

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des A , in B , vertreten durch Rechtsanwälte C , in D , vom 20. Februar 2013, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 22. Jänner 2013, betreffend Haftungsinanspruchnahme gemäß §12 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 22. Jänner 2013 wurde der Beschwerdeführer (Bf) A als ehemaliger Gesellschafter der E OHG (kurz OHG) gem. § 12 BAO zur Haftung für Abgabenschulden dieser Firma im Ausmaß von € 1.167.040,03 (siehe Aufgliederung im Haftungsbescheid; ausschließlich Umsatzsteuern samt Nebengebühren) herangezogen.

In der Begründung wurde unter Hinweis auf § 12 BAO ausgeführt, dass die Gesellschafter einer als solchen abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden dieser haften. Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG) haftet nach § 128 des Unternehmensgesetzbuches (UGB) unmittelbar, primär, unbeschränkt, unbeschränkbar, persönlich und solidarisch, also in vollem Umfang mit seinem Privatvermögen.

Die (teilweise) der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide wurden beigelegt.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf durch seine ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 20. Februar 2013 (ebenso wie gegen die darin zugrunde gelegten

Abgabenansprüche) das Rechtsmittel der Berufung ein, (welches aufgrund des Übergangs der Rechtssache auf das Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu werten ist).

In der Begründung wurde zunächst außer Streit gestellt, dass der Bf ehemaliger Gesellschafter der insolventen OHG war, für deren angebliche erheblichen Steuerschulden der Bf persönlich in Anspruch genommen werden solle.

Zur Höhe der geltend gemachten Steuerschulden wurde angeführt, dass diese lt. Erinnerung des Bf niedriger gewesen seien.

Die OHG habe aufgrund ihrer finanziellen Engpässe, bedingt durch einen höheren, dem Finanzamt bekannten Forderungsausfall bzw. ungerechtfertigten Zahlungsverweigerungen schließlich Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens vor dem Amtsgericht Mühldorf am Inn einreichen müssen.

Mit Beschluss vom XY wurde seitens des Amtsgerichtes Mühldorf die vorläufige Insolvenzverwaltung über das Vermögen der OHG angeordnet, kurze Zeit später kam es zur Verfahrenseröffnung welches nach wie vor anhängig wäre.

In diesem Zusammenhang sei die Vorschrift des § 93 InsO zu beachten. Demnach scheide eine persönliche Haftung des Bf als Gesellschafter der insolventen OHG für deren Verbindlichkeiten während des Insolvenzverfahrens aus. Die gegenständlichen Steuerschulden der OHG könnten aufgrund der gesetzlichen Regelung nur vom Insolvenzverwalter und nicht vom jeweils betroffenen Gläubiger geltend gemacht werden. Es sollten dadurch Vorteile einzelner verhindert und quasi ein Beitrag zur Sicherung der Masse geleistet werden. Allenfalls könne der Insolvenzverwalter nähere Auskünfte hiezu erteilen.

Um unnötigen Weiterungen vorzubeugen werde antragsgemäß von weiteren Vollziehungs- oder Vollstreckungsmaßnahmen abzusehen sein.

Weiters sei darüber zu informieren, dass die Bf hinsichtlich der persönlichen Haftung für Verbindlichkeiten der insolventen OHG im Rahmen des Regelinsolvenzverfahrens mit dem bestellten Insolvenzverwalter eine gesonderte Zahlungsvereinbarung mit Restschuldbefreiung getroffen habe, wonach er sein gesamtes, frei verfügbares Vermögen ohnehin in die Masse einzubringen habe. Mit Erfüllung der Vereinbarung scheide die Haftung des Bf aufgrund seiner damaligen Gesellschafterstellung für Verbindlichkeiten der OHG gegenüber Dritten bzw. deren Gläubiger aus. Im Ergebnis führe dies letztlich dazu, dass der Bf für eine etwaige Steuerschuld der OHG ihnen gegenüber befreit werde und somit der Haftungsbescheid – gleich welche Höhe die Abgabenschuld betrage – hinfällig werde. Mit der quotalen Befriedigung aus der Masse werde die Zahlungsschuld als vollständig erfüllt zu behandeln sein und eine weitergehende Haftung des Bf ausscheiden. Als vormals persönlich haftendes Organ komme er in den Genuss der sogenannten Restschuldbefreiung.

