

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden SV. und die weiteren Senatsmitglieder SM in Beisein der Schriftführerin SF. der in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamt Linz vom 06.08.2014, zu Steuernummer 123/4567 betreffend Abweisung eines Antrages auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung in der Sitzung am 2. Dezember 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteivorbringen:

Am 09.11.2012 wurde die Auflösung der X-Privatstiftung beschlossen, die Abwicklung begonnen und eine Schlussrechnung gelegt. Am 20.11.2012 wurde die Auflösung der Stiftung in das Firmenbuch eingetragen. Die Löschung erfolgte bisher nicht. Am 31.01.2014 erfolgte die Übertragung des verbliebenen Vermögens auf die Letztbegünstigten der Stiftung.

Im Jahr 2014 wurde bei der Privatstiftung sowie der X. GmbH & Co KG eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Feststellungen für das Jahr 2011 bei der KG wurden in einem Feststellungsverfahren berücksichtigt und in Folge der Körperschaftsteuerbescheid für 2011 gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf.) erlassen. Mit Bescheid vom 30.06.2014 wurde der Erstbescheid vom 18.10.2012 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheides 2011 vom 30.06.2014 ist seitens der Privatstiftung noch ein Rechtsmittel anhängig.

1.1. Antrag Unbedenklichkeitsbescheinigung

Mit Anbringen vom 29.07.2014 wurde die Ausstellung der für die Löschung im Firmenbuch erforderlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung (UB) beantragt. Der Antrag wurde von Herrn K. als Vorstandsvorsitzender eingebracht. Die UB werde benötigt, um die

Privatstiftung, nachdem diese vermögenslos gemacht, das verbliebene Vermögen bereits an die Letztbegünstigten (1,75 % der nunmehr nachträglich vorgeschriebenen Steuer) übertragen und die KEST bezahlt wurde, aus dem Firmenbuch löschen zu können. Die Abwicklung der Privatstiftung sei vollständig und endgültig abgeschlossen, die Stiftung vermögenslos, was ihren Untergang mit 31.01.2014 bedeute. Das Steuerkonto der Privatstiftung stehe seit 04.02.2014 auf null, womit die Abwicklung auch steuerlich vollständig beendet sei. Für das letzte zu veranlagende Jahr 2012 und alle Vorjahre lägen rechtskräftige Steuerbescheide vor. Im Jahr 2013 und im Jänner 2014 habe die in Abwicklung befindliche aufgelöste Privatstiftung keine Einkünfte erzielt und dies auch der belangten Behörde mit Schreiben vom 21.02.2014 mitgeteilt und die entsprechende Schlussrechnung übermittelt. Die Aufforderung an die Gläubiger ihre Forderungen anzumelden wurde im Dezember 2012 in der Wiener Zeitung veröffentlicht. Im Sperrjahr, das gemäß § 36 Abs.2 PSG dem Gläubigerschutz diene, wären keine Forderungen gegen die Privatstiftung angemeldet worden, auch nicht von den Finanzbehörden. Die Anberaumung einer steuerlichen Prüfung im April 2014 nach dem Untergang der Stiftung lasse die zwingenden Regelungen des PSG außer Acht und müsse wirkungslos bleiben. Die belangte Behörde habe die Ausstellung der UB grundlos verweigert und somit die weitere Existenz und Steuerpflicht der Privatstiftung begründet und dann eine nicht nachvollziehbare Steuerzahlung von mehr als einer Million Euro vorgeschrieben. Die Steuernachforderung für 2011 richte sich gegen ein nicht mehr existentes Steuersubjekt, sei und bleibe daher zwangsläufig uneinbringlich und gehe ins Leere.

1.2. angefochtener Bescheid

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 06.08.2014 wurde gegenüber der Privatstiftung der Antrag gemäß § 160 Abs. 3 BAO abgewiesen, da der Löschung im Firmenbuch noch steuerliche Bedenken entgegenstehen würden (Rückstand am Abgabekonto i.H.v. 1.050.981,10 Euro).

