

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Franzensbrückenstraße 5/DG, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 08.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 10.08.2016 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO zu Recht erkannt:

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 17.4.2014 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.), die Körperschaftsteuern und Kapitalertragsteuern 2008 und 2009 im Gesamtbetrag von € 16.931,94 gemäß § 236 BAO wegen sachlicher Unbilligkeit nachsehen zu wollen.

Begründend wurde vorgebracht, dass die Fünfjahresfrist des § 235 Abs. 2 BAO (*Anmerkung: gemeint wohl § 236 Abs. 2 BAO*) bei weitem nicht abgelaufen sei, da die betreffenden Steuern, die auf die Außenprüfung 2012 zurückzuführen seien, erst vor zwei Jahren fällig geworden seien.

Dass diese Abgaben größtenteils bereits entrichtet worden seien, stehe gemäß § 236 Abs. 2 BAO der Bewilligung der Nachsicht nicht entgegen. Der Maßstab an den Begriff der Unbilligkeit sei bei bereits entrichteten und noch nicht entrichteten Abgaben ident (VwGH 22.2.2000, 94/14/0144; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156; *Ritz*, BAO⁵ § 236 Tz 7).

Materielle Voraussetzung: Sachliche Unbilligkeit

Dieser Antrag werde auf die zu § 236 BAO ergangene Verordnung BGBl II 2005/435 in der ab dem 1.1.2014 aktuellen und darum auch für diesen Fall maßgeblichen Fassung BGBl II 2013/449 gestützt. Sie habe auszugsweise folgenden Wortlaut:

„§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. (...),

2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die

a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder

b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder (...) veröffentlicht

wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

3. (...).“

Die Abgaben, deren Abschreibung hiermit beantragt werde, hätten ihre Ursache in der Außenprüfung 2012.

Die Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18.4.2012 habe folgenden Wortlaut:

„Tz 1 Vorsteuer/Bauleistungen

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Rechnungen von diversen Subunternehmen für erbrachte Bauleistungen an die GmbH vorgelegt. Diese Rechnungen wurden mit ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt, das geprüfte Unternehmen hat dafür Vorsteuer in Abzug gebracht.

Gemäß § 19 (1a) UStG wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist.

Die zu Unrecht abgezogene Vorsteuer wird wie folgt gekürzt:

	2008	2009
Vorsteuerkürzung	- 10.610,63	- 27.016,64“

Um diese Prüfungsfeststellung gehe es hier überhaupt nicht. Trotzdem sei sie signifikant und bedeutsam zugleich: Der partielle Ausschluss vom Vorsteuerabzug werde explizit auf § 19 Abs. 1a UStG gestützt. Diese Bestimmung habe folgenden Wortlaut:

„(1a) Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.“

Demnach habe diese Prüfungsfeststellung in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise mit dem Übersehen dieser Reverse-Charge-Regelung zu tun, aufgrund derer die Rechnungslegung umsatzsteuerfrei erfolgen hätte müssen.

In diametralem Gegensatz dazu stehe die nachfolgende – sehr ergebnisorientierte – Tz 2. Dort würden dieselben Beträge von € 10.610,63 (2010) und € 27.016,64 (2011) nicht mehr mit § 19 Abs. 1a UStG, sondern mit nicht näher konkretisierten Deckungsrechnungen und der erst recht nebulösen Verkürzung von Lohnabgaben in Verbindung gebracht.

Außer Frage stehe: Die Tz 1 und Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18.4.2012 würden einander wechselseitig ausschließen. Da die Tz 1 – siehe oben – sehr konkret und überzeugend abgefasst sei, sei daraus im Umkehrschluss abzuleiten, dass die Tz 2 vornehmlich dazu bestimmt gewesen sei, auf eine sehr hemdsärmelige Weise Ergebnisse zu machen.

Außer Frage stehe weiters (zumindest sollte es so sein): Besagte Tz 2 sei mit der eigenen Erlasspraxis des BMF nicht in Einklang zu bringen. Von einem im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellten Mehrgewinn könne auf Basis des bisherigen Vorbringens keine Rede sein. Damit habe die Bf. die Rz 855 KStR 2013 hinter sich: Ein Mehrgewinn, der keiner sei, dürfe nicht so behandelt werden wie ein Mehrgewinn im eigentlichen Sinne.

