



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A GmbH, nunmehr S GmbH, Adresse, vertreten durch HK, Adresse1, vom 31. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 5. Oktober 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 7. September 2006 stellte die Fa. A GmbH (= Berufungswerberin, in der Folge kurz Bw) einen Antrag auf Nachsicht. Auf Grund der Abweisung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde sei nunmehr ein Betrag von 72.701,73 € vorgeschrieben worden.

In den Jahren 1998 bzw. 1999 seien die GmbH-Anteile der Fa. A GmbH, deren Eigentümer die Ehegatten P gewesen seien, von den Ehegatten B übernommen worden.

Unternehmensgegenstand sei eine Software für ein Buchungssystem in der Tourismusbranche gewesen. Die ursprüngliche Idee habe der seinerzeitige Geschäftsführer, Herr P, gehabt, der bereits die Erstellung einer Software bei der Fa. I Italien in Auftrag gegeben habe. Die Auftragnehmerin habe – entsprechend der geleisteten Teilzahlungen der Fa. A GmbH – die Arbeiten durchgeführt. Wegen Kapitalmangels sei die Software nicht fertig gestellt worden. Herr P habe wegen mangelnder EDV-Kenntnisse die Umsetzung des Projektes nicht mehr

durchführen können. Die Ehegatten B seien seit vielen Jahren mit der Erstellung von Softwareprogrammen vertraut und hätten sich deshalb zur Übernahme der Firmenanteile entschlossen. In den Folgejahren habe sich herausgestellt, dass es trotz aller Bemühungen und der vorhandenen Fachkenntnisse nicht so einfach sei, die ursprüngliche Produktidee an zwischenzeitig geänderte Verhältnisse (Internet) anzupassen. Letztlich habe sich die Entwicklung eines Vertriebssystems als erforderlich erwiesen, wofür ein erheblicher Kapitalaufwand vonnöten gewesen sei. Um dieses Kapital aufbringen zu können, sei der Unternehmensgegenstand im Software- und Internetbereich erweitert worden und die bestehenden Verlustvorträge mit den erwirtschafteten Gewinnen ausgeglichen worden. Im Zuge einer Betriebsprüfung seien diese Verlustausgleiche nicht anerkannt und eine VwGH-Beschwerde abgewiesen worden. Ausschließlich diese unterschiedliche Rechtsauffassung habe dazu geführt, dass der Betrag von 72.701,73 € vorgeschrieben worden und das Unternehmen verschuldet sei. Der Jahresgewinn 2005 habe 8.000,00 €, die monatlichen laufenden Aufwendungen hätten 2.000,00 € betragen. Der derzeitige Forderungsstand betrage 3.614,00 €, wogegen die laufenden Bankkonten einen Habensaldo von 34,20 € ausweisen würden. Neben den Finanzamtsverbindlichkeiten bestehe noch eine offene Verbindlichkeit gegenüber der Fa. B GmbH für erbrachte Leistungen aus früheren Jahren über insgesamt 43.900,00 €. Wie aus diesem Zahlenmaterial ersichtlich sei, könne das Unternehmen den geforderten Betrag nicht bezahlen. Auch eine Finanzierung durch ein Bankinstitut sei mangels Sicherstellung nicht möglich. Dies würde die unausweichliche Insolvenz des Unternehmens zur Folge haben. Die Gesellschafter der GmbH wollten das Unternehmen nicht zuletzt deshalb unbedingt erhalten, um das Buchungssystem für die Tourismusbranche doch noch verwirklichen zu können. Sie hätten alle Bemühungen unternommen, um finanzielle Mittel aufzubringen und die Verbindlichkeiten des Unternehmens zu reduzieren, um damit den Fortbestand des Unternehmens doch noch zu gewährleisten.

Die Fa. B GmbH verzichte auf die Bezahlung von 35.000,00 € der offenen Verbindlichkeit, und für den Restbetrag werde eine langfristige Zahlungsvereinbarung getroffen. Darüber hinaus bestehe die Möglichkeit, dass der A GmbH von dritter Seite ein Betrag von 16.000,00 € zur Verfügung gestellt werde, um diesen an das Finanzamt zu bezahlen. Da diese Vorgangsweise nur dann sinnvoll sei und die Insolvenz abgewendet werden könne, wenn auch das Finanzamt von der Einbringung des verbleibenden Restbetrages absehe, werde beantragt, einen Betrag von 56.701,73 € nachzusehen.

