

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vertreten durch Stb, vom 22. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY, vertreten durch Dr. Dieter Baumgartner, vom 23. Jänner 2007 betreffend Haftung gemäß § 12 BAO für Abgabenschuldigkeiten der K KEG nach der am 2. April 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Haftungsbetrag wird von 18.435,82 € um 15.055,24 € auf 3.380,58 € vermindert und umfasst die Umsatzsteuer 2000 mit Fälligkeitstag 15. Februar 2001.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Ka K hat nach Übernahme von seinem Vater ab 1983 in T ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen betrieben, das sich mit Gütertransporten, Holzschlägerung sowie Holzhandel beschäftigte. Mit Gesellschaftsvertrag vom 22. September 1993 gründeten er und seine Gattin H K neben diesem Einzelunternehmen die K GmbH mit selben Sitz und Betriebsgegenstand Taxi- und Mietwagenunternehmen.

Mit Generalversammlungsbeschluss bzw. Gesellschaftsvertrag je vom 16. September 1997 ging aus der K GmbH durch Umwandlung unter gleichzeitiger Auflösung der GmbH und Errichtung einer Personengesellschaft die K KEG (Primärschuldnerin) wiederum am selben Standort und mit Unternehmensgegenstand Holzschlägerung bzw. Holzbringung hervor. Am

Vermögen sind lt. Gesellschaftsvertrag Ka K als persönlich haftender Gesellschafter mit 25 % und H K als Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage von 75.000,00 S zu 75 % beteiligt.

Am 1. Dezember 1997 (firmenbuchmäßig erfasst seit 30. Dezember 1997) traten der Berufungswerber (in Folge kurz: Bw.), MB, IS, PC und PB bzw. am 1. Juni 1998 auch ST als weitere persönlich haftende Gesellschafter (Gesellschaftereinlagen durch Erbringung von Arbeitsleistung) in die KEG ein, wobei PB bereits am 24. Dezember 1999 wieder als Gesellschafter ausschied. Anlässlich der Gesellschaftereintritte vom 1. Dezember 1997 wurde die Gewinn- und Verlustverteilung der KEG mit Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 19. Dezember 1997 wie folgt geregelt: "Der Kommanditistin steht ein fixer Gewinnanteil von 10 % ihrer Einlage, also 7.500,00 S per anno, zu. Ka K erhält für seine Geschäftsführertätigkeit von der Gesellschaft eine jährliche wertgesicherte Aufwandsentschädigung von 50.000,00 S zuzüglich Umsatzsteuer je persönlich haftenden Gesellschafter (Bw., MB, IS, PC und PB), womit – ausgehend von einem jährlichen Umsatz von 2.000.000,00 S – dessen Gewinnanteil abgegolten ist. Wird die genannte jährliche Umsatzgrenze überschritten, dann erhöht sich die Aufwandsentschädigung im Verhältnis des erhöhten Umsatzes aliquot. Die Ermittlung der Gewinn- bzw. Verlustanteile der persönlich haftenden Arbeitsgesellschafter erfolgt nach dem Verursacherprinzip unter Zugrundelegung des von diesen Komplementären jeweils erzielten Jahresumsatzes und der diesen jeweils zuordenbaren Kosten. Die von jedem dieser Gesellschafter abgewickelten Umsätze sind seinem Konto gutzuschreiben. Die zuordenbaren Kosten sind dem Konto des Verursachers anzulasten. Die Kosten für den Steuerberater und sonstige nicht den einzelnen Gesellschaftern zuordenbaren Kosten (allgemeine Verwaltungskosten) werden aliquot nach Umsatz aufgeteilt."

Mit Jahresende 2000 stellte die KEG ihre operative Tätigkeit gänzlich ein. Seit ihrer Registrierung wurde die K KEG von Ka K allein vertreten, der lt. Steueraktenlage auch für deren Abgabenangelegenheiten verantwortlich und zeichnungsberechtigt (gewesen) und auch zustellbevollmächtigt für diese war.

Ende Dezember 2000 bzw. im März 2001 übermittelte das Finanzamt der KEG unter Adresse des Ka K die Abgabenerklärungen für 2000 (Umsatzsteuererklärung und Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften samt Beilage) zur Offenlegung der entsprechenden Besteuerungsgrundlagen. Am 17. Juli 2002 zeigte der steuerliche Vertreter der KEG aus gegebenem Anlass beim Finanzamt an, dass er die K KEG ab sofort nicht mehr vertrete. Mit den Bescheiden vom 2. Oktober 2003 wurden die Abgabenbemessungsgrundlagen der KEG für 2000 (Umsatzsteuer bzw. einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO) in Folge Nichteinganges entsprechender Abgabenerklärungen geschätzt. Der

Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen wurden dabei grundsätzlich die von der Gesellschaft für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 1 bis 12/2000 selbst erklärten Daten zugrunde gelegt. Da für die in den Veranlagungszeiträumen 1997 bis 1999 unter Inanspruchnahme von Vorsteuern aktenkundig angeschafften betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter trotz Tätigkeitseinstellung per 31. Dezember 2000 und damit zwangsläufig für diese verbunden gewesene Nutzungsänderung (Entnahme bzw. Verkauf) Entnahm- bzw. Erlösversteuerungen nach ausgewiesener Aktenlage bisher offenkundig nicht erfolgt wären, trug das Finanzamt diesem Umstand im Zuge der Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen durch entsprechende Zuschätzung Rechnung und ging auf Basis dieser Schätzungsgrundlagen von Gesamterlösen der KEG im Jahre 2000 von 12.000.000,00 S bzw. Vorsteuern von 1.150.000,00 S aus. Dadurch ergab sich für diesen Veranlagungszeitraum eine gegenüber dem erklärten Umsatzsteuvorsoll (65.365,65 €) höhere Umsatzsteuerschuld von 90.841,04 €, was zu Folge hatte, dass der KEG mit oben erwähnten Jahresumsatzsteuerbescheid 2000 eine Nachforderung von 25.475,39 € vorgeschrieben wurde. Diese Umsatzsteuernachforderung basiert im Wesentlichen darauf, dass von der KEG zu unternehmerischen Zwecken angeschaffte, bei Tätigkeitseinstellung vorhanden gewesene Wirtschaftsgüter im Zuge der Veranlagung wegen Nutzungsänderung der Umsatzsteuer unterzogen wurden, hatte nach geltender Rechtslage keine vom gesetzlichen Fälligkeitstag der Umsatzsteuer (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) abweichende Fälligkeit und war daher schon vor ihrer bescheidmäßigen Festsetzung am 15. Februar 2001 fällig. Da diese Umsatzsteuerrestschuld 2000 bis zu diesem Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet worden war, wurde der KEG mit weiterem Bescheid vom 9. Oktober 2003 hievon auch ein Säumniszuschlag in gesetzlicher Höhe (2 %) von 509,51 € angelastet. Wegen Nichteinreichung der Jahresumsatzsteuererklärung 2000 wurde für die KEG mit weiterem Bescheid vom 2. Oktober 2003 auch ein Verspätungszuschlag von 2.543,55 € festgesetzt. Da auch dieser Nebenanspruch bis zu seiner Fälligkeit einen Monat nach Festsetzung am 10. November 2003 nicht entrichtet wurde, wurde dieser mit Bescheid vom 9. Dezember 2003 ebenfalls mit einem Säumniszuschlag in Höhe von 50,87 € (Fälligkeit 16. Jänner 2004) belegt. Aufgrund dieser Bescheidbuchungen wies das zuvor jahrelang ausgeglichen gewesene Abgabenkonto der KEG in Folge Betriebseinstellung (Ende Dezember 2002) Mitte Dezember 2003 einen Rückstand von 28.579,32 € aus, der im Umfang von 28.528,45 € auch bereits vollstreckbar war. Am 12. Dezember 2003 wurde über diesen vollstreckbaren Abgabenzurückstand ein Rückstandsausweis ausgestellt und auf dessen Basis am 18. Dezember 2003 bei der KEG ein letztlich ergebnisloses verlaufender Vollstreckungsversuch unternommen. Im Rechenschaftsbericht zu dieser Amtshandlung hielt der Vollstreckungsbeamte resümierend sinngemäß fest, dass die rückständigen

Gesellschaftsabgaben nur im Haftungsweg, nicht jedoch bei der KEG selbst eingebracht werden könnten. Die Primärschuldnerin wäre nämlich bereits seit drei Jahren nicht mehr operativ tätig. Wegen dieser Vollstreckungsmaßnahmen wurden der KEG mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 auch Exekutionsgebühren, und zwar die 1 %ige Pfändungsgebühr von 28.579,32 € in Höhe von 285,28 € und Barauslagen des Vollstreckungsverfahrens in Höhe von 0,55 €, je mit Fälligkeit 18. Dezember 2003 vorgeschrieben, womit der Abgabenzurückstand auf insgesamt 28.865,15 € anwuchs.

In Ansehung dieser Verfahrensergebnisse forderte das Finanzamt sämtliche eingangs dieser Entscheidung namentlich angeführten persönlich haftenden Gesellschafter der KEG, also auch den Bw, je mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 unter Hinweis auf ihre Komplementärstellung bzw. den bei der KEG aushaftenden und bisher nicht erfolgreich einbringlich zu machen gewesenen Abgabenzurückstand von 28.865,15 € zur Bekanntgabe auf, welche Mittel und Vermögenswerte zur Entrichtung dieser Abgabenschulden bei der primärschuldnerischen Gesellschaft noch vorhanden wären, anderenfalls diese Abgabenzansprüche durch Geltendmachung der Gesellschafterhaftung im Sinne des § 12 BAO durchgesetzt werden müssten. Außerdem sollten im Zuge der Vorhaltsbeantwortungen jeweils auch die aktuellen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse anhand mit diesem Schreiben gleichzeitig übermittelter Fragebögen offen gelegt werden.