Vor diesem Hintergrund werde in Anbetracht der gesetzlichen Regelung des § 93 InsO die Haftung gegenüber dem Bf aufzuheben sein.

Aus einer Beantwortung des bundesweiten Fachbereiches zu einer Anfrage des Finanzamtes Salzburg-Land in dieser Rechtssache vom 19. März 2013 geht hervor, dass sowohl in Österreich als auch in Deutschland vom Grundsatz des Vorrangs des Insolvenzrechts vor dem Steuerrecht auszugehen ist.

Es sei jedoch nicht nachvollziehbar, dass allein auf Grund einer „gesonderten Zahlungsvereinbarung“, abgeschlossen zwischen dem Insolvenzverwalter und den beiden Gesellschaftern, eine Restschuldbefreiung für die in Insolvenz befindliche Gesellschaft mit der Wirkung getroffen werden könne, welche die Geltendmachung des Gläubigeranspruchs gegen die Gesellschaft von Rechts wegen ausschließen würde.

Es ist nicht ersichtlich, dass über das Vermögen der Gesellschafter ein Insolvenzverfahren eröffnet worden wäre. Es gehe auch nicht hervor, dass es im Insolvenzverfahren der Gesellschaft zu einem von den Gläubigern angenommenen, durch das Insolvenzgericht bestätigten und in Rechtskraft erwachsenen Teilschulderlass gekommen wäre, der unter Umständen (vergleichbar § 164 IO) in dieser Höhe auch für Personengesellschafter Wirkung (Befreiung) haben könnte.

Falls es jedoch, dem Wortlaut des § 93 dt. InsO folgend, in der Tat so sein sollte, dass die persönliche Haftung eines Gesellschafters für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft während der Dauer des Insolvenzverfahrens nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden könnte, und eine derartige gesetzliche Einschränkung auch für außerhalb des Insolvenzverfahrens nach hierfür maßgeblichem österreichischem Recht ausschließlich mit Bescheid geltend zu machende öffentlich-rechtliche Ansprüche zu einer mit Rechtswidrigkeit behafteten Bescheiderlassung führen würde, dann müsste die Haftung nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens geltend gemacht werden, soweit die betreffenden Abgabenschuldigkeiten im Insolvenzverfahren der Gesellschaft nicht beglichen wurden.

Mit Anbringen vom 8. April 2013 verweisen die Vertreter des Bf –nach Rücksprache mit dem Insolvenzverwalter – nochmals darauf, dass die Regelung in § 93 InsO von diesem bestätigt wurde, dh. dass etwaige Forderung von Gläubigern gegenüber der insolventen Gesellschaft wie auch den beiden persönlich haftenden Gesellschaftern im Rahmen des Insolvenzverfahrens ausschließlich von ihm in seiner Funktion als Insolvenzverwalter geltend gemacht werden können.

Dazu wird das Schreiben des Insolvenzverwalters vom 3. 4. 2013 (in Kopie) vorgelegt und auf dessen Inhalt verwiesen.

Darüber hinaus werde die mit dem Insolvenzverwalter abgeschlossene Vereinbarung (vom 16. September 2011) hinsichtlich der Mitwirkungs – und Zahlungspflichten des Beschwerdeführers gegenüber der Masse in Kopie beigelegt.

Daraus gehe hervor, dass der Beschwerdeführer mit zuverlässiger und vollständiger Umsetzung bzw. Erledigung von etwaigen verbleibenden Verbindlichkeiten vollständig befreit werde. Unter diese Regelung falle auch die streitgegenständliche Abgabenerhebung des Finanzamtes. Der Beschwerdeführer sei im Rahmen des Insolvenzverfahrens nicht nur um seine eigene Mitwirkung bemüht, auch ansonsten

habe er seine Pflichten gemäß der getroffenen Übereinkunft bisher Umfassend erfüllt. Entsprechendes habe der Insolvenzverwalter bereits bestätigt.

Auf das weitere Vorbringen betreffend Vollstreckungsverzicht wird verwiesen.

Aus dem an die Vertreter des Bf gerichteten Schreibens des Insolvenzverwalters vom 3. April 2013 geht hervor, dass es sich bei der Insolventen OHG um eine offene Handelsgesellschaft im Sinne von § 105 HGB handelt. Er verweist auch darauf, dass die Gesellschafter nach § 128 HGB unbeschränkt und persönlich für sämtliche Verbindlichkeiten dieser Gesellschaft haften.