Mit Bescheid vom 5. Oktober 2006 wies das Finanzamt das Ansuchen auf Gewährung der Nachsicht eines Betrages von 56.701,73 € als unbegründet ab. Nach Darlegung der allgemeinen Kriterien des § 236 Abs. 1 BAO wies das Finanzamt die Bw darauf hin, dass ein Abgabepflichtiger gehalten sei, für die Abgabentrachtung zu sorgen. Bei juristischen

Personen sei es grundsätzlich Aufgabe der Gesellschafter, für eine ausreichende Kapitalausstattung des Unternehmens zu sorgen. Bei Überschuldung, Liquiditätskrisen oder anderen finanziellen Engpässen könne eine Unbilligkeit gegeben sein, wenn die wirtschaftlichen Schwierigkeiten von der Intensität und Dauer seien, dass die Abgabeneinhebung zur Existenzgefährdung des Unternehmens führen könne. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien jedoch nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen würden, wie Geschäftsvorfälle, die in erster Linie im Bereich des Unternehmerwagnisses gelegen seien (Konjunkturschwankungen, Umsatzeinbrüche, Reklamationen, Auftragsstornierungen durch die Hochwasserkatastrophe) oder wirtschafts- und sozialpolitische Erwägungen (wie auf die Sicherung von Arbeitsplätzen gerichtete Gesichtspunkte) für sich alleine keine Gründe für die Annahme einer Unbilligkeit.

Zur sachlichen Unbilligkeit führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die Rechtsauffassung des Finanzamtes durch die Abweisung der VwGH-Beschwerde am 16. August 2006 bestätigt worden sei. Folglich handle es sich bei der gegenständlichen Vorschreibung um die Auswirkung einer allgemeinen Rechtslage und sei die sachliche Unbilligkeit daher zu verneinen. In der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben sei weder eine persönlich noch sachlich bedingte Unbilligkeit zu erblicken, sodass eine Ermessensentscheidung ausgeschlossen sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die Bw im Wesentlichen vor wie im Antrag vom 7. September 2006. Ergänzend wurde ausgeführt, dass im Rahmen der Betriebsprüfung auch das Vorliegen der den eigentlichen Unternehmensgegenstand bildenden und im Anlagenverzeichnis enthaltenen Software nicht anerkannt worden sei, da diese noch nicht zur Gänze fertig gestellt gewesen sei. Entsprechende telefonische und persönliche Rücksprachen und Verhandlungen mit der Fa. I Italien seien erfolglos gewesen. Auch die Fremdkapitalzinsen, die Herr P im Zuge der Projektentwicklung habe aufbringen müssen, seien durch die Betriebsprüfung negiert worden. Die bei Übernahme der Gesellschaftsanteile vorliegenden und auch beim Finanzamt jährlich eingereichten Bilanzen seien durch die Prüfung gravierend geändert worden und hätten die neue Geschäftsleitung vor völlig andere Ausgangswerte gestellt. Der vermeintliche Unternehmensgegenstand sei laut Ansicht der Finanzbehörde nicht vorhanden gewesen, obwohl die Fortführung des Projektes mit der vorhandenen Software der einzige Grund für die Übernahme der Gesellschaftsanteile gewesen sei. Diese Anschauung sei weder vorhersehbar gewesen, noch hätte sie von den übernehmenden Gesellschaftern beeinflusst werden können. Alleine aus diesem Umstand sei die sachliche Unbilligkeit abzuleiten, denn nur dadurch sei die Abgabenschuld entstanden. Dies liege keinesfalls – wie im Bescheid angeführt – im Bereich des normalen Unternehmerrisikos.