1.3. Beschwerdevorbringen

Dagegen wurde am 19.08.2014 Beschwerde mit der Begründung erhoben, der belangten Behörde sei spätestens aus dem Schreiben des Stiftungsvorstandes der Privatstiftung vom 21.02.2014 und der diesem beigegebenen Schlussrechnung bekannt, dass die Abwicklung dieser aufgelösten Stiftung abgeschlossen und sie vermögenslos sei, woraus sich die Uneinbringlichkeit später vorgeschriebener Steuern ergäbe.

Die belangte Behörde beschränke sich in der Bescheidbegründung vom 06.08.2014 im Wesentlichen darauf, einen Teil des Wortlauts des § 160 (3) BAO wiederzugeben. Die Behörde sei auf kein einziges Vorbringen im Antrag des Bf eingegangen. Sie habe die Rechtslage völlig verkannt, jegliche Ermittlungstätigkeit unterlassen und das Parteienvorbringen ignoriert. Damit verstoße die belangte Behörde gegen die ständige Judikatur des VfGH, indem sie ein willkürliches Verhalten aufzeige. Gemäß § 291 (1) BAO und § 73 (1) AVG sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Der gegenständliche

Bescheid der belangten Behörde sei mit 06.08.2014 datiert und am 08.08.2014 bei der Beschwerdeführerin (Bf.) eingegangen, lediglich 5 Tage vor Ablauf der Frist zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde.

Alle der Privatstiftung rechtskräftig vorgeschriebenen Abgaben seien entrichtet worden, weshalb der Rechtsanspruch des Bf auf die Ausstellung der UB nach § 160 (4) BAO bestehe. Die belangte Behörde habe auf mehrere Anträge auf Ausstellung der UB (13. 02. 2014, 21. 02. 2014, 21. 02. 2014, 03. 06. 2014) nicht reagiert. Die Privatstiftung bestehe seit 31.01.2014 nicht mehr, weshalb die UB auszustellen sei, weil die Bescheide vom 30.06.2014, deren Beträge den offenen Rückstand auf dem Abgabenkonto bilden, ins Leere gehen und sonst alle Steuern beglichen seien. Es bestehe somit kein Rückstand und das Abgabenkonto der Privatstiftung sei zu schließen. Bestünde die strittige Steuerforderung zu Recht, wäre ein Insolvenzverfahren für die belangte Behörde die finale Möglichkeit der Eintreibung der strittigen Steuerforderung. Da aber diese Möglichkeit gemäß § 68 IO auch bei rechtskräftiger Festsetzung der strittigen Steuer nicht bestehe, seien Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos und die Voraussetzungen für eine Löschung gemäß § 235 (1) BAO gegeben.

1.4. Beschwerdevoirentscheidung (BVE)

Am 21.10.2014 erging die Beschwerdevoirentscheidung der belangten Behörde, welche die Beschwerde vom 19.08.2014 als unbegründet abwies. Das PSG sehe sehr wohl die Möglichkeit einer Nachtragsabwicklung vor, sollte sich herausstellen, dass weitere Abwicklungsmaßnahmen nötig seien. Im vorliegenden Fall sei noch Abwicklungsbedarf bei der Finanzverwaltung gegeben und mittlerweile auch ein Rechtsmittel der Privatstiftung nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Körperschaftsteuer 2011 anhängig. Gemäß § 160 Abs. 3 BAO könne daher keine UB ausgestellt werden, da einer Löschung aus Sicht der belangten Behörde steuerliche Bedenken entgegenstehen würden.

1.5. Vorlageantrag und Stellungnahme der belangten Behörde

Am 28.10.2014 stellte die Bf. den Vorlageantrag mit dem Einwand, dass die Begründung der Beschwerdevoirentscheidung unzureichend sei und auf das umfangreiche Beschwerdevorbringen überhaupt nicht eingehe. Eine mündliche Verhandlung wurde beantragt.

