

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 27.02.2013 zu StNr. 000/0000, mit dem der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gemäß § 12 BAO für die aushaftende Umsatzsteuer 2008 der Firma F-KG im Ausmaß von 606,08 € in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 27.6.2007 war die im Firmenbuch zu FN1 protokolierte Firma F-KG gegründet worden. Unbeschränkt haftender Gesellschafter war zunächst FM. In einer mit 5.4.2008 datierten Eingabe an das Firmenbuchgericht erfolgte eine "Anmeldung des Eintritts und des Ausscheidens von Gesellschaftern". Unter anderem wurde darin bekannt gegeben, dass der bisherige Komplementär FM aus der Gesellschaft ausgeschieden, und der Beschwerdeführer als selbständig unbeschränkt haftender Gesellschafter "mit 05.04.2008 eingetreten" sei.

Mit Beschlüssen vom 10.11.2008 und 9.1.2009 wies das Landesgericht Linz Anträge auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft mangels kostendeckenden Vermögens ab. Am 13.1.2010 wurde die Firma der Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

Das Finanzamt nahm zunächst den Gesellschafter FM mit Haftungsbescheid vom 6.2.2009 gemäß § 12 BAO für die am Abgabenkonto der Gesellschaft aushaftende Umsatzsteuer 2007, und sodann mit weiterem Haftungsbescheid vom 26.2.2013 auch für die aushaftende Umsatzsteuer 2008 in Anspruch. Der erste Haftungsbescheid erwuchs in Rechtskraft, einer Berufung gegen den zweiten Haftungsbescheid wurde mit in Rechtskraft erwachsener Berufungsvorentscheidung vom 8.4.2013 teilweise stattgegeben, und die Haftungsinanspruchnahme auf einen Betrag von 827,86 € (anteilige Umsatzsteuer für Jänner 2008) eingeschränkt.

Über das Vermögen des Beschwerdeführers wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Linz vom 29.12.2011 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. In diesem Verfahren wurde ein Zahlungsplan abgeschlossen, demzufolge vom Beschwerdeführer an die Insolvenzgläubiger eine Quote von 10 % in fünf Jahresraten zu bezahlen ist; die letzte Rate ist am 5.3.2019 fällig. Nach rechtskräftiger Bestätigung dieses Zahlungsplanes wurde das Schuldenregulierungsverfahren mit Beschluss vom 27.3.2012 aufgehoben.

Mit Haftungsbescheid vom 27.2.2013 wurde der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gemäß § 12 BAO für die am Abgabenkonto der Gesellschaft mit einem Betrag von 6.060,80 € aushaltende Umsatzsteuer 2008 im Ausmaß von 10 %, somit 606,08 € in Anspruch genommen. Die aushaltende Abgabe sei bei der Gesellschaft im Hinblick auf die zweimalige Abweisung von Konkursanträgen und die bereits erfolgte Auflösung und Löschung im Firmenbuch nicht mehr einbringlich. Die Entstehung des Abgabenanspruches und die Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer fielen in die Zeit der Gesellschaftereigenschaft des Beschwerdeführers. Die Zahlungsplanquote im Schuldenregulierungsverfahren des Beschwerdeführers betrage 10 %. Komme hinsichtlich des Haftenden ein Zahlungsplan zustande und seien die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkurseröffnung verwirklicht worden, entspreche es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote orientiere. Im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde wäre auch die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 19.3.2013 Berufung erhoben. Richtig sei, dass der Beschwerdeführer als unbeschränkt haftender Gesellschafter der F-KG für Verbindlichkeiten dieser Firma ab 5.4.2008 hafte. Der Haftungsbetrag von 6.060,80 € bleibe demnach unbekämpft. Über das Vermögen des Beschwerdeführers sei vom Bezirksgericht Linz das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden. Dieses Schuldenregulierungsverfahren habe durch Annahme eines 10%igen Zahlungsplanes am 27.3.2012 geendet. Ob dem Finanzamt diese Quote zustehe, sei nicht nach den Bestimmungen der BAO, sondern ausschließlich nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung zu beurteilen. § 197 IO sehe vor, dass Insolvenzgläubiger, die ihre Forderung nicht angemeldet haben, einen Anspruch nach dem Zahlungsplan in der dort angebotenen Quote nur insoweit hätten, als diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspreche. Es sei daher durch die IO nicht gedeckt, dass die Behörde eine Haftung im Ausmaß von 10 % festlege und damit einen neuen Exekutionstitel schaffe. Vielmehr sei es Angelegenheit des Finanzamtes einen Antrag nach § 197 IO zu stellen, mit dem allenfalls ein Titel im Sinne des § 197 IO geschaffen werden könne. Aus diesen Überlegungen heraus werde beantragt, der Berufung Folge zu geben und "den