Unter abermaligem Hinweis auf die Möglichkeit, von dritter Seite einen Betrag von 16.000,00 € zur Verfügung gestellt zu erhalten, um diesen Betrag auf das Abgabenkonto einzuzahlen, verwies die Bw darauf, dass das Unternehmen bei Setzung dieser Maßnahme fortgeführt werden könne. Im Rahmen der künftig erwirtschafteten Gewinne im erweiterten Unternehmensbereich könne auch das Softwareprojekt für die Tourismusbranche weiter verwirklicht werden. Die Existenz des Unternehmens sei nur durch die Einbringung der Abgabenschuld gefährdet, sodass beantragt werde, einen Betrag von 56.701,73 € nachzusehen. Zur detaillierten Darstellung der Gesamtsituation beantragte die Bw die Vereinbarung eines Termins für eine mündliche Besprechung. Sollte die Finanzbehörde auf Grund dieser Berufung und der mündlichen Besprechung zu einer negativen Entscheidung kommen, werde bereits jetzt die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Aus den Feststellungen des Prüfers in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. August 2001 bzw. im Bp-Bericht vom 7. September 2001 zu ABNr. 1 ergibt sich im Wesentlichen, dass die im Jahr 1990 durch die Ehegatten P gegründete Bw zwischen 1990 und 1998 einen Gesamtverlust von mehr als 4,6 Mio. S und zumindest seit 1993 keine Erlöse erwirtschaftet hat. Die Verluste der Bw habe Herr P aus seinem Privatvermögen finanziert.

Das sich durch die Finanzierung der Verluste ständig erhöhende "Verrechnungskonto P" sei im Jahr 1995 dadurch neutralisiert worden, dass private Bankschulden des Herrn P als Verbindlichkeit der GmbH eingebucht und im Gegenzug dazu das "Verrechnungskonto P" ausgebucht worden seien.

Auf Grund der finanziellen Situation der Bw, die 1996 Bankverbindlichkeiten in Höhe von rund 3,5 Mio. S gehabt habe, seien diese Verbindlichkeiten (laut Vermutung der Betriebsprüfung auf Drängen des Bankinstitutes) 1997 auf ein privates Bankkonto umgeschuldet und aufgestockt worden, sodass das Verrechnungskonto 1998 rund 4,3 Mio. S betragen habe.

Die Forderung des Herrn P gegenüber der Bw in Höhe von mehr als 4,3 Mio. S habe Dr. HB um einen Abtretungsbetrag von 250.000,00 S übernommen.

Mit Verträgen vom 18. November 1998 und 17. November 1999 hätten Dr. HB und seine Ehegattin sämtliche Anteile an der Bw von den Ehegatten P übernommen. Den Erwerb der nur noch aus Verlusten und Verbindlichkeiten bestehenden GmbH qualifizierte der Prüfer als Mantelkauf und versagte die Geltendmachung der vor 1999 entstandenen Verluste.

Darüber hinaus beurteilte der Prüfer die der Bw gewidmeten Beträge als verdecktes Stammkapital und die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen als privat veranlasst und als verdeckte Gewinnausschüttungen, von denen Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurde.

In einer mit 20. Juni 2002 datierten Stellungnahme, die die Betriebsprüfungsabteilung in dem an die Prüfung anschließenden Rechtsmittelverfahren abgab und die in der Folge der steuerlichen Vertreterin der Bw zur Stellungnahme übermittelt wurde, wurde ua. festgehalten, dass der neue Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw, Dr. HB, wie aus früheren Prüfungen ersichtlich sei, bereits mehrfach versucht habe, Mantelgesellschaften mit Verlusten billig aufzukaufen und durch Gewinnverschiebungen zu Gunsten dieser Gesellschaften die bei diesen bestehenden Verlustvorträge steuerlich zu nutzen. Die ua. auch durch Scheinrechnungen vom gewinnträchtigen Hauptunternehmen des Herrn Dr. B (Fa. B GmbH) systematisch zu Gunsten dieser Mantelgesellschaften verschobenen Gewinne würden in der Folge bei Vorhandensein eines positiven Verrechnungskontos des Altgesellschafters, das im Zuge der Anteilsabtretung mit übernommen worden sei, steuerfrei behoben werden.

Eine Gegenstellungnahme dazu langte beim Finanzamt nicht ein (vgl. die Berufungsentscheidung vom 29. Oktober 2004 zu GZ. RV/1969-L/02, RV/1973-L/02, Bl. 11).

