

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, ***RA-Adr***, über die Beschwerde vom 14. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. Oktober 2016 betreffend Haftung gemäß § 12 BAO zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Haftung gemäß § 12 BAO wird auf folgende Abgaben im Gesamtausmaß von € 3.201,40 eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in €
Dienstgeberbeitrag	10/2008	11,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2008	1,39
Lohnsteuer	11/2008	60,16
Dienstgeberbeitrag	11/2008	39,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2008	3,49
Lohnsteuer	12/2008	11,64
Dienstgeberbeitrag	12/2008	15,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2008	1,39
Lohnsteuer	01/2009	19,32
Dienstgeberbeitrag	01/2009	16,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	1,47

Lohnsteuer	02/2009	24,52
Dienstgeberbeitrag	02/2009	16,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2009	1,48
Zwangsstrafe	2009	26,00
Pfändungsgebühr	2009	2,49
Umsatzsteuer	2007	529,21
Umsatzsteuer	01-05/2009	273,00
Umsatzsteuer	2008	2.003,40
Verspätungszuschlag	2008	143,00

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2016 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf.) zur Haftung gemäß § 12 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***OG*** im Ausmaß von € 25.718,01 heran.

Der Bf. brachte mit Schriftsatz vom 14. November 2016 fristgerecht Beschwerde ein und begründete diese im Wesentlichen, dass über das Vermögen des Bf. am ***Datum 4*** das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und durch Annahme des Zahlungsplanes am ***Datum 5*** beendet worden sei. Die betriebenen Forderungen hätten offenbar schon zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bestanden und seien daher als Insolvenzforderungen gemäß § 51 IO zu betrachten. Das Finanzamt hätte die Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens wahrzunehmen gehabt. Das Finanzamt sei auf die Bestimmung des § 197 IO zu verweisen, wonach das Insolvenzgericht zu entscheiden habe, ob solche Forderungen bei quotenmäßiger Bestimmung der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entsprächen.

Am 21. November 2016 erließ die belangte Behörde einen Mängelbehebungsauftrag, in dem der Bf. aufgefordert wurde, den der Beschwerde anhaftenden inhaltlichen Mangel, nämlich die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, bis zum 21. Dezember 2016 zu beheben, wobei darauf hingewiesen wurde, dass die Beschwerde im Fall der Versäumung dieser Frist als zurückgenommen gelte.

Mit Schreiben vom 26. November 2016 gab der Bf. bekannt, dass der Haftungsbescheid in dem Punkt angefochten werde, dass eine behördliche Entscheidung und somit ein Exekutionstitel angestrebt werde, obwohl der behauptete Anspruch bereits am ***Datum 4***, dem Tag der Konkurseröffnung, bestanden habe und somit eine Insolvenzforderung vorliege; diese sei durch Anmeldung beim Insolvenzgericht geltend zu machen.

Bei versäumter Anmeldung habe ein Gläubiger nur die Möglichkeit der Geltendmachung gemäß § 197 IO. Durch den angefochtenen Bescheid werde sohin gegen die Bestimmungen der §§ 6, 102ff und 197 IO verstoßen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. Dezember 2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Begründung im Wesentlichen aus, dass es im Zeitpunkt der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens noch keinen Haftungsbescheid gegeben habe und daher die Schuld auch nicht im Insolvenzverfahren habe angemeldet werden können.

Mit Schriftsatz von 19. Dezember 2016 stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. und ***G 2*** gründeten die ***OG*** im Jahr 2007.

Der Bf. war von ***Datum 1*** bis ***Datum 3*** Gesellschafter der ***OG***.

Mit Beschluss vom ***Datum 2*** des ***Gericht 1*** (***)1***) wurde der Konkurs der ***OG*** mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

Mit ***Datum 3*** wurde die ***OG*** im Firmenbuch infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG gelöscht.

Am ***Datum 4*** wurde über den Bf. zu ***2*** des ***Gericht 2*** das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Am ***Datum 6*** wurde ein Zahlungsplan

rechtskräftig bestätigt und das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben. Die Quote betrug 32,5% (zahlbar in 84 Teilquoten zu je 0,387%).

2015 verstarb ***G 2***.