Mit Bescheiden vom 23. Februar 2004 zog das Finanzamt Ka K, PC, ST und IS und mit Bescheid vom 8. April 2004 weiters auch noch MB als persönlich haftende Gesellschafter der KEG je gemäß § 12 BAO für rückständige Abgabenschuldigkeiten dieser Gesellschaft im Gesamtausmaß von 28.865,15 € zu Haftung heran.

Mit Schriftsatz vom 21. November 2003 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter des Bw. gegen den Bescheid gemäß § 188 BAO vom 2. Oktober 2003 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Das Rechtsmittel richtet sich gegen die Festsetzung des Gewinnanteiles des Bw. mit 1.040.000,00 €. Es wurde beantragt den Gewinnanteil mit Null festzusetzen. Weiters richtet sich das Rechtsmittel dagegen, dass im Bescheid kein Gewinnanteil für Herrn Ka K angesetzt wurde, obwohl dies im Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 22. Juni 1998 vorgesehen sei. Der Gewinnanteil von Herrn Ka K sei abhängig vom Umsatz, zumindest aber 250.000,00 S. Dem Bescheid, der aufgrund einer Schätzung ergangen sei, fehle die Begründung über die rechnerische Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinnaufteilung sei offensichtlich nach einem nicht definierten System erfolgt. Da die Vorgangsweise der Abgabenbehörde offensichtlich erhebliche Mängel aufweise und zu einer Steuerbelastung in unangemessener Höhe für den Bw. führe, sowie die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern nicht berücksichtigt worden seien, werde

beantragt, der Berufung vollinhaltlich stattzugeben. Nachdem die Abgabenbehörde erster Instanz eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen hatte, wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ein Vorlageantrag eingebracht. Das diesbezügliche Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde schließlich lt. Aktenvermerk vom 3. Oktober 2006 eingestellt, weil die Abgabenbehörde erster Instanz eine (zweite) Berufungsvorentscheidung erlassen hat. Wie aus einem Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz an den steuerlichen Vertreter des Bw. vom 27. September 2006 hervorgeht, war diese Vorgangsweise vereinbart worden: "Sehr geehrter Herr M! Wie soeben telefonisch besprochen wird der Berufung des Herrn Bw gegen den Feststellungsbescheid 2000 vom 2. Oktober 2003 (Erstbescheid) durch eine zweite Berufungsvorentscheidung stattgegeben. Der im Schätzungswege ermittelte Gewinnanteil in Höhe von 1.040.000,00 S lt. Erstbescheid wird auf 300.000,00 S vermindert. Die vorgebrachten Gründe wurden anerkannt, aufgrund des Konkurses des Komplementärs und wegen der bisherigen langen Verfahrensdauer sind weitere Ermittlungsschritte nicht mehr bzw. nur mehr sehr eingeschränkt möglich. Die Zustellvollmacht wurde geändert auf Bw."

Am 23. Jänner 2007 erließ das Finanzamt den nunmehr berufungsgegenständlichen Haftungsbescheid. Der Bw. wurde als Haftungspflichtiger gemäß § 12 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma K KEG im Ausmaß von 18.435,82 € in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monates ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Die Abgabenschuldigkeiten wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

Haftungsbescheid:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	2000	15. Februar 2001	15.046,06 €
Verspätungszuschlag	2000	10. November 2003	2.543,55 €
Säumniszuschlag 1	2001	17. November 2003	509,51 €
Pfändungsgebühr	2003	18. Dezember 2003	285,28 €
Postgebühr	2003	18. Dezember 2003	0,55 €
Säumniszuschlag	2003	16. Jänner 2004	50,87 €
Summe			18.435,82 €

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 12 BAO die Gesellschafter einer Gesellschaft bzw. Personenvereinigung ohne eigener Rechtspersönlichkeit, die als solche

abgabepflichtig sei, persönlich für die Abgabenschulden der Gesellschaft haften würden, wobei sich der Umfang der Haftung nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts richte. Als Komplementär würde der Bw. daher uneingeschränkt für die Abgabenschulden der Firma K KEG haften.