Dazu gab die belangte Behörde im Vorlagebericht folgende Stellungnahme ab:

Bereits in der BVE wurde angeführt, dass gem. § 160 Abs. 3 BAO Löschungen von AG, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Privatstiftungen im Firmenbuch erst dann vorgenommen werden würden, wenn eine Bescheinigung des für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamtes vorliegt, dass der Löschung keine steuerlichen Bedenken entgegenstehen.

Durch die Löschungssperre des § 160 Abs. 3 BAO solle erreicht werden, dass bis zur Beendigung des Abgabenverfahrens taugliche vertretungsbefugte Organe der Privatstiftung zur Verfügung stehen. Bereits in der BVE wurde auch darauf hingewiesen,

dass das PSG die Möglichkeit einer Nachtragsabwicklung vorsieht, wobei die Stiftung wieder ins Firmenbuch eingetragen werden würde. Die Nachtragsabwicklung sei dann eine Möglichkeit, wenn sich wie im vorliegenden Verfahren herausstelle, dass weitere Abwicklungsmaßnahmen nötig seien. Unabhängig davon könne zum derzeitigen Zeitpunkt gemäß § 160 Abs. 3 BAO keine UB ausgestellt werden, da einer Löschung aus dem Firmenbuch aus Sicht der belangten Behörde steuerliche Bedenken entgegenstehen würden. Auch hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 ist seitens der Privatstiftung noch ein Rechtsmittel anhängig.

1.6. Vorbringen in der mündlichen Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung am 2. Dezember 2015 verwies die belangte Behörde auf die Entscheidung des OGH vom 27.4.2015 6Ob 230/14p, woraus hervorgeht, die Privatstiftung verliere ihre Rechtspersönlichkeit nicht schon durch die Beendigung der Abwicklung und die Vermögenslosigkeit, sondern erst durch die Löschung im Firmenbuch. Die Vertreterin der belangten Behörde brachte vor, dass bereits während der Betriebsprüfung bei der Bf. bezüglich der Ausstellung der UB die Auskunft gegeben wurde, eine solche Bescheinigung könne nicht ausgestellt werden, da noch steuerliche Bedenken entgegenstehen. Damit trete die belangte Behörde dem Vorwurf entgegen, dass das Antragsbegehren der Bf. nicht entsprechend rasch behandelt wurde. Die Vertreterin der belangten Behörde verwies zudem auf die Entscheidung des UFS 18.7.2007, RV/0865-W/05, wonach es durchaus zulässig sei im Zuge der Prüfung der Voraussetzungen für die Ausstellung einer UB noch nachträgliche Ermittlungen bezüglich der Steuer durchzuführen. Weiters verwies die Vertreterin der belangten Behörde auf den Bescheid des UFS 28.2.2013, RD/0021-I/12, wonach ein Devolutionsantrag im Zusammenhang mit der Ausstellung einer UB abgewiesen worden sei, weil bei der Antragstellerin noch ein Rechtsmittelverfahren (Berufung gegen einen Körperschaftsteuerbescheid) anhängig war.

Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, dass während eines Betriebsprüfungsverfahrens bzw. während eines Rechtsmittelverfahrens keine UB zur Löschung des Steuersubjektes aus dem Firmenbuch auszustellen sei.

Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Der Vertreter der Bf. wiederholte sein bisheriges Vorbringen und führte ergänzend aus, dass eine Nachtragsabwicklung nicht möglich sei, weil erwiesener Maßen kein Vermögen bei der Privatstiftung vorhanden ist. Zudem habe die belangte Behörde nicht dargestellt, wie eine derartige Nachtragsabwicklung zu erfolgen hätte. Der Vertreter der Bf. stellte fest, dass die Privatstiftung vollständig vermögenslos ist, dass keinerlei Möglichkeit bestehe, dass wieder Vermögen hervorkommt und dass die Vermögenslosigkeit von der steuerlichen Prüfung geprüft wurde und nicht bestritten ist. Der Vertreter der Bf. stellte fest, dass Äußerungen im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bezüglich Ausstellung der UB keine Rechtsverbindlichkeit ihm gegenüber haben.

