



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Kl K , wohnhaft in T, vertreten durch Dr.K, Rechtsanwalt in St, vom 2. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC zu Steuernummer ab vom 23. Februar 2004, mit dem der Berufungswerber gemäß § 12 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma K KEG im Ausmaß von 28.865,15 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Beträge in Euro
Umsatzsteuer	2000	755,74
Verspätungszuschlag	2000	2.543,55
Säumniszuschlag 1	2001	20,38
Exekutionsgebühr	2003	285,28
Exekutionsgebühr	2003	0,55
Säumniszuschlag 1	2003	50,87
Gesamt		3.656,37

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat nach Übernahme vom Vater ab 1983 am Standort T , ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen betrieben, das sich mit Gütertransporten, Holzschlaggerung sowie Holzhandel beschäftigte und abgabenrechtlich unter Steuernummer uv erfasst war. Mit Gesellschaftsvertrag vom 22. September 1993 gründeten der Berufungswerber und seine Gattin H K neben diesem Einzelunternehmen die K GmbH (Landesgericht S FN bbbb) mit

selbem Sitz und Betriebsgegenstand Taxi- und Mietwagenunternehmen.

Mit Generalversammlungsbeschluss bzw. Gesellschaftsvertrag je vom 16. September 1997 ging aus der K GmbH durch Umwandlung (§§ 1 ff UmwG) unter gleichzeitiger Auflösung der GmbH und Errichtung einer Personengesellschaft die K KEG (Primärschuldnerin; im Folgenden: KEG) wiederum am selben Standort und mit Unternehmensgegenstand Holzschlägerung bzw. Holzbringung hervor. Diese Kommandit-Erwerbsgesellschaft wurde am 3. Oktober 1997 beim Landesgericht S unter FN aaaa registriert und besteht nach wie vor. An ihrem Vermögen sind laut Gesellschaftsvertrag der Berufungswerber als persönlich haftender Gesellschafter mit 25 % und H K als Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage von 75.000,- - S zu 75 % beteiligt.

Am 1. Dezember 1997 (firmenbuchmäßig erfasst seit 30. Dezember 1997) traten V.T., M.B., I.S., P.C. und P.B. bzw. am 1. Juni 1998 auch S.T. neben dem Berufungswerber als weitere persönlich haftende Gesellschafter (Gesellschaftereinlagen durch Erbringung von Arbeitsleistung) in die KEG ein, wobei P.B. 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 am 19. Dezember 1997 wie folgt geregelt:

„Der Kommanditistin steht ein fixer Gewinnanteil von 10 % ihrer Einlage, also 7.500,- S per anno, zu. Der Berufungswerber erhält für seine Geschäftsführertätigkeit von der Gesellschaft eine jährliche wertgesicherte Aufwandsentschädigung von 50.000,- S zzgl. USt je persönlich haftendem Gesellschafter (V.T. , M.B. , I.S. , P.C. und P.B.), womit - ausgehend von einem jährlichen Umsatz von 2 Mio. Schillingen – dessen Gewinnanteil abgegolten ist. Wird die genannte jährliche Umsatzgrenze überschritten, dann erhöht sich die Aufwandsentschädigung des Berufungswerbers im Verhältnis des erhöhten Umsatzes aliquot. Die Ermittlung der Gewinn- bzw. Verlustanteile der persönlich haftenden Arbeitsgesellschafter V.T. , M.B. , I.S. , P.C. und P.B. erfolgt nach dem Verursacherprinzip unter Zugrundelegung des von diesen Komplementären jeweils erzielten Jahresumsatzes und der diesen jeweils zuordenbaren Kosten.“

Mit Jahresende 2000 stellte die KEG ihre operative Tätigkeit gänzlich ein, rechtlich ist sie dessen ungeachtet aber bis dato existent. Seit ihrer Registrierung wird die K KEG vom Berufungswerber allein vertreten, der laut Steueraktenlage auch für deren Abgabenangelegenheiten verantwortlich und zeichnungsberechtigt (gewesen) und auch zustellbevollmächtigt für diese ist.

Ende Dezember 2000 bzw. im März 2001 übermittelte das Finanzamt der KEG unter Adresse des Berufungswerbers die Abgabenerklärungen für 2000 (Umsatzsteuererklärung und Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften samt Beilage) zur Offenlegung der

entsprechenden Besteuerungsgrundlagen. Da die KEG seit 1998 steuerlich vertreten war, waren vorangeführte Abgabenerklärungen nicht schon innerhalb der gesetzlichen Erklärungsfristen (§ 133 Abs. 1 erster und zweiter Satz BAO, § 43 Abs. 3 EStG 1988), sondern wegen Anwendung der Quotenregelung erst bei entsprechender Quotenabberufung durch das Finanzamt einzureichen. Für die KEG erfolgte die Erklärungsabberufung für 2000 aktenkundig am 10. April 2002 mit Fristsetzung 30. April 2002. Vor Ablauf dieser Frist stellte die KEG ein entsprechendes Fristverlängerungsansuchen, das mit Bescheid vom 2. Mai 2002 jedoch abgewiesen wurde. Da dieses Fristerstreckungsansuchen vor Erklärungsfristablauf eingebracht worden und damit rechtzeitig war, verlängerte das Finanzamt die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen für 2000 anlässlich des wiederum unter Adresse des Berufungswerbers zugestellten Abweisungsbescheides vom 2. Mai 2002 bis am 1. Juli 2002, indem es mitteilte, dass bis zu diesem Zeitpunkt Erklärungseingänge für 2000 noch als fristgerecht gelten würden. Diese verlängerte Erklärungsfrist blieb aktenkundig ungenützt. 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. Da Erklärungseingänge für die KEG für 2000 auch in der Folge nicht zu verzeichnen waren, wurde die Gesellschaft mit Bescheid vom 18. Juli 2002 unter gleichzeitiger Zwangsstrafenandrohung und Nachfristsetzung bis am 8. August 2002 nochmals zur entsprechenden Erklärungsabgabe aufgefordert und gleichzeitig darauf hingewiesen, dass die Abgabenerklärungsfrist für 2000 bereits abgelaufen wäre, diese daher mit der gegenständlichen Nachfrist nicht mehr weiter verlängert werde, und aufgrund gegebener Sachlage auch die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlag bis zu 10 % der Abgabenschuld vorlägen. Sollte die Nachfrist wiederum ungenützt bleiben, komme es zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO. Mit Bescheiden vom 2. Oktober 2003 wurden die Abgabenbemessungsgrundlagen der KEG für 2000 (Umsatzsteuer bzw. einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO) sodann infolge Nichteinganges entsprechender Abgabenerklärungen selbst bis zu diesem Zeitpunkt geschätzt. Der Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen wurden dabei grundsätzlich die von der Gesellschaft für die USt - Voranmeldungszeiträume 1-12/00 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 gewesener Nutzungsänderung (Entnahme bzw. Verkauf) Entnahme- bzw. Erlösversteuerungen nach ausgewiesener Aktenlage bisher offenkundig nicht erfolgt wären, trug das Finanzamt diesem Umstand im Zuge der Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen durch entsprechende Zuschätzungen Rechnung und ging auf Basis dieser Schätzungsgrundlagen von Gesamterlösen der KEG im Jahr 2000 von 12 Mio.

Schillingen bzw. Vorsteuern von 1,15 Mio. Schillingen aus. Dadurch ergab sich für diesen Veranlagungszeitraum eine gegenüber dem erklärten USt - Vorsoll (65.365,65 €) höhere Umsatzsteuerschuld von 90.84104 €, was zur Folge hatte, dass der KEG mit oben erwähntem Jahresumsatzsteuerbescheid 2000 eine Nachforderung von 25.475,39 € vorgeschrieben wurde. Diese USt - Nachforderung 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 USt- Restschuld 2000 bis zu diesem Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet worden war, wurde der KEG mit weiterem Bescheid vom 9. Oktober 2003 hiervon 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 iHv. 50,87 € (Fälligkeit 16. Jänner 2004) belegt. Vorstehende Bescheide blieben, ausgenommen dem für 2000 ebenso im Schätzungsweg ergangenen Einkünftefeststellungsbescheid der KEG gemäß § 188 BAO, unbekämpft.

