



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der Bw., vertreten durch NPO Steuerberatungs GmbH, 1040 Wien, Schwindgasse 4/7, vom 24. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 25. Mai 2009 betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Nachsicht § 236 BAO) nach der am 25. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 5. Dezember 2007 beantragte die Berufungswerberin (Bw.), die Rückforderung der Investitionszuwachsprämien für 2002 und 2003 im Gesamtbetrag von € 245.727,21 nachsehen zu wollen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Rückforderung der Investitionszuwachsprämien für 2002 und 2003 unbillig wäre, da die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stehe, die sich daraus für die Bw. ergeben würden. Die Rückforderung würde insbesondere ihre Existenzgrundlagen gefährden, sodass das Weiterbestehen dadurch massiv in Frage gestellt werden würde. Durch eine dem Antrag stattgebende Abschreibung des genannten Abgabebetrages wäre eine wesentliche Stabilisierung der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft erreichbar.

Dazu werde im Detail ausgeführt:

Der Verein K. Österreich, ein anerkannter erfolgreicher katholischer Sozialverband mit mehr als 150 Jahren Erfahrung im Bereich des Wohnens in Gemeinschaft, hätte mit der K-GmbH das generationsübergreifende Wohnhaus „G.L.“ verwirklicht.

Im K. – Haus „G.L.“ werde Lebensraum für pflegebedürftige alte Menschen (stationäre Pflege), für mobile Senioren (Appartements für betreutes Wohnen) sowie für alleinziehende junge Frauen (Mutter-Kind-Wohnungen) geboten. Dies wäre ein in Österreich einzigartiges Projekt, dessen Grundgedanke wäre, der immer stärker werdenden sozialen Einsamkeit von alten Menschen durch die Gestaltung eines gemeinschaftlichen Lebensraumes von Jung und Alt entgegenzutreten. Als „Katalysator“ für dieses Zusammenleben der unterschiedlichen Generationen wirke die Abteilung „Lebensqualität“, welche durch gemeinsame Aktivgruppen und Veranstaltungen sowie psychologische Unterstützung für die Bewohner und deren Angehörige das Zusammenspiel der Generationen begleite. Auf Grund der Einmaligkeit in Österreich erfreue sich das Haus allgemeiner öffentlicher Wertschätzung und Anerkennung. Es würden immer wieder Delegationen durch das Haus geführt, weil dieser innovative Beitrag in der Lebensweise alter Menschen als beispielhaftes Modell angesehen werde, das auch in verschiedenen anderen Ländern berücksichtigt werden solle.

Diesem unbestritten besonderen menschlichen und volkswirtschaftlichen Nutzen der Gesellschaft wäre im Jahr 2004 seitens des Finanzamtes durch die Zuerkennung der Gemeinnützigkeit Rechnung getragen worden. Nun wäre es aber gerade diese „Gemeinnützigkeit“, welche die Aberkennung der bereits ausbezahlten Investitionszuwachsprämien bewirke. Dass gerade dieser Gesellschaft nun die erhaltene Investitionszuwachsprämie aberkannt werden müsse, möge zwar nach dem Wortlaut der relevanten einfachgesetzlichen Norm formal rechtens sein, erscheine aber sowohl auf Grund der erläuterten besonderen Aufgabe der Gesellschaft als auch im Vergleich mit anderen rein gewinnorientierten Gesellschaften, welche eigens zum Zwecke der Lukrierung der Investitionszuwachsprämie ihren Firmensitz nach Österreich verlegt hätten, nicht zuletzt im Sinne einer sozialen Gerechtigkeit bzw. auch verfassungsrechtlich äußerst bedenklich.

Wie schon angeführt werde die Bw. größtenteils durch Fremdmittel finanziert, weshalb die Mittel aus der nun aberkannten Investitionszuwachsprämie bitter benötigt werden würden. Das Erfordernis der Rückzahlung der Investitionszuwachsprämie würde die ohnehin angespannte finanzielle Situation des Unternehmens ihre Existenz gefährdend zusätzlich schwer belasten. Durch die begehrte Nachsicht würde ein großer Beitrag zum Fortbestehen der Gesellschaft und damit der Erhaltung des Lebensraumes für rund 270 Menschen geleistet werden.

