



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AE, geb. Datum, Adresse, vertreten durch D, Rechtsanwälte, Adresse1, vom 10. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat A, vom 6. August 2007, mit dem die Berufungswerberin gemäß § 12 der Bundesabgabenordnung (BAO) für Abgabenschulden der Firma E KEG in Liquidation in Höhe von 152.017,48 € zur Haftung herangezogen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war in der mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Februar 2002 gegründeten Firma E KEG unbeschränkt haftende Gesellschafterin und als solche – nach Punkt 6 des Gesellschaftsvertrages – mit der Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft betraut. Als Kommanditist fungierte ihr Ehegatte, WE.

Laut Punkt 5. des Gesellschaftsvertrages war die Bw. am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der Gesellschaft zu 90 % und ihr Gatte zu 10 % beteiligt.

Für den Fall der Liquidation sah der Gesellschaftsvertrag in Punkt 20. vor, dass die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft den Gesellschaftern als Liquidatoren gemeinschaftlich zustehe.

Mit 12. August 2005 wurde im Firmenbuch die Firma auf E KEG in Liquidation geändert. Seit 31. Dezember 2004 waren sowohl die Bw. als auch ihr Ehegatte als Liquidatoren selbstständig vertretungsbefugt.

Am 1. Jänner 2007 wurde gemäß dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) die Rechtsform auf eine KG geändert. Nach Beendigung der Liquidation wurde die Firma E am 17. November 2007 im Firmenbuch gelöscht.

Mit Bescheid vom 6. August 2007 nahm das Finanzamt die Bw. als Haftungspflichtige gemäß § 12 BAO für aushaftende Abgabenschulden der E KEG in Liquidation im Ausmaß von 152.017,48 € in Anspruch und forderte die Bw. auf, die nachstehenden Abgabenschulden innerhalb eines Monats ab Bescheidzustellung zu entrichten.

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Betrag</b>
Umsatzsteuer	2004	84.273,63
Lohnsteuer	2004	1.577,70
Lohnsteuer	01-08/2004	9.049,71
Dienstgeberbeitrag	2004	4.857,26
Dienstgeberbeitrag	01-08/2004	24.366,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	410,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-08/2004	2.057,75
Verspätungszuschlag	2004	8.316,64
Gebühren und Kostenersätze	2004	2.083,61
Gebühren und Kostenersätze	2004	10,05
Stundungszinsen	2006	490,49
Säumniszuschlag 1	2002	-298,88
Säumniszuschlag 1	2003	1.440,48
Säumniszuschlag 1	2004	5.724,64
Säumniszuschlag 1	2005	3.190,14
Säumniszuschlag 1	2006	545,43
Säumniszuschlag 2	2003	149,44
Säumniszuschlag 2	2004	1.728,29
Säumniszuschlag 3	2004	1.446,37
<b>Summe</b>		<b>152.017,48</b>

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 12 BAO führte das Finanzamt begründend aus, dass unbeschränkt haftende Gesellschafter einer KEG den Gesellschaftsgläubigern unmittelbar, primär, unbeschränkt, unbeschränkbar, persönlich und solidarisch hafteten.

Die Bw. sei zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Haftungsschulden unbeschränkt haftende Gesellschafterin der KEG bzw. deren Liquidatorin gewesen.

Bisherige Einbringungsmaßnahmen bei der Gesellschaft seien wenig erfolgversprechend verlaufen, da die Gesellschaft laut vorliegenden Unterlagen über kein verwertbares Vermögen verfüge. Zur Einbringung der bei der Gesellschaft noch aushaftenden Abgaben sei die Geltendmachung der Haftung notwendig. Diese Geltendmachung sei eine zweckmäßige Sicherungsmaßnahme, um den drohenden Abgabenausfall zu verhindern.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung monierte die Vertretung der Bw., dass die Abgabenbehörde sich nicht mit der ihr nach § 20 BAO obliegenden Ermessensübung auseinander gesetzt und keinerlei Abwägungen vorgenommen habe, sodass die Entscheidung auf einer grob unrichtigen Ermessensentscheidung fuße.

