



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Frau A.B., S., vertreten durch Mag. Robert Igáli-Igálfy, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Landstraße Hauptstraße 34, vom 11. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Korneuburg vom 2. September 2009 betreffend Haftung gemäß [§ 12 BAO](#) entschieden:

I. Der Berufung wird stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um

Umsatzsteuer 10-12/2007 in Höhe von € 1.427,00,
Umsatzsteuer 01-10/2008 in Höhe von € 7.152,41,
Umsatzsteuer 11-12/2008 in Höhe von € 1.100,00,
Umsatzsteuer 3/2009 in Höhe von € 1.007,25,
Lohnsteuer 2007 in Höhe von € 128,11,
Lohnsteuer 2008 in Höhe von € 2.473,29,
Lohnsteuer 03/2008 in Höhe von € 348,60,
Lohnsteuer 04/2008 in Höhe von € 373,28,
Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 66,65,
Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 1.780,01,
gesamt im Ausmaß von € 15.856,60 verringert.

II. Darüber hinaus bleibt der Spruch des angefochtenen Bescheides insoweit bestehen, als Frau A.B. gemäß [§ 12 BAO](#) zur Haftung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma F-KG, C., im Ausmaß von € 1.000,00 herangezogen wird, nämlich

Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 609,84,
Dienstgeberbeitrag 01-04/2008 in Höhe von € 6,67,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 6,22,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 223,05,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-04/2008 in Höhe von € 0,62,
Pfändungsgebühr 2008 in Höhe von € 10,00,
Barauslagenersatz in Höhe von € 0,55 und
Säumniszuschlag 2008 in Höhe von € 143,05

und sie aufgefordert wird, diese Abgabenschuldigkeiten binnen einem Monat nach Zustellung zu entrichten.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 2. September 2009 wurde Frau A.B. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtige gemäß [§ 12 BAO](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma F-KG , C. , im Ausmaß von € 16.856,60, nämlich

Umsatzsteuer 10-12/2007 in Höhe von € 1.427,00,
Umsatzsteuer 01-10/2008 in Höhe von € 7.152,41,
Umsatzsteuer 11-12/2008 in Höhe von € 1.100,00,
Umsatzsteuer 3/2009 in Höhe von € 1.007,25,
Lohnsteuer 2007 in Höhe von € 128,11,
Lohnsteuer 2008 in Höhe von € 2.473,29,
Lohnsteuer 03/2008 in Höhe von € 348,60,
Lohnsteuer 04/2008 in Höhe von € 373,28,
Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 66,65,
Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 2.389,85,
Dienstgeberbeitrag 01-04/2008 in Höhe von € 6,67,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 6,22,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 223,05,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-04/2008 in Höhe von € 0,62,
Pfändungsgebühr 2008 in Höhe von € 10,00,
Barauslagenersatz in Höhe von € 0,55 und
Säumniszuschlag 2008 in Höhe von € 143,05

in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß [§ 12 BAO](#) die Bw. als unbeschränkt haftender Gesellschafter einer abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht rechtsfähigen Personenvereinigung ohne Rechtspersönlichkeit für die Abgabenschulden der Kommanditgesellschaft hafte. Für den Umfang der Haftung, die sich nach den Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches richte, sei für einen unbeschränkt haftenden Gesellschafter (Komplementär) einer Kommanditgesellschaft (KG) der [§ 161 UGB](#) maßgebend. Als Komplementär einer Kommanditgesellschaft hafte die Bw. persönlich und unbeschränkt.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 11. September 2009 wird der angefochtene Bescheid zur Gänze bekämpft und dessen ersatzlose Aufhebung begehrt.

Zunächst sei darauf zu verweisen, dass das Konkursverfahren über das Vermögen der F-KG beim Landesgericht (Konkurseröffnung 16.4.2009) nach wie vor anhängig sei.

Der Masseverwalter habe zuletzt dem Konkursgericht gemeldet, dass die Masseunzulänglichkeit weggefallen sei. Ein Zwangsausgleichsvorschlag sei in der Zwischenzeit eingebracht worden. Nach Auskunft des Masseverwalters sei mit einer namhaften Quote gegen 50% zu rechnen. Primärschuldner sei unstrittig die F-KG.