Mit Schriftsatz vom 22. Februar 2007 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter gegen den Haftungsbescheid das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Es werde beantragt keinen Haftungsbescheid gegen den Bw. zu erlassen und gleichzeitig die Abgabenforderung von 18.435,82 € zurückzunehmen. Der Bw. sei Komplementär der K KEG. Die Geschäftsführung der K KEG habe lt. Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 19. Dezember 1997 und 22. Juni 1998 eindeutig in den Händen von Herrn Ka K gelegen. Ebenso eindeutig werde in diesem Punkt formuliert, dass der Bw. von der Vertretung ausgeschlossen sei. Dies sei auch aus dem Firmenbuch ersichtlich. Die angeführten Verträge seien vom Büro des steuerlichen Vertreters dem Finanzamt am 21. November 2003 übermittelt worden, da seinerzeit ausgeführt worden sei, dass er über diese Verträge nicht verfüge. Das Finanzamt habe für das Jahr 2000 eine Schätzung durchgeführt und dem Bw. einen Gewinnanteil von 1.040.000,00 S zugeteilt. Da weder die Schätzung noch die Gewinnaufteilung nachvollziehbar gewesen wären, sei gegen den Bescheid gemäß § 188 BAO die Berufung eingebracht worden. Um das Verfahren endlich zu beenden, sei schlussendlich am 27. September 2006 ein Kompromiss abgeschlossen worden. Der Kompromiss sei nur unter der Voraussetzung zustande gekommen, dass einerseits der Gewinnanteil von 200.000,00 S, wie im Brief an die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates am 24. August 2006 ausgeführt, auf 300.000,00 S erhöht werde und andererseits vom Finanzamt die Zusage gegeben werde, dass damit endgültig jede Forderung des Finanzamtes gegen den Bw. aus seiner Gesellschafterstellung in der K KEG als abgeschlossen gelte. Es widerspreche jeder Logik, dass der Gewinnanteil von 200.000,00 S auf 300.000,00 S akzeptiert worden wäre, wenn nicht im Gegenzug die Zusage des Finanzamtes gegeben worden wäre, dass damit alle Forderungen des Finanzamtes unter welchem Titel auch immer abgegolten seien und die leidige Angelegenheit K KEG beendet sei. Besonders werde auf die handschriftliche Telefonnotiz des steuerlichen Vertreters vom 27. September 2006 hingewiesen. Die nunmehrige Behauptung des Finanzamtes, dass damit nicht die Haftung aus der Gesellschafterstellung gemeint gewesen wäre, gehe aus dem Schriftverkehr nicht hervor und stelle einen eindeutigen Wortbruch dar. Zur Untermauerung der bisherigen Ausführungen werde ersucht, die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates über die ihr im Brief vom 24. August 2006 mitgeteilten Voraussetzungen für einen Kompromiss zu befragen. Die Behauptung des Finanzamtes, keine Kenntnisse über die Kompromissbedingungen gehabt zu haben, sei unrichtig. Schon aus diesen Ausführungen heraus müsse das Finanzamt nach dem Grundsatz von Treu und Glauben der Berufung gegen

den Haftungsbescheid und die Zahlungsaufforderung stattgeben. Der Einwand des Bediensteten der Abgabenbehörde erster Instanz im Telefonat vom 9. Februar 2007, dass er für den Haftungsbescheid nicht zuständig sei, und daher die seinerzeitige Zusage dafür auch nicht gelte, könne nicht anerkannt werden, da es sich beim Finanzamt um eine Behörde handle und der Abgabepflichtige wohl davon ausgehen könne, dass eine Auskunft des Finanzamtes für alle Beamten gelte. Den Vorschlag des Finanzamtes vom 16. Februar 2007, dass mit einer Abschlagszahlung von 5.000,00 € das Verfahren beendet werden könnte, würde der Bw. nicht annehmen, weil er aufgrund der Erfahrungen aus dem bisherigen Verfahren nicht davon ausgehen könne, dass diese Aussage auch zukünftig gelten würde. Ein weiteres Argument dafür, dass keine Zahlungen mehr zu leisten seien, ist, dass diese Ermittlung der Abgabenansprüche vom Abgabepflichtigen nicht nachvollzogen werden könne. Der Bw. habe keine Bescheide vom Finanzamt erhalten, wäre somit nicht über die Abgabenrückstände und deren Entstehung informiert worden und könne folglich auch nichts dagegen unternehmen. Es müsse angenommen werden, dass keine Bescheide ergangen seien oder diese an nicht berechtigte Personen zugestellt worden wären. Weiters werde die Meinung vertreten, die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten seien bereits verjährt. Eine Einforderung sei somit auch nach § 238 BAO nicht mehr möglich. Aufgrund der Langwierigkeit des Verfahrens und der durch die Finanzverwaltung verursachten Pannen im Verfahren werde gemäß § 237 BAO der Antrag gestellt, den Bw. aus der Gesamtschuld ganz zu entlassen, da die Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Sollte der Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben werden, werde für den Fall der Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine mündliche Verhandlung beantragt.

Der Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 17. Oktober 2007 abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 17. Oktober 2007 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 2. April 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden Herr HA und Frau Mag. KP als Zeugen zum Beweisthema „Umfang der Kompromissvereinbarung im Rahmen des Berufungsverfahrens hinsichtlich Gewinnfeststellung der K KEG 2000“ einvernommen. Beide Zeugen haben übereinstimmend ausgesagt, dass im Berufungsverfahren betreffend Feststellung der Einkünfte die Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Bw. kein Thema gewesen sei. Sämtliche Gespräche hätten nur das Feststellungsverfahren zum Inhalt gehabt. Beiden Zeugen sei das Schreiben des Vertreters des Bw. vom 24. August 2006 mit der Formulierung „dass damit dieses langjährige Verfahren endlich abgeschlossen werden kann und unser Klient endlich Ruhe hat“, bekannt. Beide hätten diese Formulierung jedoch nur auf

das Feststellungsverfahren bezogen. Der steuerliche Vertreter des Bw. wiederholte im Rahmen der mündlichen Verhandlung, dass dem Finanzamt im Feststellungsverfahren Fehler unterlaufen seien, die Schätzung sei ohne Unterlagen durchgeführt worden, Bescheide seien falsch zugestellt worden, dem Bw. seien hohe Kosten angefallen, ein Antrag gemäß § 237 BAO sei kommentarlos abgewiesen worden. Der Vertreter des Bw. sei davon ausgegangen, dass Herr HA als höchst zuständiger Finanzbeamter eine Vereinbarung treffen hätte können, die das gesamte Verfahren und alle Bereiche umfasst.