Aufgrund dieser Bescheidsbuchungen wies das zuvor infolge Betriebseinstellung (Ende Dezember 2000) jahrelang ausgeglichen gewesene Abgabenkonto der KEG (Steuernummer ab) Mitte Dezember 2003 einen Rückstand von 28.579,32 € aus, der im Umfang von 28.528,45 € (USt 2000, Verspätungszuschlag und Säumniszuschlag von der USt 2000) auch bereits vollstreckbar war. Am 12. Dezember 2003 wurde über diesen vollstreckbaren Abgabenrückstand ein Rückstandsausweis ausgestellt und auf dessen Basis am 18. Dezember 2003 bei der KEG ein letztlich ergebnislos verlaufener Vollstreckungsversuch unternommen. Im Rechenschaftsbericht zu dieser Amtshandlung hielt der Vollstreckungsbeamte resümierend sinngemäß fest, dass die rückständigen Gesellschaftsabgaben nur im Haftungsweg, nicht jedoch mehr bei der KEG selbst eingebracht werden könnten. Die Primärschuldnerin wäre nämlich bereits seit drei Jahren nicht mehr operativ tätig. Das Büro hätte sich in T , befunden, Betriebsmittel und damit allfällige Pfänder wären nicht mehr vorhanden. Wegen dieser Vollsteckungsmaßnahme wurden der KEG mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 auch Exekutionsgebühren, und zwar die 1 % - ige Pfändungsgebühr von 28.579,32 € iHv. 285,28 € und Barauslagen des Vollstreckungsverfahrens iHv. 0,55 €, je mit Fälligkeit 18. Dezember

2003 vorgeschrieben, womit der Abgabenrückstand auf insgesamt 28.865,15 € anwuchs. Die Vorschreibung dieser Vollstreckungsgebühren blieb ebenfalls unbekämpft.

In Ansehung dieser Verfahrensergebnisse forderte das Finanzamt sämtliche eingangs dieser Entscheidung namentlich angeführten persönlich haftenden Gesellschafter der KEG, also auch den Berufungswerber, 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 Abgabenrückstand von 28.865,15 € zur Bekanntgabe auf, welche Mittel und Vermögenswerte zur Entrichtung dieser Abgabenschulden bei der primärschuldnerischen Gesellschaft noch vorhanden wären, andernfalls diese Abgabenansprüche 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 diesen Schreiben gleichzeitig übermittelter Fragebögen offen gelegt werden. Diese Ergänzungsvorhalte blieben seitens der Gesellschafter teils unbeantwortet, teils wurde dazu Stellung genommen.

Der Berufungswerber gab in diesem Zusammenhang durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter mittels Telefax vom 23. Jänner 2004 bekannt, dass über sein Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes S vom 26. November 2001 das Konkursverfahren eröffnet, dieses inzwischen nach Annahme und Bestätigung eines Zahlungsplanes aufgehoben worden wäre, und sich dem entsprechend auch seine aktuelle finanzielle Situation darstelle. Außerdem merkte er zur in Aussicht gestellten Haftungsinanspruchnahme an, dass die rückständigen, im Vorhaltsschreiben näher aufgeschlüsselten Gesellschaftsabgaben als Konkursforderungen anzusehen wären. Aus diesen Gründen, und weil die Abgabenschuldigkeiten der KEG allenfalls ohnehin bei den übrigen Komplementären einbringlich gemacht werden könnten, ersuche er daher von einer Haftungsinanspruchnahme seine Person betreffend Abstand zu nehmen.

Mit Bescheiden vom 23. Februar 2004 zog das Finanzamt den Berufungswerber, P.C., S.T. und I.S. und mit Bescheid vom 8. April 2004 weiters auch noch M.B. als persönlich haftende Gesellschafter der K KEG je gemäß § 12 BAO für folgende bei dieser Gesellschaft rückständig gewesene Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 28.865,15 € zur Haftung heran und forderte diese jeweils auf, die vorgeschriebene Haftungsschuld binnen eines Monats ab Bescheidzustellung zu entrichten:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Beträge in Euro
Umsatzsteuer	2000	15.02.2001	25.475.39
Verspätungszuschlag	2000	10.11.2003	2.543.55
Säumniszuschlag 1	2001	17.11.2003	509.51
Exekutionsgebühr	2003	18.12.2003	285.28
Exekutionsgebühr	2003	18.12.2003	0.55

Säumniszuschlag 1	2003	16.01.2004	50,87
-------------------	------	------------	-------

Zur Begründung der Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers wurde im an diesen gerichteten Haftungsbescheid nach Wiedergabe des Wortlautes der maßgeblichen Haftungsbestimmung des § 12 BAO ergänzend ausgeführt, dass der Berufungswerber aufgrund seiner Komplementärstellung bei der KEG für deren Abgabenschulden uneingeschränkt hafte.

Mit Schriftsatz vom 1. März 2004 (eingelangt am 2. des Monates) legte der einschreitende Rechtsanwalt gegen den Haftungsbescheid des Berufungswerbers Rechtsmittel ein, begehrte darin sinngemäß ersatzlose Bescheidaufhebung und wegen der Erfolgsaussichten dieser Berufung außerdem auch Aussetzung der "Einbringung" des gesamten Haftungsbetrages bis zur Berufungserledigung. Dieses Aussetzungsbegehren wertete die Erstbehörde aufgrund eindeutiger Erkennbarkeit des Ziels dieses Parteischrittes als Antrag auf Aussetzung der "Einhebung" im Sinne des § 212a BAO und gab diesem mit Bescheid vom 8. März 2004 vollinhaltlich statt.

Im Rubrum des Berufungsschriftsatzes findet sich nach dem Hinweis auf die anwaltschaftliche Vertretung des Berufungswerbers der Vermerk: "Vollmacht gemäß § 8 RAO erteilt". Zur Klärung, ob mit dieser Bevollmächtigung auch eine Zustellvollmacht für den einschreitenden Anwalt für im gegenständlichen Berufungsverfahren ergehende Erledigungen verbunden sei, nahm die Referentin des UFS am 20. Februar 2006 telefonisch Kontakt zur Kanzlei des Rechtsvertreters auf. Dabei konnte dieser zwar wegen Urlaubes nicht persönlich erreicht, vom Kanzleipartner Mag. Sch aber in Erfahrung gebracht werden, dass die vom Berufungswerber erteilte Vollmacht auch eine Zustellvollmacht einschließe.

Inhaltlich brachte der Rechtsvertreter des Berufungswerbers in der Haftungsberufung zur Begründung des Begehrens auf Aufhebung des Haftungsbescheides Folgendes vor: Es sei unbestritten, dass der Berufungswerber als persönlich haftender Gesellschafter der KEG für bei dieser bestehende Abgabenschuldigkeiten grundsätzlich in Anspruch genommen werden könne. Aufgrund eigener Verfahrensteilnahme sei der Abgabenbehörde aber bekannt, dass über das Vermögen des Berufungswerbers bereits am 26. November 2001 das Konkursverfahren eröffnet und dieses nach Annahme eines Zahlungsplanes inzwischen rechtskräftig aufgehoben worden wäre. Da es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten der KEG im Hinblick auf dieses Konkursverfahren ausnahmslos um Konkursforderungen handle, könne der Rechtsmittelwerber somit hierfür mit Rücksicht auf den angenommenen und auch rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan wegen damit verbunden gewesener Restschuldbefreiung - wenn überhaupt – höchstens im Umfang der Zahlungsplanquote von 4 %, in Ansehung des vorgeschriebenen Haftungsbetrages also maximal für 1.154,61 €, in Anspruch genommen werden. In diesem Zusammenhang sei aber auch § 197 Konkursordnung (KO) zu beachten, nach dessen Absatz 1 Konkursgläubiger, die ihre Forderungen bei der

Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet hätten (wie gegenständlich der Abgabengläubiger im Hinblick auf die Haftungsansprüche gegenüber dem Berufungswerber), Anspruch auf die Zahlungsplanquote nur dann erheben könnten, wenn dies der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners (konkret also jener des Berufungswerbers) entspreche. Diese Frage habe dem Absatz 2 leg. cit. zufolge das Konkursgericht über Antrag vorläufig zu entscheiden. Absatz 3 leg. cit. normiere überdies, dass eine Exekution zu Gunsten eines Konkursgläubigers, der seine Forderung nicht angemeldet hätte (wie gegenständlich auf den Abgabengläubiger zutreffend), nur soweit stattfinden könne, als durch das Insolvenzgericht ein Beschluss im Sinne des § 197 Abs. 2 KO ergangen sei. Da der Berufungswerber aufgrund des angenommenen und rechtskräftig bestätigten Zahlungsplanes Restschuldbefreiung hinsichtlich seiner Konkursgläubiger erlangt hätte, erweise sich seine über die Zahlungsplanquote hinausgehende Haftungsinanspruchnahme jedenfalls als unzulässig. Im Übrigen wäre der Rechtsmittelwerber durch die bestehende Zahlungspflichten im Zusammenhang mit diesem Zahlungsplan aber bereits dermaßen angespannt, dass selbst eine auf die Zahlungsplanquote (4 %) eingeschränkte Haftungsinanspruchnahme nicht als seiner Einkommens- und Vermögenslage entsprechend qualifiziert werden könne. Es werde daher beantragt, der Haftungsberufung vollinhaltlich stattzugeben. Im Hinblick auf allenfalls für die vorgeschriebene Haftungsschuld beabsichtigte Einbringungsmaßnahmen werde nochmals auf die Anordnungen im § 197 KO verwiesen. Zum Beweis dieses Vorbringens wurde vorbehaltlich weiterer Beweisanträge die Beischaffung des Konkursaktes des Berufungswerbers (Landesgericht S , XXXXX) beantragt.

Diese Haftungsberufung wurde vom Finanzamt im Jänner 2005 unter Anschluss der bezug-habenden erstinstanzlichen Verwaltungsakten und unter gleichzeitiger Verständigung des Rechtsmittelwerbers von der Berufungsvorlage unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Zu ihrer Erledigung wurde in Entsprechung des gestellten "Beweisantrages" auch der Konkursakt XXXXX des Berufungswerbers vom Insolvenzgericht angefordert und übermittelt. Bei Durchsicht desselben war, soweit für das gegenständliche Haftungsberufungsverfahren von Relevanz, Folgendes festzustellen:

Der Berufungswerber hat am 23. November 2001 beim Landesgericht S wegen Zahlungs-unfähigkeit selbst Konkursantrag gestellt, sein Einzelunternehmen hatte er bereits unmittelbar davor geschlossen. Mit Beschluss vom 26. November 2001 wurde nach Schuldnerantrag über das Vermögen des Berufungswerbers das Konkursverfahren eröffnet. An diesem Verfahren nahm auch die Republik Österreich als Abgaben- und Konkursgläubigerin aufgrund Forderungsanmeldung vom 8. Jänner 2002 (FA 23) iHv. 140.722,97 € (später um 364,82 € eingeschränkt auf 140.358,15 €) und Nachmeldung von Abgabenforderungen vom 2. Juli 2002 (FA 57) iHv. 2.242,55 € teil. Die dabei unter FA 23 und FA 57 zur Anmeldung gekommenen Abga-

benforderungen betrafen ausnahmslos Abgabenrückstände im Zusammenhang mit dem vom Berufungswerber bis zur Insolvenzeröffnung betriebenen, unter uv steuerlich erfasst gewesenen Einzelunternehmen.

Mit Schriftsatz vom 1. September 2003 brachte der Gemeinschuldnervertreter in diesem Konkursverfahren Anträge auf Annahme eines Zahlungsplanes in eventu auf Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens mit Restschuldbefreiung ein. Der dabei angebotene Zahlungsplan sah unter anderem vor, dass die Konkursgläubiger eine Quote von 4 % zahlbar binnen vier Wochen ab Zahlungsplanannahme, nicht jedoch vor Rechtskraft der Konkursaufhebung, erhalten, und die Quotenausschüttungen durch den Masseverwalter erfolgen sollten (Pkt. 1). Masseforderungen wären ungeachtet dessen voll zu befriedigen (Pkt.2). Ansprüche von Aussonderungsberechtigten und Absonderungsgläubigern sollten hierdurch ebenso unberührt bleiben (Pkt. 3). Der Nachlass und die sonstigen Begünstigungen, die der Zahlungsplan gewähre, würde für diejenigen Gläubiger hinfällig, gegenüber welchen der Gemeinschuldner (Anmerkung: nunmehriger Berufungswerber) mit Erfüllung des Zahlungsplanes in Verzug gerate. Ein solcher Verzug wäre erst dann anzunehmen, wenn der Gemeinschuldner eine fällige Verbindlichkeit trotz Einräumung einer 14 – täglichen Nachfrist, welche ihm mittels eingeschriebenen Briefes zu setzen sei, nicht bezahlt habe (Pkt. 6). Die angebotene Zahlungsplanquote, deren Finanzierung von dritter Seite erfolgen würde, komme zusätzlich zur Verteilungsquote aufgrund der Verwertung des gemeinschuldnerischen Vermögens zur Auszahlung.

Nach Darlegung des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen zur Stellung des Antrages auf Annahme eines Zahlungsplanes legte der Gemeinschuldnervertreter in der erwähnten Eingabe auch dar, dass der Gemeinschuldner (Berufungswerber) Angestellter der Y-GmbH mit einem monatlichen Nettoeinkommen von 785,24 € 14 mal jährlich wäre und keine Sorgepflichten hätte. Dazu ist an dieser Stelle erläuternd festzuhalten, dass die Y-GmbH wegen Schließung des Einzelunternehmens des Berufungswerbers als Auffanggesellschaft von dessen Tochter am 29. Oktober 2001 gegründet wurde (Landesgericht S FN cccc) und diese Gesellschaft aktenkundig seit November 2001 bis dato Dienstgeberin des Berufungswerbers ist. Zur Einkommensprognose brachte der Gemeinschuldnervertreter im Schriftsatz vom 1. September 2003 weiters vor, dass sich das für das Jahr 2003 bekannt gegebene Monatseinkommen des Gemeinschuldners aus unselbstständiger Beschäftigung innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartungsgemäß nicht erhöhen werde. Im Hinblick auf eine Versagung der Zustimmung zum Zahlungsplan und auf ein allfälliges Abschöpfungsverfahren wurde in dieser Eingabe abschließend erklärt, dass das Monatseinkommen des Gemeinschuldners im Umfang von 110 € monatlich (14 mal) noch pfändbar wäre, und daher daraus innerhalb von fünf Jahren ein Betrag von 7.700,-- € abgeschöpft werden könnte. Für die monatlich

pfändbaren Einkommensteile wurde dabei vorsorglich in einem auch eine entsprechende Abtretungserklärung abgegeben.

Anlässlich der in diesem Konkursverfahren am 4. November 2003 abgehaltenen zweiten Prüfungstagsatzung wurde über das oben dargestellte Zahlungsplananbot, nachdem der Masseverwalter dagegen keine Einwände erhoben hatte, abgestimmt. Dabei sprach sich unter anderem auch die anwesend gewesene Vertreterin des Abgabengläubigers dagegen aus. Als Ergebnis dieser Abstimmung wurde der Zahlungsplan jedoch am 4. November 2003 mit beiden gesetzlichen Mehrheiten von den Konkursgläubigern angenommen und mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 11. Dezember 2003 bestätigt. Inhalt dieses Beschlusses war, dass alle Konkursgläubiger zusätzlich zur aufgrund der Konkursmasse ermittelten Verteilungsquote (laut Verteilungsentwurf ursprünglich 8,06733 %, letztlich aber 8,14773 %) 4 % ihrer Konkursforderungen infolge angenommenen Zahlungsplanes erhalten. Die Zahlungs- und Ausschüttungsmodalitäten für diese Zahlungsplanquote wurden im Bestätigungsbeschluss vom 11. Dezember 2003 analog zum Antrag vom 1. September 2003 festgelegt.

