

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse 1, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Maximilian Alexander Pflaum, Rechte Bahngasse 10, Tür 19D, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 13. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes F. Mistelbach vom 27. April 2011 betreffend Haftung gemäß § 12 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 27. April 2011 wurde die nunmehrige Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf. genannt) als Kommanditistin der X- KG für deren Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 3.633,64 (Umsatzsteuer 2001) gemäß § 12 BAO zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Bf. laut Firmenbuch Kommandistin der genannten KG mit einer Vermögenseinlage von ATS 50.000,00, d.s. € 3.633,64 sei. Die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit würden persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung haften.

Der Kommanditist hafte den Gläubigern der Gesellschaft laut § 171 Abs. 1 Unternehmensgesetzbuch in Verbindung mit § 12 Bundesabgabenordnung bis zur Höhe seiner Einlage.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 13. Mai 2011 brachte die Bf. vor, dass gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates bezüglich der nicht anerkannten Vorsteuerbeträge der X- KEG eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden sei. Da über diese noch nicht entschieden sei,

also der dem Haftungsbescheid zu Grunde liegende Bescheid noch beeinsprucht worden sei, sei eine Haftung der Gesellschafter nicht gegeben.

Am 21. Juni 2011 erging durch das Finanzamt ein Mängelbehebungsauftrag mit dem Argument, dass die Mitteilung, dass gegen den Bescheid des UFS eine Beschwerde an des VwGH eingebracht worden sei, keine Begründung darstelle. Die Beschwerde an den VwGH allein habe noch keine aufschiebende Wirkung.

In der Mängelbehebung vom 14. Juli 2011 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. ausgeführt, dass die Haftungsinanspruchnahme im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Die Ermessensentscheidung, die Bf. zur Haftung heranzuziehen, sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Zentrales Element sei die Subsidiarität der Haftung, dabei seien jedoch unter anderem zu berücksichtigen:

- das behördliche Mitverschulden an der wesentlichen Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner (Ritz, Kommentar BAO, § 7 Tz 5-7),
- die Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit (VwGH 2003/17/0132).

Behördliches Mitverschulden:

Die KG habe in den Jahren 2000 und 2001 das Gewerbe „Güterbeförderung“ ausgeübt. Im Jahr 2001 habe durch das Finanzamt F. eine UVA-Prüfung bzw. eine ZM-Nachschaufür den Zeitraum Juli 2000 bis März 2001 stattgefunden. Für den prüfungsrelevanten Zeitraum seien sämtliche Rechnungen und zusammengefasste Meldungen geprüft worden. Es habe weder Beanstandungen der geprüften Rechnungen noch der zusammengefassten Meldungen gegeben. Insbesondere habe die prüfende Behörde bei keiner einzigen Rechnung bzw. keinem Beleg, auf Grund derer ein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei, eine Verletzung der Formvorschriften im Sinne des § 11 UStG 1994 festgestellt. Es sei auch keinem Lieferanten oder Abnehmer die Eigenschaft als Unternehmer abgesprochen worden.

Im Zeitraum 2007-2008 habe erneut eine abgabenrechtliche Prüfung stattgefunden, in welcher nunmehr sämtliche oben genannten, 2001 für rechtskonform befundene Belege beanstandet worden seien. Daraufhin sei von der Behörde das Umsatzsteuerverfahren wiederaufgenommen und mit dem Bescheid für das Jahr 2000 eine Nachzahlung von € 44.400,63 und für das Jahr 2001 eine Nachzahlung von € 46.632,00 festgesetzt worden.

Nachdem die Behörde ursprünglich sämtliche Belege als rechtskonform eingestuft und erst Jahre danach diese rechtsirrigerweise nicht als vorsteuerabzugsberechtigt beanstandet habe, sei ihr zweifellos ein Mitverschulden an der Gefährdung der Einbringung beim Hauptschuldner anzulasten.

Dieser Umstand sei von der Behörde bei ihrer Ermessensübung gemäß § 20 BAO außer Acht gelassen worden.

Unbilligkeit der langen Dauer:

Der lange Zeitraum zwischen den Veranlagungsjahren 2000 und 2001 und der Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 2011 sei von der Behörde bei der Ermessensübung ebensowenig berücksichtigt worden.

Hätte die Behörde die Ermessensübung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung oben genannter Umstände durchgeführt, so wäre sie zum Schluss gekommen, dass die Bf. nicht zur Haftung herangezogen werden dürfe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. Juli 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde (Berufung) als unbegründet ab und führte nach Zitierung des § 12 BAO aus, dass vom Haftungstatbestand des § 12 BAO Gesellschafter der Personengesellschaften nach dem UGB (OG, KG) erfasst würden. Nach der Rechtslage vor dem UGB, in Kraft getreten mit 1. Jänner 2007, BGBI. I Nr. 120/2005, sei § 12 BAO insbesondere auf die Gesellschafter einer OHG, KG, OEG und KEG anzuwenden gewesen.