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 § 4 Abs. 1 Erwerbsgesellschaftsgesetz (EGG) sind auf eingetragene Erwerbsgesellschaften (offene Erwerbsgesellschaften bzw. Kommandit-Erwerbsgesellschaften) die Vorschriften des Handelsgesetzbuches und der vierten Einführungsverordnung zum HGB 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.

Nach § 161 Abs. 2 HGB finden auf die KG die für die OHG geltenden Vorschriften, soweit nicht in den §§ 161 bis 177 HGB anderes vorgeschrieben ist, Anwendung. Gemäß § 128 HGB haften die Gesellschafter einer OHG für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

Aufgrund dieser Gesetzesbestimmungen haften auch die persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditererwerbsgesellschaft (§ 4 EGG iVm. §§ 128 und 161 HGB) den Gläubigern der Gesellschaft als Gesamtschuldner persönlich, unmittelbar, unbeschränkt und unbeschränkt.

Mit § 12 BAO wurden die handelsrechtlichen Regelungen über die Möglichkeiten der Inanspruchnahme von Gesellschaftern einer OHG, OEG, KG und KEG in das Abgabenrecht transformiert. Die Gesellschafter vorgenannter Gesellschaften werden also vom Haftungstatbestand des § 12 BAO erfasst. Dabei kommt es allein auf die förmliche Gesellschafterstellung, also auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Rechtsposition an.

Der Bw. ist seit 30. Dezember 1997 im Firmenbuch als persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) der K KEG eingetragen. In Folge dieser firmenbuchmäßig ausgewiesenen Gesellschafterstellung haftet er demnach gemäß § 12 BAO iVm. § 4 EGG und §§ 128 bzw. 161 HGB unabhängig von seinem Beteiligungsausmaß auch für Abgabenschulden dieser Kommandit-Erwerbsgesellschaft grundsätzlich persönlich, unmittelbar, unbeschränkt, unbeschränkbar und solidarisch. Die grundsätzliche Haftung des Bw. als Komplementär der KEG für Gesellschaftsschulden im vorstehenden Sinn wurde vom Rechtsvertreter im Berufungsschriftsatz prinzipiell auch nicht bestritten.

Der steuerliche Vertreter wendet lediglich ein, dass die Geschäftsführung der K KEG eindeutig in den Händen von Herrn Ka K gelegen sei. Der Bw. sei auch nicht vertretungsbefugt gewesen. Diese Umstände können der gegenständlichen Berufung jedoch nicht zum Erfolg verhelfen, weil es bei der Anwendung des § 12 BAO allein auf die förmliche Gesellschafterstellung, also auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Rechtsposition ankommt. Und diese – nämlich die Stellung des Bw. als Komplementär der KEG – ist unbestritten. Gesellschaftsinterne Vereinbarungen und Einschränkungen sind Dritten gegenüber – daher auch der Abgabenbehörde gegenüber – unwirksam.

Außer der Gesellschafterstellung verlangt § 12 BAO als weitere Haftungsvoraussetzung eine Abgabenschuld einer vom Tatbestand umfassten Gesellschaft. Die Akzessorität der abgabenrechtlichen Haftung des Gesellschafters setzt dabei nur voraus, dass gegenüber der Gesellschaft ein Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 1 BAO entstanden und noch aufrecht ist. Sie bedingt hingegen nicht, dass der verwirklichte Abgabenanspruch der Gesellschaft gegenüber bereits geltend gemacht wurde, sie ist also nicht bescheidakkessorisch. Dies ergibt sich ua. aus § 224 Abs. 3 BAO, der die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides bis zur Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe zulässt. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine grundsätzlich auf alle Abgabenarten anzuwendende Generalnorm, außer einzelne Abgabengesetze sehen für das Entstehen der Steuerschuld eine davon abweichende spezialgesetzliche Regelung vor. Für die vom angefochtenen Haftungsbescheid umfassten Abgabenschuldigkeiten der KEG richtet sich der Entstehungszeitpunkt dieser Abgabenansprüche mit Ausnahme des für die Umsatzsteuer (2000), der im § 19 Abs. 2 ff UStG 1994 gesondert geregelt ist, also jeweils nach § 4 Abs. 1 BAO. Der Abgabenanspruch hinsichtlich des Säumniszuschlages 1 zur Umsatzsteuer 2000 ist mit fruchtlosem Ablauf des Fälligkeitstages der Umsatzsteuernachforderung 2000 am 15. Februar 2001 entstanden. Zum selben Zeitpunkt ist diesbezüglich auch der Haftungsanspruch nach § 12 BAO gegenüber dem Bw. entstanden.

