

GZ. RV/0185-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Corti & Partner Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen betreffend Zurückweisungsbescheid betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO vom 26. August 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

1. Der angefochtene Bescheid wird (ersatzlos) aufgehoben.
2. Der Vorlageantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um eine KEG, welche aufgrund einer Betriebsprüfung einen beträchtlichen Rückstand an Umsatzsteuer abzustatten hatte. In der Folge erließ das Finanzamt nunmehr bereits rechtskräftige Haftungsbescheide in Rückstandshöhe an die beiden Gesellschafter der KEG. Am 8. März 2000 wurde erstmals vom damaligen Vertreter der Bw. ein Nachsichtsantrag gemäß § 236 Abs. 1 BAO über S 670.000,-- (€ 48.690,80) gestellt. Als Begründung wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass die zusätzliche Umsatzsteuer aus der Betriebsprüfung nicht vorhersehbar war und daher auch dafür keine entsprechende finanzielle Vorsorge getroffen werden konnte. Weiters wurde die Unbilligkeit der Einhebung ins Treffen geführt. Es liege persönliche Unbilligkeit vor, die Einbringung würde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen. Es würde im Falle der gänzlichen Abgabeneinhebung nicht lediglich eine Liquiditätskrise oder ein finanzieller Engpass vorliegen, sondern tatsächlich eine Existenzgefährdung der KEG gegeben sein. Der angebotene Zahlungsbetrag stelle die absolute Grenze der Entrichtung dar, die unter Beachtung aller sonstigen Umstände noch im Bereich der wirtschaftlichen und finanziellen Möglichkeiten der Schuldnerin liege. Hinsichtlich der Begleichung des Restbetrages der Abgabenschuldigkeiten seien intensive Verhandlungen mit den Banken geführt worden und konnte nunmehr eine Ausweitung der Bankverbindlichkeiten zur Abdeckung der gesamten Rückstände, sowohl bei den diversen Lieferanten als auch beim Finanzamt, in Höhe von 50 % der Gesamtverbindlichkeiten ausgehandelt werden. Mit einer Abdeckung der restlichen Forderungen könne bis spätestens 31. Mai 2000 gerechnet werden.

Dieses Nachsichtsansuchen wurde mit Bescheid vom 28. November 2000 abgewiesen, und zwar im Wesentlichen deshalb, weil nach der Aktenlage der aus der Betriebsprüfung angelastete Rückstand nach der Ansicht des Finanzamtes sehr wohl vorhersehbar gewesen sei. Trotz Feststellungen der Betriebsprüfung sei die laufende Umsatzsteuer nicht entrichtet worden, der Rückstand habe sich seither trotz ergangener Berufungsentscheidung vervielfacht. Im Übrigen seien auch gemachte Zahlungsvorschläge wiederholt nicht eingehalten worden und ließe sich kein entsprechender Zahlungswille erkennen. Gegen diesen Abweisungsbescheid wurde kein Rechtsmittel erhoben und erwuchs dieser somit in Rechtskraft.

In weiterer Folge wurde seitens der KEG versucht, Sanierungsmaßnahmen unter Einbeziehung des Finanzamtes voranzutreiben und gab es diesbezügliche Vorsprachen und entsprechenden Schriftverkehr mit dem Finanzamt.

Am 10. Juni 2002 stellte die KEG durch ihren nunmehrigen steuerlichen Vertreter neuerlich ein Nachsichtsansuchen, und zwar in der Höhe von 14% des per November 2000 (der als Beginn der Verhandlungen betreffend einer Umschuldung und Nachsicht gewertet wurde) ausgewiesenen Abgabengrundstandes.

Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Voraussetzungen für Gewährung einer Nachsicht aufgrund des Gesamtschuldverhältnisses bei allen drei Gesamtschuldnern (der KEG, den Komplementären S. und P.) vorliegen müssten und auch vorlägen. Die Gesellschafter seien sehr bestrebt, die Unternehmen nachhaltig zu sanieren. Diese Sanierung erfolge nicht nur über eine Umschuldung unter teilweisem Forderungsverzicht der (Alt)Gläubiger, sondern auch über eine Umstrukturierung der Gesellschaften, und weiters durch Umsetzung eines neuen Konzeptes im Unternehmensbereich. Konkret sei die S-Bank (als einziger neben dem Finanzamt bestehender Gläubiger) bereit, einen Betrag von ca. 14% nachzulassen. Weiters sollten die Kommandit- und Komplementäranteile der KEG in die L-GmbH & Co. KEG unter Mitübertragung der Liegenschaften und unter Inanspruchnahme des Art. IV UmGrStG sowie des § 142 HGB eingebracht werden, sodass sowohl in steuerrechtlicher als auch in zivilrechtlicher Hinsicht Gesamtrechtsnachfolge eintrete. Das erwähnte Sanierungskonzept verstehe sich als Gesamtlösung, wobei die Nichtdurchführung einzelner Punkte ein Scheitern des Gesamtkonzeptes zur Folge haben werde. Es lägen bereits die (zum Teil erst mündlichen) Zustimmungen zur Sanierung von mehreren Banken und der Steirischen Wirtschaftsförderung vor.

Aus Sicht der Finanzbehörde sei es sicherlich günstiger, diesen einmaligen Nachlass zu gewähren und damit die Durchführbarkeit des Sanierungskonzeptes zu ermöglichen, als die nachhaltige Sanierung nicht nur zu gefährden, sondern geradezu unmöglich zu machen. Sollte eine Nachsicht nicht erreicht werden können, sei die Stellung eines Konkursantrages unter Umständen unvermeidlich. Aus Zweckmäßigkeitswägungen sei daher unter dem Gesichtspunkt der Erhaltung bzw. Wiederherstellung einer Steuerquelle die Nachsicht nicht nur im Interesse der Abgabepflichtigen sondern vor allem auch im öffentlichen Interesse gelegen. Beim Rückstand handle es sich im Wesentlichen um die Umsatzsteuern der Jahre 1991 bis 1998, welche nicht abgeführt worden seien. Aktuelle Umsatzsteuern würden aber seit über einem Jahr immer pünktlich bezahlt. Man sei bestrebt, den Abgabengrundstand sukzessive abzubauen. Die erfolgten Zahlungen und die verbindlichen Ratenzahlungs-

vereinbarungen ließen jedenfalls auf einen konkreten Zahlungswillen der KEG – im Rahmen ihrer Möglichkeiten – schließen. Ein etwaiges Fehlverhalten der Komplementäre bzw. eines Steuerberaters in der Vergangenheit könne zwar nicht ungeschehen gemacht werden, die konkrete – fast abgeschlossene – Sanierung sollte allerdings im Hinblick auf das nunmehrige Wohlverhalten der Schuldnerin nicht scheitern.

Mit Zurückweisungsbescheid vom 26. August 2002 wies das Finanzamt diesen Nachsichtsantrag zurück, weil es die Eingabe aus folgenden Gründen als für nicht zulässig erachtete: Das Nachsichtsansuchen beinhaltete – in offensichtlicher Erkenntnis dessen, dass bei einem Gesamtschuldverhältnis die Voraussetzungen für eine Nachsicht bei *allen* drei Gesamtschuldnern gegeben sein müssten – im Vergleich zum ersten Nachsichtsansuchen lediglich zusätzlich die vermeintlich nachsichtswürdigen Umstände *aller* Gesamtschuldner. Diesmal sei um die Nachsicht eines Betrages von € 14.933,34 angesucht worden. Genau über diesen damals (bereits) aushaftenden Abgabenzückstand sei schon mit Bescheid vom 28. November 2000 abweisend entschieden worden. Damit liege das Faktum der "entschiedenen Sache" vor. Eine abermalige Entscheidung widerspreche dem aus der materiellen Rechtskraft ableitbaren Wiederholungsverbot.

