

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., über die Beschwerde vom 15.12.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 23.11.2015, betreffend Haftung gemäß § 12 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 80 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO insofern stattgegeben, als die Haftung auf die Umsatzsteuer 09-12/2013 in Höhe von € 4.024,30 herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 23.11.2015 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 12 BAO als Gesellschafter der OG für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 4.696,73 zur Haftung herangezogen:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer	09-12/2013	4.024,30	17.02.2014
Verspätungszuschlag	09-12/2013	398,40	16.05.2014
Säumniszuschlag 1	2014	80,49	16.05.2014
Säumniszuschlag 2	2013	96,77	18.08.2014
Säumniszuschlag 3	2013	96,77	17.11.2014

In der dagegen am 11.12.2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass der Rückstand im Schätzungswege ermittelt worden sei. Die Firma habe ihre gewerberechtliche und operative Tätigkeit aufgegeben und sei im Firmenbuch gelöscht worden. Mit der abgeschlossen Vereinbarung infolge der Löschung der OG habe Herr X auch die Haftung für Rückstände zum Stichtag und danach gegenüber dem Finanzamt übernommen. Herr X hafte als ehemaliger unbeschränkt haftender Gesellschafter der OG,

da die Abgaben aufgrund seiner schuldhaften Pflichtverletzung nicht entrichtet worden seien.

Da auch der Zeitraum vor seinem Eintritt in die Gesellschaft liege, ersuche er um Aufhebung des Haftungsbescheides.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.1.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Gemäß § 12 BAO hafteten 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 richte sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Unstrittig sei im vorliegenden Fall, dass der Bf. als persönlich haftender Gesellschafter der genannten OG bis zu deren Auflösung und Löschung nach Konkursabweisung fungiert habe.

Vom Haftungstatbestand des § 12 BAO würden Gesellschafter der Personengesellschaften nach dem UGB (OG, KG) erfasst. Nach der Rechtslage vor dem UGB, in Kraft getreten mit 1.1.2007, sei § 12 BAO insbesondere auf die Gesellschafter einer OHG, KG, OEG und KEG anzuwenden gewesen.

Ob jemand Gesellschafter sei, sei nach dem Gesellschaftsrecht zu beurteilen (vgl. VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043). Der Umfang der Haftung richte sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Der persönlich haftende Gesellschafter einer OG hafte gemäß § 128 UGB für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich, unmittelbar und unbeschränkt.

Dem Vorbringen des Bf., dass X eine Verpflichtungserklärung zur Tragung einer Haftung für Rückstände zum Stichtag und auch nachfolgende gegenüber dem Finanzamt übernommen habe, müsse entgegengehalten werden, dass eine dem bürgerlichen Recht entgegenstehende Vereinbarung Dritten gegenüber unwirksam sei (VwGH 16.9.2003, 99/14/0276).

In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass die Gesellschafterhaftung gemäß § 12 BAO verschuldensunabhängig sei. Anders als etwa bei der Vertreterhaftung nach § 9 BAO komme es hier nicht darauf an, ob den Haftungspflichtigen ein Verschulden daran treffe, dass Abgaben unberichtet aushafteten. Es komme lediglich darauf an, ob er Gesellschafter sei und die Abgabenansprüche gegenüber der Gesellschaft entstanden seien.

Allerdings sei die Geltendmachung der Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörden hätten sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen sei die zu treffende Ermessensentscheidung damit zu begründen, dass die Haftung nach § 12 BAO zwar keine Ausfallshaftung, jedoch das Prinzip der Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme der Gesellschaft zu berücksichtigen sei,

da der Haftende in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden könne, wenn die Einbringung der Abgaben bei der Gesellschaft gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden läge vor, wenn aushaftende Abgabenschulden vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebbracht werden könnten (VwGH 16.10.2002, 99/13/0060).