Nur hinsichtlich des verbleibenden Restquotenanspruches sei eine Haftung der Berufungswerberin denkbar. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides sei jedenfalls noch offen, da auch das Konkursverfahren noch nicht abgeschlossen sei, zu welcher Quotenausschüttung im laufenden Verfahren es kommen werde. Der Haftungsbescheid sei daher zur Unzeit erlassen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 9. Juni 2009 wurde der Berufung stattgegeben und die Abgabenschuldigkeiten laut Beilage festgesetzt.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Konkurs gegen die Firma F-KG mit Beschluss des Landesgerichtes vom 23. Februar 2010 aufgehoben worden sei. Der Zwangsausgleich vom 20. Jänner 2010 sei bestätigt und eine Barquote von 33% vereinbart worden. Die vom Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln angemeldeten Forderungen haben insgesamt € 17.587,82 betragen, davon € 16.856,69 unbedingt. Die auf diesen Betrag entfallende Quote ergebe einen Betrag von € 5.562,70. Geleistet worden seien jedoch nur € 5.232,70, somit fehlen noch € 330,00 zur vollständigen Erfüllung des Zwangsausgleichs.

Mit Bescheid vom 13. August 2010 (gemeint wohl richtig: vom 2. September 2009) sei die Bw. als unbeschränkt haftende Gesellschafterin für den gesamten Rückstand von € 16.856,69 zur Haftung herangezogen worden. Nach Abzug der entrichteten Quote von € 5.232,70 verbleibe somit noch ein Betrag von € 11.623,99. Der Berufung werde insoweit stattgegeben, als die Haftung nunmehr auf diesen aushaftenden Rückstand eingeschränkt werde.

Im Schreiben vom 12. Juli 2010 beantragte die Bw. die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

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 Rechts.

Gemäß [§ 161 Abs. 1 UGB](#) ist eine Kommanditgesellschaft eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bei einem Teil der Gesellschafter auf einen bestimmten Betrag (Haftsumme) beschränkt ist (Kommanditisten), beim anderen Teil dagegen unbeschränkt ist (Komplementäre). Soweit der zweite Abschnitt des zweiten Buches des UGB nichts anderes bestimmt, finden auf die Kommanditgesellschaft die für die offene Gesellschaft geltenden Vorschriften Anwendung ([§ 161 Abs. 2 UGB](#)).

Demnach haften die Komplementäre für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner unbeschränkt. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam ([§ 128 UGB](#)).

Gemäß [§ 906 Abs. 14 UGB](#) traten unter anderem die §§ 105 bis 180 UGB mit 1.1.2007 in Kraft. Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind auf Sachverhalte, die sich vor diesem Zeitpunkt ereignet haben, die bisher geltenden Bestimmungen weiter anzuwenden.

Gemäß § 128 iVm [§ 161 HGB](#) hafteten die Komplementäre einer KG für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich. Eine entgegenstehende Vereinbarung war Dritten gegenüber unwirksam.

Eingangs ist festzustellen, dass die Gesellschafter einer OHG, OEG, KG und KEG vom Haftungstatbestand des [§ 12 BAO](#) erfasst werden. Dabei kommt es auf die „förmliche Gesellschafterstellung“, auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Gesellschafterstellung an (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 147 f). Eine entgegenstehende, im Innenverhältnis getroffene Vereinbarung Dritten gegenüber ist unwirksam (VwGH 16.9.2003, [99/14/0276](#)).

Das Konkursverfahren über das Vermögen der F-KG beim Landesgericht wurde mit Beschluss vom 16. April 2009 zur AZ. 09 eröffnet. Laut Beschluss vom 21. Jänner 2010 wurde der Zwangsausgleich vom 20. Jänner 2010, in dem die Zahlung einer Barquote von 33% durch den Masseverwalter vereinbart worden ist, bestätigt. Mit Beschluss des Landesgerichtes vom

