



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Dr. Walter Mette, Dr. Wolfgang Seitz und Gerhard Mayrhofer über die Berufung des CR, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 25. November 2004 betreffend Widerruf der Löschung (§ 235 BAO) nach der am 29. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25. November 2004 widerrief das Finanzamt die mit Bescheid vom 21. März 2003 verfügte Löschung von Abgaben im Betrag von € 671.816,19.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Berufungswerber (Bw.) aus, dass in der Begründung des angefochtenen Bescheides lediglich ausgeführt werde, dass das Vorhandensein der Verhältnisse, welche zur Löschung geführt hätten, auf Grund unrichtiger bzw. irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden sei.

Mangels exakter Sachverhaltsfeststellungen, Beweismwürdigung und rechtlicher Überlegungen entspreche der angefochtene Bescheid keineswegs der Bestimmung des § 93 Abs. 3 lit. a BAO. Das Finanzamt habe vor Erlassung des angefochtenen Bescheides keinerlei Parteienghör gewährt. Auch seien die Ausführungen, dass bei Erlassung des

Bescheides vom 21. März 2003 das Vorhandensein der Verhältnisse, welche zum Lösungsbescheid geführt hätten, auf Grund unrichtiger bzw. irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden seien, unrichtig.

Im Dezember 2002 sei die nunmehrige Gemeinschuldnerin an das Finanzamt – wie auch an andere Gläubiger vorher – herangetreten, um in Hinblick auf die Vermögenssituation der Gesellschaft – es habe sich die Notwendigkeit der Einbringung eines Insolvenzantrages gestellt – um den Abschluss eines außergerichtlichen Ausgleiches anzusuchen. Diesbezüglich sei unter Vorlage von Unterlagen – zum Beispiel Jahresabschluss per 30. September 2002 – die wirtschaftliche Situation des Unternehmens damals ausführlich dargelegt und auch festgehalten worden, dass jederzeit weitere Auskünfte erteilt würden und alle Unterlagen überprüft werden könnten. Das Finanzamt habe dann mit Schreiben vom 6. Februar 2003 – gerichtet an den damaligen Rechtsvertreter EH – einem außergerichtlichen Ausgleich zugestimmt, ebenso wie auch die anderen Gläubiger. Nachdem der 20%ige außergerichtliche Ausgleich durch Zahlung von dritter Seite erfüllt worden sei, habe das Finanzamt gemäß dem vereinbarten außergerichtlichen Ausgleich den Bescheid vom 21. März 2003 erlassen.

Die von der Gesellschaft seinerzeit erteilten Informationen und vorgelegten Urkunden seien richtig gewesen. Auch seien dem Finanzamt stets eine Überprüfung und weitergehende Informationen angeboten worden, daher seien unrichtige bzw. irreführende Angaben nicht gemacht worden. Auch eine Änderung der Verhältnisse sei nicht eingetreten. Lediglich durch den von sämtlichen Gläubigern angenommenen 20%igen Zwangsausgleich (gemeint wohl: Ausgleich) sei die Stellung eines Konkurs- bzw. Ausgleichsantrages formell entbehrlich gewesen, diesbezüglich habe sich zwangsläufig eine Änderung der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens ergeben, die allerdings eine Abänderung bzw. einen Widerruf der mit Bescheid vom 21. März 2003 durchgeführten Abschreibung gemäß § 294 Abs. 1 und 2 BAO nicht rechtfertige. Das Finanzamt habe für die Republik Österreich mit der Gesellschaft einen außergerichtlichen Ausgleich abgeschlossen, an den die Abgabenbehörden gebunden seien, daher auch nicht auf Rechtsgrundlage des § 294 BAO widerrufen könnten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2005 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte der Bw. gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit der Berufungsvorentscheidung werde erstmals eine umfassende – wenn auch unrichtige - Begründung für den angefochtenen Bescheid gegeben. Die Abgabenbehörde erster Instanz könne rechtlich gesehen eine im angefochtenen Bescheid zu gebende Begründung nicht im Wege einer Berufungsvorentscheidung nachholen, weil diese – ungeachtet, dass sie bis zur Berufungsentscheidung im Rechtsbestand bleibe – nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sei. Dies sei die als unerledigt geltende Berufung und der erstinstanzliche Bescheid. Dies bedeute, dass die in der Berufungsvorentscheidung getätigte Begründung für das Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz an sich unbeachtlich sei. Weder im erstinstanzlichen Bescheid noch in der Berufungsvorentscheidung sei ausgeführt worden, auf welche Gesetzesbestimmung sich die Abgabenbehörde erster Instanz stütze, nämlich § 294 Abs. 1 BAO oder § 294 Abs. 2 BAO.