Der Vertreter der Bf. wies darauf hin, dass gemäß § 160 Abs. 4 BAO ein Rechtsanspruch auf Ausstellung der UB bestehe, weil im Zeitpunkt der Antragsstellung bzw. noch Monate danach kein Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto der Bf. aushaftete. Zudem brachte er vor, dass die belangte Behörde nicht das Recht hatte durch Anberaumung einer Betriebsprüfung den gesetzlichen Anspruch auf Ausstellung einer UB außer Kraft zu setzen.

Der Vertreter der Bf. legte einen Schriftsatz des Vorstandsvorsitzenden der Privatstiftung vom 2.12.2015 vor. Darin wurde ausgeführt, dass die Bf. nur deswegen nicht im Firmenbuch gelöscht wurde, da die belangte Behörde gegen § 160 Abs. 4 BAO verstoßen hätte. Der dem Gesetz entsprechende Zustand sei, dass die Stiftung nicht mehr existiere und ihr daher eine Steuer nicht mehr rechtswirksam vorgeschrieben werden konnte. Die Verschreibung der Steuer sei zu unterlassen, weil die Uneinbringlichkeit der Abgabe bekannt sei. Dieses Schreiben wurde zum Akt genommen.

2. Rechtslage

§ 160 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

"(1) Eintragungen in das Grundbuch, denen Rechtsvorgänge über den Erwerb von Grundstücken zugrunde liegen, mit Ausnahme von Vormerkungen sowie von Eintragungen gemäß § 13, 15 und 16 des Liegenschaftsteilungsgesetzes, dürfen erst dann vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des Finanzamtes vorliegt, dass der Eintragung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer, der Stiftungseingangssteuer, sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer Bedenken nicht entgegenstehen. Solche Eintragungen dürfen auch vorgenommen werden, wenn eine Erklärung gemäß § 12 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987, § 3 Abs. 4 des Stiftungseingangssteuergesetzes oder § 23a Abs. 6 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 vorliegt.

(2) Eintragungen von Vorgängen in das Firmenbuch, die Gegenstand der Gesellschaftsteuer sind, dürfen erst dann vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des Finanzamtes vorgelegt wird, daß der Eintragung hinsichtlich der Gesellschaftsteuer Bedenken nicht entgegenstehen, oder wenn eine Selbstberechnungserklärung gemäß § 10a Abs. 6 Kapitalverkehrsteuergesetz vorliegt. Eintragungen in das Firmenbuch über geleistete Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital einer Kapitalgesellschaft sind hievon ausgenommen.

(3) Löschungen von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Privatstiftungen dürfen im Firmenbuch erst vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamtes vorliegt, dass der Löschung steuerliche Bedenken nicht entgegenstehen.

(4) Das Finanzamt hat die Bescheinigung gemäß Abs. 1 bis 3 zu erteilen, wenn die maßgebenden Abgaben entrichtet worden sind, wenn Sicherheit geleistet oder wenn Abgabefreiheit gegeben ist. Es kann die Bescheinigung auch in anderen Fällen erteilen, wenn die Abgabeforderung nicht gefährdet ist.

§ 79 BAO lautet :

"Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden."

§ 85a BAO lautet:

"Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden."

§ 284 Abs. 1 BAO lautet:

"Wegen Verletzung der Entscheidungspflicht kann die Partei Beschwerde (Säumnisbeschwerde) beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden. Hiezu ist jede Partei befugt, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat."

Nach § 35 Abs. 1 Z 4 des Privatstiftungsgesetzes (PSG) wird die Privatstiftung aufgelöst, sobald der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat.

Nach § 35 Abs. 5 PSG hat der Stiftungsvorstand in den Fällen des § 35 Abs. 1 Z 1 und 4 PSG die Auflösung der Privatstiftung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Auflösung ist mit der Eintragung wirksam.

