



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und SteuerberatungsgesmbH, 1180 Wien, Ferrogasse 37, vom 14. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 11. Mai 2009 betreffend Widerruf des außergerichtlichen Ausgleiches und der Löschung vom 28. Jänner 2008 sowie gegen den Vollstreckungsbescheid vom 11. Mai 2009 entschieden:

1.) Die Berufung gegen den Bescheid über den Widerruf des außergerichtlichen Ausgleiches und der Löschung vom 28. Jänner 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheid bleibt unverändert.

2.) Der Berufung gegen den Vollstreckungsbescheid wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) schuldete auf Grund eines Haftungsbescheides vom 30. Juli 2002 den Betrag von € 143.876,04.

Mit Eingabe vom 29. Juni 2007 brachte der Bw. ein Vergleichsangebot ein und führte aus, dass er am 26. August 2004 und am 5. Juni 2007 zur teilweisen Tilgung des Abgabenzurückstandes € 28.000,00 und € 10.600,00 überwiesen habe und bot eine weitere Zahlung in Höhe von € 11.756,00 an.

Zur wirtschaftlichen Lage führte der Bw. aus, dass er geschäftsführender Gesellschafter der A- Beteiligungsgesellschaft mbH sei. Die Gesellschaft beschäftige sich mit dem Ankauf, der Sanierung und dem Verkauf von Unternehmen. Das monatliche Geschäftsführergehalt betrage derzeit € 742,03. Der Grund für diesen geringen Bezug sei die wirtschaftlich schwierige Situation der Gesellschaft. In den letzten zwei Jahren hätten zwei Tochtergesellschaften, die erworben worden seien, ein Konkursverfahren anmelden müssen. Der Fortbestand der beiden Unternehmen sei nicht möglich gewesen.

Eine weitere Tochtergesellschaft sei derzeit in massiven finanziellen Nöten und werde voraussichtlich ein Insolvenzverfahren anmelden müssen. Diese Entwicklungen hätten dazu geführt, dass die A- Beteiligungsgesellschaft mbH nicht mehr über Einnahmen verfüge, um den Geschäftsführerbezug von € 3.450,00, der bis 31. August 2004 bezahlt worden sei, aufrecht zu erhalten.

Der Bw. sei jedenfalls nicht in der Lage, den Vergleichsbetrag zu bezahlen. Da der Sanierungsauftrag von der B- GmbH an die Gesellschaft des Bw. erteilt und dieser auch abgewickelt worden sei, werde die A- Beteiligungsgesellschaft mbH auch den Vergleichsbetrag zur Überweisung bringen.

Die Gesellschaft verfüge über keine nennenswerten Barmittel, jedoch seien bereits mit der Hausbank Gespräche geführt worden und es werde ein entsprechender Überziehungsrahmen zur Verfügung gestellt werden.

Das Finanzamt nahm das Angebot an und erließ am 28. Jänner 2008 einen Bescheid über die Annahme des außergerichtlichen Ausgleiches und der Löschung.

Als auflösende Bedingungen sind im Bescheid angeführt:

„Sollte sich zu einem späteren Zeitpunkt herausstellen, dass die Ihrerseits im Zusammenhang mit der Vereinbarung gemachten Angaben insbesondere in Bezug auf Ihre wirtschaftliche Situation bzw. Einkommens- und Vermögensverhältnisse unvollständig oder unrichtig waren oder sollten Sie nachträglich zu Vermögen/Einkommen gelangen, so dass sich die Bemessungsgrundlage dieser Vereinbarung wesentlich verändert, nehmen Sie bereits jetzt zur Kenntnis, dass die nach vollständiger Erfüllung der Vereinbarung Ihnen gegenüber erloschene Forderung in voller Höhe wieder auflebt. (...) Sollte nach Vergleichsabschluss eine neuerliche Abgabenschuld bis 31. Dezember 2009 entstehen, wird der außergerichtliche Ausgleich vom Finanzamt als reine Tilgung des offenen Saldo verstanden und die restliche Forderung würde wieder aufleben.“