Nach § 93 InsO kann die persönliche Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der OHG während der Dauer des Insolvenzverfahrens nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden. § 93 InsO bewirkt damit, dass die Gläubiger für die Dauer des Insolvenzverfahrens die Einziehungs - und Prozessführungsbefugnis für die unter § 93 InsO fallenden Haftungsansprüche verlieren.

Der Insolvenzverwalter ist im Rahmen des § 93 InsO berechtigt, über die Haftungsansprüche gegen die Gesellschafter einen Vergleich abzuschließen und im Rahmen dieses Vergleiches Forderungen gegen Gesellschafter zu erlassen. Der Unterzeichner habe mit den Gesellschaftern F und A umfangreiche Verhandlungen geführt. Aufgrund der von den Schuldnern dargelegten und nachgewiesenen Vermögensverhältnisse waren diese Gesellschafter nicht in der Lage, die Verbindlichkeiten der insolventen OHG auch nur ansatzweise zu erfüllen. Bei einer Geltendmachung sämtlicher Haftungsansprüche wäre Insolvenz der beiden Gesellschafter unvermeidlich gewesen.

Vor diesem Hintergrund wurde eine Vereinbarung über die vom Verwalter nach § 93 InsO einzuziehenden Ansprüche mit dem Gesellschafter getroffen (siehe Vereinbarung vom 16. September 2011; Kopie beigelegt).

In dieser Vereinbarung haben sich die Gesellschafter verpflichtet sämtliches Privatvermögen an die Insolvenzmasse auszukehren, soweit sie darüber frei verfügen können. Außerdem haben sich die Gesellschafter verpflichtet, etwaiges Vermögen von Todes wegen oder mit Rücksicht auf ein künftiges Erbrecht, Schenkung oder sonstigen Rechtsgrund bis einschließlich 2017, zumindest in Höhe von 70% des Wertes an die Insolvenzmasse herauszugeben. Der Vergleich wurde bis auf den Punkt „Vermögen von Todes wegen“ erfüllt.

In dem Vergleich ist in Ziffer 8 geregelt, dass bei vollständiger Erfüllung des Vergleichs und der vereinbarten Mitwirkungspflichten seitens des Insolvenzverwalters auf den weiteren Ausgleich der auf den gemäß § 93 InsO übergegangenen Forderungen verzichtet wird. Der Verzicht hat die Wirkung, dass die nach § 93 InsO vom Verwalter einzuziehenden Forderungen auch nicht durch Gläubiger geltend gemacht werden können, sondern durch den Verzicht erloschen.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS-Salzburg vorgelegt.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Wie dem Insolvenzakt zur StNr. der OHG zu entnehmen ist, wurde über die OHG am YX mit Beschluss des Amtsgerichtes Mühldorf am Inn das Insolvenzverfahren eröffnet.

Wie der Mitteilung des Finanzamtes vom 9. November 2015 zu entnehmen ist, stammen die im Juli 2013 erfolgten Zahlungen (Anm. auf dem Abgabenkonto der OHG) aus einer Abschlags – Zwischenverteilung durch den Insolvenzverwalter.

Eine Schlussverteilung bzw. Beendigung des Insolvenzverfahrens bezüglich der OGH ist bisher nicht erfolgt.

Rechtslage und Erwägungen

§ 12 BAO lautet:

Die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit haftend persönlich für die Abgabenschuld der Personenvereinigung. Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

§ 93 deutsche Insolvenzordnung (InsO) lautet:

Ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktien eröffnet, so kann die persönliche Haftung eines Gesellschafters für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft während der Dauer des Insolvenzverfahrens nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden.

Unstrittig blieb, dass es sich beim Bf um einen ehemaligen Gesellschafter der OHG handelt.

Unstrittig blieb auch, dass ein solcher Gesellschafter unbeschränkt und persönlich für sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet (siehe § 128 HGB; bzw. die gleichlautend in Österreich geltende Bestimmung gemäß § 128 UGB).

Vorweg festzustellen ist auch, dass das Insolvenzverfahren über die Primärschuldnerin in Deutschland eröffnet wurde und der zur Haftung herangezogene Gesellschafter seinen Hauptwohnsitz in Deutschland hat.

Strittig ist nunmehr, ob eine Haftungsinanspruchnahme eines Gesellschafters einer OHG gem. § 12 BAO während des gegenüber der OHG in der BRD anhängigen Insolvenzverfahrens möglich ist oder nicht.

