



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw., vertreten durch Mayrhofer + Partner Steuerberatungsgesellschaft, 4861 Schörfling, Gmundner Straße 10, vom 1. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried Buchroithner, vom 28. Jänner 2011 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine GmbH, der mit Spendenbegünstigungsbescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 10. Februar 2004 der Antrag auf Feststellung der Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 4 Abs. 4 Z. 5 lit. e EStG 1988](#), Geschäftsabteilung 5, GZ. EST257/1-6/04, stattgegeben wurde. Zuwendungen ab 20.1.2004 an die Bw. konnten somit als Betriebsausgaben gemäß [§ 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988](#) bzw. Sonderausgaben [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) berücksichtigt werden. Dieser Bescheid wurde unter Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs ausgestellt. Weiters mussten verschiedene im Bescheid näher genannte Bedingungen eingehalten werden.

Das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr hat mit Bescheiden vom 23. April 2010 bzw. 25. Mai 2010 Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Anspruchszinsen und Säumniszuschläge festgesetzt.

Die Bw. stellte am 7. Jänner 2011 einen Antrag auf Nachsicht hinsichtlich dieser konkret angeführten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 7.659,44 € und begründete dies

wie folgt: Die Abgaben wären durch Abschreibung nachzusehen, da die Einhebung der Abgabe durch Verletzung von Treu und Glauben eine sachliche Unbilligkeit darstelle. Die Gesellschaft sei am 1. Dezember 2003 als gemeinnützige Gesellschaft gegründet und der Spendenbegünstigungsbescheid beantragt worden. Nach positivem Bescheid und den von der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vorgegebenen durchgeführten Änderungen des Gesellschaftsvertrages sei die Bw. davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Gesellschaft erfüllt sind. Am 6. März 2006 sei eine beantragte Steuernummer zugeteilt worden. Vorher sei vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr telefonisch mitgeteilt worden, man könne der Bw. im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit keine Steuernummer vergeben. Die Bw. übermittelte sämtliche Steuererklärungen der Jahre 2004 bis 2007. Diese seien vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr zur Kenntnis genommen worden, jedoch keine Steuern vorgeschrieben worden. Daher sei die Bw. davon ausgegangen, das Finanzamt teile die Beurteilung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich und sehe die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit als gegeben an und nicht, dass die Behörde in Missachtung der Entscheidungspflicht des [§ 311 BAO](#) die Anbringen nicht erledigt und dann entgegen der ehemaligen Oberbehörde entscheiden würde. Erst mit Schreiben des Fachbereiches des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12. Juni 2008 sei der Bw. erstmals mitgeteilt worden, dass Gründe für die Nichtanerkennung der Gemeinnützigkeit bestehen und man daher auch ab Gründung vom Bestehen einer Steuerpflicht ausgehe. Nach dem Ermittlungsverfahren seien dann die oben genannten Abgabenbescheide vom 23. April 2010 und die jeweiligen Berichtigungen ergangen. Die bundesweite Fachabteilung für Spendenbegünstigung beim Finanzamt Wien 1/23 hätte der Bw. mit Schreiben vom 6. August 2010 mitgeteilt, dass einige Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag zu ändern sind, um auch in Zukunft die Voraussetzungen des § 4a Z. 1 lit. e EStG zu erfüllen. Aufgrund des bereits bestehenden Spendenbegünstigungsbescheides aus 2004 sei eine Frist zur Verbesserung bis 30.10.2011 eingeräumt worden. Die Änderungspunkte hätten sich mit den vom Fachbereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr für die Versagung der Gemeinnützigkeit angeführten fehlenden Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag gedeckt.

Die Bw. hat in Ihrem Nachsichtsansuchen aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes auf den Grundsatz von Treu und Glauben verwiesen. Laut Bw. sei dieser verletzt, da eine sachliche Unbilligkeit zumindest für die Zeiträume vor 2008 vorliege. Die Bw. führte näher aus: Wären der Gesellschaft von der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich alle notwendigen Vertragsänderungen mitgeteilt worden, hätte sie diese in der ohnehin erfolgten Vertragsänderung ebenfalls berücksichtigt und es wäre zu keinem rückwirkenden Eintritt der Steuerpflicht gekommen. Das gleiche gelte bei einer fristgerechten Erledigung der Anbringen durch das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr das Nachsichtsansuchen vom 7. Jänner 2011 abgewiesen, da kein Verstoß gegen Treu und Glauben abgeleitet werden könne, da in keinem Stadium des Verfahrens durch die Finanzbehörde eine unrichtige Auskunft erteilt wurde. Überdies sei nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH das im [Artikel 18 B-VG](#) verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeute, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Das Treu und Glaubens-Prinzip könne nicht ergebnishaft ein rechtsfreies Handeln legitimieren.

