

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DT, vertreten durch MK, vom 22. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 21. Jänner 2005 zu StNr. 000/0000, mit dem die Berufungswerberin gemäß § 12 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. R-OEG in Liqu. im Ausmaß von € 59.350,91 in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25.4.2003 wurde die primärschuldnerische OEG gegründet. Persönlich haftende Gesellschafter waren RH und CT. Ab Jänner 2004 war die Berufungswerberin persönlich haftende Gesellschafterin, CT schied aus dieser Funktion aus. In weiterer Folge wurde die Gesellschaft aufgelöst. Die Berufungswerberin und RH waren ab 2.8.2004 Liquidatoren der Gesellschaft.

In einem Ergänzungersuchen vom 5.11.2004 wies das Finanzamt die Berufungswerberin auf näher aufgegliederte offene Gesellschaftsschulden in Höhe von 63.725,29 € hin. Es möge dargelegt werden, welche konkreten Mittel oder Vermögenswerte die Gesellschaft zur Verfügung habe, um diese Abgabenschulden zu entrichten oder ob die Abgabenansprüche bei der Berufungswerberin im Haftungsweg durchgesetzt werden müssten. Weiters wurde die Berufungswerberin um Darstellung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

In einem (undatierten) Formblatt zur Feststellung über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabenschuldners stellte die Berufungswerberin ihre Einkommens- und Vermögenssituations

dar. Weiters wurde ausgeführt, dass aufgrund der "OEG-Situation" die finanzielle Lage sehr angespannt sei. Mittels einer Kreditaufnahme werde "der Druck von der Firma und Privat etwas genommen". Die OEG befindet sich derzeit in Liquidation. Mittels Reorganisation solle die OEG "aus der Liquidation genommen" und ein Fortbestand gesichert werden.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 17.1.2005 wurde über das Vermögen der OEG das Konkursverfahren eröffnet.

Das Finanzamt nahm die Berufungswerberin mit Haftungsbescheid vom 21.1.2005 gemäß § 12 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der OEG im Ausmaß von 59.350,91 € in Anspruch.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 22.2.2005 Berufung erhoben. Das im Konkurs befindliche primärschuldnerische Unternehmen beabsichtige den Abschluss eines Zwangsausgleiches. Sollte dem Zwangsausgleich die Zustimmung erteilt werden, so sei nach ständiger Judikatur auch der persönlich haftende Gesellschafter von der Haftung befreit. Das gegenständliche Haftungsverfahren möge daher bis zur rechtskräftigen Annahme des Zwangsausgleiches oder der Ablehnung desselben unterbrochen werden.

Mit Beschluss vom 8.7.2005 wurde der am 14.6.2005 im Insolvenzverfahren der OEG abgeschlossene Zwangsausgleich bestätigt. Die Konkursgläubiger erhalten eine Quote von 20 % in drei Raten, und zwar 10 % binnen 14 Tagen, die weitere Quote von 5 % binnen 12 Monaten und die restliche Quote von 5 % binnen 2 Jahren jeweils ab Annahme des Zwangsausgleiches. Mit Beschluss vom 27.7.2005 wurde das Konkursverfahren aufgehoben. Die erste Teilquote von 10 % wurde entrichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 BAO haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 4 Abs. 1 EGG sind auf eingetragene Erwerbsgesellschaften die Vorschriften des Handelsgesetzbuches und der Vierten Einführungsverordnung zum Handelsgesetzbuch über die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft sowie - unter Bedachtnahme auf die §§ 2 und 6 - die für diese Gesellschaften geltenden Vorschriften über die Firma anzuwenden.

Gemäß § 128 HGB haften die Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

Die persönlich haftenden Gesellschafter der OEG haften den Gläubigern der Gesellschaft als Gesamtschuldner persönlich, unbeschränkt und unmittelbar (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 153).

Die Berufungswerberin kam als persönlich haftende Gesellschafterin daher grundsätzlich als Haftungspflichtige im Sinne des § 12 BAO in Betracht.

Im Insolvenzverfahren der OEG wurde ein Zwangsausgleich abgeschlossen. Durch diesen rechtskräftig bestätigten Ausgleich wird die Gesellschaft von der Verbindlichkeit befreit, ihren Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen (§ 156 Abs. 1 KO).

Ist der insolvente Schuldner eine Handelsgesellschaft, so kann der Ausgleich gemäß § 164 Abs. 1 KO nur mit Zustimmung sämtlicher persönlich haftenden Gesellschafter geschlossen werden. Die Rechtswirkungen des Ausgleiches kommen, soweit im Ausgleich nichts anderes bestimmt ist, einem jeden solchen Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern zustatten (§ 164 Abs. 2 KO).