Die Abgabenbehörde selbst habe gegen die Bw. am 4. Mai 2007 einen Konkursöffnungsantrag eingebracht. Aus dem Umstand des Gläubigerantrages gegen die Bw. zeige sich, dass die Geltendmachung einer persönlichen Haftung zu unbilligen und vom Gesetzgeber zu nicht gewünschten Härten führe. Auf Grund der Kenntnis der angespannten finanziellen Lage der Bw. wäre die Behörde verpflichtet gewesen, sich eingehend mit den Ermessenskriterien des § 20 BAO auseinander zu setzen und eine entsprechende Würdigung in den Haftungsbescheid einfließen zu lassen. Das gänzliche Unterlassen dieser Ermessensprüfung stelle einen ergebnisrelevanten Verfahrensmangel dar, der zwingend zur gänzlichen Bescheidaufhebung führen müsse.

Die Behörde hätte der Bw. das ihr zukommende Parteiengehör gewähren müssen und hätte die Bw. darlegen können, dass die Einbringungsmaßnahmen gegen die KEG nicht als gänzlich aussichtslos zu qualifizieren gewesen wären und keinesfalls davon hätte ausgegangen werden können, dass die Abgabenschuld beim Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten nicht einbringlich sei.

Die finanzielle Situation der Bw. stelle einen zwingend zu berücksichtigenden Billigkeitsaspekt dar, der im Haftungsbescheid unberücksichtigt geblieben sei. Ein entgegenstehendes öffentliches Interesse an einem zu Gunsten der Bw. geübten Ermessen sei im Haftungsbescheid ebenfalls nicht dargelegt worden. Die persönliche Haftung der Bw. widerspreche klar ihren berechtigten Interessen und hätte dieser Umstand bei gesetzeskonformer Auslegung des Begriffes der Billigkeit entsprechend Berücksichtigung finden müssen.

Beantragt werde daher, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu, den Bescheid aufzuheben und die Rechtssache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen, in eventu, den angefochtenen Bescheid dahin gehend abzuändern, dass von der Inanspruchnahme der persönlichen Haftung der Bw. nach § 12 BAO Abstand genommen werde.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 12 BAO haften die Gesellschafter 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.*

*Nach § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2).*

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. Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Der persönlich haftende Gesellschafter einer KG haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich, unmittelbar und unbeschränkt; eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam (bis zum 31. Dezember 2006 waren für den Umfang der Haftung von Gesellschaftern einer KEG nach § 4 Abs. 1 EGG die handelsrechtlichen Vorschriften anzuwenden).

Der Kommanditist haftet den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme unmittelbar; die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist.

Die für den Ehegatten der Bw. im Firmenbuch eingetragene Haftsumme betrug 100,00 €.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass die Berufungswerberin (Bw.) als unbeschränkt haftende Gesellschafterin (bis 30. Dezember 2004) und danach (ab 31. Dezember 2004) als selbstständig vertretungsbefugte Liquidatorin der KEG weiterhin unbeschränkt haftete und für deren Abgabenschulden in Anspruch genommen werden konnte.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Heranziehung der Bw. zur Haftung nach § 12 BAO waren daher insgesamt erfüllt.

Die Geltendmachung der Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt.

Die Einwendungen der Bw. beschränken sich demzufolge im Wesentlichen darauf, dass die Abgabenbehörde sich nicht mit dem ihr nach § 20 BAO obliegenden Ermessen auseinandergesetzt habe. Einbringungsmaßnahmen bei der KEG wären nicht als gänzlich aussichtslos einzustufen gewesen, sodass die Behörde zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass die Abgabenschuld bei der KEG nicht ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten einzubringen gewesen wäre.