Mit Bescheid vom 11. Mai 2009 verfügte das Finanzamt den Widerruf des Bescheides über den außergerichtlichen Ausgleiches und der Löschung vom 28. Jänner 2008, erließ gleichzeitig einen Vollstreckungsbescheid und führte begründend aus, dass der Abgabenbehörde am 30. April 2009 zur Kenntnis erlangt sei, dass der Bw. die C- Privatstiftung errichtet habe. Zur

Errichtung dieser Stiftung seien vom Bw. € 70.000,00 aufgebracht worden. Diese Tatsache sei vom Bw. jedoch in keiner Weise der Abgabenbehörde als Voraussetzung zur Wahrung der Bestimmungen des außergerichtlichen Vergleiches mitgeteilt worden. Es sei vom Bw. (als Voraussetzung für die Gültigkeit des außergerichtlichen Vergleiches) vorsätzlich unterlassen worden, die Bedingungen des Vergleiches auch nachträglich zu erfüllen bzw. den Meldepflichten darüber in geeigneter Weise nachzukommen, wodurch sich die Gültigkeit dieses Vergleiches ex post als nichtig herausstelle.

Ein Widerruf der Löschung habe gemäß § 294 BAO dann zu erfolgen, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert hätten, die für die Erlassung des Löschungsbescheides maßgeblich gewesen seien. Dies sei durch die Verwirklichung des Sachverhaltes zwingend gegeben.

Der Vollstreckungsbescheid sei dann zu erlassen, wenn Umstände hervorkommen würden, die die Einbringung der Abgaben gefährden oder erschweren drohen würden. Derartige Umstände seien in diesem Fall in erster Linie darin gelegen, dass auf dem Abgabenkonto seit mindestens 2007 nicht höhere Einkünfte als € 8.000,00 aktenkundig seien. Diese Umstände würden auch im Schreiben vom 29. Juni 2007 bestätigt. Des Weiteren seien bereits auf dem Abgabenkonto sechs Finanzstrafverfahrenseinleitungen angemerkt gewesen, die Rückschlüsse auf das bisherige steuerliche Verhalten zulassen würden. Nunmehr könne der Bw. eine Bareinlage für eine Stiftung aufbringen. Dieser Umstand stehe in krassem Widerspruch zu den deklarierten Vermögensverhältnissen.

In der gegen diese Bescheide form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass der Betrag in Höhe von € 70.000,00 nicht aus dem Einkommen oder Vermögen des Bw. stamme, sondern im Wege einer Darlehensgewährung seitens der D- AG aufgebracht worden sei. Als Beweis werde eine Kopie des Darlehensangebotes und der Zahlungsbestätigung vorgelegt.

Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bw. seit der Bewilligung des außergerichtlichen Ausgleiches nicht verändert hätten und somit auch keine Offenlegungs- und Meldepflichten verletzt worden seien.

Das Finanzamt legte die Berufungen zur Entscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor, ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

Am 3. März 2010 erging ein Vorhalt mit nachstehendem Inhalt:

„In Ihrer Berufung bringen Sie vor, dass der Stiftungsbetrag in Höhe von € 70.000,00 im Wege einer Darlehensgewährung der D- AG aufgebracht wurde.

Gemäß der vorgelegten Urkunde war das Darlehen bis 17. Dezember 2009 rückzuzahlen.

---Aus welchen Mitteln erfolgte die Rückzahlung dieses Darlehens?

---Wer ist der Begünstigte der Stiftung?

Zur Besicherung des Darlehens haben Sie Ihre von der AG erhaltenen Zwischenscheine verpfändet.

---Wann wurden diese angeschafft?

---Wie wurden diese finanziert?

---Wert der Zwischenscheine?

---Besitzen Sie noch weitere Zwischenscheine (Aktien)?

Auf Grund einer Firmenbuchabfrage ist aktenkundig, dass Sie seit der Bewilligung des Ausgleiches (28.01.2008) bei mehreren Firmen als Geschäftsführer, Liquidator, Vorstand tätig waren, bzw. noch sind.

Da dies im Widerspruch zur Behauptung in der Berufung steht, dass sich die Einkommensverhältnisse seit Bewilligung des Ausgleiches nicht geändert hätten, wird um diesbezügliche Stellungnahme ersucht.