In einer weiteren Prüfung (Niederschrift zu ABNr. 2 vom 31. März 2004) wurde festgehalten, dass ab dem Erwerb der Anteile durch die Ehegatten B die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft wieder aufgenommen worden sei. Insbesondere hätten Arbeiten für die Schwestergesellschaft Computer B GmbH zu Geldüberschüssen geführt, die Dr. HB über seine Verrechnungsforderung aus dem Unternehmen entnommen habe, ohne dafür Kapitalertragsteuer bzw. Einkommensteuer zu bezahlen.

Die gegen die Körperschaftsteuervorschreibung 1997 bis 1999 und die Festsetzung von Kapitalertragsteuer 1997 und 1998 erhobene Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wurde mit Erkenntnis vom 26. Juli 2006, ZI. 2004/14/0151, als unbegründet abgewiesen.

Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 22. November 2007 wurde der Firmenwortlaut der Bw von "Agesellschaft mbH" auf "S GmbH" geändert und der Sitz der Gesellschaft von Holzhausen nach W verlegt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes W vom 8. Jänner 2008 wurde über das Vermögen der Bw das Konkursverfahren eröffnet. Über Antrag des Masseverwalters erfolgte mit Beschluss vom 21. Jänner 2008 die Bewilligung zur Unternehmensschließung. Der Masseverwalter zeigte an, dass die Konkursmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen.

Dem Bericht des Masseverwalters vom 19. Februar 2008 ist zu entnehmen, dass die Schließung des Unternehmens bewilligt worden sei, nachdem das Unternehmen bereits zum Zeitpunkt der Konkursöffnung de facto geschlossen gewesen sei und die Bw seit dem Frühjahr 2007 keine operative Tätigkeit mehr entfaltet habe. Mangels verwertbarer Vermögenswerte hätten keine Verwertungserlöse erzielt werden können. Die wirtschaftliche Situation habe sich zum Zeitpunkt der Konkursöffnung so dargestellt, dass Verbindlichkeiten

gegenüber der Fa. B GmbH in Höhe von 45.900,00 € und gegenüber der Fa. D GmbH in Höhe von 24.200,00 € bestanden hätten. Maßgebliche Ursache des Vermögensverfalles sei eine Forderung der Republik Österreich in Höhe von 72.069,07 €, welche im gegenständlichen Konkursverfahren als einzige Forderung angemeldet worden sei. Dienstnehmer seien zum Zeitpunkt der Konkursöffnung keine beschäftigt gewesen. Auch sonstige Verträge, die vom Masseverwalter aufzulösen gewesen wären, seien nicht vorhanden gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabebeträge, für die eine Teilnachsicht im Ausmaß von 56.701,73 € beantragt wurde, stellen sich wie folgt dar:

AA	Zeitraum	Betrag
KA	1997	5610,63
KA	1998	7.237,34
19		0,01
K	1999	24.716,60
K	2002	4.813,30
K	2003	21.768,42
K	01-03/05	246,07
ZI	2002	335,73
ZI	2003	355,7
EZ	2002	1.069,35
EZ	2004	2.426,45
EZ	2005	66,11
EG	2005	791,59
EG	2005	0,55
ST	2004	122,33
ST	2005	846,45
SZ1	1996	42,88
SZ1	1997	54,94
SZ1	1998	112,21
SZ1	1999	144,76
SZ1	2004	308,51
SZ1	2005	929,7
SZ2	2004	136,11
SZ2	2005	217,68
SZ3	2004	130,46
SZ3	2005	217,68
		72.701,73

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.

Abs. 1 leg.cit. findet auf bereits entrichtete Abgabenschulden sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus persönlichen Gründen nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre *und* diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt aber dann nicht vor, 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 (Ritz, BAO³, § 236 Tz. 10).

Eine "sachliche" Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der in der anormalen Belastungswirkung gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine von diesem nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (vgl. VwGH 16.10.2002, 99/13/0065).

Verneint die Abgabenbehörde das Vorliegen einer Unbilligkeit, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, sondern der Antrag schon aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden.

Grundsätzlich ist von der im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage auszugehen, sodass seit der Antragstellung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes zu berücksichtigen sind.

Die Bw stützte ihr Vorbringen auf das Vorliegen sowohl sachlicher als auch persönlicher Unbilligkeit.

