



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 29. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28. April 2011 betreffend Haftung gemäß [§ 12 BAO](#) entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt geändert und die Haftung auf einen Gesamtbetrag von 2.565,28 Euro eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2002	2.027,68
Verspätungszuschlag	2002	330,15
Säumniszuschlag A	2004	68,21
Säumniszuschlag B	2004	34,11
Säumniszuschlag C	2004	34,11
Pfändungsgebühr	2005	38,10
Barauslagenersatz	2005	0,27
Pfändungsgebühr	2007	32,38

Barauslagenersatz	2007	0,27
Summe		2.565,28

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (=Bw.) wurde mit dem angefochtenen Bescheid für nachstehende Abgabenschulden der KEG (=KEG), deren Komplementär er war, gemäß [§ 12 BAO](#) zur Haftung herangezogen:

Haftungsabgaben

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2002	4.055,35
Verspätungszuschlag	2002	660,31
Säumniszuschlag A	2004	136,41
Säumniszuschlag B	2004	68,23
Säumniszuschlag C	2004	68,23
Pfändungsgebühr	2005	76,20
Barauslagenersatz	2005	0,55
Pfändungsgebühr	2007	64,76
Barauslagenersatz	2007	0,55
Summe		5.130,64

Die KEG wurde am 2. Oktober 2002 durch Eintragung im Firmenbuch gegründet. Bereits am 4. Juni 2003 erfolgte die Löschung im Firmenbuch. Der einzige Vorgang auf dem Abgabenkonto der KEG vor ihrer Löschung war eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 656,85 Euro. Für 2002 wurde weder eine Umsatzsteuererklärung noch eine Erklärung über die Feststellung der Einkünfte abgegeben.

Die Umsatzsteuer 2002 wurde mit 6.603,15 Euro geschätzt und mit Bescheid 27. Oktober 2004 gegenüber DHuHMRnfKEG (=Gesellschafter) zu Handen des Bw. vorgeschrieben. Wegen

der gutgeschriebenen Vorsteuern in Höhe von 656,85 Euro kam es folglich zu einer Abgabennachforderung von insgesamt 7.260 Euro.

Gleichzeitig wurden die Einkünfte geschätzt und im Feststellungsverfahren festgesetzt. Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurde ein Verspätungszuschlag in Höhe von 660,31 Euro vorgeschrieben. Die Umsatzsteuer 2002 war am 17. Februar 2003 fällig, die Zahlungsfrist laut Bescheid endete am 6. Dezember 2004.

Wegen Nichtentrichtung der vorgeschriebenen Abgaben innerhalb der Zahlungsfrist stellte das Finanzamt erstmals am *17. Jänner 2005 einen Rückstandsausweis* lautend auf die Gesellschafter aus. Von diesem Zeitpunkt an setzte das Finanzamt laufend Vollstreckungsmaßnahmen.

Mit dem Bw. wurde die „Feststellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse“ am 23. November 2005 und am 30. Oktober 2007 jeweils niederschriftlich aufgenommen.

Am 28. April 2011 erließ das Finanzamt schließlich den angefochtenen Haftungsbescheid an den Bw. unter der Steuernummer der KEG. Der Haftungsbescheid wurde am 3. Mai 2011 zugestellt.

In der Folge brachte der Bw. unter der am *Haftungsbescheid ausgewiesenen Steuernummer* der KEG eine Anmeldung als Teilnehmer zu FinanzOnline ein. Er füllte zu diesem Zweck die Rubrik

„b) Personengesellschaft oder natürliche Person“ aus und führte die Firma der KEG als Teilnehmer an.

Die Teilnehmeridentifikation wurde in der Folge auf die beiden Gesellschafter als Rechtsnachfolger der KEG ausgestellt.

Der Bw. stellte in der Folge über FinanzOnline unter der genannten Teilnehmeridentifikation, die auch mit der am Haftungsbescheid ausgewiesenen Steuernummer xxx/xxxx (=xxx/xxxx) verbunden war, am 29. Mai 2011, eingelangt beim Finanzamt am 30. Mai 2011, den Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid vom 28. April 2011. Dieser Antrag wurde intern von der zuständigen Sachbearbeiterin in Form eines elektronischen Aktenvermerkes, das heißt stillschweigend, genehmigt. Eine Erledigung nach außen erging nicht.

Mit Eingabe vom 29. Juli 2011 wurde die Berufung gegen den Haftungsbescheid nachgereicht.

In der Berufung wurde ausgeführt, dass mit Ablauf des Jahres 2009 die Einhebungsverjährung der Umsatzsteuerschuld 2002 der KEG 2009 eingetreten sei. Dies gelte auch für den Verspätungszuschlag.

Eine Unterbrechungshandlung sei bis zum 31. Dezember 2009 nicht erfolgt. Alle Handlungen des Finanzamtes gegenüber dem Bw. seien bis zur Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides rechtswidrig gewesen.