Wie in der Begründung der Berufungsvorentscheidung richtig festgehalten sei, habe die Gesellschaft mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2002 zwecks Vermeidung eines Insolvenzverfahrens um einen außergerichtlichen Ausgleich angesucht, weil zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gemäß §§ 66, 67 KO (Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung) gegeben gewesen seien. Unabhängig davon, dass die in der Begründung der Berufungsvorentscheidung getätigten Angaben der Betriebsprüfung, die Gesellschaft hätte im Jahr 2002 einen Gewinn ausgewiesen, unrichtig seien, ergebe sich daraus noch nicht zwingend, dass damals Ende 2002 Anfang 2003 dennoch die Insolvenzvoraussetzungen nicht gegeben gewesen wären, da bei einer juristischen Person Konkursvoraussetzung Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung sei. Zweifelsfrei seien bis zum Zeitpunkt der Löschung der nunmehr widerrufenen Abgabenverbindlichkeiten die Insolvenzvoraussetzungen bei der Gesellschaft bedauerlicherweise gegeben gewesen. Gehe man allerdings von der nunmehr finanziellen und bilanziellen Situation der Gesellschaft auch unter Berücksichtigung der aufgrund der Betriebsprüfung im März 2005 erlassenen Wiederaufnahmebescheide sowie neuer Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide 2000-2002 aus, so ergebe sich, dass im Falle der Rechtskraft der vorhin erwähnten Bescheide auf jeden Fall wiederum die Insolvenzvoraussetzungen vorhanden seien, sodass auf jeden Fall der Tatbestand des § 294 Abs. 1 lit. a BAO – Änderung der tatsächlichen Verhältnisse – nicht gegeben sei. Ein Widerruf der am 21. März 2003 verfügten Löschung von € 667.818,19 könne – wenn überhaupt – nur auf § 294 Abs. 2 BAO gestützt werden, weil es sich im gegenständlichen Fall betreffend Widerruf um einen Bescheid mit rückwirkender Kraft handle.

Bei einem außergerichtlichen Ausgleich sei es möglich, dass verschiedene Gläubiger – nach Kategorien gestaffelt – ungleich behandelt würden. Entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung liege eine zivilrechtliche wirksame Vereinbarung vor, die nicht einseitig aufgehoben werden könne.

Anlässlich des Ersuchens um einen außergerichtlichen Ausgleich seien zahlreiche Unterlagen vorgelegt und die wirtschaftliche Situation des Unternehmens ausführlich mit dem Hinweis, dass jederzeit weitere Auskünfte erteilt würden und alle Unterlagen überprüft werden könnten, dargelegt worden. Es sei daher unrichtig, dass von Seite der Gesellschaft unrichtige oder irreführende Angaben gemacht worden seien, schon gar nicht wissentlich unwahre Angaben oder gar eine strafbare Handlung. Wenn das Finanzamt in Zusammenhang mit einem außergerichtlichen Ausgleich und einer damit verbundenen Löschung von Abgabenverbindlichkeiten die entsprechenden Angebote betreffend ergänzender Auskunftserteilung und dergleichen nicht nütze, könne demgemäß nicht dann ein Widerruf gemäß § 294 Abs. 1 und Abs. 2 BAO darauf begründet werden, dass angeblich unwahre oder unrichtige bzw. wissentlich unrichtige Angaben gemacht worden seien – ungeachtet des Umstandes, dass dies nicht der Richtigkeit entspreche.