23. Februar 2010 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben.

Die Haftungsinanspruchnahme erweist sich im vorliegenden Fall insoweit als unzulässig, als im Insolvenzverfahren der Gesellschaft ein Zwangsausgleich abgeschlossen wurde. 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 Schuldner eine eingetragene Personengesellschaft oder eine Verlassenschaft, so kann der Ausgleich gemäß [§ 164 Abs. 1 KO](#) nur mit Zustimmung sämtlicher persönlich haftenden Gesellschafter oder sämtlicher Erben geschlossen werden. Die Rechtswirkungen des Ausgleiches kommen, soweit im Ausgleich nichts anderes bestimmt ist, einem jeden solchen Gesellschafter oder Erben gegenüber den Gesellschaftsgläubigern oder Erbschaftsgläubigern zustatten ([§ 164 Abs. 2 KO](#)). Durch diese Bestimmung wird die Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters der KG 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](#) (nunmehr [§ 128 UGB](#)) zurückzugreifen und für seinen Forderungsausfall den Gesellschafter heranzuziehen. Die Gesellschafter, die bis zur Rechtskraft der Ausgleichs- oder Zwangsausgleichsbestätigung nach [§ 128 HGB](#) ([§ 128 UGB](#)) 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, [3 Ob 167/02h](#), UFS 14.9.2005, RV/0179-L/05, u. a.).

Durch [§ 12 BAO](#) werden gleichsam die handelsrechtlichen Möglichkeiten der Inanspruchnahme persönlich haftender Gesellschafter in das Abgabenrecht übertragen, sodass dem Abgabengläubiger die nach handelsrechtlichen Maßstäben zu beurteilenden Gläubigerrechte ebenso wie dem Zivilgläubiger offen stehen. Diese Gläubigerrechte sind aber wegen Abgabenforderungen abgabenverfahrensrechtlich, also im Administrativverfahren

geltend zu machen, in Bezug auf die Heranziehung der Gesellschafter für die Abgabenschulden der Gesellschaft mit Haftungsbescheid gemäß [§ 224 BAO](#) (Stoll, BAO, 147).

In der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 9. Juni 2009 wurde der Berufung stattgegeben und die Abgabenschuldigkeiten laut Beilage festgesetzt. Da die erwähnte Beilage bedauerlicherweise nicht im Akt erliegt, ist rechnerisch davon auszugehen, dass die Quote aus dem Zwangsausgleich der F-KG von 33 % von der Haftungssumme von € 16.856,60 abgezogen und der Betrag von € 5.562,68 auf die älteste Abgabenschuld (Umsatzsteuer 10-12/2007 und 1-10/2008) angerechnet wurde, sodass als Haftungsbetrag noch gesamt € 11.293,92 festgesetzt wurden. Allerdings wurde ein Betrag der Quote in Höhe von € 330,00 von der F-KG auch nach Mahnung noch nicht bezahlt, sodass sich gesamt ein Haftungsbetrag von € 11.623,92 (in der Berufungsvorentscheidung wurde ein Betrag in Höhe von € 11.623,99 errechnet) ergäbe.

[§ 156a Abs. 1 Insolvenzordnung \(IO\)](#): Der Nachlass und die sonstigen Begünstigungen, die der Sanierungsplan gewährt, werden für diejenigen Gläubiger hinfällig, gegenüber welchen der Schuldner mit der Erfüllung des Sanierungsplans in Verzug gerät.

[§ 156a Abs. 2 IO](#): Ein solcher Verzug ist erst anzunehmen, wenn der Schuldner eine fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat. Ist der Schuldner eine natürliche Person, die kein Unternehmen betreibt, und ist die Sanierungsplanquote in Raten zu zahlen, deren Laufzeit ein Jahr übersteigt, so ist ein Verzug erst dann anzunehmen, wenn er eine seit mindestens sechs Wochen fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat.

[§ 156a Abs. 3 IO](#): Die Wirkung des Wiederauflebens erstreckt sich nicht auf Forderungen, die zur Zeit der eingetretenen Säumnis mit dem im Sanierungsplan festgesetzten Betrag voll befriedigt waren; andere Forderungen sind mit dem Bruchteile als getilgt anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrags zu dem nach dem Sanierungsplan zu zahlenden Betrag entspricht. Die Rechte, die der Sanierungsplan den Gläubigern gegenüber dem Schuldner oder dritten Personen einräumt, bleiben unberührt.

Werden auf angemeldete Insolvenzforderungen entfallende Sanierungsplanquoten (hier Zwangsausgleichquote) nicht fristgerecht entrichtet, ist zu prüfen, inwieweit es zu einem (anteiligen) Wiederaufleben der Forderung kommt ([§ 156a IO](#)).

Ein qualifizierter Verzug im Sinne des [§ 156a Abs. 2 IO](#), der zum Wiederaufleben der Forderung führt, ist erst dann anzunehmen, wenn der Schuldner die fällige Quote trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens 14-tägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat.