Die Erstbehörde begründete ihre Ermessensentscheidung damit, dass die Gesellschaft über kein verwertbares Vermögen mehr verfüge und bisherige Einbringungsmaßnahmen deshalb

wenig Erfolg versprechend verlaufen seien. Die Geltendmachung der Haftung sei zweckmäßig, um den drohenden Abgabenausfall zu verhindern.

Der Bw. ist zuzustimmen, dass die Erstbehörde verabsäumt hat, sich in ihrer Ermessensentscheidung mit den wirtschaftlichen Verhältnissen der Bw. auseinander zu setzen.

Ergänzend ist daher dazu auszuführen (wobei der Verwaltungsgerichtshof davon ausgeht, dass Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren, im Rechtsmittelverfahren saniert werden können), dass die Haftung nach § 12 BAO zwar keine Ausfallhaftung ist, die Nachrangigkeit der Haftung aber auch hier zu berücksichtigen ist. Das bedeutet, dass der Haftende in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden darf, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Die Uneinbringlichkeit beim Hauptschuldner ist hingegen nur bei Vorliegen einer Ausfallhaftung Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme.

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).

Anlässlich einer Nachschau im Zuge der Neuaufnahme der KEG (Niederschrift vom 31. Juli 2002 sowie Aktenvermerk über ein mit der Bw. geführtes Telefonat vom 2. August 2008) gab die Bw. an, dass wegen der Montageleistungen der Materialaufwand gering sei, wogegen ein hoher Personalaufwand bestehe. Die Büro- und Verwaltungstätigkeit werde mobil per Handy und Laptop ausgeübt, sodass nur ein einziger Raum zur Ablage von Unterlagen und die Durchführung von allgemeinen Büroarbeiten zur Verfügung stehe. In diesem Raum befänden sich ein Festnetzanschluss sowie ein Schreib- und Besprechungstisch. Aus den der Rechtsmittelbehörde vorgelegten Akten ist weiters ersichtlich, dass die KEG zwei Kraftfahrzeuge geleast hat.

Weiteres Vermögen der KEG ist an Hand der Aktenlage nicht erkennbar.

Laut Schreiben der Bw. vom 9. März 2005 stellte die KEG mit 31. Dezember 2004 ihre Tätigkeit ein.

Trotz bis März 2003 zurückverfolgbarer Einbringungsversuche und diverser Forderungspfändungen gelang es der Abgabenbehörde nicht, ein stetes Anwachsen des Abgabenrückstandes zu verhindern.

Infolge Löschung der Firma im Firmenbuch per 17. November 2007 steht fest, dass die Abgaben bei der KEG uneinbringlich sind und die Einbringung der noch aushaftenden Abgabenschuld nur durch Geltendmachung der Haftung gegenüber der Bw. möglich ist.

Weder trat die Bw. der Feststellung der Abgabenbehörde, die Gesellschaft habe über kein verwertbares Vermögen mehr verfügt, entgegen, noch konkretisierte sie, inwieweit die Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin, wie in der Berufung behauptet, in Anbetracht der dargestellten Umstände rasch und einfach hätten eingebracht werden können.

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 "berechtigter 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.

Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen sind Besicherungsinstitute zum Zweck der Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls.

Dem Einwand der Bw., ihre finanzielle Situation wäre ein zwingend zu berücksichtigender Billigkeitsaspekt, ist zu erwidern, dass bei der Ermessensübung zwar auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen sind, doch schließt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes selbst eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit die Geltendmachung der Haftung nicht aus, weil künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Abgesehen davon, dass die Rechtsmittelbehörde grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen hat und gegenständlich das Schuldenregulierungsverfahren wegen der Nichtannahme des Zahlungsplans und der daraufhin am 3. April 2008 erfolgten Einleitung des Abschöpfungsverfahrens mit Beschluss vom 13. Mai 2008 aufgehoben worden ist, würde die Geltendmachung des Schuldenregulierungsverfahrens als Billigkeitsgrund nicht ausreichen, um von der Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige Abstand zu nehmen.