Zum Themenkreis Honoraransprüche und Fehlinvestitionen, insbesondere Rabatt für das Überschreiten eines Gesamtumsatzes in Höhe von S 120 Mio., sei ausgeführt, dass sich ab 1996 das Geschäftsfeld der Gesellschaft aufgrund drohender Schadenersatzansprüche aus laufenden Prozessen (BH, V-GmbH, etc.) vom mittelfristigen Projektgeschäft hin zur Personalbereitstellung verschoben habe. Zur Abwicklung von Planungs- und Beratungsleistungen sei 1996 die K-KG gegründet worden. Von der H-GmbH seien ab diesem Zeitpunkt nur noch bestehende Projekte weiter betreut und in weiterer Folge nur noch Dienstleistungen im Bereich der Personalbereitstellung angeboten worden. Die Bereitstellung von Personal sei zu Stundensätzen erfolgt, die mit einem Aufschlag von 100% auf die Bruttopersonalkosten kalkuliert worden seien. Im Falle des Erreichens eines Gesamtumsatzes vom mindestens S 120 Mio. sei ein Gesamtrabatt von 40% vereinbart worden, der für Großkunden branchenüblich sei. Es seien in der Folge jährlich Rabatte gewährt worden. Das Erreichen des Gesamtumsatzes für die Gewährung des vereinbarten Maximalrabattes sei in den ersten drei Jahren (bis 2000 – Endabrechnung für 1999) nicht vorhersehbar gewesen. Nichts desto trotz seien in den einzelnen Jahren Rabatte in Höhe von über S 30 Mio. gewährt worden, die nachträgliche Gewährung von € 903.574,76 exkl. 20% USt sei erst durch Überschreiten des vereinbarten Gesamtumsatzes schlagend geworden.

Bei einem Betrag ohne Rabatt von S 12,665.000,00 im Jahr 1997 und S 25,130.000,00 im Jahr 1998 sei für 1997 und 1998 ein Gesamtrabatt in Höhe von S 9,500.000,00 (ca. 25%) gewährt worden. Für das Jahr 1999 sei bei einem Betrag ohne Rabatt von S 51,619.212,50 nach Abrechnung am 31. März 2000 ein Rabatt von S 15,485.763,75 (30%) und für das Jahr 2000 bei einem Betrag ohne Rabatt von S 41,339.000,00 nach Abrechnung am 31. Juli 2001 ein Rabatt von S 14,881.926,60 (36%) gewährt worden. Für das Jahr 2001 sei bei einem Betrag ohne Rabatt von S 30,000.000,00 am 15. Februar 2002 im Zuge der Endabrechnung

1997 bis 2000 einvernehmlich auf die Gewährung eines Rabattes verzichtet worden. Die diesbezüglichen Unterlagen (Vereinbarung vom 3. Jänner 1997, jährlichen Abrechnungen, Endabrechnung und Vereinbarung vom 15. Februar 2002) seien den Betriebsprüfern vorgelegt, ausführlich erläutert und letztendlich von den Betriebsprüfern akzeptiert worden.

Zum Themenkreis Veräußerung immaterieller Vermögensgegenstände – lange Zahlungsziele sei auszuführen, dass immaterielle Vermögensgegenstände im Allgemeinen schwer marktgängig seien. Im speziellen Fall habe es sich unter anderem um die K-Wort-Bildmarke gehandelt, für die primär die bis dahin unter dieser Marke am Markt agierenden Unternehmen als Kunden in Frage gekommen seien. Der Erzielung des maximalen Verkaufspreises sei die Finanzierbarkeit durch das kaufende Unternehmen gegenüber gestanden. Die Aufschiebung des Verkaufes und die vorübergehende Gewährung von Lizenzrechten hätte – neben der Unsicherheit der letztendlich gewünschten Veräußerung – zu keiner Verbesserung der Liquiditätssituation geführt. Im Übrigen seien Zahlungsfristen von 3 bis 5 Jahren bei hohen Kaufpreissummen durchaus üblich und eher kurz bemessen. Die Forderungen seien in der Bilanz ausgewiesen gewesen, die gegenständlichen Rechtsgeschäfte und Wertansätze seien mehrfach und zuletzt durch die Groß-Betriebsprüfung geprüft und nicht beanstandet worden.

Hinsichtlich des Themenkreises Fehlinvestition von Büroausbauten u.a.