Die mit Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO geltend zu machende Haftung treffe die Gesellschafter einer KEG und KG (VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043; 13.4.2005, 2004/13/0027).

Der Umfang der Haftung richte sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Ob jemand Gesellschafter sei, beurteile sich nach dem Gesellschaftsrecht (Arnold, AnwBl. 1983, 143; VwGH 25.10.1972, 881/70; 26.4.2004, 2000/14/0043).

Gemäß § 4 Abs. 1 EGG seien auf eingetragene Erwerbsgesellschaften die Vorschriften des HGB 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.

Die Bf. sei seit der Gründung der primärschuldnerischen Gesellschaft deren Kommanditistin mit einer Haftungssumme von ATS 50.000,00, das seien € 3.633,64. Die KG (§ 161 Abs. 1 UGB) unterscheide sich von der OG dadurch, dass bei einem oder einigen von den Gesellschaftern die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt sei (Kommanditisten), während bei den anderen Gesellschaftern eine Beschränkung der Haftung nicht bestehet (Komplementäre bzw. persönlich haftende Gesellschafter). Es könne daher die Haftung nur auf den im Firmenbuch eingetragenen Haftungsrahmen in Höhe von € 3.633,33 begrenzt werden.

Wenn in der Beschwerde ausgeführt werde, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben nach Entscheidung durch den UFS nunmehr beim VwGH bekämpft würden und die Finanzbehörde daher so lange zuwarten möge, bis die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof gegen die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide erledigt sei, so werde dazu ausgeführt: Aufgrund der Akzessorietät der Haftung, welche vom Bestand der Abgabenschuldigkeit bei der Primärschuldnerin

abhängig sei, würde sich bei einer Verminderung der Abgabenschuldigkeit im Falle einer Abänderung der zugrundeliegenden Abgabenbescheide in Folge deren erfolgreichen Bekämpfung vor dem VwGH ohnehin auch eine Reduzierung der Haftungsschuld ergeben. Aufgrund der – im Beschwerdeverfahren gerügten langen Dauer – erscheine nun ein weiteres Zuwarten bis zur Entscheidung des Verwaltungsangelegenheit nicht zweckmäßig.

Außerdem sei in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenso wie im Verfahren nach § 9 BAO auch im Verfahren nach § 12 BAO nicht zu erörtern sei.

Dem angefochtenen Haftungsbescheid lägen ausschließlich bescheidmäßige Festsetzungen von Umsatzsteuer und von Nebengebühren zu Grunde, so dass die Finanzbehörde an den Inhalt dieser Bescheide gebunden gewesen sei. Einwendungen des zur Haftung Herangezogenen gegen den Abgabenanspruch wären daher im gegenständlichen Fall nur in einem gemäß § 248 BAO geführten Berufungsverfahren möglich.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung liege die Heranziehung zur Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde, welche die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen habe. Der Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre eine Haftungsinanspruchnahme vor allem dann rechtswidrig, wenn die Abgabenschuldigkeit vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebbracht werden könnte. Dies treffe aber auf den Streitfall nicht zu, weil die Abgabenschulden nach Beendigung der KG (im Firmenbuch nicht gelöscht aber de facto beendet) und infolge Vermögenslosigkeit der KG uneinbringlich geworden seien.

Berücksichtige man die Tatsache, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten demnach nur im Haftungswege einbringlich gemacht werden können, so erweise sich die Haftungsinanspruchnahme in Ausübung des freien Ermessens im öffentlichen Interesse jedenfalls als notwendig und zweckmäßig, sodass die Billigkeitserwägungen wie die lange Zeitdauer zwischen Ausstellen der Rechnung und Festsetzung der Umsatzsteuer bzw. das Faktum, dass die Nichtanerkennung der Vorsteuer erst im Rahmen einer Prüfung erfolgt sei, in den Hintergrund treten würden.

In der Beschwerde sei außerdem gerügt worden, dass die Finanzverwaltung erst nach Jahren im Rahmen einer Betriebsprüfung die Nachforderung an Umsatzsteuer vorgescriben habe und daher „Mitschuld“ gehabt hatte. Dazu werde ausgeführt, dass festgestellt worden sei, dass bei den gegenständlichen Schrottlieferungen die

Lieferanten als „Missing Trader“ einzustufen gewesen wären. Die von diesen ausgestellten Rechnungen seien – so der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2010 – als Scheinrechnungen zu qualifizieren. Es sei Aufgabe der Behörde hinsichtlich der Abgabenfestsetzung eine Berichtigung dann durchzuführen, wenn Unrichtigkeiten erkannt würden. Dies sei im Rahmen der Prüfung geschehen.