Weiters wird um Offenlegung Ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht (siehe Beilage)."

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bw. aus, dass die C- Privatstiftung am 30. Juni 2009 € 1.400,00 Stückaktien der D.- AG um den Kaufpreis von € 4.700,00 vom Bw. gekauft habe. Ebenfalls am 30. Juni 2009 habe die C- Privatstiftung vom Bw. die Anteile der A- Beteiligungsgesellschaft mbH um den Kaufpreis von € 35.000,00 und der E- GmbH um den Kaufpreis von € 30.000,00 erworben. Die Summe der beiden Kaufpreise in Höhe von € 69.700,00 sei von der C- Privatstiftung direkt an die D.- AG zur Tilgung des Darlehens überwiesen worden. Der auf € 70.000,00 fehlende Betrag von € 300,00 sei vom Bw. persönlich abgedeckt worden.

Es existiere noch keine Stiftungszusatzurkunde, damit habe der Stiftungsvorstand auch noch keine Begünstigten festlegen können. Sobald die C- Privatstiftung über verwertbares Vermögen verfüge, werde der Stifter eine Zusatzurkunde errichten.

Die Aktien, die in Form von Zwischenscheinen verbrieft seien, seien am 31. Mai 2008 vom Bw. um den Nominalbetrag von € 1.400,00 von den Gründern der Stiftung R. und X angeschafft worden. Über weitere Zwischenscheine verfüge der Bw. nicht.

D.- befasse sich mit der Entwicklung moderner Erdöltechnologien, die aus der Sicht der Gründer die Erdölförderung revolutionieren könnten. Faktum sei allerdings, dass die D.- bislang noch keine Umsatzerlöse erzielt habe, somit angewiesen sei, ihre Haupttätigkeit Forschung und Entwicklung über Eigenkapital zu finanzieren.

Als Beleg für diese prekäre finanzielle Situation werde eine Kopie des Bestätigungsvermerkes aus dem Prüfungsbericht 2008 vom 30. November 2009 übermittelt, wobei auf Punkt 4.4. verwiesen werde. Durch eine erfolgreiche industrielle Anwendung – Versuche dieser Art seien zur Zeit im Gange – könne der Wert des Unternehmens in kurzer Zeit erheblich erhöht werden. Dieser Durchbruch zeichne sich aber noch nicht ab.

Erklärend werde hinzugefügt: Der Bw. habe sich in einer Phase, in der die Gründer der D.- erwartet hätten, dass die von der D.- entwickelten Technologien knapp vor dem großen Durchbruch stünden, entschlossen, eine Privatstiftung zu gründen, obwohl er nicht über die dafür notwendige Privatmittel verfügt habe. D.- habe ihm zwischenzeitig das Mindestkapital zur Verfügung gestellt. Das Motiv der Stiftungsgründung sei einerseits darin gelegen, die erhoffte große Wertsteigerung bereits der Privatstiftung zukommen zu lassen, und andererseits habe der Bw. seine persönliche Haftungsposition, die bei ihm als Sanierungsmanager besonders ausgeprägt sei, durch Verlagerung seiner Vermögensposten in eine Privatstiftung verbessern wollen. Schließlich sei die dem gegenständlichen Verfahren zu Grunde liegende Steuerschuld auch eine Folge eines Sanierungsauftrages.

Der Bw. sei angestellter Geschäftsführer der A- Beteiligungsgesellschaft und beziehe in dieser Funktion einen Bruttomonatsbezug von € 2.000,00. Zu seinen Aufgaben gehöre die Übernahme unterschiedlicher Liquidations- und Sanierungsaufgaben, die nur insoweit honoriert würden, als es sich um Fremdfirmen handle. Von den Firmen, deren Anteile im Besitz der Privatstiftung seien, erhalte die A- im Hinblick auf ihre finanzielle Lage kein Entgelt. Zur Zeit übe der Bw. folgende Funktionen aus:

