



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Dr. Wolfgang Seitz und Gerhard Mayrhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Friedrich Woditschka, 2170 Poysdorf, Friedhofstraße 41, vom 22. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 21. Jänner 2008 betreffend Haftung gemäß § 12 BAO nach der am 27. November 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 21. Jänner 2008 wurden der Berufungswerber (Bw.) sowie R.R. gemäß § 12 BAO als unbeschränkt haftende Gesellschafter der J.&R. OEG für Abgaben in der Höhe von € 8.226,43, nämlich Umsatzsteuer 11/2006 und 05-07/2007, Lohnabgaben 2006, 04/2007 und 06-08/2007, Verspätungszuschläge 09-11/2007 und 06/2007 sowie Pfändungsgebühren und Barauslagenersätze 2007, zur Haftung herangezogen, da die Gesellschafter einer abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht rechtsfähigen Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit für deren Abgabenschulden gemäß § 12 BAO haften würden.

Für den Umfang der Haftung, die sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts richte, wären für Gesellschafter einer OEG die §§ 4 Abs. 1 EGG (Erwerbsgesellschaftsgesetz) und 128 HGB maßgebend. Persönlich haftende Gesellschafter einer Offenen Erwerbsgesellschaft würden unmittelbar, primär, unbeschränkt, persönlich und solidarisch haften.

In der dagegen am 22. Februar 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass es sich bei den offenen Abgabenschulden ausnahmslos um Abgaben handle, welche vom zweiten Gesellschafter, Herrn R. , zu vertreten wären. Für die Gesellschaft wären nämlich Teilbetriebsbuchhaltungen geführt worden, welche die Ergebnisse der beiden Gesellschafter einzeln abbilden würden und woraus auch die entsprechenden Abgaben ersehen werden könnten. Es wäre daher wirtschaftlich nicht vertretbar, wenn willkürlich die Haftung für Abgabenschulden des anderen Gesellschafters ausgesprochen werde, obwohl von Beginn der Gesellschaft an vereinbart worden wäre, dass jeder Gesellschafter für seine Verpflichtungen selbst zu sorgen hätte und dies auch anhand von Buchhaltungsunterlagen nachgewiesen werden könne.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25. April 2008 wurde über das Vermögen der J.&R. OEG das Konkursverfahren eröffnet. Der Masseverwalter zeigte am 8. Mai und 13. Juni 2008 an, dass die Konkursmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass ab 2007 (Inkrafttreten des Unternehmensgesetzbuches /UGB) § 12 BAO die Gesellschafter einer OG (Offene Gesellschaft) und KG (Kommanditgesellschaft) erfasse. Nach § 128 UGB (HGB) würden die Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner unbeschränkt haften. Eine entgegenstehende Vereinbarung wäre Dritten gegenüber unwirksam.

Die in der Berufung angeführte Aufgabenteilung zwischen den Gesellschaftern und das daraus abgeleitete Nichtverschulden des Bw. wäre daher in keiner Weise entscheidungsrelevant. In diesem Zusammenhang wäre darauf hinzuweisen, dass die Gesellschafterhaftung gemäß § 12 BAO verschuldensunabhängig wäre. Anders als etwa bei der Vertreterhaftung nach § 9 BAO komme es hier nicht darauf an, ob den Haftungspflichtigen ein Verschulden daran treffe, dass Abgaben unberichtigt aushaften würden. Es komme lediglich darauf an, ob er Gesellschafter wäre und die Abgabenansprüche gegenüber der Gesellschaft entstanden wären.