Ergänzend wäre auszuführen, dass es der Bw. im vergangenen halben Jahr gelungen wäre, grundsätzlich ihre Finanzierung für die nächsten Jahre abzusichern. Auf Basis des bewilligten aktuellen Ratenzahlungsplanes könnten in Verbindung mit der gewährten Anhebung der Zuschüsse des Fonds S. die – nach einer antragsgemäßen Abschreibung der vorgeschriebenen Rückzahlung der Investitionszuwachsprämien 2002 und 2003 – verbleibenden Abgabenrückstände nun innerhalb eines Jahres bezahlt werden. Die präzise Einhaltung der erwähnten aktuellen Ratenvereinbarung wäre anhand ihres Abgabenkontos nachzuvollziehen.

Zusammenfassend wäre daher festzuhalten, dass die Rückzahlung der Investitionszuwachsprämien die Einhaltung des erstellten Finanzierungsplanes massiv beeinträchtigt und damit den weiteren Bestand der Bw. existenziell in Frage stellt. Dies wäre dem evidenten Nutzen der Tätigkeit der Bw. für das Allgemeinwohl gegenüber zu stellen. Darüber hinaus wäre auch der volkswirtschaftliche Nutzen zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 10. April 2008, zugestellt am 11. April 2008, wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus, dass eine persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der Investitionszuwachsprämien nicht festgestellt werden könne, da nach dem Vorbringen des Nachsichtsansuchens die Abstattung des restlichen Rückstandes von derzeit € 235.381,17 innerhalb eines Jahres möglich und die Finanzierung der GmbH über die nächsten Jahre sichergestellt wäre, weshalb Grund zur Annahme bestehe, dass der gesamte Rückstand mittels Ratenbewilligung über mehrere Jahre entrichtet werden könne.

Auch die behauptete sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, da die Einstufung als gemeinnütziges Unternehmen von der Bw. selbst angestrebt worden wäre. Damit hätte dieser bzw. dem steuerlichen Vertreter klar sein müssen, dass nach der Rechtslage eine Investitionszuwachsprämie nicht zustehe. Trotzdem wäre die Gemeinnützigkeit geltend gemacht worden. Die Rückzahlung der Investitionszuwachsprämie ergebe sich aus der Auswirkung der Zuerkennung eines anderen Begünstigungsanspruches, nämlich dem der Gemeinnützigkeit. Dass im vorliegenden Fall eine vom Gesetzgeber nicht gewollte besondere Rechtslage eingetreten wäre, könne hier nicht erkannt werden.

Der volkswirtschaftlichen Nutzen des Unternehmens könne nicht in die Feststellung einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung einfließen, sondern wäre nur im Falle einer vorliegenden Unbilligkeit bei der darauffolgenden Ermessensausübung der Abgabenbehörde zu berücksichtigen, wobei auch andere Zweckmäßigkeitserwägungen, wie beispielsweise der Grundsatz der Steuergerechtigkeit im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zu beachten wären.

Mit Schreiben vom 1. Mai 2008 beantragte die Bw. die Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung bis 27. Juni 2008. Diesem Antrag wurde mit Bescheid vom 27. Mai 2008 entsprochen. Mit weiterer Eingabe vom 26. Juni 2008 wurde die Verlängerung der Berufungsfrist bis 25. Juli 2008 begehrt, der erneut mit Bescheid vom 1. Juli 2008 entsprochen wurde. Schließlich beantragte die Bw. am 23. Juli 2008 eine weitere Fristverlängerung bis 31. Dezember 2008 bzw. maximal bis zur Erledigung der Verfassungsgerichtshofbeschwerde, über die nicht bescheidmäßig abgesprochen und die damit stillschweigend bewilligt wurde.

Mit Beschluss vom 23. September 2008 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der erwähnten Beschwerde unter Abtretung an den Verwaltungsgerichtshof ab.

