



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, vom 10. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 27. Februar 2008 betreffend Widerruf von Begünstigungsbescheiden (§ 294 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Eingabe vom 16. Mai 2006 an das Finanzamt Oststeiermark gab der anwaltliche Vertreter der H.GmbH bekannt, im Zuge der Bilanzerstellung Ende März/Anfang April 2006 habe festgestellt werden müssen, dass die Gesellschaft zum Stichtag 31. Dezember 2005 mit 745.911,72 € überschuldet sei und es keine positive Fortbestehensprognose gebe. Gleichzeitig ersuchte er das Finanzamt um Zustimmung zu einem außergerichtlichen Ausgleich.

Im Sanierungsvorschlag wird darauf hingewiesen, dass die BUAK und die GKK gänzlich befriedigt werden müssten. Ebenso müssten Leasingverträge, die nicht vorzeitig aufgelöst werden könnten, fortgesetzt und laufend gänzlich befriedigt werden. Die Absonderungsrechte der Hausbank seien zu befriedigen. Im Fall der Zustimmung sämtlicher Gläubiger gelange an die unbesicherten Gläubiger nach Maßgabe der Höhe ihrer Forderungen eine Ausgleichsquote von 30 % zur Auszahlung.

Nach Vorlage einer Aufstellung der Vermögenswerte sowie der Zustimmungserklärungen aller anderen Gläubiger teilte das Finanzamt der H.GmbH am 21. Februar 2007 mit, dass im Fall

der Entrichtung einer 30 %igen Quote die restlichen Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von 72.528,04 € gemäß § 235 BAO abgeschrieben werden.

Neu hinzukommende Abgabenschuldigkeiten seien von dieser Vereinbarung nicht betroffen.

Der gegenständliche Vergleich werde unter der auflösenden Bedingung geschlossen, dass den künftigen Abgabenverpflichtungen voll entsprochen werde. Im Falle der Nichteinhaltung der Bedingungen gelte die Zustimmung des Finanzamtes zum Vergleich als zurück genommen.

Nach Entrichtung der vereinbarten Quote wurden mit dem Lösungsbescheid vom 28. Februar 2007 gemäß § 235 Abs. 1 BAO am Abgabenkonto der GmbH Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuer 2005) in der Höhe von 72.528,04 € gegen jederzeitigen Widerruf durch Abschreibung gelöscht.

Mit dem Bescheid vom 27. Februar 2008 widerrief das Finanzamt den Bescheid vom 28. Februar 2007 hinsichtlich eines Betrages in der Höhe von 72.528,04 €.

In der Begründung wird ausgeführt, die Zustimmung des Finanzamtes vom 21. Februar 2007 betreffend den Antrag auf Durchführung eines außergerichtlichen Ausgleiches vom 16. Mai 2006 sei an die auflösende Bedingung geknüpft gewesen, dass künftigen Abgabenverpflichtungen voll entsprochen werde. Die Löschung sei zu widerrufen, da der Bedingung nicht entsprochen worden sei.

Gegen diesen Bescheid brachte der Masseverwalter der mittlerweile in Konkurs befindlichen H.GmbH das Rechtsmittel der Berufung ein. Ein erfolgter Schuldnachlass im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleiches, der seitens der Gemeinschuldnerin erfüllt worden sei, könne nicht an entsprechende Bedingungen einer nachfolgenden Erfüllung weiterer Verpflichtungen geknüpft werden.

Eine derartige Vorgangsweise würde jedenfalls zu einer Begünstigung des Finanzamtes gegenüber sonstigen Gläubigern im außergerichtlichen Ausgleich führen und diesem hinsichtlich rückständiger Forderungen einen doppelten Beteiligungsanspruch einerseits im Rahmen des außergerichtlichen Ausgleichs, andererseits im Rahmen des gegenständlichen Konkursverfahrens bieten.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, Abgabenansprüche seien einer zivilrechtlichen Disposition nicht zugänglich, weshalb Abgabenbehörden nicht rechtswirksam auf die Einhebung von Abgaben gemäß § 1444 ABGB verzichten könnten. Im gegenständlichen Fall sei kein derartiger Verzicht erfolgt, sondern eine teilweise Abschreibung von Abschuldigkeiten gemäß § 235 BAO unter der Bedingung, dass künftigen Abgabenverpflichtungen voll entsprochen

werden, in Aussicht gestellt worden. Aus der Sicht des Finanzamtes sei es zulässig, die in Aussichtstellung einer teilweisen Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichsverfahrens an sachliche Bedingungen zu knüpfen, bei deren Nichteinhaltung ein Widerruf der Abschreibung möglich sei. Eine unsachliche Bevorzugung gegenüber anderen Gläubigern sei darin nicht zu erblicken, da Abgabepflichten in der Regel ohne jedes Zutun des Abgabengläubigers entstünden. Diesem stehe nicht die Möglichkeit offen, sich – etwa durch Verweigerung der Rechtsbeziehung oder Zurückbehaltung der eigenen Leistung – gegen eine allfällige Uneinbringlichkeit von zukünftigen Abgabeforderungen rechtzeitig abzusichern. Ein Widerrufsvorbehalt mit dem Ziel der Einhaltung künftiger abgabenrechtlicher Pflichten sei somit aus der Sicht des Finanzamtes mit dem sachlichen Zweck eines außergerichtlichen Verfahrens vereinbar und zulässig.

