voraussetzungen für ein Ermessen zur Nachsichtsgewährung, nämlich eine sachliche oder persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht gegeben seien, sei der Berufung der Erfolg zu versagen gewesen.

Am 4. November 1999 langte beim Finanzamt Feldkirch eine Eingabe ein, mit dem die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrte. Darin wird auf die Ausführungen im Nachsichtsantrag vom 27. Mai 1999 und im Berufungsschriftsatz vom 20. Juli 1999 verwiesen und ergänzend vorgebracht, gegenständlich liege insbesondere eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Grunderwerbsteuer vor. Hauptnutznießer der Wegumlegung sei die überörtliche Öffentlichkeit. Nicht zuletzt aus diesem Grund verwalte die Bw. durch das Landeswasserbauamt die Hochwasserangelegenheiten direkt. Unkoordiniertes Verhalten einzelner kleiner Kommunen könnte für die Gesamtallgemeinheit nachteilige Folgen haben. Dass nunmehr die Marktgemeinde B., die die der Bw. vorgeschriebene Grunderwerbsteuer letztendlich tragen müsse, für den Dienst an der Allgemeinheit an die Allgemeinheit (die Grunderwerbsteuer erhalten zu 96% alle Gemeinden Österreichs) Steuern abzuführen hätte, sei ein Wertungswiderspruch.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Prokuratorgesetz ist die auf Grund des § 30 des Gesetzes vom 20. Juli 1945, St.G.Bl. Nr. 94, über die Überleitung der Verwaltungs- und Justizeinrichtungen des Deutschen Reiches in die Rechtsordnung der Republik Österreich (Behördenüberleitungsgesetz - BehördenÜG.) wieder errichtete Finanzprokurator in Wien - im folgenden kurz Prokurator genannt - berufen, die im § 2 aufgezählten Rechtsträger in dem dort angeführten Umfang

1. als Parteien oder sonst Beteiligte vor allen Gerichten und Verwaltungsbehörden zu vertreten.

Gemäß § 1 Abs. 2 Prokuratorgesetz ist die Befugnis zur Vertretung nach § 1 Abs. 1 Z 1 Prokuratorgesetz vor den ordentlichen Gerichten und den Gewerbegerichten eine ausschließliche, soweit nicht gesetzlich etwas anderes bestimmt ist. Die Vertretung vor dem Verfassungsgerichtshof, vor dem Verwaltungsgerichtshof, vor dem Patentgerichtshof und vor den Verwaltungsbehörden findet nur auf Verlangen statt.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Prokuratorgesetz sind die im Sinne des § 1 zu vertretenden und zu beratenden Rechtsträger die Republik Österreich (auch hinsichtlich ihrer Anstalten, Unternehmungen, Betriebe und sonstigen Einrichtungen).

Gemäß § 7 Abs. 1 Prokuratorgesetz ist die Prokurator befugt, im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof, dem Verwaltungsgerichtshof und dem Patentgerichtshof sowie im Verfahren vor den Verwaltungsbehörden die im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 4 und Abs. 2 leg.cit. genannten Rechtsträger zu vertreten und zum Schutze öffentlicher Interessen gemäß § 1 Abs. 3 leg.cit. einzuschreiten, soweit sie von den zuständigen Verwaltungsorganen oder der zuständigen Aufsichtsbehörde damit betraut ist. Die Betrauung bedarf keines besonderen Nachweises.

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.

Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet § 236 Abs. 1 BAO auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe entrichtet wurde, zulässig.

Mit Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 1. Dezember 1998, GZ. XX, wurde die Finanzlandesdirektion für V. zur Vertretung der Bw. ermächtigt. Diese bevollmächtigte die Marktgemeinde B., welche wiederum durch Dr. H.H. vertreten wird, mit ihrer Vertretung. Die Bevollmächtigung war zulässig, da es der Republik Österreich gemäß

§ 1 Abs. 2 Prokuratorgesetz freisteht, sich im verwaltungsbehördlichen sowie im außerordentlichen Gerichtsverfahren entweder durch die Finanzprokurator oder durch andere hiezu befugte Personen vertreten zu lassen. Zudem war gemäß Pkt. VII des die Grunderwerbsteuerpflicht auslösenden Vertrages nicht die Bw., sondern die Marktgemeinde B. zur Zahlung dieser Abgabe verpflichtet (die Marktgemeinde B. ist dieser Verpflichtung auch nachgekommen), sodass die gewählte Vertretungsbefugnis auch zweckmäßig war.