Am 9. und 14. Jänner 2004 wurden dem Abgabengläubiger (Finanzamt S) im Hinblick auf die zu Steuernummer uv angemeldeten Konkursforderungen (FA 23 und FA 57) die Zahlungsbeträge aus der Verteilungsquote (8,14773 %), und zwar 4.795,07 € zur eingeschränkten FA 23 und 182,72 € zur FA 57; angewiesen. Die am Abgabenkonto des Berufungswerbers zur Forderungsanmeldung 23 eingegangene Zahlung entsprach dabei deshalb nicht dem vollen Betrag laut Verteilungsquote von 11.229,07 €, weil im Zeitpunkt der Quotenausschüttung ein Vorsteuerguthaben der Konkursmasse aus den Verfahrenskosten iHv. 6.434,-- € bestanden, und der Masseverwalter diese Masseforderung mit der konkreten Quotenzahlung aufgerechnet hat. Im Ergebnis wurden damit die vom Abgabengläubiger im Konkurs des Berufungswerbers angemeldeten Konkursforderungen aber mit den Zahlungen vom 9. und 14. Jänner 2004 der ausgeschütteten Konkurs(verteilungs)quote entsprechend befriedigt.

Nach Verteilung des Massevermögens hob das Konkursgericht mit Beschluss vom 12. Jänner 2004 das Konkursverfahren des Berufungswerbers nach Abschluss eines Zahlungsplanes gemäß § 196 KO auf. Dieser Aufhebungsbeschluss erwuchs am 3. Februar 2004 in Rechtskraft. Unmittelbar danach brachte der Masseverwalter die angenommene und rechtskräftig bestätigte 4 % – ige Zahlungsplanquote an die Konkursgläubiger zur Ausschüttung. Für die im Konkursverfahren des Berufungswerbers im Zusammenhang mit dessen Einzelunternehmen angemeldet gewesenen Abgabenforderungen (FA 23 und FA 57) ging aus diesem Anlass am 11. Februar 2004 am Steuerkonto uv eine Zahlung iHv. 5.654,15 € (für FA 23 Euro 5.564,45 und für FA 57 Euro 89,70) ein. Dieser Überweisungsbetrag entsprach in Ansehung der Höhe

vereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 4 Abs. 1 Erwerbsgesellschaftengesetz (EGG) sind auf eingetragene Erwerbsgesellschaften (Offene Erwerbsgesellschaft bzw. Kommandit-Erwerbsgesellschaft) die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) und der Vierten Einführungsverordnung zum HGB über die offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG) sowie – unter Beachtung 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 Kommandit-Erwerbsgesellschaft (§ 4 EGG iVm. §§ 128 und 161 HGB) den Gläubigern der Gesellschaft als Gesamtschuldner persönlich, unmittelbar, unbeschränkt und unbeschränkbar (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027; VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043; VwGH 23.2.1987, 85/15/0376; Stoll, BAO-Kommentar, 153).

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 (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027; VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043; Stoll, BAO-Kommentar, 147 f).

Der Berufungswerber ist seit Registrierung der K KEG am 3. Oktober 1997 bis dato im Firmenbuch als persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) dieser Gesellschaft eingetragen. Infolge 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 (VwGH 13.4.2004, 2004/13/0027). Die grundsätzliche Haftung des Berufungswerbers als Komplementär der KEG für Gesellschaftsschulden im vorstehenden Sinn wurde vom Rechtsvertreter im Berufungsschriftsatz auch außer Streit gestellt.

Außer der Gesellschafterstellung verlangt § 12 BAO als weitere Haftungsvoraussetzung eine Abgabenschuld einer vom Tatbestand umfassten Gesellschaft. Die Akzessorietät der abgabenrechtlichen Haftung des Gesellschafters setzt dabei nur voraus, dass gegenüber der Ge-

sellschaft ein Abgabensanspruch gemäß § 4 Abs. 1 BAO entstanden und noch aufrecht ist. Sie bedingt hingegen nicht, dass der verwirklichte Abgabensanspruch der Gesellschaft gegenüber bereits geltend gemacht wurde, sie ist also nicht bescheidakzessorisch. Dies ergibt sich ua. aus § 224 Abs. 3 BAO, der die erstmalige Geltendmachung eines Abgabensanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides bis zur Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe zulässt (Ritz, BAO-Kommentar³, § 224 Rz. 2; VwGH 24.2.2004, 99/14/0242; VwGH 17.9.1996, 92/14/0138). Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht 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 Abgabensprüche mit Ausnahme des für die Umsatzsteuer (2000), der im § 19 Abs. 2 ff. 1994 gesondert geregelt ist, also jeweils nach § 4 Abs. 1 BAO. Auf diese Abgabenspruchsentstehungszeitpunkte gegenüber der KEG wird, da für sämtliche vom Haftungsausspruch umfassten Abgabenschuldigkeiten bereits bescheidmäßige Festsetzungen gegenüber der KEG vorliegen, und die über die Haftung entscheidende Behörde bei solcher Konstellation an den Inhalt der Abgabenbescheide (Bemessungsgrundlagen und Höhe der festgesetzten Abgabenschuld) gebunden ist, erst an späterer Stelle dieser Berufungsentscheidung näher eingegangen (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027; 24.2.2004, 99/14/0242; 22.1.2004, 2003/14/0095). 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. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass der Bestand der (haftungsgegenständlichen) Abgabenschuldigkeiten bei der KEG vom Berufungswerber selbst auch nie bestritten wurde, da dieser aktenkundig weder vom ihm gemäß § 248 BAO eingeräumten Recht, innerhalb der Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid auch Berufung gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch einzulegen, Gebrauch gemacht noch im Haftungsberufungsschriftsatz irgendwelche Einwände in diese Richtung erhoben hat.

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. Bei Berufungsentscheidungen hat die Berufungsbehörde stets von der im Berufungsentscheidungszeitpunkt gegebenen Sachlage auszugehen, auf seit erstinstanzlicher Bescheiderlassung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes ist also in der Regel Bedacht zu nehmen (Ritz, BAO-Kommentar³ § 289 Rz. 59). Im vorliegenden Fall wurden mit Bescheiden vom

23. Februar 2004 außer dem Berufungswerber noch vier weitere Komplementäre der KEG gemäß § 12 BAO für dieselben Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft wie der Rechtsmittelwerber je im Gesamtausmaß von 28.865,15 € zur Haftung herangezogen.

Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs.1 BAO) zu Gesamtschuldnern. Nach Absatz 2 leg. cit. erstrecken sich persönliche Haftungen (§ 7 Abs. 1 BAO) auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO (ua. Verspätungszuschlag, Säumniszuschlag, Exekutionsgebühren). Der Verweis auf § 224 Abs. 1 BAO im § 7 Abs. 1 BAO bedeutet, dass persönlich nach Abgabenvorschriften Haftende (z.B. § 12 BAO) erst mit der Erlassung des Haftungsbescheides zu Gesamtschuldnern werden. Wesen der Gesamtschuld ist, dass der Gläubiger zwar berechtigt ist, wahlweise nur einen, einige oder alle Gesamtschuldner (anteilmäßig oder voll) in Anspruch zu nehmen, die Befriedigung seines Anspruches steht dem Gläubiger insgesamt aber nur einmal zu. Wird eine Abgabenschuld, für die mehrere Personen durch Geltendmachung der Haftung Gesamtschuldner geworden sind, also von einem oder mehreren dieser Gesamtschuldner (teilweise) entrichtet, dann erlischt insoweit der Abgabensanspruch des Abgabengläubigers mit der Folge, dass diejenigen Haftungs(Gesamt)schuldner, die keine Zahlungen geleistet haben, für solche bereits getilgte Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin nicht mehr herangezogen werden können.