In der dagegen am 12. Februar 2009 eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass entgegen den Ausführungen in der Bescheidbegründung eine persönliche Unbilligkeit gegeben wäre. Weiters werde ausgeführt, dass es unter höchsten Anstrengungen gelungen wäre, den Abgabenrückstand (ohne die Rückforderung der Investitionszuwachsprämie für die Jahre 2002 und 2003 in Höhe von € 245.727,21) in Höhe von damals € 235.381,17 mit Ende Jänner 2009 zu tilgen. Dies wäre nur möglich gewesen, da eine Anhebung der Tagessätze durch den Fonds S. hätte erreicht werden können, außerdem die Bank die Tilgung der Kredite ausgesetzt hätte und strikte Maßnahmen zur Kostenreduktion eingeleitet worden wären.

Naturgemäß wären durch die notwendigen Ratenzahlungen wichtige Investitionen in grundlegende Versorgungsmaßnahmen hintangestellt worden, welche nun nach Beendigung der Ratenzahlungen dringend nachgeholt werden müssten. Werde nun zusätzlich die Rückzahlung der vom Finanzamt seinerzeit gewährten Investitionszuwachsprämien fällig, könnten abermals die Investitionen in dringend notwendige medizinische Geräte, in den Einbau eines Essensaufzuges oder in die Nachrüstung der Fenster mit Außenrollläden, um insbesondere in den Sommermonaten ein vertretbares Raumklima zu schaffen, wieder über Jahre hinaus nicht getätigt werden. Damit könne der laufende Geschäftsbetrieb neuerlich nicht sichergestellt werden. Angesichts der auf die Bw. zukommenden schwierigen wirtschaftlichen Zeiten werde sich ihre Lage zusätzlich verschlechtern und die Existenzgrundlagen der Gesellschaft gefährden, sodass das Weiterbestehen dadurch neuerlich massiv in Frage gestellt werden würde (vgl. *Ritz*, BAO Kommentar, 3. Auflage, Linde, S. 709 ff., und die dort angegebene Rechtsprechung).

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. März 2009 wurde die Berufung als verspätet eingebracht zurückgewiesen.

Daraufhin stellte die Bw. mit Schreiben vom 2. April 2009 den Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung des Bescheides vom 10. April 2008, mit dem der Nachsichtsantrag vom 5. Dezember 2007 abgewiesen wurde, da der Spruch des Bescheides rechtswidrig wäre.

Ergänzend zu den bisherigen Schriftsätzen wurde dabei ausgeführt, dass persönliche Unbilligkeit vorläge, da die Begleichung des gegenständlichen Betrages von € 245.727,21 ihre Existenzgrundlagen massiv gefährde. Dass die zum Zeitpunkt der Antragstellung (Nachsicht) zusätzlich gewährten Zuschüsse des Fonds S. , die nach sehr intensiven Verhandlungen im Hinblick auf die äußerst schwierige Situation der Bw. und dem großen Nutzen ihrer Tätigkeit für das Gemeinwesen erreicht worden wären, sowie die damals eingeleiteten rigidesten Sparmaßnahmen eine Begleichung der zusätzlich im beträchtlichen Ausmaß gegebenen Abgabenrückstände beim Finanzamt bzw. bei der Wiener Gebietskrankenkasse ermöglicht hätten, wäre die wesentliche Voraussetzung gewesen, um überhaupt den gegenständlichen Antrag stellen zu können. Denn erst dadurch wäre eine Situation gegeben (gewesen), dass bei Gewährung der beantragten Nachsicht ein Sanierungseffekt gegeben gewesen wäre und dass damit die Existenzgefährdung verringert hätte werden können. Es könne daher den Ausführungen des Finanzamtes nicht gefolgt werden, dass aus der ratenmäßigen Begleichung eines Rückstandes von € 235.581,17 durch die oben angeführten Maßnahmen und der zusätzlichen Mittel aus dem Fonds auch abzuleiten wäre, dass damit die Möglichkeit bestehe, den beantragten Betrag zusätzlich zu begleichen. Wie bereits im Nachsichtsansuchen ausgeführt, wären alle unter Aufrechterhaltung des gemeinnützigen Auftrages möglichen Sparmaßnahmen konsequentest umgesetzt und die der Bw. zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Erreichung zusätzlicher Mittel bestmöglich ausgeschöpft worden. Ohne den von der Stadt Wien und der Allgemeinheit intensiv nachgefragten und im Nachsichtsansuchen näher erläuterten gemeinnützigen Auftrag der Bw. zu gefährden und dringend benötigte Ressourcen zu verschleudern, wäre der dem Nachsichtsansuchen zu Grunde liegende Betrag seitens der Bw. nicht zu begleichen, zumal wegen des dann nicht mehr möglichen Fortbetriebes die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose negativ wäre.