§ 36 Abs. 1 und 2 PSG lauten:

"(1) Der Stiftungsvorstand hat die Gläubiger der Privatstiftung unter Hinweis auf die Auflösung aufzufordern, ihre Ansprüche spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Aufforderung anzumelden. Diese Aufforderung an die Gläubiger ist ohne Verzug im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ zu veröffentlichen.

(2) § 213 Aktiengesetz 1965 über den Gläubigerschutz ist anzuwenden. Das verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung ist dem Letztbegünstigten zu übertragen."

§ 37 Abs. 1 und 3 PSG lauten:

"(1) Ist die Abwicklung beendet und darüber Schlussrechnung gelegt, so hat der Stiftungsvorstand den Schluss der Abwicklung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Der Schluss der Abwicklung ist einzutragen und die Privatstiftung zu löschen.

(3) Stellt sich nachträglich heraus, dass weitere Abwicklungsmaßnahmen nötig sind, so hat das Gericht hiefür den bisherigen Stiftungsvorstand oder einen Abwickler zu bestellen.

3. Erwägungen

Die Frage nach der Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten gemäß § 79 BAO dafür die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts (VwGH 17.11.2004, 99/14/0254).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um eine Privatstiftung, weshalb das Privatstiftungsgesetz (PSG) zur Anwendung gelangt.

§ 35 PSG regelt die Auflösung der Privatstiftung. Die Aufzählung der Auflösungsgründe in § 35 Abs 1 PSG ist abschließend. Auf die Auflösung der Privatstiftung folgt automatisch die Abwicklung nach § 36 PSG und nach Abschluss dieser ist die Privatstiftung nach § 37 PSG zu löschen. Die Liquidation ist vom Stiftungsvorstand durchzuführen, welcher die Privatstiftung als Abwickler weiterhin unbeschränkt vertritt.

Am Beginn der Abwicklung hat der Stiftungsvorstand durch einen Gläubigeraufruf im Amtsblatt zur Wiener Zeitung die Gläubiger aufzufordern ihre Forderungen innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung geltend zu machen. Das Vermögen der Privatstiftung darf nur dann verteilt werden, wenn seit der Veröffentlichung des Gläubigeraufrufs mindestens ein Jahr verstrichen ist (Sperrjahr). Kann eine Verbindlichkeit zurzeit nicht berichtet werden oder ist sie strittig, so darf das Vermögen nur verteilt werden, wenn dem Gläubiger Sicherheit geleistet worden ist. Sind alle Verbindlichkeiten nach dem Sperrjahr entrichtet worden, so ist das Vermögen der Privatstiftung an die Letztbegünstigten auszuhändigen. Den Letztbegünstigten kann eine Verpflichtung zur Rückzahlung (allenfalls auch eine direkte Haftung gegenüber Gläubigern) treffen, wenn er vor Erhalt der Zuwendung Kenntnis von der Verletzung von Gläubigerschutzbestimmungen hat.