Im Berufungsfall ist aktenkundig, dass andere, für dieselben Abgabenschuldigkeiten der KEG wie der Berufungswerber nach § 12 BAO herangezogene Haftungs(Gesamt)schuldner nach Erlassung der jeweiligen Haftungsbescheide vom 23. Februar 2004 Zahlungen im Gesamtbetrag von 6.581,96 € auf das rückständige Abgabenkonto der Gesellschaft geleistet haben. Dadurch wurde die je haftungsgegenständliche Umsatzsteuerrestschuld 2000 der KEG iHv. 25.475,39 € in entsprechender Höhe entrichtet. Da der Berufungswerber erstinstanzlich auch zur Haftung für Umsatzsteuer 2000 iHv. 25.475,39 € herangezogen, diese haftungsgegenständliche Abgabe jedoch inzwischen aus vorstehendem Grund teilweise im Umfang von 6.581,96 € getilgt wurde, kann er aus Anlass dieser Entscheidung, die auf die vorgenannte Sachverhaltsänderung zwingend Bedacht zu nehmen hat, somit für den inzwischen bereits entrichteten Teil der Umsatzsteuer 2000 nicht mehr als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen werden. Gegenständlicher Haftungsberufung war daher schon aus diesem Grund unter Einschränkung der Umsatzsteuer 2000 um 6.581,96 € teilweise stattzugeben, und bei den nachstehenden rechtlichen Erwägungen deshalb im Hinblick auf die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2000 nur mehr vom dazu bei der KEG derzeit tatsächlich noch rückständigen Betrag von 18.893,43 € auszugehen. Für die übrigen Haftungsabgaben ist es seit Erlassung des angefochtenen Bescheides nachweislich zu keinen Tilgungen gekommen.

Diese sind im Rahmen der weiteren Entscheidungsgründe daher betragsmäßig wie im Haftungsbescheid dargestellt zu berücksichtigen.

Maßgeblicher Grund, weshalb im vorliegenden Fall trotz grundsätzlicher Unstrittigkeit der Gesellschafterstellung des Berufungswerbers bei der KEG und des Bestandes von Abgabenschuldigkeiten bei dieser Gesellschaft dennoch Rechtsmittel gegen die auf § 12 BAO gestützte Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers ergriffen wurde, liegt im Hinweis auf das am 26. November 2001 über das Vermögen des Berufungswerbers eröffnete Konkursverfahren, den in diesem Verfahren von den Konkursgläubigern angenommenen und rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan, mit dem sich der Berufungswerber seinen Konkursgläubigern gegenüber neben Zahlung der Konkursquote zu einer weiteren Befriedigung ihrer Konkursforderungen im Ausmaß von 4 % unter Restschuldbefreiung verpflichtet hätte, und in der Behauptung, bei den haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten der KEG handle es sich im Hinblick auf das Konkursverfahren des Berufungswerbers um vom Abgabengläubiger als damaliger Konkursgläubiger nicht angemeldete Konkursforderungen. Auf diese kämen wegen des rechtskräftig bestätigten Zahlungsplanes nach weiterem Berufungsvorbringen die Bestimmungen der §§ 156 Abs. 1 und 197 KO, also einerseits Befriedigungsanspruch des Abgabengläubigers grundsätzlich nur im Umfang der festgelegten Zahlungsplanquote und andererseits Erlöschen der darüber hinausgehenden Forderungsteile wegen Restschuldbefreiung, zur Anwendung, wobei der Abgabengläubiger diesbezüglich Anspruch auf die Zahlungsplanquote nur dann erheben könnte, wenn es der Einkommens- und Vermögenslage des Berufungswerbers als ehemaligem Gemeinschuldner entspreche. Dies sei infolge der durch die Zahlungsverpflichtungen im Zusammenhang mit dem Zahlungsplan ohnedies äußerst angespannten Finanzlage des Berufungswerbers gegenständlich aber zu verneinen. Im Übrigen könnten hinsichtlich dieser im Konkursverfahren des Berufungswerbers nicht als Konkursforderungen angemeldeten haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten Einbringungsmaßen nur dann gesetzt werden, wenn das Konkursgericht nach entsprechender Antragstellung und Prüfung der Einkommens- und Vermögenslage des Berufungswerbers zum Ergebnis komme und beschlussmäßig feststelle, dass deren Befriedigung innerhalb des Rahmens der Zahlungsplanquote noch der aktuellen Finanzlage des Berufungswerbers entspreche.

Mit diesen Ausführungen vermag der Berufungsweber jedoch seiner Haftungsberufung nicht zum erwünschten Erfolg zu verhelfen. Unstrittig ist aufgrund der Aktenlage im über Parteiantrag zum Beweis des Rechtsmittelvorbringens für das gegenständliche Berufungsverfahren beigeschafften Konkursakt XXXXX, dass über das Vermögen des Berufungswerbers am 26. November 2001 nach Schuldnerantrag das Konkursverfahren eröffnet, in diesem Verfahren der vom Berufungswerber angebotene Zahlungsplan am 4. November 2003 von den

Konkursgläubigern (mehrheitlich) angenommen und am 11. Dezember 2003 vom Konkursgericht bestätigt, und dass dieses Konkursverfahren folge dessen mit am 3. Februar 2004 rechtskräftig gewordenen Beschluss vom 12. Jänner 2004 vom Konkursgericht gemäß § 196 KO, also nach Annahme eines Zahlungsplanes, wieder aufgehoben wurde. Aufgrund dieses rechtskräftig bestätigten Zahlungsplanes hatte der Berufungswerber seinen Konkursgläubigern neben der aus der Verwertung seines Vermögens ermittelten Konkursquote von 8,14773 % noch 4 %, zahlbar binnen vier Wochen ab Annahme des Zahlungsplanes, nicht jedoch vor Rechtskraft der Konkursaufhebung, zu bezahlen. Zutreffend erweist sich das Berufungsvorbringen auch insoweit, dass der Abgabengläubiger an diesem Konkursverfahren als Konkursgläubiger, und zwar mit Abgabeforderungen im Zusammenhang mit dem vom Berufungswerber bis zur Konkurseröffnung betriebenen Einzelunternehmen, und er auch an der Abstimmung über den am 1. September 2003 angebotenen Zahlungsplan am 4. November 2003 teilgenommen hat. Bei dieser Konkurstagsatzung wurde das Zahlungsplananbot des Berufungswerbers von den Konkursgläubigern mit beiden gesetzlichen Mehrheiten angenommen, die Vertreterin des Abgabengläubigers gab dazu allerdings eine Gegenstimme ab. Unstrittig ist der vom Einschreiter behauptete Sachverhalt auch insofern, als der Berufungswerber den rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan im Hinblick auf die vom Abgaben- als Konkursgläubiger angemeldet gewesenen Abgabeforderungen (Konkursforderungen) vollständig dadurch erfüllt hat, dass zum einen am 9. und 14. Jänner 2004 auf seinem rückständigen Abgabenkonto uv hinsichtlich der ermittelten Verteilungsquote Zahlungen von gesamt 4.977,79 € eingegangen sind, der Restbetrag der dem Abgabengläubiger zugestanden Konkursquote (insgesamt 11.411,79 €) iHv. 6.434, -- € gleichzeitig durch Aufrechnung mit einer Masseforderung (Vorsteuerguthaben aus den Verfahrenskosten) entrichtet wurde, und zum anderen auf seinem Steuerkonto unmittelbar nach Konkursaufhebung am 11. Februar 2004 auch die den angemeldet gewesenen Konkursforderungen des Abgabengläubigers entsprechende 4 % - ige Zahlungsplanquote iHv. 5.654,15 € eingegangen ist. Richtig ist schließlich, dass der Abgabengläubiger die strittigen Haftungsabgaben im Konkursverfahren des Berufungswerbers nicht angemeldet hat.