Darüber hinaus wäre auch sachliche Unbilligkeit gegeben, da die Bw. mit der für das Gemeinwesen und Allgemeinwohl in Wien so wesentlichen und Nutzen bringenden Einrichtung eines „gemeinsamen Lebensraumes“ für pflegebedürftige Menschen und alleinerziehende junge Frauen ohne die zum Start erforderlichen immensen Investitionen nicht tätig hätte werden können. Im Verhältnis zu anderen gemeinnützigen Institutionen wäre dabei festzustellen, dass bei diesen eine solche im Verhältnis außergewöhnliche Investitionsbelastung überwiegend nicht gegeben wäre. Ziehe man nun in Betracht, dass einerseits der dem Nachsichtsansuchen zu Grunde liegende Betrag in Höhe von rund € 250.000,00 bei Regelbesteuerung einem

Gewinn in Höhe von rund € 1.000.000,00 entspreche und andererseits die Bw. 2006 buchmäßig ein negatives Eigenkapital ausweise, das diesen Betrag weit übersteige sowie naturgemäß bei den sozialen und gemeinnützigen Tätigkeiten der Bw. keine entsprechenden Überschüsse erzielt werden könnten, wäre unschwer zu erkennen, dass hier eine sachliche Unbilligkeit vorliege. Auf Basis dessen wäre dann auf den bereits im Nachsichtsansuchen dargelegten Nutzen der Tätigkeit der Bw. für Volkswirtschaft und Gemeinwesen hinzuweisen, die eine stattgebende antragsgemäße Gewährung jedenfalls rechtfertige.

Mit Schreiben vom 3. April 2009 ergänzte die Bw., dass nach Aufhebung des abweisenden Bescheides betreffend Nachsichtsansuchen beantragt werde, dass gemäß § 299 Abs. 2 BAO der abweisende Bescheid nicht nur aufgehoben, sondern auch durch einen dem Nachsichtsansuchen vom 5. Dezember 2007 stattgebenden Bescheid ersetzt werde.

Am 6. Mai 2009 übermittelte die Bw. nach Aufforderung durch das Finanzamt ihre Bilanz zum 31. Dezember 2006, aus der das hoch negative Eigenkapital und ihre bedrohliche wirtschaftliche Lage hervorgehe. Es werde darauf hingewiesen, dass diese Bilanz unter der Prämisse des Fortbestandes erstellt worden wäre. Würde man einen Wertansatz zu Liquidationswerten wählen, erhöhe sich die Überschuldung noch beträchtlich.

Mit Bescheid vom 25. Mai 2009 wies das Finanzamt den Antrag nach § 299 Abs. 1 BAO ab und führte begründend aus, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Interessen an der Arbeitsplatzsicherung und wirtschaftspolitische Überlegungen noch keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung begründen würden, hingegen aber die Existenzgefährdung eines Unternehmens. Aus dem übermittelten Vermögensstatus wäre ersichtlich, dass außer den Finanzamtsverbindlichkeiten noch andere Verbindlichkeiten aushaften würden. Die aberkannten und rückgeforderten Investitionszuwachsprämien betrügen 1,47 % der Gesamtverbindlichkeiten. Hierbei wäre selbst bei einer etwaigen Nachsichtsgewährung eine massive Verringerung der Existenzgefährdung und ein Sanierungseffekt nicht zu erblicken. Vielmehr wäre eine Gewährung der beantragten Nachsicht ein einseitiger Forderungsverzicht, der eine Gläubigerbevorzugung darstelle. Da der Spruch des angefochtenen Bescheides sich als richtig erwiesen hätte, wäre der Antrag abzuweisen gewesen.