Die Steuersubjekteigenschaft einer Privatstiftung endet grundsätzlich mit dem Ende der Rechtspersönlichkeit, d.h. mit der Löschung im Firmenbuch. Die Körperschaftsteuerpflicht bleibt allerdings darüber hinaus gemäß § 4 Abs. 2 KStG 1988 weiter bestehen, bis das gesamte Vermögen an den/die Letztbegünstigten herausgegeben wurde (StiftR 2009 Rz 23). Entscheidend ist der Untergang der Rechtspersönlichkeit der Körperschaft und nicht die amtswegige Löschung im Firmenbuch, da diese nur deklarativen Charakter besitzt (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0032; VwGH 17.12.1993, 92/15/0121; OGH 10.4.1991, 2 Ob 518/91). Das Ende der Steuerpflicht kann nicht früher als mit der Löschung der Gesellschaft aus dem Firmenbuch eintreten, da davor die Rechtspersönlichkeit im Außenverhältnis noch nicht untergegangen ist. Das Ende der Steuerpflicht geht jedoch über die zivilrechtliche Beurteilung hinaus und tritt erst mit der Vollbeendigung, d.h. mit der Beendigung des Abwicklungsverfahrens ein. Eine juristische Person (Stiftungen, Körperschaften, etc.) erlischt somit erst mit Vollbeendigung, d.h. wenn kein Abwicklungsbedarf mehr gegeben ist. Der Wegfall des Vermögens bei Stiftungen und Fonds zieht nicht per se das Ende der Rechtspersönlichkeit nach sich, sondern stellt nur einen Auflösungsgrund dar (vgl. *Posch* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar, § 26 RZ 39). In diesem Sinne entschied jüngst der Oberste Gerichtshof, dass die Privatstiftung ihre Rechtspersönlichkeit nicht schon durch Beendigung der Abwicklung und Vermögenslosigkeit verliert, sondern erst durch Löschung im Firmenbuch (OGH 27.4.2015, 6 Ob 230/14p).

Die Auflösung der Privatstiftung wurde nach Angaben des Bf. am 09.11.2012 einstimmig vom Stiftungsvorstand beschlossen und am 20.11.2012 ins Firmenbuch eingetragen. Am 31.01.2014 erfolgte die Übertragung des verbliebenen Vermögens auf die Letztbegünstigten der Stiftung. Die Löschung im Firmenbuch erfolgte jedoch bisher nicht. Die Bf. brachte vor, dass die Privatstiftung mit 31.01.2014 endgültig untergegangen

sei, weil sie ab diesem Zeitpunkt vermögenslos sei. Die Rechtspersönlichkeit einer Stiftung endet jedoch nicht mit dem Wegfall des Vermögens. Sie bleibt solange aufrecht, bis alle noch aufrechten Verhältnisse beendet werden. Da noch Rückstände am Abgabenkonto i.H.v. 1.050.981,10 Euro vorhanden sind, ist noch Abwicklungsbedarf gegeben und es kann nicht vom Untergang der Privatstiftung ausgegangen werden. Dabei hat das Verwaltungsgericht grundsätzlich auf Grund der zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage zu entscheiden, soweit sich nicht insbesondere aus dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften das Gebot zur Anwendung der zu einem bestimmten früheren Zeitpunkt maßgebenden Rechtslage ergibt oder ein Sachverhalt zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt zugrunde zu legen ist (VwGH 11.9.2015, Ro 2014/17/0026). Damit ist den Einwendungen der Bf. nicht zu folgen, wonach die Bf. im Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung keinen Abgabenrückstand gehabt hätte und auch das Betriebsprüfungsverfahren (noch) nicht anhängig war. Allein maßgeblich ist, dass derzeit ein Rechtsmittelverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2011 anhängig ist und in diesem Zusammenhang noch Abgabenschuldigkeiten bei der Bf. noch aushaften.

Die Unbedenklichkeitsbescheinigung ist eine öffentliche Urkunde und kein Bescheid, sondern eine bloße, der Rechtskraft nicht fähige Mitteilung an das Firmenbuchgericht, dass der Eintragung der Löschung Bedenken der Abgabenbehörde nicht entgegenstehen (vgl. VwGH 15.11.1990, 89/16/0211).

Die Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung setzt keinen Antrag voraus (*Ritz*, BAO⁵, §160 Tz. 7; ebenso *Ellinger* ua, BAO³, § 160 Anm 6; *Tanzer/Unger*, BAO 2010, 106; *Fischerlehner*, Abgabenverfahren, § 160 Anm 4). § 160 Abs. 4 BAO setzt lediglich die Entrichtung oder Besicherung der maßgebenden Abgaben voraus. Sind die Voraussetzungen des ersten Satzes des § 160 Abs. 4 BAO nicht gegeben, so liegt es, wenn die Abgabenforderung nicht gefährdet ist, im *Ermessen* der Abgabenbehörde, eine Unbedenklichkeitsbescheinigung auszustellen (vgl. zB *Stoll*, BAO, 1709; *Oberleitner*, SWK 1998, S 521). Die behauptete Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung steht der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung nach § 160 Abs. 4 letzter Satz BAO entgegen, da auf Grund der behaupteten Uneinbringlichkeit die Abgabeforderung offenbar gefährdet ist.