Damit komme besagte Rz 855 KStR 2013 ihr ein weiteres Mal zugute: Demnach seien im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellte Mehrgewinne – durchaus sinnhaft – ohne gegenteilige Beweise bzw. Fakten den Machthabern im Verhältnis ihrer Beteiligung zuzurechnen. Doch genau darum gehe es hier nicht, sondern um Umsatzsteuer, die die Bf. – weil ihr in Rechnung gestellt – nachweislich und unbestritten an ihre damaligen Geschäftspartner in der Annahme (oder Fehleinschätzung), es handle sich um Leistungen, die dem allgemeinen Regime des UStG unterlägen, bezahlt habe. Dieselben Beträge, die – wenn auch zu Unrecht, so doch (dieses wirtschaftliche Risiko treffe sie voll) – in die Brieftasche ihrer Subunternehmer geflossen seien, könnten aus unmittelbar einsichtigen Gründen nicht zugleich an ihre Machthaber bzw. ihnen nahestehende Personen ausgeschüttet worden sein. Doch zurück zur Rz 855 KStR 2013: Wie es dort unter Hinweis auf VwGH 5.4.1989, 87/13/0223, heiße, sei zu prüfen, ob bzw. inwieweit der Gesellschafter für eine verdeckte Gewinnausschüttung überhaupt in Betracht komme. Das sei in einem Fall wie diesem aus den dargelegten Gründen zu 100% auszuschließen. Damit entbehrten aber die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer jedweder Grundlage.

Eng damit verknüpft: Eine Ausgabe, die zwar nachweislich und unbestritten getätigt worden sei, steuerlich aber zB gemäß § 12 Abs. 1 KStG oder – wie hier – gemäß § 19 Abs. 1a UStG nicht abzugsfähig sei, scheide als verdeckte Gewinnausschüttung aus (VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 0079; *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988 § 12 Rz 244).

Die Voraussetzungen für eine Abschreibung der gegenständlichen Abgaben nach § 236 BAO iVm § 3 Z 2 lit. b VO BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2013/449) seien gegeben: Die Betriebsprüfung (und damit das Finanzamt insgesamt) habe die Rz 855 KStR 2013 gegen sich.

Mit Bescheid vom 10.8.2016 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus:

Gemäß § 236 BAO könnten nur fällige Abgabenschulden auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Im vorliegenden Fall sei nur infolge sachlicher Unbilligkeit um Nachsicht ersucht worden.

Eine sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung komme (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173). Jedenfalls müsse es, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einer atypischen Belastungswirkung kommen (VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 24.4.2013, 2010/17/0243). Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei (VwGH 17.11.2010, 2007/13/0135; VwGH 24.5.2012, 2009/16/0039; VwGH 24.4.2013, 2010/17/0243). Eine Unbilligkeit des Einzelfalles sei nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, als die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst erfolge (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073, VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151).

Unterlasse es der Abgabepflichtige durch eigenes Verschulden, im Feststellungs-, Abgabebemessungs- oder Rechtsmittelverfahren seine Rechte geltend zu machen, liege grundsätzlich eine Unbilligkeit iSd § 236 BAO nicht vor. Für das Vorliegen einer Unbilligkeit sei dem Umstand rechtserhebliche Bedeutung beizumessen, ob der Abgabepflichtige unverschuldet die Geltendmachung seiner Rechte in dem dem Nachsichtsverfahren vorgelagerten Erhebungsverfahren unterlassen habe. Keine Unbilligkeit liege vor, wenn der Abgabepflichtige ein ihm zustehendes (nicht aussichtsloses) Rechtsmittel nicht ergriffen habe (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225). Die Nachsicht sei nicht das geeignete Mittel, um möglichen, aber unterbliebenen Einwänden zum Durchbruch zu verhelfen (VwGH 20.1.1987, 86/14/0103). Die Nachsicht diene nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen und unterlassene Rechtsbehelfe, insbesondere Bescheidbeschwerden nachzuholen (VwGH 20.9.2007, 2002/14/0138). Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stelle nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides könne daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden.

Im vorliegenden Fall seien die zur Nachsicht begehrten Abgabenschuldigkeiten aus den Feststellungen einer Außenprüfung für die Jahre 2007-2009 resultiert. Laut Aktenlage sei damals kein Rechtsmittel gegen die diesbezüglichen Bescheide vom 30.4.2012 eingebracht worden. Dass ein solches aussichtslos gewesen wäre, sei weder ins Treffen geführt worden noch sei dieser Umstand aktenkundig. Ein am 28.5.2014 eingebrachter Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO sei mit Bescheid vom 30.4.2015 abgewiesen worden. Auch dem Rechtsmittel gegen den Abweisungsbescheid vom 30.4.2015 sei kein Erfolg beschieden gewesen.

