



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 2

GZ. RV/0115-S/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch Dr. Kurt Wolfmair, 4020 Linz, Landstraße 47/III, vom 24. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günter Narat, vom 24. März 2006 betreffend Abweisung eines Antrags auf Entlassung aus der Gesamtschuld entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 5. Juli 2001 wurden dem BW Abgaben in Höhe von € 228.917,50 vorgeschrieben. Der BW hafte als Gesellschafter der A KG gemäß § 12 BAO für deren offene Abgabenschuldigkeiten.

In diesem Verfahren hatte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Diese war mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden.

Mit Schreiben vom 23. Februar 2002 beantragte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter die „Nachsicht gemäß § 236, 237 BAO“ der mit Bescheid vom 5. Juli 2001 vorgeschriebenen Abgaben in Höhe von € 228.917,50.

Zur Begründung führte der BW aus, dass aufgrund der langen Verfahrensdauer (Konkursöffnung im Jahr 19XX, Annahme des Zwangsausgleiches im Februar 19YX, nach fristgerechter

Teilzahlung jahrelange Stundungen des offenen Betrages aus der Zwangsausgleichsquote in Höhe von ATS 629.994,71, im Jahr 20XX dann Erlassung des Haftungsbescheides gemäß § 12 BAO über den gesamten ursprünglich aushaftenden Betrag; nach Sicht des steuerlichen Vertreters zudem nach Eintritt der Verjährung) eine Vorschreibung dieser Abgaben jedenfalls sachlich unbillig gewesen sei.

Zudem sei die Vorschreibung auch persönlich unbillig, da damit die persönliche Existenzgrundlage des BW bedroht sei. Dieser sei aufgrund längerer Krankenhausaufenthalte nur eingeschränkt arbeitsfähig gewesen was zur Erhöhung der Salden bei den zur Finanzierung des Zwangsausgleiches aufgenommenen Krediten geführt hätte. Eine Nachsicht der im Haftungswege vorgeschriebenen Abgaben würde dazu führen, dass der BW seine selbständige Tätigkeit unbelastet von seinen Schulden und den Schulden aus der A KG führen zu können, womit er selbst für seinen Lebensunterhalt aufkommen könne.

Mit Bescheid vom 24. März 2006 wies das FA diesen Antrag ab, wobei der Antrag des BW in einen Antrag um Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO umgedeutet worden war.

Zur Begründung führte das FA aus, dass bei der Entlassung aus der Gesamtschuld beim einzelnen Gesamtschuldner die gleichen Gründe vorliegen müssten, wie bei einer Nachsicht nach § 236 BAO.

Zur sachlichen Unbilligkeit führte das FA aus, dass diese im bisherigen Verfahren nicht geltend gemacht worden wären. Die geltend gemachte Einhebungsverjährung liege nicht vor.

Die persönliche Unbilligkeit müsse sich als ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im persönlichen Bereich des Bw entstehenden Nachteilen darstellen. Im abgeschlossenen Zwangsausgleichsverfahren der A KG sei der BW bereits an das FA herangetreten, auf die ATS 1 Mio übersteigende Quote in Höhe von ATS 629.994,71 zu verzichten. Es sei aber im AV der zuständigen FLD bereits dargelegt worden, dass auf diese übersteigende Quote nicht verzichtet werden könne, sondern lediglich ein Aufschub gewährt werde.

Die persönliche Unbilligkeit setze voraus, dass die Existenzgrundlage des BW gefährdet sei, wenn die fällige Restquote eingehoben werde, beim Verzicht darauf würde ein Sanierungseffekt eintreten. Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage des BW liege eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben vor. Die darauf zu treffende Ermessensentscheidung ergebe allerdings, dass aufgrund der wirtschaftlichen Gesamtsituation des BW auch bei der Entlassung aus der Gesamtschuld kein Sanierungseffekt eintrete, weswegen die Ermessensentscheidung negativ sei.

Gegen diesen Bescheid erhaben der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung, beantragte nochmals dem BW die Nachsicht der aus dem Konkurs bzw. dem Zwangsausgleichsverfahren der A KG offenen Verbindlichkeiten zu gewähren und führte dazu aus, dass nach der VO des BMF vom 20.12.2005 die Voraussetzungen für eine Nachsicht erleichtert werden würden. Nochmals verwies der Vertreter des BW darauf, dass durch die Nachsicht ein Sanierungseffekt eintreten würde und der BW zukünftig seinen Abgabenverpflichtungen uneingeschränkt nachkommen könne. Wenn die Existenz des BW erhalten bleibe, wäre mit einer Vermehrung der USt und ESt zu rechnen, anderenfalls drohe ein Schuldenregulierungsverfahren, das zu einem Entzug der Berufsbefugnis des BW führen würde. Auch mit anderen Gläubigern wären Verzichte auf die Zwangsausgleichquote vereinbart worden, es handle sich somit nicht um einen ausschließlichen Verzicht der Finanzverwaltung.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Dem BW wurde hinsichtlich der Haftung für die Schulden der A KG mit Entscheidung des UFS vom Juni 2010 teilweise stattgegeben. Die in der Berufungsentscheidung vorgeschriebenen Beträge sind entrichtet.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der im Folgenden dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie den Vorbringen der Parteien und ist, soweit im Folgenden nichts anderes angeführt ist, von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Der BW war seit 1976 Kommanditist der A KG und übernahm nach dem Ausscheiden seines Vaters im Jahr 1980 die Funktion als Komplementär der Gesellschaft. Bereits damals war das Unternehmen wirtschaftlich in Schwierigkeiten. Mit Beschluss des LG Salzburg vom TTMMJJ wurde über das Vermögen der A KG der Konkurs eröffnet. Auch über das Vermögen des BW wurde in weiterer Folge der Konkurs eröffnet.