Durch diese Bestimmung wird die Haftung des Gesellschafters der OHG (bzw. OEG) abweichend von den sonstigen Mitschuldnern der Gesellschaftsschuld durch Erfüllung des Zwangsausgleichs der Gesellschaft überhaupt aufgehoben. Die Rechtswirkungen des Gesellschaftsausgleichs kommen, wenn darin nicht anderes bestimmt ist, einem jeden Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern zustatten. Wird die Forderung des Gesellschaftsgläubigers durch rechtzeitige Erfüllung der Ausgleichsverbindlichkeit getilgt, bleibt dem Gesellschaftsgläubiger keine Möglichkeit, auf § 128 HGB zurückzugreifen und für seinen Forderungsausfall den Gesellschafter heranzuziehen. Die Gesellschafter, die bis zur Rechtskraft der Ausgleichs- oder Zwangsausgleichsbestätigung nach § 128 HGB unbeschränkt hafteten, können sich somit auf die Rechtswirkungen des Ausgleichs (Zwangsausgleichs) im Gesellschaftsverfahren berufen, sodass sie für die Gesellschaftsschulden, soweit sie Ausgleichsschulden sind, inhalts-, betrags- und fälligkeitsmäßig nur nach Maßgabe des Gesellschaftsausgleichs haften. Durch die rechtskräftige Bestätigung des Ausgleichs bzw. Zwangsausgleichs wird die Haftung der Gesellschafter prozentuell auf die Quote herabgedrückt und kann nur durch den Eintritt des Wiederauflebens gegen die Gesellschaft wieder erhöht werden. Ein Verzug in der Erfüllung des Gesellschaftsausgleichs betrifft daher sowohl die Gesellschaft als auch ihre Gesellschafter (OGH 26.2.2003, 3Ob167/02h).

Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen erstinstanzlichen Haftungsbescheides vom 21.1.2005 lag noch kein rechtskräftig bestätigter Zwangsausgleich vor, welcher der Geltendmachung der Gesellschafterhaftung gemäß § 12 BAO entgegen gestanden wäre.

Gemäß § 254 BAO wird durch die Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten. Bescheide entfalten ihre volle Wirksamkeit daher

bereits mir ihrer Rechtskraft im materiellen Sinn, somit in der Regel mit Zustellung (Ritz, BAO², § 254 Tz. 2).

Selbst wenn der Haftungsbescheid aber auch in formelle Rechtskraft erwachsen, und nicht mit Berufung angefochten worden wäre, somit im Zeitpunkt des Abschlusses des Zwangsausgleiches ein formell und materiell rechtskräftiger Haftungsbescheid vorgelegen wäre, käme die Bestimmung des § 164 Abs. 2 KO zur Anwendung. Gemäß § 12 AbgEO können gegen den Anspruch im Zuge des finanzbehördlichen Vollstreckungsverfahrens insofern Einwendungen erhoben werden, als diese auf den Anspruch aufhebenden oder hemmenden Tatsachen beruhen, die erst nach Entstehung des diesem Verfahren zugrunde liegenden Exekutionstitels eingetreten sind. Die Rechtswirkungen des Zwangsausgleiches kommen auch gemäß § 12 BAO bereits rechtskräftig zur Haftung herangezogenen persönlich haftenden Gesellschaftern zugute (Liebeg, AbgEO, § 12 Tz. 12). In einem solchen Fall wäre die Vollstreckung unter gleichzeitiger Aufhebung aller bis dahin vollzogenen Vollstreckungsakte auf Antrag oder von Amts wegen einzustellen (§ 16 Abs. 1 AbgEO).

Im vorliegenden Fall wurde gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben. Im Rahmen der Berufungsentscheidung hat die Berufungsbehörde von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Veränderungen des Sachverhaltes sind daher zu berücksichtigen (Ritz, BAO², § 289 Tz. 11 mit Judikaturnachweisen). Im Rahmen der gegenständlichen Entscheidung ist daher auf den zwischenzeitig im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin abgeschlossenen Zwangsausgleich Bedacht zu nehmen. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes haften die Gesellschafter inhalts-, betrags- und fälligkeitsmäßig dadurch nur mehr nach Maßgabe des Gesellschaftsausgleichs in Höhe der Zwangsausgleichsquote. Hinsichtlich dieser Quote kommt daher grundsätzlich auch nach Abschluss eines Zwangsausgleiches eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 12 BAO in Betracht.