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bringt der Bw. vor, die Finanzverwaltung habe im Rahmen ihres Ermessens grundsätzlich die Möglichkeit, sich am außergerichtlichen Ausgleich zu beteiligen oder diesen abzulehnen, nicht jedoch diesen an Bedingungen zu knüpfen, die ein Wiederaufleben des Anspruches nach sich ziehen können. Wesentliche Voraussetzung sei, dass im Zuge des außergerichtlichen Ausgleichs eine Gläubigergleichbehandlung erfolge bzw. Begünstigungen einzelner Gläubiger gegenüber den sonstigen Beteiligten dargelegt werden.

Die Zustimmung zu einem außergerichtlichen Ausgleich, der in der Folge auch tatsächlich erfüllt werde, sei in abgabenrechtlicher Hinsicht gleich zu behandeln wie die Erfüllung eines gerichtlichen Zwangsausgleiches mit entsprechender Restschuldbefreiung. Nach Erfüllung des außergerichtlichen Ausgleiches sei die bediente Forderung endgültig nachzusehen.

Durch die gegenständliche Vorgangsweise sei die Finanzbehörde gegenüber den übrigen Gläubigern begünstigt, als eine neuerliche Beteiligung mit der bereits bedienten Forderung im Konkursverfahren erfolge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach allgemeiner Auffassung liegt ein außergerichtlicher Ausgleich vor, wenn die Zahlungsunfähigkeit eines Unternehmens durch zwischen dem Schuldner und den Gläubigern abgeschlossene, meist voneinander abhängige Vergleiche abgewendet werden soll. Dabei verzichten die Gläubiger teilweise auf ihre Forderungen (§ 1444 ABGB).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.4.1992, 88/17/0128) sind Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld - etwa auch über einen gänzlichen Verzicht auf die Abgabeforderung -

ohne abgabenrechtliche Bedeutung. Zulässig sind solche Vereinbarungen nur dann, wenn die Gesetze sie ausdrücklich vorsehen, wobei sich diese gesetzlichen Ermächtigungen nur dann als verfassungskonform erweisen, wenn die öffentlich-rechtlichen Verträge lediglich die Modalitäten der Abgabenerhebung (Berechnung der Bemessungsgrundlage, Fälligkeit etc.) und nicht die Steuerpflicht selbst betreffen, wenn im Gesetz Voraussetzungen und Inhalt hinreichend bestimmt sind und wenn in Streitfällen eine bescheidförmige Erledigung vorgesehen ist, sodass eine Prüfung der Gesetzmäßigkeit möglich ist. Insbesondere kann die Behörde ohne gesetzliche Ermächtigung auf die Erhebung von Abgaben nicht verzichten (vgl. Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, S. 81, FN 214). Ein allfälliger Verzicht wäre daher auch nicht rechtswirksam zustandegekommen.

Da Abgabenansprüche somit einer zivilrechtlichen Disposition nicht zugänglich sind, die Abgabenbehörde also nicht auf die Einhebung von Abgaben nach § 1444 ABGB rechtswirksam verzichten kann, ist in der "Annahme eines Vorschlages zum Abschluss eines außergerichtlichen Ausgleichs" bzw. in der "Zustimmungserklärung" des Finanzamtes nur die Zusage zu erblicken, unter bestimmten Voraussetzungen in der vom Abgabenrecht gebotenen Form einen Schuldnachlass zu gewähren (vgl. Fischerlehner, Der außergerichtliche Ausgleich im Einklang mit der BAO, ÖStZ 2003, 95).

Die Zustimmung des Finanzamtes zu einem außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag ist daher nur im Rahmen des Abgabenverfahrens nach den Bestimmungen der BAO möglich, und zwar entweder im Wege einer Abgabennachsicht nach § 236 BAO oder einer Löschung des die Ausgleichsquote übersteigenden Restrückstandes gemäß § 235 BAO.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt nach Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich die nach Entrichtung der 30 %igen Quote aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten gemäß § 235 BAO durch Abschreibung gelöscht.

Gemäß § 235 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.

Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabenanspruch (§ 235 Abs. 2 BAO).

Wird die Abschreibung einer Abgabe widerrufen (§ 294), so lebt der Abgabenanspruch wieder auf (§ 235 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind (lit. a), oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist (lit. b).

Aus dem ausdrücklichen Hinweis auf die Widerrufsmöglichkeit im § 235 Abs. 3 ergibt sich die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 294 für den Widerruf von Löschungsbescheiden.