- Geschäftsführer der E. Handels GmbH ohne Entgelt
- Geschäftsführer der E- GmbH ohne Entgelt
- Geschäftsführer der F. GmbH: Entgelt betrage € 3.000,00 p.m, das an die A- bezahlt werde.
- Geschäftsführer der G. GmbH; Das Entgelt habe € 4.000,00 p.m. betragen, habe am 31. Jänner 2010 geendet und sei direkt an die A- bezahlt worden.
- Vorstand der D.- AG ohne Entgelt

Aufsichtsrat der H. AG ohne Entgelt

Abschließend werde noch festgehalten, dass die Stiftungsgründung nicht Folge eines realen Vermögenszuwachses sei, sondern eines bloß erwarteten. Sollte letzteres eintreten, sei es eine Selbstverständlichkeit, dass der ausgesetzte Betrag von € 93.519,43 vom Bw. bezahlt werde, auch wenn der Betrag nicht auf eine persönliche Steuerschuld zurückzuführen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Widerruf des außergerichtlichen Ausgleiches und der Löschung

Eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde ist gemäß § 294 Abs. 1 BAO - 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.*

Gemäß § 294 Abs. 2 BAO kann die Änderung oder Zurücknahme ohne Zustimmung der betroffenen Parteien mit rückwirkender Kraft nur ausgesprochen werden, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch eine strafbare Handlung herbeigeführt worden ist.

Ein behördlicher Widerrufsvorbehalt, wie er sich in § 294 Abs. 1 BAO findet, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht an die dort in lit. a und b genannten Voraussetzungen gebunden. Diese gelten nämlich nur "soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind". Für den Fall eines nicht besonders determinierten Widerrufsvorbehaltes ist darauf abzustellen, dass nur zureichende sachliche Gründe zur Ausübung des Widerrufs berechtigen (vgl VwGH vom 17.9.1997, 93/13/0072). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt weiters die Auffassung, dass die in den lit. a und b des § 294 Abs. 1 BAO angeführten Fälle jedenfalls zureichende sachliche Gründe darstellen.

Im außergerichtlichen Ausgleich vom 28. Jänner 2008 zwischen dem Finanzamt F und dem Bw. ist als Bedingung angeführt:

„Sollte nach Vergleichsabschluss eine neuerliche Abgabenschuld bis 31. Dezember 2009 entstehen, wird der außergerichtliche Ausgleich vom Finanzamt als reine Tilgung des offenen Saldos verstanden und die restliche Forderung würde wieder auflieben.“

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten ist ersichtlich, dass das Finanzamt M. den Bw. mit Bescheid vom 9. Oktober 2008 zu einer Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschulden der I-GmbH in Höhe von € 96.010,89 zur Haftung herangezogen hat. Der diesbezüglichen Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 21. Juli 2010, GZ. RV/3833-W/09, teilweise stattgegeben und die Haftung auf den Betrag in Höhe von € 61.055,60 eingeschränkt.

Da somit nach Abschluss des außergerichtlichen Ausgleiches, jedoch vor dem 31. Dezember 2009 eine neuerliche beträchtliche Abgaben- (genauer: Haftungs-)schuld entstand, lastet dem Bescheid über den Widerruf des außergerichtlichen Ausgleiches und der Löschung bereits aus

diesem Grunde keine Rechtswidrigkeit an. Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass die neuerliche Haftungsschuld bis dato nicht getilgt wurde.

Dem Widerrufsbescheid kommt jedoch auch aus einem anderen Grund Berechtigung zu:

Grundlage für den außergerichtlichen Ausgleich war der Antrag des steuerlichen Vertreters im Namen des Bw. vom 29. Juni 2007, der mit der schlechten wirtschaftlichen Situation des Bw. begründet wurde. Der Bw. erklärte zwar, Gesellschafter der A- Beteiligungsgesellschaft mbH zu sein, führte jedoch aus, dass diese nicht mehr in der Lage sei, seine Geschäftsführerbezüge entrichten zu können (siehe Sachverhalt), weshalb das Finanzamt von der Wertlosigkeit der Gesellschaftsanteile ausgehen musste. Der Besitz der Gesellschaftsanteile an der E- GmbH (Nominal € 40.000,00) wurde nicht offengelegt, was das Finanzamt auch im Hinblick auf die im Bescheid vom 28. Jänner 2008 angeführten Bedingungen (unvollständige Angaben zur wirtschaftlichen Situation) aus diesem Grunde zum Widerruf berechtigte.