Die Bw. ist der Rechtsmeinung, im konkreten Fall läge insbesondere eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 236 BAO vor. Diese Auffassung wird damit begründet, dass die durch die Bw. erfolgte Renaturierung eines Bachlaufs und der

dadurch bedingte Hochwasserschutz der Allgemeinheit (überörtliche Gemeinschaft) zugute komme. Die Bw. sieht insbesondere darin einen Wertungswiderspruch, dass für den Dienst an der Allgemeinheit an die Allgemeinheit Steuern abzuführen seien.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 236 BAO setzt Unbilligkeit der Einhebung im allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder für den Abgabegegenstand ergeben. Die im § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Eine sachlich bedingte Unbilligkeit ist dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes im Einhebungsbereich aus anderen als aus „persönlichen“ Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes (belastendes) unzumutbares und unverhältnismäßig wirkendes Ergebnis eintreten würde. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Gegenständlich wurde die Grunderwerbsteuerpflicht durch ein Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ausgelöst. Diese Norm stellt lediglich darauf ab, ob ein Rechtsvorgang oder eine Rechtsvorschrift einen rechtsgültigen Übereignungsanspruch begründet. Der Zweck des Rechtsvorganges oder Rechtsgeschäftes ist - da das Grunderwerbsteuergesetz grundsätzlich zum Ziel hat, alle Vorgänge zu besteuern, mit denen in irgendeiner Weise ein Grundstücksverkehr verbunden ist - belanglos. Bereits insofern geht das Argument der Bw. – der Liegenschaftserwerb sei für die zur Kostentragung verpflichtete Marktgemeinde B. mit keinem wirtschaftlichen Vorteil verbunden gewesen und läge zudem im Interesse der Allgemeinheit – ins Leere.

Zudem wurden im Geltungsbereich des GrEStG 1987 die Befreiungsbestimmungen im Gegensatz zum GrEStG 1955 stark eingeschränkt. So wurden unter anderem die Befreiungen der Kommunen für Zwecke der Allgemeinheit nicht aufrechterhalten. Aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum GrEStG 1987 (109 Blg NR 17. GP) ist dazu zu entnehmen, dass die Reduktion der Begünstigungsbestimmungen zugunsten einer Herabsetzung des allgemeinen Steuersatzes, dem Prinzip der Steuergerechtigkeit und der Senkung des Verwaltungsaufwandes durchgeführt wurde. Nach Rechtsmeinung des unabhängigen Finanzsenates kann die aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage abzuleitende Intention des Gesetzgebers auch nicht im Wege der Nachsicht umgangen werden. Sollte seitens der

Bw. in dem Umstand, dass die die Kosten tragende Marktgemeinde B. für den Dienst an der Allgemeinheit an die Allgemeinheit (die Grunderwerbsteuer erhalten zu 96% alle Gemeinden Österreichs) Steuern abzuführen habe, ein Wertungswiderspruch erblickt werden, ist anzumerken, dass aus der Tatsache der Nichtübernahme der Befreiungsbestimmung für Kommunen zu schließen ist, dass dieser Wertungswiderspruch offensichtlich dem Willen des Gesetzgebers des GrEStG 1987 entspricht. Dass das vorliegende Rechtsgeschäft der Grunderwerbsteuer unterworfen ist, ist somit lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, keine infolge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung dieses Gesetzes, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte. Zudem trifft im Geltungsbereich des GrEStG 1987 diese mit der Abgabenerleistung verbundene Vermögenseinbuße alle Kommunen, die für Zwecke der Allgemeinheit tätig werden und sich im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses letztendlich zur Kostentragung verpflichten, im gleichem Maße, sodass auch insofern nicht von einer individuellen, einzelfallbedingten Einhebungsunbilligkeit gesprochen werden kann. Auch wenn vom Gesetzgeber vorgenommene Abgrenzungen der Grundtatbestände von befreienden Ausnahmetatbeständen an den Nahtstellen des Bereiches der Regelbesteuerung und des der speziellen anspruchsmindernden Gestaltungsordnungen zu subjektiv empfundenen Unbilligkeiten führen können, handelt es sich dabei lediglich um Folgen allgemeiner Regelungen und nicht um solche Unbilligkeiten, die dem an der Besonderheit des Einzelfalles orientierten § 236 BAO zugeordnet werden könnten.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit wäre zu bejahen, wenn bei Aufrechterhaltung der Steuerpflicht die Gesamtschuldner überhaupt nicht mehr in der Lage wären, ihre Verpflichtungen im Interesse des Gemeinwohls zu erfüllen bzw. wenn sie dadurch in ihrem wirtschaftlichen Bestehen ernsthaft gefährdet wären. Ein solcher Sachverhalt wurde nicht behauptet und ist auch aus den Akten nicht zu entnehmen.

Da die Einhebung der Grunderwerbsteuerschuld somit nicht als unbillig angesehen wurde, verblieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum und die Berufung war als unbegründet abzuweisen.