Schadenersatzansprüche und offene Prozesse sei Tatsache, dass in den Jahren 1994 bis 2002 Schadenersatzansprüche für behauptete Planungsfehler in zweistelliger S-Millionenhöhe gestellt worden seien (teilweise gerichtsanhängig). Die Bildung von Rückstellungen sei aus handelsrechtlicher Sicht geboten gewesen. Prozesse der E-AG und T-GmbH gegen die H-GmbH seien u.a. zum Zeitpunkt des außergerichtlichen Vergleiches noch offen und nicht abgeschlossen gewesen. Die Betriebsprüfung – auf die sich die Berufungsvorentscheidung stütze – irre, indem sie den Streitwert der Feststellungsklage der T-GmbH mit deren Forderung gegen die Gesellschaft verwechsle. Die Bildung einer Rückstellung sei jedenfalls aus damaliger Beurteilung im Sinne der kaufmännischen Vorsicht geboten gewesen, die Höhe habe ohnedies nur einem Bruchteil der seitens T behaupteten Ansprüche entsprochen. Die Rückstellung E-AG sei seitens der Betriebsprüfung anerkannt worden. Insgesamt dürfe auf die diesbezüglich der Betriebsprüfung übergebenen Unterlagen und auch teilweise auf deren Bericht hingewiesen werden.

Was die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zum Verkauf von Anlagevermögen anlange sei festzuhalten, dass der Verkauf zur Abdeckung von Verbindlichkeiten dringend benötigt worden sei.

Zum Problemkreis Bilder sei ausgeführt, dass der Ankauf zu einem Zeitpunkt der Expansions-Euphorie 1999/2000 erfolgt sei, was diverse Bussiness-Pläne zeigten. Sowohl der Ankauf als

auch der Verkauf sei nach Schätzung bzw. Fremdoft erfolgt, das von der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden sei. Diesbezüglich dürfe angemerkt werden, dass DM ein anerkannter Antiquitäten- und Gemäldehändler sei, der wiederholt auch Schätzungen von Gemälden für Gerichte und dergleichen vornehme. Der Unterschied in Ankauf- und Verkaufspreis sei mit den handelsüblichen Zu- und Abschlägen vor allem in der Situation eines dringlichen Verkaufes leicht erklärbar. In Summe habe durch den Verkauf an die betreffenden Personen oder Unternehmen höhere Preise erzielt werden können, als seitens des professionellen Kunsthandels angeboten worden seien.

Zum Bauvorhaben R, sei festzuhalten, dass das Bauvorhaben auf einer genehmigten Einreichplanung für Wohnungen mit dem Bauwerber WM und der Eigentümergemeinschaft als Bauherr aus dem Jahr 1994 und nachträglich durchgeführten Auswechslungsplanungen basiere, die schlussendlich zur genehmigungsfähigen Bestandsplanung und Fertigstellungsanzeige geführt hätten. Dieser Vorgang sei äußerst komplex und schwierig (Schutzzone, Ausnahmegenehmigungen via Bauausschuss des 1. Bezirkes, Einbeziehung der MA 19/Denkmalschutz) gewesen. Insbesondere unter dem Aspekt, dass eine Baugenehmigung (ausgehend vom letztgültigen Bescheid) in Wien ex lege binnen 4 Jahren bei sonstigem Verfall zu konsumieren sei, sei auf die Änderung der Widmung (Büro und Wohnung) verzichtet worden. Die Fertigstellungsanzeige sei daher (noch) als Neuherstellung einer Wohnung im Dachgeschoß bezeichnet worden. Auch weise der Bestandsplan als Bauwerber und Bauherrn und die Fertigstellungsanzeige als Auftraggeber DW aus. Dies sei erforderlich gewesen, da er Miteigentümer des anteiligen Rohdachbodens gewesen sei und es grundsätzlich erforderlich sei, dass der Eigentümer diese Rechtshandlung setze, die wiederum grundsätzlich (weil ein rein verwaltungsrechtlicher Vorgang) nichts mit der wirtschaftlichen Nutzung zu tun habe.