§ 217 Abs. 1 BAO in der für das Jahr 2001 geltenden Fassung lautet nämlich: "Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen (Absätze 2 bis 9) Säumniszuschläge zu entrichten." Die in den Absätzen 2 bis 9 leg.cit. getroffenen Anordnungen, die teils ein Hinausschieben, teils das Nichtentstehen der Säumniszuschlagspflicht regeln, fanden hinsichtlich der nicht entrichteten Umsatzsteuerrestschuld 2000 keine Anwendung, sodass der Abgabenanspruch für den diesbezüglichen Säumniszuschlag bzw. der entsprechende Haftungsanspruch nach § 12 BAO jedenfalls am 15. Februar 2001 verwirklicht wurde.

Gemäß § 135 erster Halbsatz BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Da die reguläre Erklärungsfrist für die Umsatzsteuererklärung der KEG für 2000 am 1. Juli 2002 abgelaufen und die Nichtabgabe derselben nicht entschuldbar gewesen ist, sind der Abgabenanspruch für den am 2. Oktober 2003 von der Umsatzsteuernachforderung 2000 festgesetzten Verspätungszuschlag und damit auch der diesbezügliche Haftungsanspruch gemäß § 12 BAO mit fruchtlosem Ablauf der Erklärungsfrist vom 1. Juli 2002 entstanden. Dieser Verspätungszuschlag wurde bis zu seiner Fälligkeit am 10. November 2003 nicht entrichtet und deshalb davon ebenfalls ein Säumniszuschlag 1 angelastet. Der Abgabenanspruch dieses Säumniszuschlages ist gemäß § 217 BAO mit fruchtlosem Ablauf des Fälligkeitstages des Verspätungszuschlages am 10. November 2003 entstanden. Dieser Zeitpunkt stellt auch den Entstehungszeitpunkt für den Haftungsanspruch nach § 12 BAO dar.

Gemäß § 26 Abgabenexekutionsordnung (AbgEO) hat der Abgabenschuldner für Amtshandlungen des Vollstreckungsverfahrens ua. die Pfändungsgebühr anlässlich einer Pfändung im Ausmaß von 1 % vom einzubringenden Abgabenbetrag zu entrichten. Die in Abs. 1 genannten Gebühren sind auch dann zu entrichten, wenn die Amtshandlung erfolglos verlief. Außer den gemäß Abs. 1 zu entrichtenden Gebühren hat der Abgabenschuldner auch die durch die Vollstreckungsmaßnahme verursachten Barauslagen zu ersetzen. Aufgrund dieser Bestimmungen sind die Abgabenansprüche für die der KEG vorgeschriebenen Exekutionsgebühren (Pfändungsgebühr und Barauslagen) und gleichzeitig damit auch die diesbezüglichen Haftungsansprüche gemäß § 12 BAO am Tag der bei der KEG erfolglos vorgenommenen Vollstreckungsmaßnahme, also am 18. Dezember 2003, entstanden.

Der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderung liegt die Besteuerung von im Zusammenhang mit der Betriebsschließung der KEG (31. Dezember 2000) aus dem Betriebsvermögen durch Verkauf bzw. Entnahme ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern

zugrunde. Zur Entstehung der Steuerschuld normiert § 19 Abs. 2 UStG 1994 in der für das Jahr 2000 geltenden Fassung wie folgt: "Die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, indem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, indem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Für den Eigenverbrauch entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, indem die Gegenstände für die in § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 bezeichneten Zwecke (unternehmensfremde Zwecke) verwendet worden sind." Die Steuerschuld ist daher um Lauf des Jahres 2000 entstanden.

Resümierend ist aufgrund der zuvor dargelegten Sachlage damit auch das weitere Tatbestandserfordernis des § 12 BAO, nämlich der Bestand von Abgabenschuldigkeiten bei der Gesellschaft (KEG) grundsätzlich als verwirklicht anzusehen.

Wie erwähnt setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 12 BAO den Bestand einer Abgabenschuld der Gesellschaft voraus. Diese Voraussetzung muss auch im Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung gegen einen angefochtenen Haftungsbescheid vorliegen. Auf dem Abgabenkonto der K KEG haftet derzeit ein Rückstand in Höhe von 17.480,82 € aus, der sich wie folgt aufschlüsselt:

Rückstand:

Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer 2000	14.091,06 €
Verspätungszuschlag 2000	2.543,55 €
Säumniszuschlag 2001	509,51 €
Pfändungsgebühr	285,28 €
Barauslagen 2003	0,55 €
Säumniszuschlag 2003	50,87 €

Maßgeblicher Grund, weshalb im vorliegenden Fall trotz grundsätzlicher Unstrittigkeit der Gesellschafterstellung des Bw. bei der KEG und des Bestandes von Abgabenschuldigkeiten bei dieser Gesellschaft dennoch Rechtsmittel gegen die auf § 12 BAO gestützte Haftungsinanspruchnahme des Bw. ergriffen wurde, liegt im Hinweis auf einen mit der Abgabenbehörde geschlossenen Kompromiss. Der Bw. hatte gegen den