Dagegen brachte die Bw. am 24. Juni 2009 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung ein, beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Berufungssenat und führte aus, dass im Jahr 2007 im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2006 ein ganzes Bündel von Maßnahmen eingeleitet worden wären, um die Chance des positiven Fortbestandes des Unternehmens zu wahren. Diese Maßnahmen wären auch der Fortbestandsprognose des Jahresabschlusses 2006 zu entnehmen, welche dem

Wirtschaftsprüfer hätte vorgelegt werden müssen und ohne diese es keinen Bestätigungsvermerk gegeben hätte.

Die wesentlichen Sanierungsmaßnahmen wären die Anhebung der Tagsätze durch den Fonds S. für die Jahre 2007-2009, die Aussetzung der Tilgung der Kredite durch die Bank bis Ende 2009, die Vereinbarung von Ratenzahlungen beim Finanzamt und der Wiener Gebietskrankenkasse sowie drastische Maßnahmen zur Kostenreduktion gewesen. Bei der Durchführung des erwähnten Maßnahmenpaketes hätten die Mehrzahl ihrer Kreditoren und der Fonds einen massiven Beitrag zur Sanierung geleistet, sodass keinesfalls von einer einseitigen Gläubigerbevorzugung durch die beantragte Abgabennachsicht gesprochen werden könne. Durch die Umsetzung der Maßnahmen wäre es gelungen, die drohende Existenzgefährdung der Bw. in einem ersten Schritt abzuwenden.

Weiters wären aber durch die notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen im Jahr 2007, welche im Jahr 2008 fortgesetzt worden wären, wichtige Investitionen in grundlegende Versorgungsmaßnahmen hintangestellt worden. Zusätzlich laufe Ende 2009 die Aussetzung der Tilgung der bestehenden Kredite aus, weshalb ab 2010 somit auch die Annuität an die Bank wieder bedient werden würde. Da die Laufzeit der Kredite aber nicht hätte verlängert werden können, wären ab 2010 entsprechend höhere Rückführungsraten (Nachholung) zu leisten.

Daher würde die Nachsicht der seinerzeitig gewährten Investitionszuwachsprämien für 2002 und 2003 die dringend benötigte Liquidität zur nachhaltigen Aufrechterhaltung des Betriebes, zur Durchführung notwendiger hintangestellter Investitionen und zur Leistung künftiger Annuitäten erhalten. Der im angefochtenen Bescheid angeführte Vergleich, dass die rückgeforderten Investitionszuwachsprämien zum 31. Dezember 2006 nur 1,47 % der Gesamtverbindlichkeiten betragen hätten, wäre für die Beurteilung der Existenzgefährdung nicht zielführend, da der überwiegende Teil der Verbindlichkeiten sehr lange Fristigkeiten hätte, die Investitionszuwachsprämien jedoch sofort fällig wären, was zu der erwähnten Existenzgefährdung führe.

In der am 25. März 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. ergänzend ausgeführt, dass eine sachliche Unbilligkeit im gegenständlichen Fall auch unter dem Gesichtspunkt zu sehen wäre, dass bei Einführung der Investitionszuwachsprämie verschiedene internationale Unternehmen ihren Sitz ins Inland verlegt, hier die Prämie geltend gemacht hätten und in der Folge zumindest teilweise wieder ins Ausland abgewandert wären. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine GmbH, die für das Gemeinwohl äußerst viel geleistet und ca. € 18 Mio in das Haus investiert hätte, sodass

die Einhebung der gemäß dem Körperschaftsteuergesetz rückzufordernden Investitionszuwachsprämie jedenfalls als unbillig erscheine.