Zum Beweis des Rechtsmittelvorbringens wurde im Berufungsschriftsatz die Beischaffung des Konkursaktes des Berufungswerbers beantragt, bzw. behielt sich der Einschreiter dazu weitere Beweise vor. Zu diesen Parteianbringen ist festzuhalten, dass es sich dabei um keine Beweisanträge im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO handelt (VwGH 27.3.2003, 99/15/0148; OGH 5.5.1981, 4 Ob 342/80; AnwBl 1980, 327). Beweisanträge sind grundsätzlich nur dann beachtlich, wenn sie das Beweisthema und das dazu entsprechende Beweismittel konkretisieren (Ritz, BAO-Kommentar³ § 183 Rz. 2). Diesen Erfordernissen werden aber weder der bloße Antrag auf Herbeischaffung des Konkursaktes XXXXX ohne nähere

Anführungen, anhand welchen konkreten Beweismittels in diesem Akt welcher behauptete Sachverhalt bewiesen werden soll, noch das völlig unsubstanziert gebliebene Vorbringen "weitere Beweise vorbehalten" gerecht. Wenngleich damit der bloße Antrag auf Beischaffung des Konkursaktes des Berufungswerbers mangels Rechtskonformität also nicht als Beweis Antrag im Sinne der zitierten Gesetzesstelle zu erachten ist, wurde diesem Parteibegehren aufgrund seiner Sachdienlichkeit für das vorliegende Haftungsverfahren dennoch Rechnung getragen, und dieser Insolvenzakt eingesehen. Dabei konnte der im Berufungsschriftsatz vorgetragene *Sachverhalt* verifiziert werden. Da damit das Sachvorbringen insgesamt unstrittig, und eine Erledigung gegenständlicher Haftungsberufung im Übrigen ohne Durchführung weiterer Beweisaufnahmen schon anhand des unstrittigen oben festgestellten Sachverhaltes möglich gewesen ist, weil es allein noch um die rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes gegangen ist, sah die Berufungsbehörde aus diesen Gründen im gegenständlichen Haftungsberufungsverfahren von einer Aufforderung an den Einschreiter, seinen weiteren unter Vorbehalt gestellten "Beweisantrag" näher auszuführen, ab (Ritz, BAO-Kommentar³, § 183 Rz. 3). Da entscheidungsgegenständlich ohnedies vom in der Berufung behaupteten *Sachverhalt* ausgegangen wird, wurde damit im Übrigen auch das Parteigehör nicht verletzt (Ritz, BAO-Kommentar³ § 115 Rz. 16 und § 183 Rz. 7).

Zu den konkreten Berufungseinwänden ist in rechtlicher Hinsicht nunmehr Folgendes auszuführen:

§ 193 Abs. 1 KO regelt den Zahlungsplan und lautet wie folgt: "Der Schuldner kann im Laufe des Konkursverfahrens den Antrag auf Annahme eines Zahlungsplanes stellen. Soweit nichts anderes angeordnet ist, gelten hierfür die Bestimmungen über den Zwangsausgleich."

Gemäß § 196 Abs. 2 KO ist der Konkurs nach Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplanes aufzuheben.

Zum Zwangsausgleich sehen die Bestimmungen der Konkursordnung, die infolge Rechtsverweisung im § 193 Abs.1 zweiter Satz KO auch für den Zahlungsplan gelten, ua. im § 156 Abs. 1 KO Nachstehendes vor: "Durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich wird der Gemeinschuldner von der Verbindlichkeit befreit wird, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen, gleichviel ob sie am Konkursverfahren oder an der Abstimmung über den Ausgleich teilgenommen oder gegen den Ausgleich gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist." Absatz 6 leg. cit. normiert weiters, dass Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Gemeinschuldners im Ausgleich unberücksichtigt geblieben sind, nach Aufhebung des Konkurses die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Gemeinschuldner verlangen können.

Angesichts dieser Rechtslage ist es für die vom Abgabengläubiger im Konkursverfahren des Berufungswerbers tatsächlich angemeldet gewesenen Konkursforderungen trotz Gegenstimme

des Abgabengläubigers bei der Abstimmung über den Zahlungsplan aufgrund des von den Konkursgläubigern mehrheitlich angenommenen, danach rechtskräftig bestätigten und durch Eingang der Konkurs- sowie der 4% - Zahlungsplanquote am Abgabenkonto des Berufungswerbers auch erfüllten Zahlungsplanes somit unbestrittenermaßen zu den im § 156 Abs. 1 KO iVm. § 193 Abs. 1 zweiter Satz normierten Rechtswirkungen, also zur Restschuldbefreiung hinsichtlich der die Zahlungsplanquote übersteigenden Forderungsteile gekommen.

Diese Rechtswirkung des rechtskräftig bestätigten Zahlungsplanes trat für alle im Zeitpunkt der Konkurseröffnung (Edikt vom 26. November 2001) bereits gegenüber dem Berufungswerber bestehenden vermögensrechtlichen Ansprüche ein, egal ob sie von den Konkursgläubigern im Konkurs als Konkursforderungen geltend gemacht wurden oder nicht. In letzterem Zusammenhang normiert § 197 KO ergänzend Folgendes:

"Konkursgläubiger, 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. 6 KO bleibt unberührt (Absatz 1). Ob die zu zahlende Quote der nachträglich hervorgekommenen Forderung der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht, hat das Konkursgericht auf Antrag vorläufig zu entscheiden (Absatz 2 mit Verweis auf § 66 AO). Zu Gunsten eines Konkursgläubigers, der seine Forderung nicht angemeldet hat, kann die Exekution nur so weit stattfinden, als ein Beschluss nach Absatz 2 ergangen ist. Der Gläubiger hat dem Exekutionsantrag auch eine Ausfertigung des Beschlusses nach Absatz 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". Zusage dieser Bestimmungen haben somit Konkursgläubiger, die ihre Forderung, also eine Konkursforderung, bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet haben, abgesehen davon, dass der die Quote übersteigende Forderungsanteil aufgrund der Rechtswirkungen des bestätigten Zahlungsplanes erloschen ist, nur dann Anspruch auf die Zahlungsplanquote, wenn dies der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht. Dies gilt unter gleichzeitigem Anspruch des Konkursgläubigers auf volle Befriedigung seiner nachträglich angemeldeten Konkursforderung dann nicht, wenn die Anmeldung im Konkurs aus Verschulden des (Gemein)Schuldners unterblieben ist. Liegt ein solches Verschulden nicht vor, hat das Konkursgericht über Antrag darüber zu entscheiden, ob eine Befriedigung der nachträglich hervorgekommenen Konkursforderung in Höhe der Zahlungsplanquote als der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entsprechend zu erachten ist.

Bezogen auf den Berufungsfall trifft es nun zwar zu, dass der Abgabengläubiger im Konkurs des Berufungswerbers Konkursgläubiger und zwar mit den von ihm tatsächlich zur Anmeldung

gekommenen Abgabeforderungen war, weil insoweit im Konkurseröffnungszeitpunkt vermögensrechtliche Ansprüche gegenüber dem Berufungswerber bestanden haben. Für die strittige Haftungsschuld des Berufungswerbers ist dies entgegen der Ansicht des Einschreiters, der meint, es handle sich bei den haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten der KEG aufgrund der betroffenen Zeiträume und mit Rücksicht auf den zeitlichen Verlauf des in Rede stehenden Konkursverfahrens ebenfalls um Konkursforderungen, aber aus nachstehenden Gründen zu verneinen.

Gemäß § 51 Abs. 1 KO sind Konkursforderungen Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Gemeinschuldner zur Zeit der Konkurseröffnung zustehen (Konkursgläubiger). In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach erkannt, dass in den Konkurs – und damit auch in den im Laufe eines Konkursverfahrens abgeschlossenen Zwangsausgleich – grundsätzlich nur solche vermögensrechtlichen Ansprüche gegen den Gemeinschuldner fallen, die im Konkurseröffnungszeitpunkt schon bestanden haben. Die Gruppe der Konkursgläubiger ist also mit dem Tag der Verfahrenseröffnung abgeschlossen. Dies gilt entsprechend auch für den Abschluss eines Zahlungsplanes iSd § 193 KO (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; 2.1.1997, 95/15/0173; VwGH 7.9.1990, 89/14/0298).

Mit seinen Einwänden verkennt der Einschreiter nun, dass es für die Frage, ob die "nachträglich hervorgekommene" Haftungsschuld des Berufungswerbers eine unter die Rechtswirkungen des in seinem Konkursverfahren rechtskräftig bestätigten Zahlungsplanes fallende und nach Maßgabe des § 197 KO zu behandelnde Konkursforderung darstellt, nicht darauf, wann die (haftungsgegenständlichen) Abgabenschuldigkeiten der KEG gemäß § 4 Abs. 1 BAO oder aufgrund spezialgesetzlicher Vorschriften entstanden sind, sondern vielmehr darauf ankommt, wann die Haftungsschuld also solche begründet worden ist (VwGH 7.9.1990, 89/14/0298).

Dazu vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung, dass *der Haftungsbescheid dem Haftenden gegenüber insoweit konstitutive Wirkung hat, als Letzterer erst durch die bescheidmäßige Geltendmachung der Haftung (§ 7 Abs. 1 BAO iVm. 224 Abs. 1 BAO) zum Gesamtschuldner wird* (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; VwGH 23.1.1997, 95/15/0173; VwGH 7.9.1990, 89/14/0298).