Die KEG sei seit der Löschung im Firmenbuch nur mehr eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit gewesen, deren sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter übergegangen seien. Da die KEG eine Personenvereinigung mit eigener Rechtspersönlichkeit gewesen sei, hätte der Bw. auch bei Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß 12 BAO innerhalb der Einhebungsverjährung nicht in Anspruch genommen werden dürfen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2011 ab. Begründet wurde die Abweisung damit, dass in den Jahren 2005, 2007, 2008 und 2009 für die Primärschuldnerin laufend *Außendienstzuteilungen* erfolgt seien. Diese Unterbrechungshandlungen bei der Primärschuldnerin wirkten auch gegen potenzielle Haftungspflichtige. Eine Einhebungsverjährung im Sinne des [§ 238 BAO](#) sei dadurch nicht eingetreten.

Die Haftung sei zur Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles wegen Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch auszusprechen gewesen.

Der Bw. stellte in der Folge den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Bw. führte darin aus, dass die vom Finanzamt vorgebrachten als Unterbrechungshandlungen bezeichneten *Außendienstzuteilungen* jeder Rechtsgrundlage entbehrten und infolge ihrer Rechtswidrigkeit keine geeigneten Unterbrechungshandlungen gewesen seien. [§ 238 Abs. 2 BAO](#) regle ausdrücklich, dass Unterbrechungshandlungen nach außen erkennbare Amtshandlungen sein müssen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist gleichzeitig ein Verfahren zu RV/0885-G/11 betreffend den Zurückweisungsbescheid vom 13. Oktober 2011 anhängig. Mit diesem Bescheid wies das Finanzamt den über FinanzOnline eingebrachte Antrag vom 29. Mai 2011 auf Verlängerung

der Berufungsfrist betreffend den gegenständlichen Haftungsbescheid vom 28. April 2011 mangels Aktivlegitimation des Teilnehmers zurück.

Das Finanzamt begründete dies damit, dass die Einschreiter in diesem elektronischen Antrag nicht ident mit dem Bw., an den der Haftungsbescheid ergangen war, seien.

Dazu ist auszuführen, dass der Haftungsbescheid unter der Steuernummer der ehemaligen KEG ergangen ist. Rechtsnachfolger der KEG sind gemäß [§ 19 Abs. 2 BAO](#) deren Gesellschafter. Nach Löschung der KEG änderte das Finanzamt die Bezeichnung des der StNr. xxx/xxxx zugeordneten Steuersubjektes auf die Namen der ehemaligen Gesellschafter als Rechtsnachfolger der KEG. Unter dieser Bezeichnung wurde folglich auch die Teilnehmeridentifikation für FinanzOnline erteilt. Da der Bw. in der Eingabe als Antragsteller und natürliche Person namentlich genannt ist, bestehen keine Bedenken den Fristverlängerungsantrag als Eingabe des Bw. zu werten.

Auch das Finanzamt hat diesen Antrag ursprünglich dem Bw. zugeordnet und intern genehmigt. In der Folge erließ das Finanzamt auch eine Berufungsvorentscheidung. Erst nach Erlassung der Berufungsvorentscheidung erging der Zurückweisungsbescheid über den gleichzeitig im Verfahren RV/0885-G/11 abgesprochen wird.

Folglich wertet der Unabhängige Finanzsenat die Berufung vom 29. Juni 2011 als rechtzeitig eingebbracht und hat über diese inhaltlich zu entscheiden.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob der bekämpfte Haftungsbescheid rechtswidrig ist, weil vor dessen Erlassung bereits die Verjährung der Einhebung (Einhebungsverjährung) eingetreten ist.

Nach [§ 238 Abs. 1 BAO](#) verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuhaben 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. § 209a gilt sinngemäß.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Im Berufungsfall steht fest, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheides die KEG im Firmenbuch bereits gelöscht war.

Klargestellt wird, dass einer KEG entgegen der Annahme des Bw. keine Rechtspersönlichkeit zukommt (siehe bspw. OGH 14.01.2000, [10b 328/99p](#)).

Für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ist diese Frage aber ohnehin nicht von Relevanz, da jede Unterbrechungshandlung gegenüber dem Primärschuldner auch gegenüber dem potenziellen Haftungspflichtigen wirkt. Dies Unabhängig davon, ob der Primärschuldnerin Rechtspersönlichkeit zukommt oder nicht. Seit der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, ist der VwGH in ständiger Rechtsprechung der Ansicht, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen wirken. Diese unterbrechen somit die Verjährung gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten (zB VwGH 19.12.1996, [95/16/0204](#); 30.3.1998, [97/16/0501](#); 28.10.1998, [97/14/0160](#); 31.1.2001, [95/13/0259](#); 28.10.2008, [2006/15/0248](#), siehe *Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar, 4. Auflage, [§ 238 BAO](#) Rz 18).

Für den Berufungsfall bedeutet das, dass jede Unterbrechungshandlung gegenüber der KEG auch gegenüber dem Bw. als ehemaligen Komplementär wirkt.

Nach [§ 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.