Laut Abgabenkonto bzw. Verwaltungsakt wurde die auf die angemeldeten Abgaben entfallende Quote von 33 % von € 5.562,62 im Ausmaß von € 5.232,70 entrichtet. Ein Betrag

von € 330,00 zur vollständigen Erfüllung des Zwangsausgleichs wurde bisher trotz der vom Finanzamt gemäß [§ 156a Abs. 2 IO](#) versendeten Mahnung vom 1. Oktober 2010 (in der das Wiederaufleben nach erfolglosem Verstreichen der Frist von 14 Tagen angekündigt wurde) nicht entrichtet.

Der Forderungsnachlass, den der Sanierungsplan (Zwangsausgleich) begründet, wird für diejenigen Gläubiger hinfällig, gegenüber welchen der Schuldner mit der Erfüllung des Sanierungsplans in Verzug gerät. In diesem Fall kommt es nach den Vorschriften des [§ 156a IO](#) – welche eine qualifizierte Einmahnung (vgl. dazu VwGH 26.07.2006, [2006/14/0029](#)) der Quotenzahlung durch den Gläubiger unter Setzung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist voraussetzen – zu einem relativen Wiederaufleben, d.h. die Forderung lebt mit jenem Teil wieder auf, der noch nicht quotenmäßig bezahlt war. Der Teil der Forderung, der bereits mit der im Sanierungsplan festgelegten Quote entrichtet war, gilt als befriedigt.

Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen erstinstanzlichen Haftungsbescheides am 2. September 2009 lag noch kein rechtskräftig bestätigter Zwangsausgleich vor, welcher der Geltendmachung der Gesellschafterhaftung gemäß [§ 12 BAO](#) entgegengestanden 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.

Nachdem im vorliegenden Fall gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben wurde, hat die Berufungsbehörde im Rahmen der Berufungsentscheidung von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Veränderungen des Sachverhaltes sind daher zu berücksichtigen (Ritz, BAO³, § 289 Tz 59 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.

[§ 12 BAO](#) normiert zwar keine Ausfallshaftung, die Nachrangigkeit der Haftung ist aber auch hier zu berücksichtigen (Ritz, BAO³, § 12 Tz 5). 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,

BAO³, § 7 Tz 6). Wird die Quote zur Gänze erfüllt, tritt vollständige Restschuldbefreiung sowohl für die Gesellschaft als auch für die Bw. ein.

Allerdings ist aus dem Akt zu ersehen, dass die Einbringung der Zwangsausgleichsquote bei der Primärschuldnerin insoweit gefährdet oder wesentlich erschwert ist, als die letzte Mahnung vom 1. Oktober 2010 für den noch offenen Restbetrag von € 330,00 der Zwangsausgleichsquote von 33 % nicht entrichtet wurde. Dieser Betrag ist offensichtlich bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Wurde die Zwangsausgleichsquote in voller Höhe entrichtet, erübrigts sich eine Haftungsinanspruchnahme 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. OGH 26.2.2003, [30b167/02h](#)). Mangels Erfüllung des Zwangsausgleiches ist ein aliquotes Wiederaufleben der Forderungen im Sinne des [§ 156a IO](#) eingetreten. Da im vorliegenden Fall die restliche Zwangsausgleichsquote von € 330,00 von der Primärschuldnerin nicht entrichtet wurde, kann die Bw. für den wiederaufgelebten Teil der Abgabenforderungen zur Haftung herangezogen werden.

Ausgehend von der Zwangsausgleichsquote von 33 % und dem offenen Restbetrag von € 330,00 entspricht die wiederaufgelebte Forderung einem Betrag von € 1.000,00. Geht man davon aus, dass die Zahlungen am Abgabekonto immer auf die älteste Schuld gebucht werden, bezieht sich der wiederaufgelebte Teil der Forderung auf die im Haftungsbescheid dargestellten „jüngsten“ Abgabenschuldigkeiten der F-KG, sodass für € 1.000,00 (nämlich für Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 609,84, Dienstgeberbeitrag 01-04/2008 in Höhe von € 6,67, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 6,22, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 223,05, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-04/2008 in Höhe von € 0,62, Pfändungsgebühr 2008 in Höhe von € 10,00, Barauslagenersatz in Höhe von € 0,55 und Säumniszuschlag 2008 in Höhe von € 143,05) die Haftung zu Recht besteht.

Wien, am 6. Juni 2011