Die mit Finanzamtsbescheid vom 23. Februar 2004 gegenüber dem Berufungswerber nach § 12 BAO geltend gemachte Haftung (Forderung) stellt somit im Hinblick auf das für diesen bereits am 26. November 2001 eröffnete Konkursverfahren *keine Konkursforderung* dar, ist doch damit dieser vermögensrechtliche Anspruch des Abgabengläubigers gegenüber dem Berufungswerber (Forderung aus der Haftungsinanspruchnahme) erst wesentlich nach dessen Konkursedikt begründet worden. In Ansehung dieser Rechtslage war der Abgabengläubiger in Bezug auf die erst nach Konkurseröffnung mit Bescheid vom 23. Februar 2004 konstitutiv begründete *Haftungsschuld* daher auch *nicht Konkursgläubiger im Konkursverfahren des*

Berufungswerbers. Wenn der Rechtsmittelwerber mit dem angefochtenen Bescheid also zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der KEG herangezogen wurde, ohne dass dabei die Rechtswirkungen des in seinem Konkursverfahren rechtskräftig bestätigten Zahlungsplanes berücksichtigt wurden, so entspricht dies unzweifelhaft dem Gesetz. Diese Rechtswirkungen (Erlöschen der die Zahlungsplanquote übersteigenden Verbindlichkeiten) traten nämlich nur für Konkursforderungen, ungeachtet ob sie angemeldet wurden oder nicht, ein, die die strittige Haftungsschuld aus vorstehenden Erwägungen jedoch nicht ist.

Dass die bescheidmäßige Geltendmachung der Gesellschafterhaftung gegenüber dem Berufungswerber erst nach Aufhebung von dessen Konkursverfahren und nicht schon eher erfolgte, kann dem Finanzamt gegenständlich schon deshalb nicht zum Vorwurf gemacht werden, weil nach ausgewiesener Aktenlage die KEG selbst bzw. der Berufungswerber als deren Vertreter und Zuständiger für deren Abgabenangelegenheiten dafür verantwortlich zu machen sind, dass die der Gesellschaft für das Jahr 2000 bereits Ende dieses Jahres zugesandten Abgabenerklärungen trotz bis am 1. Juli 2002 verlängerter Erklärungsfrist und danach noch unter Zwangsstrafenandrohung ergangener Erinnerung nie eingereicht wurden, und die Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft für 2000 daher im Oktober 2003 geschätzt werden mussten. Zu diesem Zeitpunkt offenbarte sich für die Abgabenbehörde aber erst, dass die mit Schätzungsbescheid vorgeschriebene Umsatzsteuernachforderung für 2000 und die dazu festgesetzten Nebenansprüche von der KEG nicht entrichtet werden, und sich dadurch auf deren Abgabenkonto ein nicht unbeträchtlicher Rückstand angesammelt hat. Wenngleich die Gesellschafterhaftung keine Ausfallhaftung und daher die Gewissheit der Abgabeneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin selbst nicht Voraussetzung für ihre Geltendmachung ist, hat auch eine Haftungsinanspruchnahme nach dieser Gesetzesbestimmung, dem Wesen der Haftung entsprechend, in der Regel nur subsidiär, also erst dann zu erfolgen, wenn Anhaltspunkte vorliegen, dass die Abgabeneinbringung bei der Primärschuldnerin gefährdet oder zumindest nur erschwert möglich ist. Anhaltspunkte in diese Richtung lagen für die Erstbehörde im Berufungsfall aber erst im Dezember 2003 etwa zeitgleich zum Abschluss des Konkursverfahrens des Berufungswerbers vor, als es zu diesem Zeitpunkt für den am Abgabenkonto der KEG ab Oktober 2003 entstandenen Abgabenrückstand zu Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Gesellschaft gekommen und dabei festzustellen war, dass die KEG infolge der bereits drei Jahre zuvor eingestellten operativen Tätigkeit kein Gesellschaftsvermögen mehr besitzt. Unmittelbar danach leitete das Finanzamt aber ohnehin die Haftungsverfahren nach § 12 BAO gegenüber dem Berufungswerber und den anderen Komplementären der KEG ein und brachte diese Verfahren erstinstanzlich mit den je am 23. Februar 2004 ergangenen Haftungsbescheiden zum Abschluss. Aber selbst unter Annahme, dass das Finanzamt die Schätzungsbescheide für die KEG für 2000 aufgrund ausgewiesener Aktenlage

schon früher, nämlich unmittelbar nach fruchtlosem Ablauf der mit Erklärungserinnerung vom 18. Juli 2002 letztmalig gesetzten Nachfrist vom 8. August 2002, erlassen hätte können, und sich die Vermögenslosigkeit der KEG bzw. die Notwendigkeit der Geltendmachung von Gesellschafterhaftungen zur Einbringlichmachung der rückständigen Gesellschaftsabgaben damit allenfalls bereits ein Jahr früher als geschehen herausgestellt hätte, wäre auch eine Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerber zu diesen Zeitpunkt bereits nach Eröffnung von dessen Konkursverfahrens gelegen gewesen, und damit für das gegenständliche Berufsbegehren nichts zu gewinnen.

Da die strittige Haftungsschuld nach obigen Ausführungen keine Konkursforderung des Abgabengläubigers im Konkursverfahren des Berufungswerbers dargestellt hat, erweisen sich damit auch sämtliche weiteren Rechtsmittelausführungen, der Berufungswerber könne für die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten der KEG aufgrund deren Nichtanmeldung in seinem Insolvenzverfahren rechtmäßigerweise nur im Rahmen des § 197 KO und der dort getroffenen Anordnungen, je Haftungsabgabe also höchstens im Umfang der 4% - igen Zahlungsplanquote und dies auch nur dann, wenn es aufgrund vorläufiger Entscheidung des Konkursgerichtes seiner Einkommens- und Vermögenslage entspreche, herangezogen werden, insgesamt als haltlos. § 197 KO findet nämlich, wie sich schon aus dem entsprechenden Gesetzestext eindeutig ergibt, nur auf nicht angemeldete Forderungen von *Konkursgläubigern*, also auf nicht angemeldete Konkursforderungen, nicht jedoch auf Forderungen gegenüber dem (Gemein)Schuldner Anwendung, die so wie die gegenständliche Haftungsforderung erst nach Konkurseröffnung begründet wurden. Für eine Anwendbarkeit des § 197 KO auf den gegenständlichen Haftungsfall fehlt es daher ebenfalls an der entsprechenden Tatbestandsverwirklichung.

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 "berechtignte 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 Ausfallshaftung. 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 fünf 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 Abgaberückstand der KEG nur mehr im Haftungsweg eingebracht 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 Berufungswerber auch noch vier weitere so wie er 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 den 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 auf, dass der Berufungswerber am Vermögen dieser Gesellschaft zu 25 % beteiligt ist, und dass an ihn mit dem Eintritt der weiteren Komplementäre in die KEG im Dezember 1997 bis zur Betriebseinstellung Ende des Jahres 2000 kein Ergebnisanteil von den Gewinnen bzw. Verlusten der Gesellschaft ausgeschüttet worden ist. Die übrigen, insbesondere auch die zur Gesellschafterhaftung herangezogenen Komplementäre sind an der KEG nur mit ihrer Arbeitskraft als Einlage beteiligt, erhielten aufgrund Vereinbarung im Gesellschaftsvertragsnachtrag in den genannten Zeiträumen jedoch Anteile vom Gewinn bzw. Verlust der KEG nach dem Verursacherprinzip und zwar bemessen am Umfang der jeweils erzielten Umsätze abzüglich der jeweils zuordenbaren Kosten. Für den Berufungswerber sieht der genannte Vertrag vor, dass er von der KEG als Aufwandsentschädigung für seine Geschäftsführung 50.000,-- S zzgl. USt pro Jahr je weiterem Komplementär erhält, und damit sein Gewinnanteil abgegolten ist. Diese Auszahlungsmodalität an den Berufungswerber gilt bis zu einem Jahresumsatz der Gesellschaft von 2.000.000,-- S und erhöht sich, wenn die genannte Umsatzgrenze überschritten wird, aliquot zur Überschreitung dieser Grenze. Auch wenn danach dem Berufungswerber in den erwähnten Geschäftsjahren der KEG im Vergleich zu den weiteren persönlich haftenden Gesellschaftern von der Gesellschaft kein direkt als solcher ausgewiesener Ergebnisanteil

zugekommen, sondern sein Gewinnanteil aufgrund entsprechender vertraglicher Gestaltung in vorgenannter Weise abgegolten worden ist, ist im Rahmen dieser Ermessensübung über seine Haftungsinanspruchnahme damit doch zugrunde zu legen, dass neben den anderen haftungspflichtigen Komplementären auch der Berufungswerber wirtschaftliche Vorteile aus der KEG gezogen hat.