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2016 zog die belangte Behörde den Bf. zur Haftung gemäß § 12 BAO in Höhe von € 25.718,01 für folgende Abgaben heran:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Dienstgeberbeitrag	10/2008	86,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2008	10,70
Lohnsteuer	11/2008	462,77
Dienstgeberbeitrag	11/2008	302,27
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2008	26,87
Lohnsteuer	12/2008	89,54
Dienstgeberbeitrag	12/2008	120,36
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2008	10,70
Lohnsteuer	01/2009	148,59
Dienstgeberbeitrag	01/2009	127,53
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	11,34
Lohnsteuer	02/2009	188,61
Dienstgeberbeitrag	02/2009	127,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2009	11,36
Zwangsstrafe	2009	200,00
Pfändungsgebühr	2009	19,19
Umsatzsteuer	2007	4.070,85
Umsatzsteuer	01-05/2009	2.100,00

Säumniszuschlag 1	2008	81,42
Zwangsstrafe	2010	200,00
Zwangsstrafe	2010	200,00
Umsatzsteuer	2008	15.410,74
Verspätungszuschlag	2008	1.100,00
Säumniszuschlag 1	2009	308,21
Säumniszuschlag 2	2009	154,11
Säumniszuschlag 3	2009	154,11

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den elektronischen Akt, das Firmenbuch und die Ediktsdatei.

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich insbesondere aus dem Firmenbuch, der Ediktsdatei und dem Haftungsbescheid und durfte das Bundesfinanzgericht diese gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 12 BAO haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichen 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 § 128 UGB haften die Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner unbeschränkt. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

Die Gesellschafter einer OG werden vom Haftungstatbestand des § 12 BAO erfasst. Dabei kommt es auf die „förmliche Gesellschafterstellung“, auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Gesellschafterstellung an (vgl. VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027). Sie haften den Gläubigern der Gesellschaft als Gesamtschuldner persönlich, unbeschränkt und unmittelbar (VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043).

Der Bf. war vom ***Datum 1*** bis zur Löschung der OG im Firmenbuch mit ***Datum 3*** unbeschränkt haftender Gesellschafter der ***OG***.

Die mit Bescheiden vom 14. September 2010 und 23. Dezember 2010 festgesetzten Zwangsstrafen iHv jeweils € 200,00, der mit Bescheid vom 10. August 2009 festgesetzte erste Säumniszuschlag iHv € 81,42, der mit Bescheid vom 9. März 2011 festgesetzte erste Säumniszuschlag iHv € 308,21, der mit Bescheid vom 11. Juli 2011 festgesetzte zweite Säumniszuschlag iHv € 154,11 und der mit Bescheid vom 10. Oktober 2011 festgesetzte dritte Säumniszuschlag iHv € 154,11 wurden erst nach Auflösung der OG fällig, weshalb mangels Gesellschafterstellung eine Haftung gemäß § 12 BAO nicht in Frage kommen kann.

Die übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben waren im Zeitraum des Bestehens der Gesellschafterstellung hingegen bereits fällig und sind insoweit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 12 BAO erfüllt.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der OG bzw. Haftungsforderungen bereits im Insolvenzverfahren des Bf. geltend zu machen gewesen wären und in weiterer Folge der Bf. noch nach Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens zur Haftung gemäß § 12 BAO herangezogen werden durfte.

§ 197 IO in der Fassung BGBl. I Nr. 29/2010 lautet:

(1) Insolvenzgläubiger, die ihre Forderungen bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet haben, haben Anspruch auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote nur insoweit, als diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht. § 156 Abs. 4 bleibt unberührt.

(2) Ob die zu zahlende Quote der nachträglich hervorgekommenen Forderung der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht, hat das Insolvenzgericht auf Antrag vorläufig zu entscheiden (§ 156b).

(3) Zu Gunsten eines Insolvenzgläubigers, der seine Forderung nicht angemeldet hat, kann die Exekution nur so weit stattfinden, als ein Beschluss nach Abs. 2 ergangen ist. Der Gläubiger hat dem Exekutionsantrag auch eine Ausfertigung des Beschlusses nach Abs. 2 samt Bestätigung der Vollstreckbarkeit anzuschließen oder darzulegen, dass er die Forderung angemeldet hat. Eine entgegen dem ersten Satz bewilligte Exekution ist von Amts wegen oder auf Antrag ohne Vernehmung der Parteien einzustellen.