Dazu sei festzustellen gewesen, dass die Gesellschaft mit Datum 1 aufgelöst und gelöscht worden sei.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 18.2.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass Herr X der Machthaber der Gesellschaft gewesen sei, weshalb er auch die Übernahme der Steuerschulden bestätigt habe:

*„Schuld- und Haftungsübernahme Vereinbarung“*

*Ich X (...) als unbeschränkt haftender Gesellschafter der OG (...) erkläre hiermit, die gesamten Schulden infolge der Schließung der OG zu übernehmen.*

*Die Schuldübernahme ist gleichzeitig eine Haftungsübernahme der gesamten Rückstände und Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt Wien 2/20/21/22 mit der Steuernummer 1\*\*\* der OG.*

(...)

*Wien, am 25.03.2014“*

Mit Vorhalt vom 18.7.2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um ziffernmäßige Konkretisierung und Übermittlung der Bezug habenden Unterlagen, da er eingewendet habe, dass die Umsatzsteuer 09-12/2013 im Schätzungswege ermittelt worden sei.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

### **Über die Beschwerde 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 § 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).

Die Stellung des Bf. als persönlich haftender Gesellschafter, welche gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug im Zeitraum vom Datum2 bis zur Auflösung der Gesellschaft am Datum3 bestand, wurde nicht bestritten und steht daher zweifelsfrei fest.

Gemäß § 128 UGB haften die Gesellschafter einer OG für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich und ist eine entgegenstehende, im Innenverhältnis getroffene Vereinbarung Dritten gegenüber unwirksam (VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043). Der Abgabenbehörde ist daher zuzustimmen, wenn sie vor dem unbestrittenen Sachverhalt, dass der zur Haftung Herangezogene Gesellschafter der OG war, dem Vorbringen, X sei der Machthaber der Gesellschaft gewesen und habe eine Vereinbarung zur Schuld- und Haftungsübernahme gegenüber dem Finanzamt getroffen, keine Bedeutung beigemessen hat (VwGH 16.3.2003, 99/14/0276).

Daher ist auch die Heranziehung des persönlich haftenden Gesellschafters als gemäß § 12 BAO Haftungspflichtiger nicht deswegen ausgeschlossen, weil sein Einfluss auf die Betriebsführung der OG infolge der vorherrschenden Position des Mitgesellschafters geringer war, als dies seinem rechtlichen Status entspricht und er de facto nur als gewerblicher Geschäftsführer tätig war (vgl. VwGH 1.12.1986, 85/15/0207).

Besteht der rechtliche Status eines Gesellschafters, so vermag § 12 BAO wirksam zu werden. Die solchermaßen zu verstehende Gesellschaftereigenschaft wird selbst einem Scheingesellschafter, aber auch einem Strohmann zugesprochen. Ein persönlich haftender Gesellschafter haftet daher auch dann, wenn ihm de facto kein Einfluss auf die Betriebsführung zukommt (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 12 Tz 1 mit Hinweis auf VwGH 1.12.1986, 85/15/0207 betreffend Haftung einen Komplementärs).

Aus dem Vorbringen des Bf., dass der Zeitraum vor seinem Eintritt in die Gesellschaft (Datum2) liege, lässt sich nichts gewinnen, weil die Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben allesamt danach lagen (ab 17.2.2014). Allerdings war zu berücksichtigen, dass der Verspätungszuschlag und die Säumniszuschläge (ab 16.5.2014) erst nach Auflösung der Gesellschaft (Datum3) fällig wurden, weshalb mangels Gesellschafterstellung, da laut Auflösungsbeschluss eine Auseinandersetzung zwischen den Gesellschaftern infolge Vermögenslosigkeit der OG nicht stattfand, eine Haftung nicht zu Recht bestehen kann. Übrig bleibt daher lediglich die Haftung für die am 17.2.2014 fällig gewesene Umsatzsteuer 09-12/2013.