Es sei daher die Beschwerde über die Haftung abzuweisen gewesen.

Dagegen beantragte die Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend zum bisherigen Vorbringen wurde vorgebracht, dass die erkennende Behörde in der Beschwerdevorentscheidung ausführe:

„Aufgrund der Akzessorietät der Haftung, welche vom Bestand der Abgabenschuldigkeit bei der Primärschuldnerin abhängig sei, würde sich bei einer Verminderung der Abgabenschuld im Falle einer Abänderung der zugrundeliegenden Abgabenbescheide in Folge deren erfolgreicher Bekämpfung vor dem VwGH ohnehin auch eine Reduzierung der Haftungsschuld ergeben“.

Der VwGH habe mit Beschluss vom 30. März 2011 zu GZ.AW 2011/13/0004-5 dem Antrag der Firma auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der beim VwGH anhängigen Beschwerde keine Folge gegeben.

Die Rechtskraft des angefochtenen Bescheides hätte zur Folge, dass die Abgabenbehörde einen Rechtstitel gegen die Bf. hätte, mit welchem die strittige Abgabenschuld exekutiv eingetrieben werden könnte. Im Falle des Obsiegens der Firma vor dem VwGH müsste sie die entrichtete Abgabenschuldigkeit wieder von der Behörde zurückfordern. Die Bf. habe aus diesem Grunde ein berechtigtes Interesse, dass über die Beschwerde (Berufung) vom 13. Mai 2011 das Bundesfinanzgericht entscheide.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

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.

Die Bf. war laut Firmenbuch seit der Gründung der Firma X- KEG am 3. April 1997 Kommanditistin der Firma, während Herr X- als unbeschränkt haftender Gesellschafter aufscheint.

Mit 1. Jänner 2007 erfolgte im Firmenbuch eine Rechtsformänderung gemäß Unternehmensgesetzbuch (UGB) auf Kommanditgesellschaft.

Die Gesellschafter einer OHG, OEG, KG und KEG werden vom Haftungstatbestand des § 12 BAO erfasst. Dabei kommt es auf die "förmliche Gesellschafterstellung", auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Gesellschafterstellung an (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Ein Kommanditist einer KG oder KEG haftet nach § 171 Abs. 1 HGB, nunmehr § 171 Abs 1 UGB, den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar. Die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist.

Die Stellung der Bf. als Kommanditistin wurde im Beschwerdeverfahren nicht bestritten, ebenso wurde nicht dargetan, dass die Einlage geleistet worden wäre.

Unwiderrufen blieb auch die Feststellung des Finanzamtes, dass die haftungsgegenständliche Abgabenschuldigkeit bei der Gesellschaft uneinbringlich ist.

Hinsichtlich des Ermessens hat sich das Finanzamt mit den diesbezüglichen Beschwerdevorbringen (Mitverschulden der Behörde, lange Dauer) ausführlich auseinandergesetzt.

Aufgrund der Vorhaltswirkung einer Beschwerdevorentscheidung wäre es Sache der Bf. gewesen, den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlageantrag zu begegnen.

Dies hat die Bf. jedoch unterlassen, weshalb es hinsichtlich der zu treffenden Ermessensentscheidung genügt, auf die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung getroffenen und aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes unbedenklichen Ausführungen zu verweisen.

Im Übrigen scheint die Bf. beim Vorbringen "lange verstrichene Zeit" zu übersehen, dass die Haftung eine Einhebungsmaßnahme ist und die haftungsgegenständliche Abgabe bis zum Ergehen der Berufungsentscheidung durch den UFS (10. Dezember 2010) gemäß § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt war und dies der Geltendmachung einer Haftung entgegenstand. Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung wurde zeitnah am 23. Dezember 2010 verfügt. Der Haftungsbescheid erging am 27. April 2011, so dass von einer lange verstrichenen Zeit keine Rede sein kann.

Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 21. Dezember 2005, 2002/14/0148, mwN). Eine Haftung wird in einem solchen Fall – soferne nicht besondere Umstände hinzutreten, wie etwa, dass die Primärschuldnerin von der Abgabenbehörde zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert worden wäre und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt, weder ausgeschlossen noch unbillig.

Der Vorlageantrag bezieht sich vielmehr ausschließlich auf die beim VwGH damals anhängige Beschwerde gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom

10. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001. Nachdem der Gerichtshof nunmehr mit Beschluss vom 28. Oktober 2014, Zl. 2011/13/0014-8, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hat, erübrigt es sich daher auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Im vorliegenden Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 12. Dezember 2014