Entgegen der Ansicht des Bw. steht es der Abgabenbehörde daher offen, die Löschung von Abgabenverbindlichkeiten auch im Fall eines außergerichtlichen Ausgleiches an Bedingungen zu knüpfen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.9.1997, 93/13/0072) liegt ein vorbehaltener Widerruf im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmung nur vor, wenn dieser determiniert ist, d.h. wenn der Bescheid erkennen lässt, unter welchen Umständen ein Widerruf in Betracht kommt.

Im vorliegenden Fall kann dem Löschungsbescheid vom 28. Februar 2007 im Zusammenhang mit dem Schreiben des Finanzamtes vom 21. Februar 2007 an die H.GmbH entnommen werden, dass Voraussetzung für die Abschreibung fälliger Abgabenverbindlichkeiten in der Höhe von 72.528,04 € im Löschungsweg die volle Entrichtung künftig anfallender Abgaben ist. Das Finanzamt hat im Schreiben vom 21. Februar 2007 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei Nichteinhaltung dieser Bedingung die Zustimmung des Finanzamtes zum außergerichtlichen Ausgleich als zurückgenommen gilt und den Widerrufsvorbehalt damit ausreichend determiniert. Für die H.GmbH war daher auf Grund des eindeutigen Wortlautes der Vereinbarung klar erkennbar, unter welchen Umständen das Finanzamt die Löschung der Abgabenverbindlichkeiten widerrufen würde. Dass die GmbH unter diesen Umständen den außergerichtlichen Ausgleich nicht abschließen wollte, ist ebensowenig aktenkundig wie die Nichtzustimmung anderer Gläubiger und wird auch im Berufungsverfahren nicht vorgebracht.

Ein Widerrufsvorbehalt, um die Einhaltung künftiger abgabenrechtlicher Pflichten zu erreichen, ist sachlich gerechtfertigt. Dem Finanzamt, das auf einen Großteil seiner Forderungen verzichtet hat, kann zugestanden werden, im Fall der Weiterführung eines Unternehmens für die Abfuhr bzw. Entrichtung künftiger Abgabenforderungen die Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich an die Bedingung zu knüpfen, dass in Hinkunft die abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten eingehalten werden, andernfalls die Zustimmung zu einem außergerichtlichen Ausgleich aus der Sicht des Finanzamtes unzweckmäßig wäre.

Wie in der Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2008 bereits vom Finanzamt ausgeführt wurde, können sich andere Gläubiger gegen Forderungsausfälle absichern, indem sie Lieferungen oder Leistungen unter der Bedingung der Barzahlung bzw. nur gegen Vorkasse erbringen oder Warenlieferungen unter Eigentumsvorbehalt tätigen; Abgabepflichten entstehen hingegen in der Regel ohne jedes Zutun des Abgabengläubigers; eine Besicherung im Vorhinein ist für den Abgabengläubiger nicht möglich.

Insoweit der Bw. vorbringt, das Finanzamt sei an die Gleichbehandlungspflicht aller Gläubiger im Ausgleichsverfahren gebunden, ist auszuführen:

Anders als im gerichtlichen Zwangsausgleichsverfahren ist eine differenzierte Befriedigung der einzelnen Gläubiger im außergerichtlichen Ausgleich nicht nur möglich, sondern üblich: so erteilt die Gebietskrankenkasse keine Zustimmung zu einem außergerichtlichen Ausgleich in Fällen, in denen bereits ein Exekutionstitel vorliegt. Auf die Gründe der Nichterteilung der Zustimmung braucht in diesem Zusammenhang nicht eingegangen zu werden. Im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs besteht daher für die Gläubiger – darunter das Finanzamt – nicht die Vorgabe der zwingenden Gläubigergleichbehandlung.

Dem Finanzamt kann auch nicht vorgeworfen werden, mit dem Widerrufsvorbehalt andere Gläubiger zu benachteiligen, wenn diese im außergerichtlichen Ausgleich im Vorhinein mit der vollen Befriedigung einzelner Gläubiger (GKK, BUAK) einverstanden waren. Das Finanzamt erhält – wie der Bw. in der Eingabe vom 16. Juni 2008 ausführt – nicht die gesamte Quote wie diese Gläubiger, sondern „mit großer Wahrscheinlichkeit nahezu keine Quote“.

Der Widerruf der Löschung einer Abgabe liegt als Maßnahme im Sinn des § 294 BAO im Ermessen der Behörde. Im vorliegenden Fall konnte der Widerruf der Löschung im kausalen Zusammenhang mit der ursprünglichen Erlassung des Bescheides auf Grund des offensichtlich mangelnden Sanierungseffektes des außergerichtlichen Ausgleichs erfolgen. Der Widerruf ist zweckmäßig, da eine Hereinbringung zumindest eines Teiles der abgeschriebenen Abgabenverbindlichkeiten möglich erscheint. Billigkeitsgründe, die diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden und eine Abstandnahme vom Widerruf der Löschung rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 18. Mai 2009