Dazu ist festzustellen, dass der die Umsatzsteuer 09-12/2013 festsetzende Bescheid vom 9.4.2014 an die nicht mehr existente Gesellschaft zu Handen des Gesellschafters X, und daher rechtlich unwirksam (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 97 Tz 2), weil die Adressierung einer Erledigung an ein rechtlich nicht existierendes Gebilde keine Rechtswirkung entfalten kann (VwGH 21.7.1993, 91/13/0162; VwGH 14.9.1993, 93/15/0080), erging.

*Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.*

*Gemäß § 224 Abs. 3 BAO ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.*

Da es sich bei der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 09-12/2013 somit mangels rechtswirksamen Abgabenbescheides um eine erstmalige Geltendmachung des Abgabenanspruches im Haftungsbescheid handelt, war das Vorbringen des Bf., dass die Nachforderungen im Schätzweg ermittelt worden seien, zu berücksichtigen und Konkretisierungen von ihm abzuverlangen.

Da er allerdings den darauf gerichteten Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 18.7.2017 nicht beantwortete, kann eine betragsmäßige Reduktion der betreffenden Umsatzsteuer nicht erfolgen.

§ 12 BAO ist keine Ausfallhaftung. Die Nachrangigkeit der Haftung ist aber auch hier zu berücksichtigen. Das bedeutet, dass der Haftende in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden darf, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Die Uneinbringlichkeit beim Hauptschuldner ist hingegen nur bei Vorliegen einer Ausfallhaftung Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme.

Im vorliegenden Fall ist nicht nur von einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwernis der Einbringung, sondern von einer Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der OG auszugehen, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum 4 die Firma im Firmenbuch auf Antrag nach ihrer Auflösung gelöscht wurde.

Aus dem Einwand des Bf., dass die Abgaben aufgrund einer schuldhafte Pflichtverletzung des Herrn X nicht entrichtet worden seien, lässt sich nichts gewinnen, weil die Gesellschafterhaftung nach § 12 BAO verschuldensunabhängig ist. Aber auch im Rahmen des Ermessens kann dieser Einwand mangels Konkretisierung keine Berücksichtigung finden.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist 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).

Im Rahmen des Ermessens war zu berücksichtigen, dass das Finanzamt zur Einbringung des Abgabenzurückstandes der OG neben dem Bf. auch Herrn X als weiteren persönlich haftenden Gesellschafter der OG nach § 12 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft zur Haftung herangezogen hat, wodurch ein Gesamtschuldverhältnis vorliegt, bei dem mehrere Personen eine unteilbare Sache schulden. Gesamtschuldverhältnisse erlöschen durch die Erfüllung. Soweit der Gläubiger durch Leistung eines Schuldners befriedigt wird, werden alle anderen Schuldner von ihrer Verbindlichkeit befreit. Der Gläubiger bekommt daher insgesamt die Leistung nur einmal (§ 893 ABGB).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 12 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die in Höhe von € 4.024,30 aushaftende Umsatzsteuer 09-12/2013 der OG zu Recht.

Informativ wird dazu festgestellt, dass vom Abgabenkonto 2 des Bf. mit Wirkung vom 16.8.2017 (Entstehung des Guthabens aufgrund der Einkommensteuerbescheide 2014-2016) ein Betrag von € 2.192,00 auf das Abgabenkonto 1 der OG überrechnet wurde. Dieser Betrag wurde jedoch nicht mit den haftungsgegenständlichen Abgaben verrechnet, sondern zu Unrecht mit Abgaben, die bereits vor Beginn seiner Gesellschafterstellung fällig wurden (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2013 sowie Umsatzsteuer 01-06/2012). Eine Herabsetzung des Haftungsbetrages für die Umsatzsteuer 09-12/2013 kommt zwar nicht in Betracht, da ansonsten der Entrichtung die Grundlage entzogen wäre, jedoch verringert sich durch diese Überrechnung der aufgrund des Haftungsbescheides für den Bf. noch zu zahlende Betrag auf derzeit € 1.832,30.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 3. November 2017