Die Gesellschafterhaftung zählt zu den persönlichen Haftungen im Sinne des § 7 BAO, deren Geltendmachung im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. § 12 BAO normiert zwar keine Ausfallshaftung, die Nachrangigkeit der Haftung ist aber auch hier zu berücksichtigen (Ritz, BAO², § 12 Tz. 5). Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen sind Besicherungsinstitute. Daraus ergibt sich eine gewisse Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners. Der Haftende darf daher in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre oder wenn die Inanspruchnahme

des Hauptschuldners aus rechtlichen Gründen nicht möglich oder nicht zulässig wäre (Ritz, BAO², § 7 Tz. 6).

Dass die Einbringung der Zwangsausgleichsquote bei der Primärschuldnerin gefährdet oder wesentlich erschwert wäre, wurde nicht näher dargelegt. Die erste Teilquote wurde bereits entrichtet. Wird in weiterer Folge der Zwangsausgleich durch Bezahlung auch der restlichen Teilquoten zur Gänze erfüllt, tritt vollständige Restschuldbefreiung sowohl für die Gesellschaft als auch für die Berufungswerberin ein. Würde demgegenüber die Berufungswerberin hinsichtlich der derzeit offenen restlichen Teilquoten von insgesamt 10 % zur Haftung herangezogen, könnten diese von der Berufungswerberin (zwangsweise) eingebracht werden. Im Ergebnis würde damit die Berufungswerberin aber vor der Primärschuldnerin für diese Teilquoten in Anspruch genommen. Dies erscheint unbillig im Sinne des § 20 BAO und würde das Prinzip der Nachrangigkeit der Haftung außer Acht lassen. Überdies ist zu bedenken, dass nach der zitierten Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes die Gesellschafter inhalts-, betrags- und *fälligkeitsmäßig* nur nach Maßgabe des Gesellschaftsausgleichs haften. Die weiteren Teilquoten, hinsichtlich derer zum gegenwärtigen Zeitpunkt allenfalls eine Haftungsanspruchnahme in Betracht käme, sind aber erst in den Jahren 2006 und 2007 fällig. Nach Lehre und Rechtsprechung gehen insolvenzrechtliche Fälligkeiten den abgabenrechtlichen Fälligkeiten vor (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2225 mit Judikaturnachweisen). Gehört eine Abgabenschuld zu jenen Verbindlichkeiten, von denen der Schuldner durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich gemäß § 53 Abs. 1 AO befreit wird, so treten die Vorschriften der Bundesabgabenordnung in den Hintergrund. Für die Einhebung einer vom Ausgleichsverfahren betroffenen Abgabenschuld sind daher vorrangig die Vorschriften der Ausgleichsordnung anzuwenden (VwGH 19.12.1990, 87/13/0070). Gleichermaßen gilt für einen Zwangsausgleich. Es spricht daher auch der Umstand, dass die ausständigen Teilquoten noch nicht fällig sind, gegen eine Heranziehung der Berufungswerberin zur Haftung. Schließlich wäre eine solche Vorgangsweise auch wenig zweckmäßig. Sinnvoller erscheint es in derartigen Fällen mit der Geltendmachung einer allfälligen Gesellschafterhaftung zuzuwarten bis entweder der Zwangsausgleich zur Gänze erfüllt ist, oder mangels Erfüllung gänzliches oder aliquotes Wiederaufleben der Forderungen im Sinne des § 156 Abs. 5 KO eingetreten ist. Wurde die Zwangsausgleichsquote in voller Höhe entrichtet, erübrigts sich eine Haftungsanspruchnahme des Gesellschafters. Wurde hingegen die Quote nicht oder nicht zur Gänze entrichtet, ist die Geltendmachung der Gesellschafterhaftung nicht auf die Quote beschränkt, sondern kann im Umfang der wiederaufgelebten Forderungen geltend gemacht werden (vgl. neuerlich OGH 26.2.2003, 3Ob167/02h). Sollte im vorliegenden Fall die restliche Zwangsausgleichsquote (wider Erwarten) nicht von der Primärschuldnerin entrichtet werden, könnte die Berufungswerberin für den wiederaufgelebten Teil der Abgabenforderungen zur Haftung herangezogen werden. Res iudicata stünde einer solchen neuerlichen Haftungsanspruch-

nahme nicht entgegen, da eine wesentliche Änderung im entscheidungsrelevanten Sachverhalt vorläge.

Aus all den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. September 2005