Da nach Ansicht des Finanzamtes nur eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, es verglichen mit ähnlichen Fällen zu keiner anormalen Belastungswirkung komme und das Ansuchen um Nachsicht offenbar nur dazu dienen solle, im Festsetzungsverfahren unterbliebenen Einwänden zum Durchbruch zu verhelfen, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der dagegen am 8.9.2016 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde verwies die Bf. auf das im Nachsichtsansuchen erstattete Vorbringen und beantragte, das Finanzamt möge die Bescheidbeschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht direkt vorlegen (§ 262 Abs. 2 lit. a BAO). Weiters möge das BFG der Beschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der Einzelrichter/ in vollinhaltlich stattgegeben (kein voller Senat). Der Antrag auf mündliche Verhandlung sei eine Vorsichtsmaßnahme, jedoch kein „Muss“. Daher sei eine Zurücknahme dieses Antrages bei Entscheidungsreife dieses Falles möglich bis hochwahrscheinlich.

Über die Beschwerde wurde 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.

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

Gemäß § 40 Abs. 1, 1. Satz Firmenbuchgesetz kann eine Kapitalgesellschaft, die kein Vermögen besitzt, auf Antrag der nach dem Sitz der Gesellschaft zuständigen gesetzlichen Interessenvertretung oder der Steuerbehörde oder von Amts wegen gelöscht werden; mit der Löschung gilt die Gesellschaft als aufgelöst.

Am 25.01.2018 hat das Handelsgericht Wien zu Az. 3*** das Konkursverfahren betreffend die Bf. eröffnet und mit Beschluss vom 27.04.2018 den Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Seit 16.05.2018 ist die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig.

Am 06.02.2019 hat das Handelsgericht Wien die Firma schließlich amtswegig gelöscht.

Die Löschung gemäß § 40 Abs. 1 FBG sowie die im Firmenbuch gemäß § 39 Abs. 2 FBG einzutragende Auflösung gelten zwar nur als deklarativ und führen grundsätzlich nicht zur Vollbeendigung der Gesellschaft (vgl. dazu auch OGH 12.7.2005, 5 Ob 58/05y).

Jedoch ist mit der nur deklarativ wirkenden Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch nach der Rechtsprechung des OGH konstitutiv auch der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft verbunden (vgl. z.B OGH 20.5.1999, 6 Ob 330/98t ; oder OGH 28.6.2007, 3 Ob 113/07z), sodass in diesem Fall an eine im Firmenbuch gelöschte juristische Person mangels Handlungsfähigkeit keine Bescheide mehr wirksam erlassen

werden können.

Eine Entscheidung über die Beschwerde kann durch das Gericht im gegenständlichen Verfahren daher nicht mehr zugestellt werden. Der steuerliche Vertreter, der namens der Bf. die Beschwerde eingebracht hatte, vertritt die gelöschte GmbH nach Löschung derselben nicht mehr. Eine andere Person, der ein Beschluss oder Erkenntnis in diesem Rechtsmittelverfahren zugestellt werden kann, besteht auf Grund der vorstehenden Ausführungen nicht.

Da somit eine Beschwerdeentscheidung an die Partei (§ 78 BAO) nicht mehr wirksam zugestellt werden kann, kann eine solche durch das Bundesfinanzgericht auch nicht erlassen werden.

Eine Veranlassung zur Bestellung eines Kurators gemäß § 82 Abs.1 BAO liegt nicht vor. Weder ist die Sache "wichtig" .i.S.d. Bestimmung, noch kann die gelöschte GmbH die Kosten eines Kurators tragen. Auf dem Abgabenkonto besteht ein Abgabenrückstand von € 107.063,10. Da diese Abgabenforderungen bislang nicht entrichtet wurden, kann im Fall der Stattgabe der Beschwerde die gelöschte GmbH (bzw. in weiterer Folge deren Gläubiger) kein Abgabenguthaben lukrieren. Andererseits kann im Fall der Abweisung der Beschwerde das Finanzamt die dann rechtskräftige Forderung gegenüber der gelöschten GmbH mangels Vermögens nicht durchsetzen.

Auf den Beschluss des BFG vom 28. April 2014, GZ. RV/7103101/2012, und auf den diesbezüglich nach einer außerordentlichen Revision ergangenen Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.10.2014, Ro 2014/13/0035 , wird hingewiesen.

Das Beschwerdeverfahren war daher einzustellen; der Beschluss ergeht nur an die Amtspartei (§ 265 Abs. 5 BAO).

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der gegenständlichen Fall entspricht der oben angeführten Judikatur des Obersten Gerichtshofes, die auch in die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe beispielsweise den Beschluss des VwGH vom 2.2.2012, 2007/04/0109 , oder vom 28.10.2014, Ro 2014/13/0035) Eingang gefunden hat. Demnach war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