Dagegen wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben und begründend ausgeführt: Aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH gehe eindeutig hervor, dass dann, wenn sich die Sachlage ändere, neuerlich um Nachsicht angesucht werden könne und darüber von der Behörde in der Sache zu entscheiden sei. Im gegenständlichen Fall habe sich die Sachlage von der letzten Entscheidung im November 2000 bis dato ganz gravierend geändert. Es liege – im Unterschied zum Vorantrag – ein vollständiges Sanierungskonzept vor, das großteils erfolgreich umgesetzt worden sei. Weiters sei im Bescheid vom November 2000 als wesentliche Begründung für die Abweisung des ersten Nachsichtsansuchens angeführt worden, dass kein entsprechender Zahlungswille erkennbar sei und sich überdies der Rückstand vervielfacht habe, anstatt kleiner zu werden. Demgegenüber stelle sich die Situation nunmehr vollkommen anders dar. Sowohl der Zahlungswille der beteiligten Personen sei unter Beweis gestellt worden, als auch habe sich der Rückstand entscheidend vermindert. Es handle sich keinesfalls um eine res iudicata. Die für die Abweisung der Nachsicht maßgebend gewesenen Umstände hätten sich wesentlich geändert und hätte jedenfalls inhaltlich entschieden werden müssen.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2002 fragte das Finanzamt bei der KEG (welche mit 1. Oktober 2002 im Firmenbuch gelöscht worden war) an, ob diese mit einer Umdeutung des

Nachsichtsansuchens in einen Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld einverstanden sei. Eine Umdeutung bewirke, dass die Berufung stattgebend erledigt werde und der Zurückweisungsbescheid aufgehoben werde.

In Beantwortung dieses Schreibens gab die Bw. bekannt, dass sie an ihrem Antrag auf Nachsicht festhalte und deshalb einer Umdeutung in einen Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO nicht zugestimmt werden könne. Weiters gab sie hier erstmals bekannt, dass sämtliche Gesellschaftsanteile an der KEG auf die neu gegründete L-GmbH & Co. KEG unter Anwendung des Art. IV UmgrStG (und wohl auch des § 142 HGB) – und daher unter steuerlicher Gesamtrechtsnachfolge – mit Stichtag 1. Jänner 2002 übertragen worden sei. Laut Firmenbuchauszug wurde die Löschung der KEG mit 1. Oktober 2002 eingetragen.

Trotz Nichtvorliegens der Zustimmung der Bw. deutete das Finanzamt das Nachsichtsansuchen in einen Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld um und erließ eine stattgebende Berufungsvorentscheidung an die L-GmbH & Co. KEG als Rechtsnachfolger der S. & P. KEG z.Hd. S. (welcher über keine Zustellvollmacht verfügte) in welcher die Entlassung aus der Gesamtschuld im Ausmaß des Nachsichtsansuchens ausgesprochen wurde. Eine Nachsicht käme deshalb nicht in Betracht, weil die Nachsichtsvoraussetzungen nicht bei allen Gesamtschuldnern vorlägen und sei der Nachsichtsantrag deshalb auf einen Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld nach § 237 BAO umzudeuten gewesen.

Dagegen brachte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Aufhebung des Zurückweisungsbescheides:

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 Entscheidung über die Nachsicht setzt einen Antrag voraus, über den mit Bescheid abzusprechen ist (§ 311 BAO). Auch Bescheide über Nachsichtsansuchen erwachsen in Rechtskraft, insofern, als der Sachverhalt, der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung konkretisiert und maßgebend war, nicht nochmals zum Inhalt eines neuerlichen Bescheides werden kann. Entschiedene Sache liegt vor, wenn weder in der Rechtslage noch in den für die Beurteilung des Parteibegehrens maßgebenden Umständen eine Änderung eingetreten ist und sich ande-

rerseits das neue Parteibegehr im Wesentlichen mit dem früheren deckt. Nicht jede noch so geringfügige Änderung des Sachverhaltes führt daher zu einer "anderen Sache", sondern nur das Eintreten oder Behaupten von wesentlichen Änderungen (VwGH vom 28.6.1994, 92/05/0063). Die Wesentlichkeit einer Sachverhaltsänderung als Kriterium der "res iudicata" ist nach der Wertung zu beurteilen, die das geänderte Sachverhaltselement in der seinerzeitigen, rechtskräftigen Entscheidung erfahren hat (VwGH vom 19.3.1980, 2426/79). Haben sich also die bei der Bescheiderlassung bestandenen tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse der Sachlage geändert, so kann (wirksam) neuerlich um Nachsicht angesucht werden, worüber sachlich zu entscheiden ist (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, § 236, S. 2431; vgl. auch den Sachverhalt zu VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