Im Rahmen dieser Konkursverfahrens versuchten der BW und seine Vertreter einen Zwangsausgleich zu finanzieren. Die diesbezüglichen Verhandlungen zogen sich bis in Jahr 19YX und waren letztlich erfolgreich. Aus den Akten ist ersichtlich, dass die Vertreter des BW bereits während der Verhandlungen mit den Gläubigern darauf hinwiesen, dass voraussichtlich nur eine Quote von ca. 10% bis 11% aufgebracht werden könne. Von der im Zwangsausgleich der A KG ermittelten 20% Quote entfiel auf die Finanzverwaltung ein Betrag von ATS 1,629.994,71.

Die Bank sagte die Finanzierung dieses Zwangsausgleichs mit einer Summe von ATS 2,5 Mio (€ 181.682,09) zu.

Mit Beschluss des LG Salzburg vom TTMMJJJ wurde der zwischen der A KG und ihren Gläubigern abgeschlossene Zwangsausgleich bestätigt.

Mit Beschluss vom gleichen Tag wurde auch der Zwangsausgleich zwischen dem BW und seinen Gläubigern bestätigt. Mit Beschluss des LG Salzburg vom TTMMJJJJ wurde der Konkurs über das Vermögen der A KG sowie das Vermögen des BW aufgehoben.

Der BW überwies in weiterer Folge einen Betrag von ATS 1 Mio. an das FA. In den diesbezüglichen Besprechungen zwischen den Vertretern des BW sowie den Vertretern der Finanzverwaltung sagten diese dem BW eine Stundung der noch offenen Restquote zu, eine mögliche Abstandnahme von der Einbringung der Forderung wurde nicht dezidiert zugesagt, eine solche Nachsicht der Abgabenschuldigkeiten wurde allerdings zum damaligen Zeitpunkt diskutiert.

Dies ergibt sich aus den vorliegenden handschriftlichen Aktenvermerken des damaligen Vorstandes des FA Salzburg-Land sowie des damaligen Leiters der Vollstreckungsstelle.

Es finden sich doch in den Unterlagen keinerlei Hinweise darauf, dass die Gespräche eine Nachsicht der noch offenen Quote bereits im Jahr 19YX so deutlich in Aussicht gestellt hätten, wie dies dem BW und den finanzierenden Banken von den Vertretern des BW damals mitgeteilt worden ist.

Von Seiten des FA wurde der noch offene Betrag von ATS 629.994,71 gemäß § 231 BAO von Amts wegen vorläufig bis einschließlich 1 Oktober 19XZ ausgesetzt. Festzuhalten ist auch, dass das FA bereits mit Schreiben vom 1. Juni 19YX auf eine Sicherstellung der ausgesetzten Teilquote in Höhe von ATS 629.994,71 verzichtet hatte.

Auch der Insolvenzausfallgeldfonds und die Gebietskrankenkasse erhielten nicht die volle Quote.

Der BW arbeitete in der Folge als Beruf1 bzw. Beruf2, die A KG übte keine Geschäftstätigkeit mehr aus, ist aber im Firmenbuch noch immer erfasst.

Mit Schreiben vom 25. Juli 1995 forderte das FA den BW auf, die noch ausständige Zwangsausgleichsquote im Betrag von ATS 629.994,71 binnen 14 Tagen bei sonstigem Wiederaufleben gemäß § 156 Abs. 4 KO mittels beiliegendem Erlagschein zur Einzahlung zu bringen. Darauf teilte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter dem FA mit, dass er sich völlig außerstande sehe, diesen Betrag an das FA zu bezahlen.

Mit Haftungsbescheid vom 5. Juli 2001 wurden dem BW die gesamten noch offenen Abgaben aus dem Insolvenzverfahren der A KG in Höhe von € 228.917,50 vorgeschrieben.

Die finanzielle Situation des BW blieb über die Jahre bis 2001 sehr angespannt. Zwar erzielte der BW aus seiner Tätigkeit als Beruf1 in den Folgejahren positive Einkünfte, durch die hohen Belastungen, die sich aus der Finanzierung des Zwangsausgleiches der KG durch die Bank sowie auf Grund der noch offenen Verbindlichkeiten insbesondere bei der Gebietskrankenkasse ergaben, sowie aufgrund der Erfordernisse für die Pflege seiner erkrankten Eltern blieb die Situation bis zur Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 20XX und darüber hinaus bis jedenfalls bis ins Jahr 2010 sehr angespannt. Dies ergibt sich aus den im Akt erliegenden Unterlagen die vom BW insbesondere bei der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Jahr 20XX sowie im Jahr 2010 vorgelegt worden waren.