Wird die Unbedenklichkeitsbescheinigung trotz hierauf gerichteten Anbringens nicht ausgestellt, so hätte nach überwiegender Literaturmeinung die Verweigerung der Ausstellung mit Bescheid zu erfolgen (zB *Stoll*, BAO-Handbuch, 369); der Antrag unterliege der *Entscheidungspflicht* (ebenso *Ellinger* ua, BAO³, § 160 Anm 6). „Antrags“berechtigt sei nach *Stoll* (BAO, 1710 f) jeder, der ein rechtliches Interesse an der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung begründetermaßen geltend macht (vgl. *Ritz*, BAO⁵, §160 Tz. 8). Nach der umstrittenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei jedoch das Anbringen zurückzuweisen, da ein

bescheidmäßiger Abspruch in der Sache Rechtskraft schaffen würde (vgl. VwGH 15. 11. 1990, 89/16/0211; aM *Stoll*, BAO 1711). Grundsätzlich steht ein Schutz vor behördlicher Inaktivität im Zusammenhang mit amtswegigen Maßnahmen dann zur Verfügung, wenn diese Maßnahme nicht auch beantragt werden kann (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0064). Im gegenständlichen Fall hätte die Bf. jedoch nicht mit Säumnisbeschwerde (§ 284 BAO) gegen die ihrer Meinung nach rechtswidrige Verweigerung der Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung vorgehen können, da nach § 284 Abs. 1 BAO eine Säumnisbeschwerde nur zulässig ist, **wenn ihr *Bescheide der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden***. Insofern bestünde eine Rechtsschutzlücke, es sei denn, man lässt ein Anbringen auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15. 11. 1990, 89/16/0211), die noch dazu zu einer Rechtslage vor dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 2012, BGBl. I 2013/2014 ergangen ist, doch zu. Der Senat geht daher trotz abweichender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes inhaltlich auf das Antragsbegehren ein und stellt dazu Folgendes fest:

Durch die „Löschungssperre“ des § 160 Abs. 3 BAO soll vor allem erreicht werden, dass bis zur Beendigung des Abgabeverfahrens taugliche vertretungsbefugte Organe der AG, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft und der Privatstiftung zur Verfügung stehen (vgl. OGH 13.9.2007, 6 Ob 146/06y, NZ 2008, 92). Im gegenständlichen Fall ist das Rechtsmittelverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2011 noch anhängig. Im Übrigen liegen die Voraussetzungen des § 160 Abs. 4 BAO im Zeitpunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichtes nicht vor, da noch Abgabenschuldigkeiten bei der Bf. aushaften und deren Einbringung gefährdet ist.

Es war daher nicht rechtswidrig, dass die belangte Behörde die Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung verweigert hat und den darauf abzielenden Antrag abgewiesen hat.

Im Übrigen geht es der Bf. im Beschwerdefall primär jedoch darum feststellen zu lassen, ob bei der belangten Behörde zu Recht noch Abgabenverbindlichkeiten bestehen. Zur Klärung dieser Frage dient das anhängige Rechtsmittelverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2011, sowie allenfalls ein Verfahren nach § 216 BAO, nicht jedoch ein Verfahren in Zusammenhang mit der Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Das Gericht weicht der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15. 11. 1990, 89/16/0211) insofern ab, als nun im Lichte der zitierten Literatur auf das Antragsbegehren der Beschwerdeführerin inhaltlich eingegangen wird. Die Revision war daher zuzulassen.

Linz, am 2. Dezember 2015