Wenn wie im vorliegenden Fall die Durchführung von umfangreichen Sanierungsmaßnahmen und Forderungsverzichten sowie die Verringerung des Rückstandes und der daraus resultierende Zahlungswille der Beteiligten im Vergleich zum Voransuchen behauptet wird, so ist darin eine nicht nur geringfügige Änderung der tatsächlichen Umstände im Vergleich zum rechtskräftigen Vorbescheid zu erblicken, über die im Rahmen einer inhaltlichen Erledigung des Nachsichtsansuchens zu entscheiden ist. Selbst wenn das Finanzamt vermeint, auch diese neuen Tatsachen würden für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Nachsicht nicht ausreichen, etwa weil bei einem der Gesamtschuldner die Voraussetzungen nach wie vor nicht gegeben seien, hat es darüber in einem begründeten Bescheid unter Nachvollziehbarkeit seiner gesamten Erwägungen abzusprechen.

Der ergangene Zurückweisungsbescheid war daher (ersatzlos) aufzuheben, um einen (neuen) Sachbescheid durch die dafür zuständige erste Instanz zu ermöglichen.

Die Berufungsbehörde kann und darf nur über eine Frage entscheiden, die vom Spruch des angefochtenen Bescheides umfasst ist. Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens ist die Berufung, hierüber ist zu entscheiden. Hat also die Abgabenbehörde erster Instanz über Fragen der Zulässigkeit bzw. formalrechtliche Fragen entschieden, wie hier über das Vorliegen einer "res iudicata", so darf die zweite Instanz nicht selbst mit einer Entscheidung über den sachlichen Gegenstand, der erstinstanzlich aus formalen Gründen nicht behandelt wurde, vorgehen. Sie würde sonst in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz eingreifen. "Sache" des Berufungsverfahrens war die Frage, ob der Zurückweisungsbescheid wegen des Vorliegens einer entschiedenen Sache zurecht erging. Ob die Voraussetzungen für eine Nachsicht gegeben sind oder nicht, hat die erste Instanz zu prüfen (vgl. auch Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, S. 945, 2796, 2797, 2800).

2. Zur Zurückweisung des Vorlageantrages:

Die Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 2003 erging an S., der nach den Ergebnissen des vom unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Vorhalteverfahren über *keine* gültige Zustellvollmacht für die Rechtsnachfolgerin der Bw. verfügte. Da die Berufungsvorentscheidung auch nicht dem tatsächlich bevollmächtigten Zustellbevollmächtigten im Original zugekommen ist, kann nicht von einer Heilung dieses Zustellmangels gemäß § 9 Abs. 1 ZustG (BGBl. 200/1982, idF BGBl. I 158/1998) ausgegangen werden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 9 ZustG, Rz. 3). Vielmehr handelt es sich bei der Berufungsvorentscheidung um einen "Nichtbescheid", der in die Leere ging, weil er mangels Zustellung rechtlich nicht existent geworden ist (VwGH 29.5.1995, 93/17/0318).

Ein Vorlageantrag gegen eine nicht rechtswirksam zugestellte Berufungsvorentscheidung ist als unzulässig gemäß § 276 Abs. 4 BAO iVm § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen, (ganz abgesehen davon, dass der Vorlageantrag nicht von der Rechtsnachfolgerin der Bw. gestellt worden ist, sondern von der zu diesem Zeitpunkt rechtlich nicht mehr existenten S. & P. KEG).

Diese Formalentscheidung hat aber im Übrigen die Berufungsentscheidung hinsichtlich der Aufhebung des Zurückweisungsbescheides nicht berührt.

Zudem darf angemerkt werden, dass die in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene zwangsweise Umdeutung des Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO in einen Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO als unzulässig zu werten ist (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien, 1994, § 237, S. 2451; VwGH 3.9.1987, 86/16/0123).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 26. Februar 2004