Seitens der Frau Präsidentin der Bw. wurde ausgeführt, dass die gegenständliche Einrichtung im Jahr 2002 im Lichte des Pflegeskandals Lainz und auch des allgemeinen Bedürfnisses, neue Wohnmodelle für pflegebedürftige Menschen zu schaffen, errichtet worden wäre, und zwar auch mit Wohlwollen und Förderung der Gemeinde Wien. K. hätte sich damals in ein völlig neues Betätigungsfeld gegeben und das Projekt wäre in den ersten Jahren eher zögernd angelaufen, hätte sich aber in den Folgejahren dann bestens entwickelt. Auf Grund einer im Jahr 2007 stattgefundenen GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) und Betriebsprüfung hätte sie sich vom damaligen Geschäftsführer getrennt, weil die Mangelhaftigkeit seines Handelns in Bezug auf die Nichtbezahlung von Gläubigeransprüchen, unter anderem auch des Finanzamtes, hervorgekommen und zusätzlich zur ganzen Misere auch noch die Rückforderung der Investitionszuwachsprämie erfolgt wäre. In dieser Situation hätte die Zahlungsunfähigkeit der GmbH massiv gedroht und es hätten alle Kräfte innerhalb des Hauses und auch die Mitwirkung der Stadt Wien, sowie ein dreijähriger Tilgungsverzicht durch die finanzierende Bank und auch ein massiver Sparkurs gefahren werden müssen, um das Überleben der Einrichtung zu sichern. Nunmehr stelle sich im Jahr 2010 die Situation dergestalt dar, dass der Fortbestand des Unternehmens hätte gesichert werden können, jedoch die wirtschaftliche Situation nach wie vor als angespannt anzusehen wäre, zumal nunmehr auch durch höhere Kredittilgungen gegenüber den Banken, bei gleichbleibender Laufzeit der Kredite, erhöhte Belastungen anfallen würden. Bezüglich des Jahresergebnisses 2009 wäre auszuführen, dass dieses noch nicht endgültig feststehe, sich aber in etwa in der budgetierten Höhe von € 749.000,00 bewegen werde. Die Gemeinnützigkeit der GmbH wäre nicht herbeigeführt worden, sondern wäre faktisch gegeben gewesen wie bei allen Unternehmen von Kolping.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Berufung und führte aus, dass die Gemeinnützigkeit von Anfang gegeben und die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie schon von vornherein nicht gerechtfertigt gewesen wäre, wenn das Vorbringen der Bw. richtig wäre. Weiters wäre auszuführen, dass die Finanzamtsverbindlichkeiten 1,47% der Gesamtschulden betragen hätten und die Bankverbindlichkeiten im Ratenwege abbezahlt werden würden. Ein Forderungsverzicht eines anderen Gläubigers liege nicht vor. An das Finanzamt wäre bisher noch kein entsprechendes Ratenansuchen auf eine längerfristige Entrichtung der zu Grunde liegenden Investitionszuwachsprämien gerichtet worden.

Der steuerliche Vertreter beantragte, der gegenständliche Berufung stattzugeben und führte aus, dass zwar von vornherein die Gemeinnützigkeit der GmbH gegeben gewesen, aber von der Verfassungswidrigkeit des Körperschaftsteuergesetzes ausgegangen worden wäre, weswegen man sich dazu entschlossen hätte, die Investitionszuwachsprämien zu beantragen. Dies umso mehr, als davon ausgegangen worden wäre, dass dem Ziel der Investitionszuwachsprämie voll entsprochen werde. Zu den Ausführungen des Amtsvertreters wäre auszuführen, dass außer den Finanzamtsverbindlichkeiten ca. € 14 Millionen Bankschulden bestünden, wovon € 12,5 Mio. als langfristige Verbindlichkeiten (bis 2023) für den Bau des Hauses, welche grundbücherlich besichert wären, bestünden. Lediglich € 1,5 Mio. wären als Kontokorrentkredit geführt worden, und zwar zur Abdeckung der laufenden Aufwendungen des Betriebes. Es wäre nicht richtig, dass andere Gläubiger nicht zur Sanierung der GmbH beigetragen hätten. Dazu wäre darauf zu verweisen, dass im Rahmen der durchgeführten GPLA-Prüfung zum Einen der Ermessensspielraum sehr zu Gunsten der GmbH geübt und zum Anderen ein Zinsverzicht in Bezug auf die ratenweise zurückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge geleistet worden wäre. Auch die Bank hätte ihren Beitrag durch eine dreijährige Ruhendstellung der Kreditzahlungen geleistet. Zudem hätte es vom Fonds S. einen zinsenlosen Kredit von € 1,3 Mio. gegeben, was zu Zinsersparnissen in Summe von ca. € 250.000,00 geführt hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, gemäß § 302 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 BAO jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig.