In Summe gesehen habe das Risiko des Verlustes der Baugenehmigung durch Änderungen im nicht baulichen oder anlagentechnischen Bereich und damit verbundene mögliche Zeitverluste nicht eingegangen werden können. Die Auswechslungsplanung sei von Beginn an auf zwei getrennt nutzbare Einheiten ausgerichtet gewesen, was aus den Plänen leicht hervorgehe. Die Räumlichkeiten würden ab 2004 als Dienstwohnung und als Büroräume der K-AG (Sitz der Aktiengesellschaft) verwendet. Zum Zeitpunkt der Besichtigung durch den Betriebsprüfer sei die Möblierung noch nicht vollständig gewesen.

Das Büro R, sei immer als Standort der K-Gruppe geplant gewesen. Die massiven Schwierigkeiten einerseits mit dem Miteigentümer und andererseits mit der Baubehörde hätten dazu geführt, dass die notwendige Auswechslungsplanung erst Mitte 2000 genehmigt worden sei und bis dahin das Bauvorhaben in wesentlichen Teilen nicht habe fortgeführt

werden können. Zu diesem Zeitpunkt habe trotzdem noch keine Lösung mit Behörden und Miteigentümern zur Errichtung der für einen Bürobetrieb erforderlichen Heizung und Kühlung existiert. Letztendlich habe eine technisch aufwendige und sehr kostspielige neue Anlagenlösung gefunden werden müssen, die sowohl maschinentechnische als auch bauliche Umbaumaßnahmen erforderlich gemacht habe. Durch die Verzögerung habe ein neuer dringend notwendiger Bürostandort für die K-Gruppe gefunden werden müssen, deshalb sei im Jahr 1999 die Liegenschaft B, durch die K-GmbH erworben worden. Das Bauvorhaben R, sei daher im Jahr 2000 von der K-GmbH mit der H-GmbH vereinbarungsgemäß abgerechnet worden. Die H-GmbH habe sich für das noch in Bau befindliche Büro R, einen neuen Mieter finden müssen. Einerseits hätten die nunmehr erheblich über den ursprünglichen Planansätzen liegenden Gesamtkosten durch eine am freien Markt erzielbare Miete nicht mehr dargestellt werden können, zum anderen habe es an den notwendigen zusätzlichen finanziellen Mitteln zur Fertigstellung gefehlt. Aufgrund dieser Situation und den bekannten wirtschaftlichen Schwierigkeiten sei eine Ablöse der getätigten Investitionen durch Dritte und eine Übergabe des begonnenen Bauvorhabens unbedingt erforderlich gewesen.

Die wesentlichen Gründe dafür, dass der am Markt erzielbare Preis erheblich unter den getätigten Ausgaben liege, seien, dass es sich bei den die Plankosten überschreitenden Beträgen um verlorenen Aufwand handle, massive Abschläge durch die Insolvenz ausführender Unternehmen, noch nicht vorhandene technisch machbare konsensuale Lösungen für Heizung und Kühlung, Übernahme begonnener Gewerke, unvollständige Dokumentation, dass für die Fertigstellung mindestens noch € 500.000,00 investiert werden müssten und dafür ein Zeitraum von mindestens weiteren 2 Jahren einzuplanen sei und die Weitergabe nur mit befristeten Mietverträgen. Weiters sei der Markt für halbfertige Ausbauten in fremde Objekte in diesem Zustand aufgrund der praktisch nicht vorhandenen Finanzierbarkeit durch Banken kaum vorhanden und Abschläge über 50% das Minimum. Der Betriebsprüfung seien mehrfach Unterlagen von vergleichbaren, am Markt angebotenen Objekten vorgelegt worden, die Abschläge auf tatsächlich vorgenommene Investitionen von über 50% dokumentierten.

Klarzustellen sei, dass das Objekt R, die Geschäftsanschrift und Verwaltung der K-AG sei. Auch den Betriebsprüfern sei dargelegt worden, dass im Zusammenhang mit dem Objekt R, nicht irgendwelche nahestehenden Unternehmungen und Personen zu Lasten der Gesellschaft begünstigt worden seien. Hierbei sei stets bei Wertfindung eines Veräußerungspreises zu berücksichtigen, dass Ausbau in fremden Objekten bei Verwertung stets stark preismindernd wirke.