Die Absätze 2 und 3 dieser Bestimmung wurden durch die Insolvenzrechts-Novelle 2002 in die damalige Konkursordnung (nunmehr Insolvenzordnung) eingefügt. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (XXI. GP, 988 der Beilagen) führen dazu aus, dass sich ein Gläubiger, der seine Forderung nicht angemeldet hat und sich auf einen Exekutionstitel stützt, der **vor** der Konkurseröffnung ergangen ist, zeitgleich mit dem Exekutionsantrag einen Beschluss vorzulegen hat, aus dem sich ergibt, inwieweit die zu zahlende Quote der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht.

Der Haftungsbescheid vom 13. Oktober 2016 hat dem Bf. gegenüber insoweit konstitutive Wirkung, als dieser erst hiedurch zum Gesamtschuldner wurde (vgl. VwGH 5.7.2001, 2002/14/0123 mwN). Die mit Haftungsbescheid geltend gemachte Haftungsforderung stellt somit keine Insolvenzforderung, sondern eine Neuforderung dar. Die ins Treffen geführte Bestimmung des § 197 IO ist daher – entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters - nicht anwendbar.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die zu treffende Ermessensentscheidung ist gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

§ 12 BAO stellt keine Ausfallhaftung dar, jedoch ist die Nachrangigkeit der Haftung auch hier zu berücksichtigen. 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. Eine Uneinbringlichkeit beim Hauptschuldner ist hingegen nur bei Vorliegen einer Ausfallhaftung Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme.

Im konkreten Fall ist nicht nur von einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung, sondern von einer Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der OG auszugehen, da mit Beschluss des ***Gericht 1*** vom ***Datum 2*** der Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens der primärschuldnerischen OG abgewiesen wurde und die OG am ***Datum 3*** im Firmenbuch gelöscht wurde.

Aufgrund des Todes des zweiten Gesellschafters im Jahr 2015 stellt die Haftungsinanspruchnahme des Bf. die einzige aussichtsreiche Möglichkeit der Einbringlichmachung der gegenständlichen Haftungsschuld dar.

Mit Erkenntnis vom 5.7.2004, 2002/14/0123 hat der Verwaltungsgerichtshof in einem Fall, in dem hinsichtlich des Haftenden ein Zahlungsplan zustande kam und die

Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches bereits vor der Konkursöffnung verwirklicht wurden, festgehalten, dass es grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit entspricht, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Zahlungsquote orientiert, wenn es auch der Behörde unbenommen ist, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen.

Im konkreten Fall wurde im Zahlungsplan eine Quote von 32,5% festgelegt und wird die Haftung im Rahmen der Ermessensübung auf diese beschränkt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27.5.2020, Ra 2020/13/0027 ausgesprochen, dass ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen des Abgabenanspruches oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ein Umstand ist, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Acht lassen darf.

Im konkreten Fall liegt zwischen der Löschung der OG im Firmenbuch und damit Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin im Jahr 2009 und der Inanspruchnahme des Bf. zur Haftung im Jahr 2016 ein sehr langer Zeitraum von über 7 Jahren. Es erscheint daher ein Abschlag von den bereits auf die im Zahlungsplan festgelegte Quote reduzierten Haftungsbeträge in Höhe von 60% angemessen.

Die Haftung wird daher auf folgende Abgaben und Beträge eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro	Quote von 32,5% in Euro	60% Abschlag in Euro (=40%)
Dienstgeberbeitrag	10/2008	86,94	28,26	11,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2008	10,70	3,48	1,39
Lohnsteuer	11/2008	462,77	150,40	60,16
Dienstgeberbeitrag	11/2008	302,27	98,24	39,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2008	26,87	8,73	3,49
Lohnsteuer	12/2008	89,54	29,10	11,64
Dienstgeberbeitrag	12/2008	120,36	39,12	15,65

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2008	10,70	3,48	1,39
Lohnsteuer	01/2009	148,59	48,29	19,32
Dienstgeberbeitrag	01/2009	127,53	41,45	16,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	11,34	3,69	1,47
Lohnsteuer	02/2009	188,61	61,30	24,52
Dienstgeberbeitrag	02/2009	127,80	41,53	16,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2009	11,36	3,69	1,48
Zwangsstrafe	2009	200,00	65	26,00
Pfändungsgebühr	2009	19,19	6,24	2,49
Umsatzsteuer	2007	4.070,85	1.323,03	529,21
Umsatzsteuer	01-05/2009	2.100,00	682,5	273,00
Umsatzsteuer	2008	15.410,74	5.008,49	2.003,40
Verspätungszuschlag	2008	1.100,00	357,5	143,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung. Darüber hinaus handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 11. August 2022