Darüber hinaus sind gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO Aufhebungen nach § 299 BAO auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

Im gegenständlichen Fall wurde der Bescheid vom 10. April 2008, mit dem der Nachsichtsantrag vom 5. Dezember 2007 abgewiesen wurde, am 11. April 2008 zugestellt und gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO rechtswirksam. Der Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung dieses Bescheides vom 2. April 2009 war daher rechtzeitig.

Da die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO nur dann erfolgen kann, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, war das Vorliegen der Voraussetzungen des § 236 Abs. 1 BAO zu prüfen.

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.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103; sowie *Stoll*, BAO, 583).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. 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. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst

hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (*Stoll*, BAO, 2421).

Wirtschaftspolitische Überlegungen und Interessen an der Arbeitsplatzsicherung sowie der volkswirtschaftliche Nutzen der Gesellschaft begründen nach der Rechtsprechung noch keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung (VwGH 21.4.1997, 92/17/0232).

Aus dem Vorbringen, dass bei anderen gemeinnützigen Institutionen nicht dermaßen hohe Investitionen anfallen würden, lässt sich nichts gewinnen, weil der Unbilligkeitstatbestand nicht darauf abzielt, dass diese Ausgaben bei anderen Unternehmen nicht vorliegen, sondern lediglich darauf, dass der Gesetzgeber im Einzelfall eine atypische Belastungswirkung nicht vorhergesehen hat.

Im gegenständlichen Fall nahm die Bw. auf Grund ihrer getätigten Investitionen die Investitionszuwachsprämien für 2002 und 2003 in Anspruch. Die Rechtsfolge, dass diese auf Grund der danach antragsgemäß zuerkannten Gemeinnützigkeit wieder zurückzufordern waren, ist nicht außergewöhnlich, sondern hat nicht nur der Gesetzgeber vorgesehen, sondern hätte auch die Bw. damit rechnen müssen, zumal der steuerliche Vertreter ohnehin einbekannte, dass es von vorn herein klar gewesen wäre, dass die Gemeinnützigkeit der Bw. von Anfang an vorhanden gewesen wäre, weshalb er offenbar lediglich zu dem Zweck der späteren Bekämpfung der Rückforderung vor dem Verfassungsgerichtshof (der die Behandlung der Beschwerde allerdings bereits ablehnte) die Investitionszuwachsprämien in vollem Bewusstsein, dass diese bei Vorliegen der (beantragten) Gemeinnützigkeit nicht zustehen und daher zwingend zurückzufordern sein werden, in Anspruch nahm.

Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann es aber nicht liegen, dass dem durch den Verfassungsgerichtshof verwehrt gebliebenen Anspruch auf Geltendmachung der Investitionszuwachsprämien trotz Vorliegens der Gemeinnützigkeit nunmehr über den Umweg der Abgabennachsicht de facto zum Recht verholfen werden soll.

Eine sachlich bedingte Unbilligkeit liegt somit nicht vor.

Da von der Bw. auch persönliche Unbilligkeit behauptet wurde, war nunmehr zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine solche vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit muss ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich der Bw. entstehenden Nachteilen bestehen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Unternehmens gefährden würde.

Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

Die Einsichtnahme in die Bilanz zum 31. Dezember 2008 ergab, dass Bankverbindlichkeiten in Höhe von € 12.869.007,52 aushaften, denen die zur Nachsicht beantragten Investitionszuwachsprämien 2002 und 2003 in Höhe von € 245.727,21 gegenüberstehen. Eine Auswirkung einer etwaigen Nachsicht eines Anteiles von lediglich rund 1,9 % der Bankverbindlichkeiten im Sinne einer Sanierbarkeit und Abwendung der Existenzgefährdung kann daher nicht erblickt werden. Daran vermag auch der Einwand der Bw., dass die Kreditverbindlichkeiten erst langfristig zurückzuzahlen bzw. zum Teil auch gestundet worden wären, wohingegen die Investitionszuwachsprämien bereits zur Zahlung fällig wären, nichts ändern.