Laut Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr hätte Anfang 2010 eine Besprechung betreffend die Veranlagungen 2004 bis 2007 stattgefunden. Aufgrund der Ergebnisse dieser Besprechung seien berichtigte Besteuerungsgrundlagen vom Steuerberater übermittelt und eine Veranlagung durchgeführt worden. Eine Zurückziehung eingebrachter Rechtsmittel gegen die ursprünglichen Bescheide sei aufgrund der vom Steuerberater übermittelten Grundlagen erfolgt.

Das Finanzamt sei zum Ergebnis gekommen, dass die im Bescheid vom 10. Februar 2004 anerkannte Gemeinnützigkeit in keinem Fall der neuerlichen Überprüfung im Zuge der Veranlagung der eingereichten Abgabenerklärungen widerspreche. Aus den angeführten Gründen könnte eine sachliche Unbilligkeit nicht abgeleitet werden. Daher wäre für eine Ermessensentscheidung gemäß [§ 20 BAO](#) kein Raum.

In der gegenständlichen Berufung vom 28. Februar 2011 brachte die Bw. vor, sie erfülle laut Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich die Voraussetzungen einer gemeinnützigen GmbH. Sämtliche Tätigkeiten der Gesellschaft würden zur Gänze den Tätigkeitsfeldern des Gesellschaftsvertrages entsprechen. Es lägen nach Ansicht der Bw. auch keine Ereignisse, die den Wegfall der Voraussetzungen bewirkten, vor. Weiters seien sämtliche Zuwendungen für die im Vertrag festgelegten Zwecke verwendet und Bilanzen zum 31. 12. 2004 und alle Folgejahre unaufgefordert zeitnah nach Ende des Geschäftsjahres an das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr übermittelt worden. Diese Bilanzen und Meldungen seien seitens des Finanzamtes über Jahre zur Kenntnis genommen worden, was von der Gesellschaft nur als Zustimmung gedeutet hätte werden können. Die beantragte Steuernummer sei mit dem Hinweis auf die fehlende Steuerpflicht vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr nicht vergeben worden.

Laut Bw. liege daher sehr wohl ein Verstoß gegen Treu und Glauben vor. Im Hinblick auf die Versäumnisse der Behörde erscheine eine Nachsicht jedenfalls als gerechtfertigt.

In der am 19. Oktober 2011 stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Vertreter der Bw. vor, dass lediglich formell Abgabenerklärungen mit den Bemessungsgrundlagen 0,00 € abgegeben worden wären, da er von der Steuerfreiheit der Bw. ausgegangen ist. Im Übrigen hätte die Bw. davon ausgehen können, dass sich das Finanzamt an den Bescheid der damaligen Oberbehörde hält.

Über die Berufung 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.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im [§ 236 BAO](#) vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. z.B. VwGH 6.2.1990, [89/14/0285](#); VwGH 11.12.1996, [94/13/0047](#), VwGH 11.11.2004, [2004/16/0077](#)).

Die auf der Grundlage des [§ 236 BAO](#) erlassene und am 20.12.2005 kundgemachte Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des [§ 236 BAO](#), BGBl. II Nr. 435/2005, bestimmt im § 3 Z 2:

„Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die

- a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder*
- b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.“*

Nach der Rechtsprechung ist eine Verletzung des – im Gesetz zwar nicht vorgesehenen, dennoch aber als ein allgemeines Rechtsprinzip respektierten – Grundsatzes von Treu und Glauben an sich geeignet, eine Unbilligkeit der Einhebung von Ansprüchen des Abgabengläubigers nach sich zu ziehen (vgl. z.B. VwGH 19.3.2008, [2007/15/0082](#); VwGH 20.7.1999,

[98/13/0101](#)). Unrichtige Auskünfte können den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen und damit nach Lage des Falles eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Sinne des § 236 BO bewirken (vgl. VwGH 24.6.2009, [2007/15/0045](#); VwGH 22.4.2004, [2000/15/0196](#)).

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Zusammenhang mit nachträglich als unrichtig erkannten Rechtsauskünften setzt insbesondere voraus, dass die Auskunft von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt werden muss (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 114, Tz 11). Auch § 3 Z. 2 lit. a der Verordnung zum [§ 236 BAO](#) weist auf eine Auskunft, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert wurde.