Aufgrund der in Deutschland erfolgten Konkurseröffnung über die Primärschuldnerin, sind die in Deutschland gültigen Bestimmungen zu beachten.

Es ist daher gleich wie in Österreich, vom Vorrang der Insolvenzrechtlichen (hier der in Deutschland gültigen Bestimmungen) gegenüber steuerlichen Bestimmungen auszugehen

(siehe dazu beispielsweise Vorrang der insolvenzrechtlichen Verrechnungsvorschriften vor steuerlichen Vorschriften in der BAO; VwGH vom 26.4.1993, 92/15/0012).

Dieser Ansicht tritt das Finanzamt - wie einer Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches zu entnehmen ist; dem sich das Finanzamt anschließt – nicht entgegen.

Wie sich nunmehr aus § 93 InsO ergibt, kann die persönliche Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der insolventen Gesellschaft während der Dauer des Insolvenzverfahrens nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden.

§ 93 InsO bewirkt damit, dass die Gläubiger für die Dauer des Insolvenzverfahrens die Einziehungs – und Prozessführungsbefugnis gegenüber einem persönlich haftenden Gesellschafter verlieren.

Aus dem unbestrittenen Sachverhalt ist weiters zu ersehen, dass seitens des Insolvenzverwalters in Ansehung der Bestimmung des § 93 InsO die persönliche Haftung des Gesellschafters durch die getroffene Vereinbarung vom 16. September 2011 – auf deren, den Parteien bekannten Inhalt, siehe auch oben, verwiesen wird – geltend gemacht wurde. Daraus ergibt sich weiters, dass der Gesellschafter im Konkurs der Gesellschaft mit seinem Vermögen herangezogen wird, er somit am Insolvenzverfahren der Gesellschaft – anders als in Österreich - teilnimmt.

Dadurch können die Gläubiger (hier Finanzamt) keinerlei Ansprüche gegenüber den voll haftenden Gesellschaftern, wie hier durch Haftungsinanspruchnahme, geltend machen.

Eine kongruente Bestimmung wie sie § 93 InsO darstellt, mit den weitreichenden Befugnissen des Insolvenzverwalters (hier Masseverwalter), fehlt in Österreich.

Vergleichsweise ist auf § 164 Insolvenzordnung (IO) zu verweisen, wonach eine, in einem im Insolvenzverfahren der Gesellschaft, mit Zustimmung der Gesellschafter, mit den Gläubigern abgeschlossene Sanierung (Teilschulderlass) – soweit in der Vereinbarung nichts anderes bestimmt ist – jedem einzelnen Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern gleichermaßen schuldbefreiend zustatten kommt.

Daraus ist wiederum zu schließen, dass bei der Heranziehung der Gesellschafter im Konkurs der Gesellschaft eine weitere Haftungsinanspruchnahme durch die Abgabenbehörde nicht mehr möglich ist. Andernfalls droht eine doppelte Inanspruchnahme, einmal im Konkurs der Gesellschaft, das zweite Mal im Haftungsverfahren.

§ 93 InsO stellt somit eine spezielle Bestimmung dar, der Vorrang vor den in Österreich geltenden steuerlichen Bestimmungen (hier Haftungsbestimmung nach § 12 BAO) zukommt.

Wie dieser Bestimmung jedenfalls zu entnehmen ist, können Ansprüche der Gläubiger während des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern nicht geltend gemacht werden. Das Insolvenzverfahren über die OHG wurde am YX eröffnet. Die Vereinbarung zwischen Gesellschafter und Insolvenzverwalter wurde am 16. September 2011 abgeschlossen. Die Haftungsinanspruchnahme durch das Finanzamt erfolgte am 22. Jänner 2013. Das Insolvenzverfahren ist noch nicht beendet.

Eine Geltendmachung der Haftungsinanspruchnahme gem. § 12 BAO, stellt sich während des Insolvenzverfahrens daher als unzulässig dar.

Der Berufung war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Die Revision ist zulässig, weil die Rechtsfrage der Haftungsinanspruchnahme gem. § 12 BAO im Zusammenhang mit einem gegen die Gesellschaft (OHG) im EU-Ausland anhängigen Insolvenzverfahren durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht geklärt ist.

Salzburg-Aigen, am 26. November 2015