Auch wenn man davon ausgeht, dass die Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Bewilligung des außergerichtlichen Ausgleiches wertlos waren, kann nicht außer Acht gelassen werden, dass der Bw. mit Abtretungsvertrag vom 30. Juni 2009 seine Gesellschaftsanteile an den beiden genannten Firmen um € 65.000,00 veräußert hat.

Weiters erhielt der Bw. durch den Verkauf der Aktien an der C- Privatstiftung einen Betrag von € 4.700,00 (Nachweis: Aktienkaufvertrag vom 30. Juni 2009).

Zwar erfolgte die Veräußerung erst nach dem Ergehen des Widerrufsbescheides, jedoch hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO, sofern die Berufung nicht zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich auf Grund der zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage zu entscheiden, soweit sich nicht insbesondere aus dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften das Gebot zur Anwendung der Rechtslage zu einem bestimmten früheren Zeitpunkt ergibt oder ein Sachverhalt zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt zu Grunde zu legen ist. Auch im Fall eines Widerrufs gemäß § 294 Abs. 1 BAO hat die Berufungsbehörde von der Sachlage auszugehen, die im Zeitpunkt der Erlassung des Berufungsbescheides vorliegt (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 27.6.2001, 98/15/0165).

Der Erlös aus dem Verkauf der Gesellschaftsanteile gehört gemäß § 31 EStG zu den sonstigen Einkünften und ist daher dem Bw. als Vermögen zuzurechnen, wobei der Umstand, dass der Erlös zur Abdeckung des Darlehens verwendet wurde, unbeachtlich ist.

Im Bescheid über die Annahme des außergerichtlichen Ausgleiches ist als Bedingung festgehalten, dass für den Fall, dass der Bw. nachträglich zu Vermögen/Einkommen gelange, so dass sich die Bemessungsgrundlage der Vereinbarung wesentlich ändere(..) die erloschene Forderung in voller Höhe wieder auflebe.

Der Erlös in Höhe von € 67.700,00 stellt eine solche wesentliche Änderung der Bemessungsgrundlage für den Vergleich dar, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt dem Widerrufsbescheid keine Rechtswidrigkeit anlastet.

Der Widerruf einer Löschung von Abgabenschulden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (Ritz, BAO³, § 294 Tz 7). Der Widerruf entspricht den vereinbarten Bedingungen. Weiters hat der Bw. auch unvollständige Angaben zu seinen Vermögensverhältnissen getätigt. Dazu kommt noch, dass der Bw. selbst dargetan hat, seine Haftungsposition durch Verlagerung seiner Vermögensposten in die Privatstiftung verbessern zu wollen (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25. März 2010). Es liegt daher kein berechtigtes Interesse des Berufungswerbers an der Aufrechterhaltung der gewährten Begünstigung (Löschung) vor.

II. Vollstreckungsbescheid

Gemäß § 230 Abs. 2 BAO dürfen während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.

Abs. 7: Kommen während der Zeit, in der gemäß Abs. 1 bis 6 Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen Umstände hervor die die Einbringung einer Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen, so dürfen Einbringungsmaßnahmen durchgeführt werden, wenn spätestens bei Vornahme der Vollstreckungshandlung ein Bescheid zugestellt wird, der die Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung anzugeben hat (Vollstreckungsbescheid). Mit der Zustellung dieses Bescheides treten bewilligte Zahlungserleichterungen außer Kraft.

Für den Erlass eines Vollstreckungsbescheides gemäß § 230 Abs. 7 BAO müssen Umstände hervorkommen, die die Einbringung der Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen. Dabei kommt es lediglich darauf an, dass diese Umstände der Finanzbehörde in dem in der zitierten Bestimmung angeführten Zeitraum (erstmals) bekannt werden (VwGH 20.09.2001, 98/15/0193)

Während der Hemmung der Einbringung sind keine neuen Umstände hervorgekommen, die die Einbringung der Abgabe gefährdet haben, daher war der Entscheidung des VwGH folgend der Vollstreckungsbescheid aufzuheben.

Wien, am 28. Juli 2010