Die Geltendmachung der Gesellschafterhaftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Haftung gemäß § 12 BAO wäre zwar keine Ausfallhaftung, zu berücksichtigen wäre jedoch das Prinzip der Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme der Gesellschaft. Der Haftende dürfe daher in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe bei der Gesellschaft gefährdet oder wesentlich erschwert wäre.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin wäre bereits eröffnet worden, ein beabsichtigter Zwangsausgleich könne derzeit nicht erkannt werden. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes wäre die Heranziehung des Bw. zur Haftung für Abgaben der OEG somit zu Recht erfolgt. Da die Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben beim zweiten Haftenden nicht absehbar wäre, wäre auch das Ermessen dahingehend ausgeübt worden, dass beide Gesellschafter für 100 % der aushaftenden Abgabenschulden in Anspruch genommen worden wären.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 27. Juni 2008 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat und brachte ergänzend vor, dass zwar unbestritten wäre, dass nach § 12 BAO die Gesellschafter von Personenvereinigungen persönlich für die Abgabenschulden haften würden. Zu berücksichtigen wäre aber, dass sich der Umfang der Haftung nach den Vorschriften des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches richte. Dazu heiße es in § 1203 ABGB: „Ebenso hätte bei gesellschaftlichen Forderungen oder Schulden jedes Mitglied nur für seinen Anteil ein Recht oder eine Verbindlichkeit zur Zahlung“. Grundsätzlich regle das ABGB daher logisch und richtig, dass jeder Gesellschafter nur für seine Schulden zu haften hätte. Eine Ausnahme bestehe nur bei Handelsleuten. Gerade die Gesellschaftsform der OEG wäre nicht für Handelsleute geschaffen worden, weil dafür bereits die OHG im österreichischen Gesellschaftsrecht bestanden hätte. Unter Anwendung dieser Bestimmung wäre daher vom allgemeinen Grundsatz der Haftung eines Gesellschafters nur für seinen Teil auszugehen.

Insbesondere deshalb, weil die Offene Erwerbsgesellschaft ausschließlich aus gewerberechtlichen Gründen errichtet worden wäre und die Gesellschafter vereinbart hätten, dass für jeden Gesellschafter einzelne Abrechnungen erfolgen würden, was auch anhand getrennter Buchführungen nachgewiesen werden könne. Wie bereits in der Berufung angeführt, wären die Abgabenschulden ausschließlich dem Gesellschafter R. zuzuordnen, sodass eine Haftung des Bw. abgelehnt werde.

Bemerkt werde, dass die Ermessensübung des Finanzamtes sich nicht darauf zu richten hätte, bei welchem Gesellschafter die Einbringlichkeit leichter möglich sein könnte, sondern sich nach objektiven Kriterien zu richten hätte. Nach seinen Informationen hätte nämlich Herr R. keinen Haftungsbescheid erhalten.

In der am 27. November 2008 vor dem Berufungssenat abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend vor, dass sich im gegenständlichen Fall die Frage stelle, ob nicht die geltenden Haftungsregeln der BAO einer kritischen Betrachtung unterzogen werden müssten und ob diese unter den gegebenen Rahmenbedingungen

noch aktuell wären. In diesem Zusammenhang werfe sich die Frage auf, ob man bei einer aus gewerberechtlichen Erwägungen gegründeten Personengesellschaft nicht viel mehr auf das Verursacherprinzip abstellen müsste. Insbesondere auch im Lichte der nunmehr geltenden UGB Bestimmungen, im Rahmen derer die Rechtspersönlichkeit dieser OG's bzw. KG's wesentlich gestärkt worden wäre.

Es wären daher in diesem Fall die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten dem eigentlichen Verursacher zuzurechnen und nicht dem Bw., der bemüht gewesen wäre, seine steuerlichen Verpflichtungen einzuhalten und gegenüber der Abgabenbehörde zu erfüllen. Es würde nämlich bei Aufrechterhaltung des Haftungsbescheides derjenige bestraft, der bestrebt gewesen wäre, auf Basis der Gesetze zu handeln. Dem angefochtenen Bescheid liege eine Ermessensentscheidung zu Grunde und es obliege der Behörde zu entscheiden, ob und wenn ja welchen der Gesellschafter sie zur Haftung heranziehe.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die Haftung gemäß § 12 BAO eindeutig auszusprechen gewesen wäre und verwies auf die Bestimmungen des § 128 HGB alt bzw. UGB neu und auf § 4 Abs. 1 EGG. Zum Ermessen wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde keine andere Möglichkeit der Abgabeneinbringung gehabt hätte, da die zu Grunde liegenden Abgaben beim zweiten Gesellschafter R. uneinbringlich wären. Zudem wäre auszuführen, dass die Haftung gemäß § 12 BAO sowohl verschuldens- als auch verursachungsunabhängig wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit haften gemäß § 12 BAO persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts.