Bezüglich des Bauvorhabens S, sei festzuhalten, dass bei der Wertfindung des Veräußerungspreises für diese Umbauarbeiten eine notwendige rasche Verwertung sowie der Ausbau in einem fremden Gebäude entscheidend gewesen sei, es könne sohin nicht der Ansatz für Wohnungseigentum gewählt werden. Der gegenständliche Veräußerungspreis sei daher fremdüblich gewesen. Die gegenständlichen Räumlichkeiten würden sehr wohl betrieblich genutzt, derzeit von der N-GmbH, was im Rahmen deren Betriebsprüfung vom Finanzamt anerkannt worden sei. Daher seien durch diese Büroausbauten auch nicht DK bzw. dessen Tochter als Liegenschaftseigentümer begünstigt worden, weil die Räumlichkeiten nach wie vor betrieblich genutzt würden. Betreffend des Rohdachbodens bestehe nach wie vor ein langfristiger Mietvertrag und könne daher dieser nicht von der Liegenschaftseigentümerin genutzt und verwendet werden.

Insgesamt dürfe daher betreffend den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zum Verkauf von Anlagevermögen festgehalten werden, dass die diesbezüglichen Ausführungen, die sich auf die Betriebsprüfung stützten, unrichtig seien. Die jeweiligen Veräußerungspreise seien unter Berücksichtigung der entsprechenden Besonderheiten objektiv und fremdüblich ermittelt worden, es seien sohin nicht zu Lasten der Gesellschaft irgendeine Unternehmen oder Personen begünstigt worden. Es sei sohin auch nicht Anlagevermögen verschleudert worden. Die wirtschaftliche Situation des Unternehmens sei bedauerlicherweise äußerst schlecht.

Zu den Ausführungen Zerschlagungswert unter 50% in der Berufungsvorentscheidung dürfe ausgeführt werden, dass das gesamte restliche Anlagevermögen ca. € 260.000,00 betragen habe. Darin enthalten seien Wertpapiere in Höhe von ca. € 200.000,00, die zur Besicherung einer Finanzierung zugunsten der B-AG verpfändet und zum Zeitpunkt des außergerichtlichen Ausgleiches Anfang 2003 Absonderungsrechte der B-AG gewesen seien.

Zu den Ausführungen Forderungsverzicht der C sei auszuführen, dass neben den Bankverbindlichkeiten, die durch dingliche Werte und Bürgschaften besichert gewesen seien, es nur das Finanzamt und die C GmbH & Co KEGs als Großgläubiger gegeben habe. Die Cs hätten einem außergerichtlichen Nachlass zugestimmt, die betreffenden Erklärungen seien dem Finanzamt und der Betriebsprüfung vorgelegt worden.

Es werde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides gestellt.

Mit Eingabe vom 3. Jänner 2007 brachte der Bw. ergänzend im Wesentlichen vor, dass ein Lösungsbescheid der Abgabenbehörde erster Instanz am 21. März 2003 nicht ergangen sei.

Eine Abschreibung im Lösungswege ohne Bescheid werfe die Rechtsfrage auf, ob diesbezüglich überhaupt ein Bescheid über den Widerruf von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen werden könne.

In der am 29. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall eine zivilrechtliche Vereinbarung über den Abschluss eines außergerichtlichen Vergleiches mit der Abgabenbehörde getroffen worden sei, welche in der Folge zu einer Löschung der Abgabenschuldigkeiten geführt habe. Eine bescheidmäßige Löschung der Abgabenschuldigkeiten sei nicht erfolgt. Außer dem Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz vom 6. Februar 2003 als Antwort auf den Ausgleichsvorschlag lägen dem Bw. keine schriftlichen Erledigungen der Abgabenbehörde vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig,

a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder

b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Laut Schreiben vom 6. Dezember 2002 habe die H-GmbH Rechtsanwalt EH beauftragt, aus den noch näher darzustellenden Gründen zu prüfen, ob aufgrund der negativen Vermögenssituation die Einbringung eines Insolvenzverfahrens (gemeint wohl: Insolvenzantrages) im Hinblick auf die Bestimmung des § 69 Abs. 2 KO notwendig erscheine.