Mit Entscheidung vom 23. Juni 2010 wurde der Berufung des BW gegen den Haftungsbescheid teilweise stattgegeben. Diese Entscheidung ist rechtskräftig, die in der Berufungsentscheidung vorgeschriebenen Abgaben sind bezahlt.

In rechtlicher Hinsicht ist zum oben dargestellten Sachverhalt auszuführen, dass gemäß § 12 BAO die Gesellschafter von als solchen Abgabepflichtigen und nach Bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung haften. Dabei richtet sich der Umfang der Haftung nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechtes. Diese Haftung betrifft auch den Komplementär einer KG. Die Haftung des § 12 BAO ist keine Ausfallhaftung. Die Nachrangigkeit der Haftung ist aber auch hier zu berücksichtigen (Ritz, RZ 5 zu § 12 BAO, Kommentar zur Bundesabgabenordnung).

Der BW fällt als Komplementär der A KG somit unter den Personenkreis, für den die Haftungsinanspruchnahme nach § 12 BAO möglich ist.

Im Rahmen dieser Haftung wurde der BW auch bereits in Anspruch genommen.

Gemäß § 237 BAO kann ein Gesamtschuldner auf Antrag ganz oder zum Teil aus der Gesamtschuld entlassen werden, wenn die Einhebung bei ihm nach der Lage des Falles unbillig wäre. Dadurch wird der Anspruch gegen die übrigen Schuldner nicht berührt.

Der Begriff der Unbilligkeit in dieser Gesetzesbestimmung entspricht dem Begriff im § 236 BAO. Weiters liegt diese Entlassung aus der Gesamtschuld im Ermessen der Behörde (Ritz Kommentar zur BAO, 3. Auflage, § 237 Rz. 4)

Das FA hat im erstinstanzlichen Verfahren das Vorliegen sachlicher Unbilligkeiten verneint, das Vorliegen persönlicher Unbilligkeiten bejaht, im Rahmen der Ermessensübung jedoch die

Entlassung aus der Gesamtschuld abgelehnt, da die Entlassung aus der Gesamtschuld zu keiner wirtschaftlichen Sanierung des BW geführt hätte.

Der UFS stimmt dem FA darin zu, dass bei der verfahrensgegenständlichen Ausgangslage eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes nicht gegeben ist. Diese läge nur dann vor, wenn mit der Einhebung des in Frage stehenden Betrages ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis erreicht werden würde, wie dies beispielsweise bei einem außergewöhnlichen Geschehnisablauf der Fall ist, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. (Ritz Kommentar zur BAO, 3. Auflage, § 236 Rz. 11 mwN) Dies ist aus Sicht des UFS beim gegenständlichen Sachverhalt nicht der Fall, die Haftungsinanspruchnahme des BW war die logische Konsequenz der Insolvenz der KG an der er als Komplementär beteiligt war.

Der UFS kann dem FA bei der weitergehenden rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes aber nicht zustimmen. Wenn man dem FA darin folgt, dass im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung und letztendlich jedenfalls bis ins Jahr 2010 die Situation so gewesen ist, dass auch der Verzicht auf die Restforderung durch das FA keine wirtschaftliche Sanierung bewirkt hätte und sich somit an der Existenzgefährdung des BW nichts geändert hätte, dann war bereits eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung für den BW zu verneinen gewesen. (Ritz Kommentar zu BAO, §236 RZ 10 mit weiteren Nachweisen) Für einen Einstieg in die Erwägungen zur Ermessenübung war damit kein Raum gegeben.

Beurteilt man die Frage der Unbilligkeit nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung, so tritt im Ergebnis keine Änderung dieser Beurteilung ein.

Wie bereits oben dargestellt, liegt aus Sicht des UFS bei der gegenständlichen Sachlage keine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung vor. Daran hat sich auch im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung nichts geändert.

Auch das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit im Sinne der §§ 236, 237 BAO ist bei der im Jahr 2011 gegebenen Ausgangslage aus Sicht des UFS zu verneinen. Dem BW wurde durch die teilweise Stattgabe im Haftungsverfahren nur mehr ein Teil der Abgabenschulden der A KG vorgeschrieben. Diese Beträge wurden auch eingebbracht. Damit besteht aber keine weitergehende Belastung des BW durch die im Haftungswege vorgeschriebenen Abgaben. Ein wirtschaftliches Mißverhältnis aus der Vorschreibung der Abgaben im Haftungswege und den daraus entstehenden Nachteilen für den BW ist damit aus diesem Grunde und auch wegen der noch ausgeübten – wenn auch teilweise eingeschränkten – Tätigkeit als Beruf1 nicht gegeben.

Die gegenständliche Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 15. Juni 2011