Der Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 10. Februar 2004 hatte die Spendenbegünstigung im Sinne des [§ 4 Abs. 4 Z. 5 lit. e EStG 1988](#) in der Fassung vor dem AbgÄG 2004 zum Gegenstand. Über die Erhebung der Körperschaft- und Umsatzsteuer, für die das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr zuständig war, wurden keine Aussagen getroffen. Damit kann aus diesem Verfahren kein Vertrauensschutz für die Erhebung der Körperschaft- und Umsatzsteuer abgeleitet werden, da zum einen dieser Bescheid darüber keine Aussagen trifft und zum anderen die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich dafür nicht zuständig war. Ob einer Körperschaft die an die Förderung begünstigter Zwecke geknüpften abgabenrechtlichen Begünstigungen zustehen, ist im jeweiligen Abgabenverfahren zu entscheiden. Vorgelagerte Grundlagenbescheide (etwa des Inhaltes, die Körperschaft sei gemeinnützig) sind nicht zu erlassen (siehe *Ritz*, BAO⁴, § 34 Tz 9; VwGH 2.7.1953, [2019/51](#)). Das bedeutet, dass der Spendenbegünstigungsbescheid keine Bindungswirkung entfaltet und daher keine Auskunft im Sinn des § 3 Z 2 lit. a VO zu [§ 236 BAO](#) sein kann.

Aus dem Umstand, dass das Finanzamt vorerst keine Steuernummer vergeben hat und mit der Erledigung der Abgabenerklärung über die nach [§ 311 BAO](#) gebotene Entscheidungsfrist hinaus zuwartete, kann keine Vertrauensschutzverletzung abgeleitet werden. Ein Recht auf Zuteilung einer Steuernummer besteht nicht. Steuernummern dienen lediglich der Administrierung der Abgabeneinhebung und sind nicht Tatbestandselement einer Norm, die für den Steuerpflichtigen eine belastende oder begünstigende steuerliche Behandlung festlegt (vgl. VwGH 8. 2. 2007, [2006/15/0363](#)). Soweit die Bw. eine Vertrauensschutzverletzung darin erblickt, dass das Finanzamt vorerst die Vergabe einer Steuernummer unter Hinweis auf die Gemeinnützigkeit verweigert hat und dann dennoch erteilte, kann dem nicht gefolgt werden. Eine Steuernummer ist lediglich ein (interner) Ordnungsbegriff des Finanzamtes, der keine normative Wirkung zukommt und von deren Erteilung keine Rechte oder Pflichten abgeleitet werden können. Wird die Erteilung einer Steuernummer vorerst verweigert, dann wurde

dadurch noch keine vertrauensbegründende Rechtsauskunft gegeben, da die Erteilung oder Verweigerung einer Steuernummer kein Tatbestandselement einer Norm ist.

War das Finanzamt in der Erledigung der von der Bw. eingebrachten Abgabenerklärungen säumig, dann kann daraus noch keine vertrauensbegründende Maßnahme des Finanzamtes abgeleitet werden. Bei Säumigkeit des Finanzamtes in der Erledigung von Abgabenerklärungen - selbst wenn diese auf einer unrichtigen Einschätzung der Rechtslage beruht - kann noch keine Zustimmung zu einer Abgabenbegünstigung angenommen werden. Vielmehr wäre es für die Bw. zur Erlangung der Rechtssicherheit geboten gewesen, auch Rechtsschutzinstrumente wie einen Devolutionsantrag zu nutzen. Erst eine konkrete Erledigung der Anbringen der Bw. (Abgabenerklärungen mit denen das Vorliegen einer Steuerpflicht verneint wird) durch das Finanzamt hätte ihr Rechtssicherheit gebracht und allenfalls einen Vertrauensschutz bewirken können.

Zu den inhaltlichen Ausführungen betreffend die Frage der Gemeinnützigkeit wird darauf hingewiesen, dass im Nachsichtsverfahren die Fragen, die im Abgabenfestsetzungsverfahren zu beurteilen waren, nicht neuerlich einer Würdigung zugänglich sind. Einerseits wurde eine Unbilligkeit auf Grund einer unzutreffenden Abgabenfestsetzung nicht behauptet, andererseits dient die Nachsicht nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (*Ritz, BAO*⁴, § 236 Tz. 14). Zudem wurde nicht vorgebracht, dass Einwendungen etwa wegen diesbezüglicher Rechtsauskünfte, Rechtsirrtum oder Unzumutbarkeit nicht vorgebracht wurden. Daher war im vorliegenden Berufungsfall auch nicht zu prüfen, ob die Bw. im relevanten Zeitraum eine gemeinnützige GmbH war und daher ein Recht auf Steuerbegünstigungen gehabt hätte.

Linz, am 20. Oktober 2011