Haftungsbescheid jedenfalls in dem Umfang aufzuheben, als eine Haftung im Betrag von 10 %, sohin EUR 606,08 festgelegt" werde.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18.9.2013 als unbegründet ab. Der Haftungsbescheid habe dem Haftenden insoweit konstitutive Wirkung, als Letzterer erst durch die bescheidmäßige Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner werde. Ergehe ein Haftungsbescheid gegenüber einem nach Abgabenvorschriften Haftenden erst nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Haftenden, dann stelle die Haftungsforderung des Abgabengläubigers demnach keine Konkursforderung im Konkursverfahren des Haftungsschuldners dar. Erfolge die Haftungsinanspruchnahme nachdem im Konkursverfahren des Haftenden ein Ausgleich bzw. Zahlungsplan rechtskräftig bestätigt wurde, dann sei bei der Geltendmachung der Haftung auf die Rechtswirkungen des rechtskräftig bestätigten Ausgleiches bzw. Zahlungsplanes (Restschuldbefreiung nach §§ 156 Abs. 1 iVm § 193 Abs. 1 zweiter Satz IO) grundsätzlich nicht Bedacht zu nehmen. Komme hinsichtlich des Haftenden ein Ausgleich bzw. Zahlungsplan zustande und wären die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches schon vor der Konkureröffnung verwirklicht worden, dann entspreche es allerdings bei der Geltendmachung der Haftung der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichs- bzw. der im Zahlungsplan festgelegten Quote orientiere, wenngleich es der Abgabenbehörde unbenommen sei, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen. Dies folge daraus, dass im Falle einer früheren Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von den Wirkungen des Ausgleiches bzw. Zahlungsplanes erfasst worden wäre. Da im gegenständlichen Fall die Haftung ohnehin nur im Ausmaß der Zahlungsplanquote in Höhe von 10 % geltend gemacht worden wäre, sei die Berufung abzuweisen.

Im Vorlageantrag vom 9.10.2013 wurde bekannt gegeben, dass der Beschwerdeführer die Rechtsansicht des Finanzamtes nicht teile. Seiner Auffassung nach gehe die Bestimmung des § 197 IO den Billigkeitsüberlegungen des Finanzamtes vor, sodass eine allfällige Quote nur durch das Konkursgericht nach § 197 IO festzulegen sei.

Am 11.10.2013 legte das Finanzamt die Berufung dem damals zur Entscheidung zuständigen Unabhängigen Finanzsenat vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

#### **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 § 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).

Der Beschwerdeführer war unbestritten seit 5.4.2008 alleiniger unbeschränkt haftender Gesellschafter der primärschuldnerischen Gesellschaft. Damit sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 12 BAO erfüllt. Die Haftung des Beschwerdeführers für die gegenständliche Umsatzsteuer wurde in der Berufung dem Grunde nach auch ausdrücklich zugestanden. Eingewendet wurde jedoch, dass § 197 IO der Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers entgegenstünde.

§ 197 IO normiert:

(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 erst durch die Insolvenzrechts-Novelle 2002 in die damalige Konkursordnung (nunmehr Insolvenzordnung) eingefügt. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (XXI. GP, 988 der Beilagen) wird dazu ausgeführt, dass sich ein Gläubiger, der seine Forderung nicht angemeldet hat und sich auf einen vor Konkurseröffnung ergangenen Exekutionstitel stützt, zeitgleich mit dem Exekutionsantrag einen Beschluss vorzulegen hat, aus dem sich ergibt, inwieweit die zu zahlende Quote der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht.