Aufgrund von Honorarrückforderungsansprüchen in Höhe von € 700.000,00 und einer Fehlinvestition in Bürroumbauarbeiten in Höhe von € 500.000,00 sei die H-GmbH in massive Liquiditätsprobleme geschlittert. Diese Situation werde durch die massiv stringenter werdende Kreditbereitstellungspolitik der Banken sowie die gegen die GmbH erhobenen Schadenersatzansprüche aufgrund von Planungsfehlern (E ca. € 300.000,00, T-Holzindustrie ca. € 250.000,00, die nicht durch Versicherungen gedeckt seien) weiter verschärft. Die H-GmbH habe sich daher entschlossen, (überwiegend immaterielle) Vermögenswerte zu veräußern, habe aber dabei Zahlungsfristen bis zu 5 Jahren akzeptieren müssen. Mit den dadurch kurzfristig vereinnahmten Zahlungen habe zumindest der laufende Betrieb aufrecht erhalten werden können. Aus dem Jahresabschluss zum 30. September 2002 ergebe sich ein Verlust von € 1,407.653,29 gegenüber einem Jahresverlust von € 1,543.903,17 im Jahr 2001.

Diese Bilanzziffern ergäben betriebswirtschaftlich die Notwendigkeit, die Einleitung eines Insolvenzverfahrens zu prüfen.

Bei Insolvenzscenario ergebe sich, dass das Anlagevermögen noch einen Wert von € 236.634,17 bilanzmäßig ausweise, wobei der Zerschlagungswert jedenfalls unter 50% des Betrages ausweisen werde. Hinsichtlich der ausgewiesenen Forderungen bestehe keinerlei Befriedigungsfonds, weil diese zur Gänze für Forderungen der Bank zediert seien. Die offenen Verbindlichkeiten beim Finanzamt betrügen ca. € 700.000,00. Dieser Betrag könne aufgrund der wirtschaftlichen Lage in voller Höhe nicht bezahlt werden. Die H-GmbH könnte jedoch bei besonderer Anstrengung eine Quote von 20% aufbringen. Angesichts der wirtschaftlichen Situation habe die C-KEG, S, sowie die C-KEG, R, auf je 70% ihrer Forderungen verzichtet. Ein Teilverzicht seitens der Banken sei nicht möglich, da diese bereits seit längerer Zeit Absonderungsrechte besessen.

Bevor der Weg eines Insolvenzverfahrens beschritten werde, ersuche der Vertreter um Mitteilung, ob aufgrund der geschilderten und aus den Beilagen bewiesenen wirtschaftlich negativen Situation des Unternehmens eine außergerichtliche Bereinigung auf der vorgeschlagenen Basis grundsätzlich möglich wäre. Sollten noch weitere Aufklärungen erforderlich sein, stehe der Vertreter jederzeit für Auskünfte zur Verfügung.

Laut am Schreiben vom 6. Dezember 2002 befindlichen Aktenvermerk vom 5. Februar 2003 ist das Finanzamt nach Rücksprache mit dem Amtsvorstand mit dem Vorschlag zur Vermeidung eines Konkurses einverstanden. Dies wird dem Vertreter EH mit Schreiben vom 6. Dezember 2003 mitgeteilt. Ein Lösungsbescheid, aus welchem weitere Bedingungen für die gewährte Löschung ersichtlich wären, ist in den Akten des Finanzamtes nicht enthalten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035) sind Entstehung, Inhalt und Erlöschen der Abgabenschuld einschließlich des diesbezüglichen Verfahrens und der diesbezüglichen Rechtsformen hoheitlichen Handelns - entsprechend dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Abgabenverwaltung - ausschließlich durch das Gesetz geregelt. Das Gesetz sieht nicht vor, dass die Abgabenschuld ungeachtet der Verwirklichung des Abgabentatbestandes im Fall einer gegenteiligen vertraglichen Vereinbarung zwischen Abgabenschuldner und Abgabengläubiger nicht entstünde oder zum Wegfall gelange. Eine Löschung durch Abschreibung des Abgabenanspruches im Sinne des § 235 BAO kann im Bereich des Abgabenrechtes somit nur in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen, und zwar in Bescheidform erfolgen.