Die Bw. hat somit nicht ausreichend dargelegt, weshalb gerade durch die Einbringung der in Rede stehenden restlichen Abgaben ihre wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre. Eine - unbestrittene - Verminderung der Liquidität reicht jedoch für die Annahme einer Existenzgefährdung nicht aus (VwGH 4.10.1985, 82/17/0021).

Allerdings waren auch nachstehende Feststellungen in den Erläuterungen (Pkt. 3.5.1.2.) zur genannten Bilanz zu berücksichtigen:

„In den letzten zwei Geschäftsjahren wurden durchgehend klar positive Ergebnisse (Jahresüberschuss 2007: € 506.788,77; Jahresüberschuss 2008: € 1.297.049,77, davon € 600.000,00 außerordentlicher Ertrag) erwirtschaftet. Auch das vorgelegte Budget 2009 plant mit € 749.000,00 einen ansteigend positiven Jahresüberschuss.

Mit diesen in den letzten zwei Jahren erwirtschafteten Jahresüberschüssen wurde das per Ende 2006 ausgewiesene negative Eigenkapital von € 4.196.970,24 per Ende 2008 um € 1.804.000,00 reduziert. Wenn man für die Zukunft durchschnittliche Jahresüber-

schüsse in der Größenordnung des Budgets 2009 unterstellt, so wird im Jahr 2012 wieder ein positives Eigenkapital zu Buche stehen.“

Daraus folgt wohl unzweifelhaft, dass eine Existenzgefährdung der Bw. nach ihren eigenen Angaben ohnedies nicht vorliegt.

Auch aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156), dass es für das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme, lässt sich nichts gewinnen, weil in der vorliegenden Bilanz zum 31. Dezember 2008 Forderungen und Kassenbestände sowie Bankguthaben von rund € 1,9 Mio. aufscheinen, sodass die Investitionszuwachsprämien von € 245.727,21 daraus ohne Weiteres abgedeckt werden könnten.

Weiters kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass nach den Angaben der Bw. offenbar die Abgabenbehörde der einzige Gläubiger wäre, der einen Schuldnachlass gewähren soll, zumal Bankannuitäten nach einer Tilgungsaussetzung mittlerweile wieder – und noch dazu in höherem Ausmaß als davor – wieder bedient werden. Daran kann auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass für die ratenweise Abstattung der ausständigen Sozialversicherungsbeiträge auf die Entrichtung von Zinsen verzichtet worden wäre, nichts ändern, da zum Einen damit kein (teilweiser) Forderungsverzicht ausgesprochen wurde und zum Anderen auch der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung seine Bereitschaft zur Genehmigung einer zinslosen Abstattung der Investitionszuwachsprämien in monatlichen Raten signalisierte.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.12.1989, 89/14/0196; VwGH 24.9.1999, 99/14/0118) kann zwar im Rahmen eines allgemeinen, quotenmäßigen Forderungsverzichts (Ausgleiches) ein Verzicht auf die Abgabenforderungen zur Sanierung des Unternehmens beitragen und im Falle einer solchen Sanierung die Einhebung der (vollen) Abgabenschuldigkeiten unbillig sein, jedoch die Abgabenbehörde zur Gewährung einer Abgabennachsicht aber jedenfalls dann nicht verhalten sein, wenn keine realistische Hoffnung auf einen Ausgleich besteht.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt demnach ebenfalls nicht vor.

Da somit die Nachsichtsvoraussetzungen nicht gegeben sind, war auch keine Ermessensentscheidung zu treffen. Allerdings wird darauf hingewiesen, dass auch im Rahmen des Ermessens nicht anders zu entscheiden gewesen wäre, weil nach der Judikatur des Verwaltungsge-

richtshofes gegen eine Nachsichtsgewährung auch spricht, wenn die Nachsicht sich nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

Da der das Nachsichtsansuchen abweisende Bescheid vom 10. April 2008 sich somit als richtig erwies, war die Berufung betreffend den Antrag, diesen nach § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben, abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. März 2010