Durch die neu eingefügten Bestimmungen (der Absätze 2 und 3) treten jedoch keine Änderungen für Konkursgläubiger ein, die sich auf einen nach Konkursaufhebung ergangenen Exekutionstitel stützen.

Im vorliegenden Fall ist entscheidend, dass die mit Bescheid vom 27.2.2013 geltend gemachte Haftungsforderung des Finanzamtes Linz keine Insolvenzforderung, sondern eine Neuforderung darstellt, und die ins Treffen geführte Bestimmung des § 197 IO daher gar nicht anwendbar ist. Zutreffend hat bereits das Finanzamt in der eingehend begründeten Berufungsvorentscheidung, in der nahezu wörtlich die Entscheidungsgründe aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.7.2004, 2002/14/0123, wiedergegeben wurden, darauf hingewiesen, dass der Haftungsbescheid dem Beschwerdeführer gegenüber insoweit *konstitutive* Wirkung hatte, als dieser erst hiervon zum Gesamtschuldner wurde. Die mit Bescheid des Finanzamtes vom 27.2.2013 geltend gemachte Haftung (Forderung) stellt daher im Hinblick auf das den Beschwerdeführer betreffende, und am 27.3.2012 nach Bestätigung des Zahlungsplanes aufgehobene Schuldenregulierungsverfahren keine Insolvenzforderung, sondern eine Neuforderung dar. Wenn daher im Rahmen der Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung die Rechtswirkungen des Zahlungsplanes nicht berücksichtigt wurden, so entspricht dies dem Gesetz (siehe neuerlich VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123 mwN).

Die Geltendmachung der Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu 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. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Die Haftung nach § 12 BAO stellt zwar keine Ausfallhaftung dar, jedoch ist auch hier das Prinzip der Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme der Gesellschaft zu berücksichtigen. Der Haftende kann somit in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, 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 eingebracht werden könnten. Dazu wurde bereits eingangs festgestellt, dass mit Beschlüssen des Landesgerichtes Linz vom 10.11.2008 und 9.1.2009 Anträge auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der primärschuldnerischen Gesellschaft mangels Vermögens abgewiesen, und die Firma am 13.1.2010 im Firmenbuch gelöscht wurde. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin steht daher fest, die Geltendmachung der gegenständlichen Haftung entspricht deshalb dem Gebot der Nachrangigkeit.

Im Schuldenregulierungsverfahren des Berufungswerbers wurde wie bereits erwähnt ein Zahlungsplan mit einer Quote von 10 % bestätigt, und das Verfahren nach Rechtskraft

der Zahlungsplanbestätigung aufgehoben. Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zahlungsplan zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkurseröffnung verwirklicht, so entspricht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote (Ausgleichsquote) orientiert, wenn es auch der Behörde unbenommen ist, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen (und gegebenenfalls die Haftung auch in einem höheren prozentuellen Ausmaß geltend zu machen). Dies folgt daraus, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden wäre (vgl. neuerlich VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; so auch schon VwGH 23.1.1997, 95/15/0173; ebenso VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014).

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2008 war am 16.2.2009 und damit lange vor Schluss der Anmeldefrist in dem erst am 29.12.2011 eröffneten Schuldenregulierungsverfahren des Beschwerdeführers fällig. Dieser war seit 5.4.2008 unbeschränkt haftender Gesellschafter der Gesellschaft. Die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches waren daher vor Schluss der Anmeldefrist im Schuldenregulierungsverfahren des Beschwerdeführers verwirklicht. Auch die Abweisungen der Anträge auf Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin lagen zu diesem Zeitpunkt bereits vor (Nachrangigkeit der Haftung). Wenn sich das Finanzamt bei dieser Sachlage im Rahmen der Ermessensübung hinsichtlich des Haftungsumfanges an der Zahlungsplanquote orientiert hat, entspricht auch dies der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, und war damit spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer 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. Gegen das gegenständliche Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof somit nicht zulässig, da die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123) geklärt sind, und die gegenständliche Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht.

Linz, am 7. Jänner 2016