Als Gründe für eine persönliche Unbilligkeit brachte sie vor, nicht im Stande zu sein, den geforderten Betrag von 72.701,73 € zu entrichten. Eine Kreditfinanzierung sei mangels Sicherstellung nicht möglich. Die Einbringung der Abgabenschuld gefährde die Existenz des Unternehmens und bedeute dessen unausweichliche Insolvenz.

Den Einwendungen der Bw ist zu entgegnen, dass die bereits erfolgte Konkursöffnung eine Exekutionssperre (§ 10 KO) bewirkte und ab diesem Zeitpunkt Einbringungsmaßnahmen nicht mehr zulässig sind.

Nach § 1 Abs. 1 KO wird durch Eröffnung des Konkurses das gesamte, der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen.

Auf Grund der festgestellten Masseunzulänglichkeit ist davon auszugehen, dass an die Konkursgläubiger keine Quote ausgeschüttet werden wird.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ist dann zu bejahen, wenn die Existenzgefährdung gerade durch die Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgabe(n) verursacht oder entscheidend mitverursacht würde.

Da, wie oa., eine Einbringungsmöglichkeit der Abgabenbehörde bei der in Konkurs befindlichen, nicht mehr tätigen, vermögenslosen und laut Firmenbuch aufgelösten Bw nicht besteht, ist von der derzeitigen Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes auszugehen. Kann es aber infolge der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden zu keinen Auswirkungen der Abgabeneinhebung auf die Einkommens- und Vermögenslage der Bw kommen, liegt eine "persönliche" Unbilligkeit der Einhebung nicht vor (vgl. VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

Dem erwähnten Bericht des Masseverwalters ist ferner zu entnehmen, dass die Bw ihre operative Tätigkeit seit dem Frühjahr 2007 eingestellt habe. Bei einem bereits eingestellten Betrieb stellt sich darüber hinaus die Frage der Existenzgefährdung nicht mehr, sodass eine Gefährdung des Bestandes der Bw durch die Einhebung des in Rede stehenden Abgabenrückstandes auch aus diesem Grund nicht mehr möglich wäre (vgl. VwGH 23.11.1983, 82/13/0211).

Bereits auf Grund mangelnder Exekutionsmöglichkeit und eingestellten Betriebes war vom Nichtvorliegen einer "persönlichen" Unbilligkeit auszugehen, sodass sich eine Prüfung der Frage, ob die Fa. B GmbH, deren beide Gesellschafter ident sind mit denen der Bw, der Bw tatsächlich einen Forderungsverzicht in Höhe von 35.000,00 € gewährte oder nicht bzw. inwieweit die Abgabenschulden in Anbetracht weiterer Schulden von 70.100,00 € eine Existenzgefährdung der Bw zumindest entscheidend mitverursacht hätten.

Nach Darstellung der Bw in der Berufungsschrift bestanden nämlich (vor dem eingewendeten Forderungsverzicht) zum damaligen Zeitpunkt neben den Verbindlichkeiten gegenüber der Abgabenbehörde nur solche gegenüber der Fa. B GmbH in Höhe von 43.900,00 €, wogegen dem Bericht des Masseverwalters vom 19. Februar 2008 zu entnehmen war, dass die Verbindlichkeiten gegenüber der Fa. B GmbH auf 45.900,00 € angewachsen waren und zudem gegenüber der Fa. D GmbH (deren Gesellschafter ebenso wie die der Bw und der Fa. B GmbH Dr. HB und dessen Ehegattin sind) Schulden in Höhe von 24.200,00 € bestanden.

Die Partei trifft in vom Antragsprinzip geprägten Verfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Der Nachsichtswerber hat demnach das Vorliegen all jener Umstände, auf die die Nachsicht gestützt werden kann, von sich aus einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzulegen. Die Abgabenbehörde hat im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Antragsteller geltend gemachten Gründe zu prüfen (vgl. Ritz, BAO³, § 236 Tz. 1).

Das Vorliegen einer "sachlichen" Unbilligkeit vermeinte die Bw im Wesentlichen daraus ableiten zu können, dass für sie weder vorhersehbar noch beeinflussbar gewesen sei, dass im Zuge einer Betriebsprüfung der Unternehmensgegenstand der Bw negiert worden sei, obwohl die Projektfortführung mit der vorhandenen Software der einzige Grund für die Übernahme der Gesellschaftsanteile gewesen sei.