Vom Haftungstatbestand des § 12 BAO werden Gesellschafter der Personengesellschaften nach dem UGB (OG, KG) erfasst. Nach der Rechtslage vor dem UGB, in Kraft getreten mit 1. Jänner 2007, BGBl. I Nr. 120/2005, war § 12 BAO insbesondere auf die Gesellschafter einer OHG, KG, OEG und KEG anzuwenden.

Ob jemand Gesellschafter ist, ist nach dem Gesellschaftsrecht zu beurteilen (vgl. VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043). Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Der persönlich haftende Gesellschafter einer OEG haftet gemäß § 128 UGB (HGB) für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich, unmittelbar und unbeschränkt; eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam (VwGH 16.9.2003, 99/14/0276).

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. (gemeinsam mit R.R.) seit 31. Mai 2006 als unbeschränkt haftender Gesellschafter der J.&R. OEG fungierte.

In dieser Eigenschaft konnte er für deren Abgabenschulden auch in Anspruch genommen werden. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Heranziehung des Bw. zur Haftung nach § 12 BAO waren daher insgesamt erfüllt.

Allerdings ist die Geltendmachung der Haftung 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 "berechtignte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Im Rahmen der Zweckmäßigkeit ist daher auch jeweils die Einbringlichkeit der Abgabenschulden zu prüfen.

Die Erstbehörde begründete ihre Ermessensentscheidung damit, dass die Haftung nach § 12 BAO zwar keine Ausfallhaftung wäre, jedoch das Prinzip der Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme der Gesellschaft zu berücksichtigen wäre. Dem war zu folgen, da der Haftende in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden kann, 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 (vgl. VwGH 16.10.2002, 99/13/0060).

Dazu war festzustellen, dass das Konkursverfahren über das Vermögen der OEG am 25. April 2008 eröffnet wurde und der Masseverwalter sowohl am 8. Mai 2008 als auch erneut am 4. Juni 2008 anzeigte, dass die Konkursmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit). Daraus folgt, dass erst recht die Abgabenbehörde als Gläubigerin von Konkursforderungen aus dem Konkurs nichts erhalten wird.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist jedoch der Einwand des Bw., dass zwischen den Gesellschaftern eine Aufgabenteilung bestanden hätte, grundsätzlich zu berücksichtigen, da bei der Ermessensübung der Umfang der wirtschaftlichen Vorteile, die der Gesellschafter erzielt, zu beachten ist, gleichwohl der Bw. jeden Nachweis dafür schuldig geblieben ist, wie die Aufteilung des Geschäftsbetriebes, aus der dann die Abgaben den Gesellschaftern zugerechnet worden wären, vorgenommen wurde.

Allerdings war die Klärung dieser Frage nicht erforderlich, da Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates über die wirtschaftlichen Verhältnisse des zweiten Gesellschafters R.R. ergaben, dass dieser lediglich über eine äußerst geringe Notstandshilfe verfügt. Darüber hinaus wurde das am 11. Jänner 2008 über sein Vermögen eröffnete Schulden-

regulierungsverfahren mit Beschluss des Bezirksgerichtes Stockerau vom 14. April 2008 mangels Kostendeckung aufgehoben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bleibt aber bei Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung beim anderen Gesamtschuldner kein Spielraum für die Ermessensübung (VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2008