Zur wirtschaftlichen Situation der Bw., zu der sie außer der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens und einer angespannten finanziellen Lage nichts vorbrachte, ist festzustellen, dass diese, wie aus einem dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel zu entnehmen ist, im Jahr 2007 ab 12. Februar bei der Firma M GmbH als Angestellte teilzeitbeschäftigt gewesen ist und in diesem Zeitraum rund 30.800,00 € verdient hat. Diese GmbH wurde am 14. Februar 2007 errichtet. Handelsrechtlich vertretungsbefugte Geschäftsführerin ist die Bw., Alleingesellschafter ist ihr Gatte.

Aus dem Firmenbuch und dem Abgabekonto der Gesellschaft ist weiters ersichtlich, dass für die mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Jänner 2005 gegründete Firma S Service GmbH, über deren Vermögen am 2. März 2007 der Konkurs eröffnet worden ist, ebenfalls die Bw. als handelsrechtliche Geschäftsführerin und sie und ihr Gatte als Gesellschafter eingetragen sind. Auf dem Abgabekonto sind fällige Abgaben in Höhe von 488.936,48 € wegen derzeitiger Uneinbringlichkeit ausgesetzt.

Mit Telefax vom 9. März 2005 hatte die Bw. dem Finanzamt bekannt gegeben, dass die Firma E KEG ihre Tätigkeit mit 31. Dezember 2004 eingestellt habe und geschlossen worden sei. Die Firma S Service GmbH sei eine neu gegründete Firma und habe mit dem vorher bestandenen Unternehmen nichts zu tun.

Auf dem Abgabekonto der Bw. ist zurzeit die Einbringung eines Betrag von 68.626,30 € ausgesetzt.

Im Rahmen der Ermessensübung ist zu berücksichtigen, dass die Bw. bislang sowohl als Abgabepflichtige als auch als abgabenrechtlich Verantwortliche zweier Unternehmen einen nicht unbeträchtlichen Schaden verursacht hat.

Ihr steuerliches Verhalten führte bereits zu zwei finanzstrafrechtlichen Verurteilungen, wobei sie mit Erkenntnissen des Spruchsenates vom 14. November 2003 und 16. März 2006 zu Geldstrafen von 15.000,00 € bzw. 26.000,00 € verurteilt worden ist.

Die Bw. beglich die verhängten Geldstrafen in Form monatlicher Ratenzahlungen zu je 500,00 € bzw. 1.500,00 €, wobei die Rate von 500,00 € letztmalig im Mai 2008 fällig war und die Rate von 1.500,00 € letztmalig im Oktober 2008 zu entrichten sein wird.

Gemeinsam mit ihrem Ehegatten besitzt die Bw. belastetes Grundvermögen.

Im Hinblick auf das Alter der Bw. (Geburtsjahr 1960), ihre Berufstätigkeit und die offensichtlich selbst nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens noch gegebene Möglichkeit, monatliche Ratenzahlungen von 2.000,00 € (ab Juni 2008: 1.500,00 €) zu leisten, um dem drohenden Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe zu entgehen, ist mit der zumindest teilweisen Einbringlichkeit der Haftungsschulden noch zu rechnen. Von einer gänzlichen Uneinbringlichkeit der Haftungsschulden bei der Bw. kann jedenfalls nicht ausgegangen werden, weil auch Konkursforderungen quotenmäßig befriedigt werden.

Sind die Abgabenschulden, wie oben angeführt, bei der Primärschuldnerin zweifellos uneinbringlich, kann die Abgabenbehörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitüberlegungen vernachlässigen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Aus vorstehend genannten Überlegungen war den Zweckmäßigkeitsüberlegungen gegenüber den Interessen der Bw., auf Grund ihrer wirtschaftlichen Situation nicht zur Haftung herangezogen zu werden, Vorrang einzuräumen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. August 2008