Feststellungsbescheid 2000 das Rechtsmittel der Berufung eingebbracht. Es wurde zunächst beantragt den Gewinnanteil des Bw. mit Null festzusetzen. In weiterer Folge wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. vorgeschlagen, den Gewinnanteil mit 200.000,00 S festzusetzen. Schließlich einigte man sich auf einen Gewinnanteil des Bw. in Höhe von 300.000,00 S. Seitens des Bw. und dessen steuerlichen Vertreters ging man dabei davon aus, dass damit alle Forderungen des Finanzamtes, unter welchem Titel auch immer, abgegolten seien. Seitens der Abgabenbehörde war der Kompromiss jedoch so verstanden worden, dass er lediglich das Berufungsverfahren betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2000 sowie den Gewinnanteil des Bw. umfassen würde. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Kompromisslösungen zwischen Abgabenbehörden und Abgabepflichtigen zwar gelegentlich vorkommen, grundsätzlich aber rechtlich keine Deckung finden können. Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Grundsätzlich kann Treu und Glauben nur die Behörde binden, die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat. Unter diesem Aspekt wäre daher die beantragte Befragung der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates entbehrlich gewesen, da eine Aussage ihrerseits für die Abgabenbehörde erster Instanz mit Sicherheit keine Bindungswirkung entfalten kann (Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass kein Schutz von Treu und Glauben besteht, wenn für die Abgabenfestsetzung ein Finanzamt zuständig ist und die Rechtsansicht vom Bundesministerium für Finanzen erteilt wurde). Auf ausdrücklichen Wunsch des Vertreters des Bw. wurde die Zeugin jedoch befragt, welchen Umfang ihrer Ansicht nach der Kompromiss gehabt habe. Nachdrücklich und glaubhaft wurde dargelegt, dass sie stets nur das Berufungsverfahren betreffend Gewinnfeststellung im Auge gehabt hätte. Aus den vorgelegte Akten ist nicht ersichtlich, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Auskunft erteilt hätte, dass mit der vorgeschlagenen Kompromisslösung auch künftige Forderungen gegenüber dem Bw abgegolten wären. Der Zeuge Heinz Anzinger hat auch überzeugend dargelegt, dass für ihn ebenfalls nur das Feststellungsverfahren Inhalt der Verhandlungen gewesen sei. Diese Aussage wird durch den Umstand untermauert, dass sämtliche Mails, die Herr HA in diesem Zusammenhang versendet hat, an die Referentin des UFS, an den Vorstand und an den Teamleiter der betrieblichen Veranlagung gerichtet waren, nicht aber an den Teamleiter der Abgabensicherung. Hätte er jedoch Kenntnis von der beabsichtigten Geltendmachung der Haftung gehabt, hätte er auch dem dafür zuständigen Teamleiter die Information über den Inhalt der Kompromisslösung zukommen lassen. Hinzu kommt weiters, dass auch der Vertreter des Bw, wie er selbst im Rahmen der mündlichen Verhandlung bekannt gab, nie ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass es mit der

Anerkennung eines Gewinnanteils von S 300.000,-- auch das Haftungsverfahren als erledigt angesehen haben möchte. Im Laufe der mündlichen Verhandlung gewann die Referentin vielmehr den Eindruck, dass im Rahmen des Berufungsverfahrens betreffend Feststellungsverfahrens die beteiligten Personen an das Verfahren betreffend Geltendmachung der Haftung schlichtweg nicht gedacht haben und der getroffene Kompromiss daher nur das Gewinnfeststellungsverfahren betraf. Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass es quasi denkunmöglich ist, mit der Feststellung eines bestimmten Gewinnanteiles im Feststellungsverfahren gleichzeitig die Geltendmachung eines Haftungsanspruches für andere Abgabenverbindlichkeiten auszuschließen. Eine derartige Vereinbarung erscheint so absurd, dass sich ein Abgabepflichtiger unter Hinweis auf Treu und Glauben nicht erfolgreich darauf stützen kann.

Die Geltendmachung der Gesellschafterhaftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. 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 der "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Für den vorliegenden Haftungsfall sind im Rahmen dieser Ermessensübung folgende Überlegungen maßgeblich: Wie bereits angemerkt, ist die Haftung nach § 12 BAO keine Ausfallhaftung. Es entspricht aber dem Wesen jeder Haftung, dass eine solche erst dann geltend gemacht wird, wenn die Abgabeneinbringung beim Primärschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Entscheidungsgegenständlich ist daher jedenfalls diese Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners zu berücksichtigen. Anhand der ausgewiesenen Aktenlage ergibt sich dazu, dass die primärschuldnerische KEG zwar im Firmenbuch noch registriert und damit rechtlich existent, sie jedoch seit mittlerweile mehr als 7 Jahren nachweislich nicht mehr operativ tätig ist. Bereits beim Einbringungsversuch der nunmehr haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der KEG selbst im Dezember 2003 stellte die erstinstanzliche Vollstreckungsbehörde aus vorgenanntem Grund die Vermögenslosigkeit der Gesellschaft und weiters fest, dass der Abgabenrückstand der KEG nur mehr im Haftungsweg eingebbracht werden könne. Angesichts dieses Aktenstandes ist die (teilweise) Hereinbringung der Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin selbst daher als unrealistisch zu betrachten.