Da Abgabenansprüche einer zivilrechtlichen Disposition nicht zugänglich sind, die Abgabenbehörde also nicht auf die Einhebung von Abgaben nach § 1444 ABGB rechtswirksam

verzichten kann, sondern ein diesbezüglicher Verzicht einer besonderen gesetzlichen Ermächtigung bedarf, kann in der „Annahme eines Vorschlages zum Abschluss eines außergerichtlichen Ausgleichs“ nur die Zusage erblickt werden, unter bestimmten Voraussetzungen in der vom Abgabenrecht gebotenen Form einen Schuldnachlass zu gewähren (vgl. Fischerlehner, Der außergerichtliche Ausgleich im Einklang mit der BAO, ÖstZ 2003, 95).

Nach dem zuletzt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist die fehlende Bezeichnung einer Erledigung einer Behörde als Bescheid unschädlich, wenn sich aus dem Inhalt der Erledigung keine Zweifel am normativen Gehalt ergeben. Zu den unverzichtbaren Bestandteilen eines Bescheides gehören lediglich die Bezeichnung der Behörde (§ 96), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie die Unterschrift (nach Maßgabe des § 96 BAO).

Da schon die Erledigung des Finanzamtes vom 6. Februar 2003 unzweifelhaft den auf das Erlöschen von Abgabenansprüchen ausgerichteten normativen Gehalt zum Ausdruck bringt und die für die Bescheidqualität unverzichtbaren Merkmale aufweist, kann dahin gestellt bleiben, ob der in den Akten nicht vorhandene „Bescheid vom 21. März 2003“ überhaupt erlassen wurde.

Nach der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde die gewährte Löschung nach § 294 Abs. 1 lit. b BAO widerrufen. Allerdings vermag der angefochtene Bescheid nicht schlüssig darzutun, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse, die für den Ausspruch der Löschung maßgeblich gewesen sind, geändert habe. In dem bereits erwähnten Aktenvermerk vom 5. Februar 2003 nimmt das Finanzamt lediglich auf die Vermeidung eines Konkurses Bedacht und knüpft daran das Einverständnis zum Ausgleichsvorschlag der H-GmbH. Dass die Qualifizierung des Betrages von € 700.000,00 als Honorarrückforderungsansprüche (und nicht als Rabatte), die Fehlinvestitionen in Höhe von € 500.000,00 in Büroumbauarbeiten (und nicht in andere Investitionen), keine allfällige Begünstigungen nahe stehender Firmen, das Ergebnis des Jahres 2002 laut Zwischenbilanz zum 30. September 2002 und die Art der Forderungen, auf welche die C-KEG verzichtet hat, zu den für die Löschung maßgeblichen Verhältnissen gezählt hat, ist weder dem Aktenvermerk vom 5. Februar 2003 noch dem Schreiben vom 6. Februar 2003 zu entnehmen. Hiezu kommt, dass das Finanzamt laut Aktenlage lediglich an die infolge massiver Liquiditätsprobleme drohende Insolvenzgefahr und nicht an eine bestimmte wirtschaftliche Situation (konkret dargelegte Einkommens- und Vermögenslage) anknüpft, sodass es ohne nähere Begründung auch nicht nachvollziehbar ist, dass die wohl keine Auswirkungen auf die Liquiditätslage der Gesellschaft aufzeigenden Feststellungen der Betriebsprüfung eine Änderung der für Löschung maßgeblichen Verhältnisse darstellt, zumal

das Vorliegen einer drohenden Insolvenzgefahr schließlich durch die am 10. Jänner 2007 erfolgte Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der H-GmbH bestätigt wird.

Allerdings stellt die Eröffnung des Konkurses eine Änderung der für Löschung maßgeblichen Verhältnisse (Abwendung der Insolvenzgefahr) dar. Der Widerruf der Löschung einer Abgabe liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035) als Maßnahme im Sinn des § 294 BAO im Ermessen der Behörde. Im Rahmen der Ermessensübung war somit unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass der Widerruf der Löschung – mangels aktenkundigen Antrages auf Abschluss eines Zwangsausgleiches – lediglich eine Minderung der an die Konkursgläubiger zu zahlenden Quote bewirkt, den Erwägungen der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorrang einzuräumen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2007