Im genannten, die Beschwerde der Bw abweisenden Erkenntnis hielt der VwGH zum so genannten Mantelkauf im Sinne des § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG fest, dass tatsächlicher Unternehmensgegenstand der Bw bis 1998 die (geplante) Vermittlung von Reisenden einerseits und Hotels andererseits gewesen sei, wogegen die Bw ab 1999 im Wesentlichen im Bereich von EDV-Tätigkeiten aufgetreten sei und ausschließlich durch diese EDV-Tätigkeiten Umsätze und Betriebseinnahmen erzielt habe, sodass von einem Bruch in der wirtschaftlichen Identität der Bw auszugehen sei.

Zum verdeckten Stammkapital führte der VwGH begründend aus, dass der Bw im Hinblick auf ihre Vermögens- und Ertragssituation kein fremder Dritter ein Darlehen gewährt hätte und die Zuführung des Geldes gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei.

Das Instrument der Nachsicht kann nicht als Korrektiv zum Abgabenrecht aufgefasst werden, sodass selbst legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten, die subjektiv als ungerecht empfunden werden, keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO sind (vgl. Ritz, BAO³, § 236 Tz. 13).

Unbilligkeiten der Einhebung des Einzelfalles können ferner nicht Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage sein, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren (vgl. Stoll, BAO, 2429). Daraus folgt, dass selbst Ergebnisse der allgemeinen Rechtslage, die in ihrer

(allgemeinen) Wirkung unbeabsichtigt streng oder hart wären, unter Umständen zwar als generell unbillig betrachtet werden, aber dennoch nicht unter den Tatbestand der individuellen, einzelfallbedingten Unbilligkeit der Einhebung subsumiert werden könnten.

Auf Grund der vorliegenden Entscheidung des VwGH vom 26. Juli 2006 steht fest, dass die Bw ihre wirtschaftliche Identität geändert und sie im Hinblick auf ihre Vermögens- und Ertragssituation kein Darlehen von einem fremden Dritten erhalten hätte, weshalb die in den vorangegangenen Jahren entstandenen Verluste als Folge der Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG nicht als Verluste abgezogen werden durften und die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen als Folge der Bestimmung des § 8 Abs. 1 und 2 KStG als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren waren. Die sich aus diesen Sachverhaltsfeststellungen ergebenden abgabenrechtlichen Konsequenzen – nämlich sowohl die Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen als auch die Nichtberücksichtigung von in vorangegangenen Jahren entstandenen Verlusten bei Vorliegen der in § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG genannten Voraussetzungen – sind Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage. Die Besteuerung und die daraus folgende Einhebung dieser Steuern stellt daher kein unbeabsichtigtes Ergebnis dar, die durch eine Billigkeitsmaßnahme zu beseitigen oder zu mildern wäre.

Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen, auf den Einzelfall beschränkten und vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Geschehensablaufes, der eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hätte und der Voraussetzung für das Bestehen einer sachlichen Unbilligkeit wäre, war aber auch insbesondere deswegen nicht auszugehen, weil der Stellungnahme der Betriebsprüfung zu entnehmen war, dass die Vorgehensweise des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw, Mantelgesellschaften mit Verlusten billig aufzukaufen und durch Gewinnverschiebungen Verlustvorträge zu nutzen, bereits mehrfach praktiziert und anlässlich früherer Betriebsprüfungen beanstandet worden ist. Zudem würde alleine der Umstand, dass die Bw bzw. ihr Gesellschafter-Geschäftsführer die Abgabenvorschreibung subjektiv nicht vorhergesehen hätte, noch keinen außergewöhnlichen Geschehensablauf begründen.

Inwieweit der vorliegende Fall einen Einzelfall darstellen sollte und inwieweit – verglichen mit ähnlichen Fällen – gegenständlich ein nicht beabsichtigtes belastendes, unzumutbares und unverhältnismäßig wirkendes Ergebnis eingetreten wäre, brachte die Bw nicht vor.

Insgesamt gesehen lagen daher die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO nicht vor, sodass für eine Ermessensentscheidung kein Raum blieb.

Linz, am 4. April 2008