Ganz allgemein ist zu sagen, dass [§ 12 BAO](#) gleichsam die handelsrechtlichen Regelungen über die Möglichkeiten der Inanspruchnahme der KEG und ihrer Gesellschafter in das Abgabenrecht übertragen hat, 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, und zwar in Bezug auf die Abgabenschulden der Gesellschaft durch Abgabenbescheid an diese, in Bezug auf die Heranziehung der Gesellschafter für die Abgabenschulden der Gesellschaft mit Haftungsbescheid (RV/2592-W/09).

Nach [§ 19 Abs. 2 BAO](#) gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Laut Firmenbuch war der Bw. einziger Komplementär der KEG und ist daher zweifelsfrei Rechtsnachfolger der KEG im Sinne des [§ 19 Abs. 2 BAO](#).

Die Umsatzsteuer 2002 wurde am 27. Oktober 2004 vorgeschrieben. Die Einhebungsverjährung hat somit am 1. Jänner 2005 zu laufen begonnen.

Am 23. November 2005 und am 30. Oktober 2007 hat das Finanzamt im Zusammenhang mit der Einhebung der Umsatzsteuerschuld 2002 und den Nebenansprüchen mit dem Bw. eine Niederschrift über die Erhebung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse aufgenommen. Beide Amtshandlungen stellen eindeutig nach außen erkennbare Amtshandlungen der Abgabenbehörde dar. Als weitere nach außen erkennbare Amtshandlung hat das Finanzamt am 17. März 2009 eine Anfrage an das Zentrale Melderegister betreffend den Bw. gestellt.

Die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. im Jahr 2007 stellt eine Unterbrechungshandlung, die jedenfalls auch dem Bw. bekannt war, dar. Die Einhebungsverjährung hat daher mit Ablauf des Jahres 2007 neu zu laufen begonnen und endete am 31. Dezember 2012.

Der strittige Bescheid erging somit innerhalb der Einhebungsverjährung. Die Einrede der Verjährung ist daher erfolglos. Es ist nicht nachvollziehbar, warum diese Einhebungshandlungen gegen den Bw. nach dessen Ansicht rechtswidrig und wirkungslos gewesen sein sollen. Aber selbst rechtswidrige, nach außen erkennbare Amtshandlungen sind als Unterbrechungshandlungen geeignet.

Der Bw. irrt, wenn er vermeint, dass diese Rechtshandlungen deshalb rechtswidrig waren, weil sie ohne vorherige Erlassung eines Haftungsbescheides erfolgten. Jede nach außen erkennbare Amtshandlung zum Zweck der Einhebung der Abgabenschulden der KEG stellt eine Unterbrechungshandlung dar. Die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse eines Gesellschafters dient häufig dazu, die Zweckmäßigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides festzustellen.

Laut Eintragung vom 14. Juni 2003 wurde die KEG im Firmenbuch gelöscht. Es steht also fest, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschulden der KEG bei ihr uneinbringlich sind. Das Finanzamt konnte seinen Anspruch folglich nur mehr gegenüber dem Bw. als einziger persönlich haftender Gesellschafter der KEG geltend machen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen ([§ 20 BAO](#)) zu halten hat. 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 (vgl. VwGH 24. 2. 1997, [96/17/0066](#)).

Es erweist sich die Haftungsinanspruchnahme des Bw. grundsätzlich im öffentlichen Interesse als notwendig und zweckmäßig.

Allerdings ist festzuhalten, dass es sich bei dem Haftungsbetrag vor allem um Umsatzsteuer 2002 samt Nebenansprüchen handelt. Die Umsatzsteuer 2002 war am 17. Februar 2003 fällig. Die Geltendmachung der Haftung ist erst nach mehr als acht Jahren nach Fälligkeit und fast 6 Jahre nach Ausstellung des ersten Rückstandsausweises erfolgt. Bereits im Jahr 2005 hat der Bw. gegenüber dem Finanzamt bekanntgegeben, dass er monatliche Bruttoeinkünfte in Höhe von 1.800 Euro bezieht. Im Jahr 2007 gab der Bw. seine Bruttoeinkünfte mit monatlich rund 3.500 Euro an.

Aus dem Akt sind keine Anhaltspunkte zu entnehmen, welche die späte Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde erster Instanz erklären.

Es darf die Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten bei der Ermessensübung nicht außer Betracht gelassen werden (VwGH 3.9.2008, [2006/13/0159](#)).

In Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründe vertritt der Unabhängige Finanzsenat daher die Ansicht, dass das Finanzamt auf Grund des langen Zuwartens mit der Erlassung des Haftungsbescheides die Hälfte des Haftungsbetrages zu tragen hat. Die Haftung wird daher, wie im Spruch ersichtlich, auf den Betrag von 2.565,28 Euro, das sind 50% der haftungsrelevanten Abgaben, eingeschränkt. Eine Unbilligkeit der Einhebung aus wirtschaftlichen Gründen beim Bw. ist nicht erkennbar und wurde auch nicht vorgebracht. Gegen die wirtschaftliche Unbilligkeit der Einhebung spricht auch der Umstand, dass der Bw. den Haftungsbetrag mittlerweile zur Gänze auf das Abgabenkonto der KEG entrichtet hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. Jänner 2013