Zur Hereinbringung des Abgabenrückstandes der KEG hat das Finanzamt neben dem Bw. auch noch vier weitere persönlich haftende Gesellschafter der KEG nach § 12 BAO für

dieselben Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft zur Haftung herangezogen. Von diesen weiteren Gesamtschuldnern wurden inzwischen zwar Zahlungen auf das rückständige Gesellschaftskonto beim Finanzamt in Gesamthöhe von 6.581,96 € geleistet, insgesamt konnten dadurch aber seit Februar 2004 nur haftungsgegenständliche Abgabenrückstände der KEG im Ausmaß von 22,8 % einbringlich gemacht werden.

Bei der Haftungsinanspruchnahme mehrerer Gesellschafter gemäß § 12 BAO ist im Rahmen der Ermessensübung auch auf dem Umfang der wirtschaftlichen Vorteile, die der einzelne Gesellschafter erzielt hat, also auf das jeweilige Beteiligungsausmaß bzw. auf die Ergebnisanteile bedacht zu nehmen. Die Steueraktenlage der KEG zeigt, dass der Bw. am Vermögen dieser Gesellschaft nur mit seiner Arbeitskraft als Einlage beteiligt ist. Er erhielt aufgrund der Vereinbarung im Gesellschaftsvertragsnachtrag Anteile vom Gewinn bzw. Verlust der KEG nach dem Verursacherprinzip und zwar bemessen am Umfang der jeweils erzielten Umsätze abzüglich der jeweils zuordenbaren Kosten. Der Gewinnanteil des Bw. für das Veranlagungsjahr 2000 wurde mit 300.000,-- S festgesetzt. Das entspricht 13,27 % des Gesamtgewinnes. Es ist klar, dass dieser Betrag nicht genau der Realität entspricht, da er im Schätzweg ermittelt wurde. Aber mangels einer genauen Berechnung muss er auch in diesem Verfahren als Richtwert dienen. Der wirtschaftliche Vorteil des Bw. aus seiner Beteiligung an der K KEG ist mit 13,27 % des Gesamtgewinnes anzunehmen. Dies bedeutet weiters, dass der Bw. auch in diesem Ausmaß den Umsatz „verursacht“ hat, da er laut Vereinbarung im Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag den Anteil am Gewinn nach dem Verursacherprinzip gemessen am Umsatz (abzüglich Kosten) erhielt. Nach ho. Ansicht hat der Bw. ein berechtigtes Interesse daran, auch nur in diesem Ausmaß für die Umsatzsteuer zur Haftung herangezogen zu werden.

Was schließlich die übrigen, vom Haftungsbescheid erfassten Abgaben anlangt, ist darauf hinzuweisen, dass laut unwidersprochener Steueraktenlage die K KEG von Ka K alleine vertreten wurde, er für die Abgabenangelegenheiten verantwortlich war, zeichnungsberechtigt und zustellbevollmächtigt war. Daraus ergibt sich, dass der Bw. im Innenverhältnis nicht befugt war, Abgabenerklärungen einzureichen oder Abgabenverbindlichkeiten aus dem Vermögen der KEG zu tilgen. Ka K erhielt für seine Geschäftsführertätigkeit eine jährliche Aufwandsentschädigung von 50.000,-- S je persönlich haftenden Gesellschafter. Aus der Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bw. nicht davon hätte ausgehen dürfen, dass Ka K seiner Geschäftsführertätigkeit korrekt nachkommen würde.

Nach ho. Ansicht ist daher im Rahmen der Ermessensentscheidung von einer Haftung für die haftungsgegenständlichen Nebengebühren abzusehen. Mit der Ermessensübung in der

dargelegten Form unter Bedachtnahme der Interessen des Bw. soll auch den Unklarheiten im Rahmen des Feststellungsverfahrens Rechnung getragen werden.

Wenn der Bw vorbringt, er habe keinen Abgabenbescheid erhalten und es werde angenommen, es seien keine Bescheide ergangen oder diese seien an nicht berechtigte Personen zugestellt worden, so ist dem entgegen zu halten, dass der Umsatzsteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 2000 vom 2. Oktober 2003 nachweislich am 22. Oktober 2003 an den vertretungs- und zustellbevollmächtigen Ka K zugestellt worden ist. Da die Haftung nunmehr nur noch für die Umsatzsteuer 2000 aufrechterhalten wird, ist es entbehrlich die Zustellung der übrigen bislang haftungsgegenständlich gewesenen Abgabenbescheide darzulegen.

Schließlich wurde vorgebracht, die Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben sei verjährt. Auch in diesem Zusammenhang ist nur die Umsatzsteuer 2000 relevant. Gemäß § 238 Absatz 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen. Die Umsatzsteuer 2000 war am 15. Februar 2001 fällig. Die Haftungsbescheide vom 23. Februar 2004 sowie der berufungsgegenständliche Haftungsbescheid vom 23. Jänner 2007 stellen jeweils Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Absatz 2 BAO dar. Es ist damit offensichtlich, dass die Einhebungsverjährung noch nicht eingetreten ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. April 2009