Für die Heranziehung des Berufungswerbers zur Gesellschafterhaftung spricht außer vorgenannten Umständen gegenständlich auch, dass dieser aktenkundig allein Verantwortlicher der KEG, nämlich seit deren Registrierung firmenbuchmäßig ausgewiesener alleiniger Vertreter und als Geschäftsführer auch Zuständiger für die Abgabenangelegenheiten der Gesellschaft, (gewesen) ist. Auslösendes Moment für die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen der KEG für 2000 und letztlich damit auch für die Haftungsinanspruchnahmen einiger persönlich haftenden Gesellschafter war aber, dass der Berufungswerber seiner Verpflichtung als Geschäftsführer zur Einreichung von Steuererklärungen für die KEG für das betreffende Jahr trotz mehrfacher, ihm als Zustellbevollmächtigtem der KEG zugestellten Aufforderungen des Finanzamtes nicht nachgekommen ist. Ebenso wäre es aufgrund des vorgenannten Verantwortlichkeitsbereiches auch am Berufungswerber gelegen gewesen, im Zeitpunkt der Betriebsschließung der KEG gemeinsam mit dem steuerlichen Vertreter dafür zu sorgen, dass die betrieblichen Wirtschaftsgüter, für die in den Jahren davor Vorsteuern in Anspruch genommen worden waren, bei ihrem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen, sei es durch Verkauf oder Entnahme, jener Umsatzbesteuerung unterzogen werden, die infolge Unterlassung dieser Pflichten daher erst Jahre später im Oktober 2003 bei der USt – Veranlagung für 2000 im Schätzungsweg zugeschätzt werden musste. Zum Zeitpunkt der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für 2000 hatte die KEG ihre Tätigkeit aber längst eingestellt mit dem Ergebnis, dass zur Entrichtung der dabei vorgeschriebenen Gesellschaftsabgaben keine Mittel mehr vorhanden waren. Insgesamt trägt somit der Berufungswerber maßgeblichen Anteil daran, dass die Abgabenschuldigkeiten der KEG nicht bei dieser selbst, sondern nur mehr im Haftungsweg eingebracht werden können, was ebenfalls für seine Heranziehung zur Haftung spricht.

Im Übrigen erweist sich seine Haftungsinanspruchnahme aber auch deshalb als zweckmäßig, weil ein Großteil des Abgabenrückstandes der KEG außer bei dieser auch bei den anderen Haftungsschuldnern bisher nicht eingebracht werden konnte. Den Zweckmäßigkeitsüberlegungen steht gegenständlich im Übrigen auch die aktuelle wirtschaftliche Lage des Berufungswerbers nicht entgegen. Dass dieser im Zuge seines Konkursverfahrens sein gesamtes Liegenschaftsvermögen verloren hat, stellt schon deshalb keinen im Rahmen der Billigkeits-erwägungen zu beachtenden Grund dar, weil die Vermögenslosigkeit des Haftenden nach Rechtsprechung des VwGH in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung

steht (VwGH 16.10.2002, 99/13/0060). Außerdem haben Erhebungen der Berufungsbehörde zu den Einkommensverhältnissen des Berufungswerbers ergeben, dass sich dessen laufendes Erwerbseinkommen aus dem Angestelltenverhältnis bei der Y-GmbH seit Ende des Konkurses nicht unbeträchtlich erhöht hat. Da bereits im Antrag auf Annahme des Zahlungsplanes vom September 2003 im Hinblick auf dessen allfällige Ablehnung auch ein Antrag auf Abschöpfungsverfahren gestellt und dabei antragsbegründend, ausgehend vom damals wesentlich niedriger gewesenem Monatseinkommen des Berufungswerbers, für die fünf Jahre nach Konkurs ein zur Pfändung freier Einkommensbestandteil von 110,-- € pro Monat bekannt gegeben wurde, ist es mit Rücksicht auf das mittlerweile wesentlich gestiegene Erwerbseinkommen des Berufungswerbers trotz der im Berufungsschriftsatz für ihn wegen bestehender Zahlungspflichten im Zusammenhang mit dem Zahlungsplan behaupteten äußerst angespannten Finanzlage nicht von vorne herein als ausgeschlossen zu erachten, dass rückständige Abgaben der KEG auch beim derzeit erst 49 – jährigen Berufungswerber eingebracht werden können. Unter Abwägung all dieser Kriterien kommt die Berufungsbehörde daher zum Ergebnis, dass gegenständlich den erwähnten Zweckmäßigkeitsgründen Vorrang vor dem berechtigten Interesse des Rechtsmittelwerbers, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, einzuräumen; und dieser daher in Übereinstimmung mit der Entscheidung der Erstbehörde neben anderen Komplementären der KEG ebenfalls zur Haftung gemäß § 12 BAO heranzuziehen ist.

Bei der Geltendmachung der Haftung hat sich die Ermessensübung außer der Heranziehung dem Grunde nach auch auf das Ausmaß der Haftungsinanspruchnahme innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens zu beziehen. In diesem Zusammenhang ist aufgrund der sachlichen Gleichlagerung des Berufungsfalles (Haftungsbescheiderlassung nach Zahlungsplan) die allerdings zur Geschäftsführerhaftung nach §§ 9, 80 BAO ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes zu berücksichtigen, mit der erkannt wurde, dass es dann, wenn hinsichtlich des *Haftenden ein Zwangsausgleich bzw. ein Zahlungsplan zustande kommt, und die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor Konkurseröffnung verwirklicht wurden*, grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit entspricht, dass sich die Haftungsinanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote orientiert, wenngleich es der Behörde unbenommen ist, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend auch noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; VwGH 23.1.1997, 95//15/0173). Dieser Judikatur liegt, da eine erst nach einem abgeschlossenen Zahlungsplan bescheidmäßig geltend gemachte Haftung wie dargelegt keine Konkursforderung darstellt und daher auch nicht von den Rechtswirkungen des Zahlungsplanes erfasst sein kann, der Gedanke zugrunde, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haft-

ungsforderung von den Rechtswirkungen gemäß § 156 Abs. 1 KO erfasst worden wäre. Bringt man diese Rechtsansicht des Höchstgerichtes nun auf den gegenständlichen Haftungsfall zur Anwendung, so ergibt sich Folgendes:

Die Bestimmung der Gesellschafterhaftung nach § 12 BAO nennt als Tatbestandserfordernisse einerseits die (formalrechtliche) Stellung als Gesellschafter ua. einer KEG und andererseits den Bestand einer Abgabenschuld (im Sinne des § 4 Abs.1 BAO bzw. im Sinne spezieller Regelung in einem Abgabengesetz). Liegen beide Voraussetzungen vor, dann entsteht der Haftungsanspruch ex lege. Da der Berufungswerber bescheidmäßig erst nach rechtskräftig bestätigtem Zahlungsplan zur Haftung herangezogen wurde, wird im Folgenden untersucht, wann im Hinblick auf die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten der KEG ihm gegenüber der Haftungsanspruch jeweils entstanden ist. Maßgeblich ist dabei der jeweilige Entstehungszeitpunkt der Abgabenschuldigkeiten der KEG, weil § 12 BAO tatbestandsmäßig keine bescheidmäßig festgesetzte, sondern nur eine nach § 4 Abs. 1 BAO bzw. nach Spezialgesetzen entstandene Abgabenschuld bedingt, und damit im Zeitpunkt des Entstehens des jeweiligen Abgabensanspruches gegenüber der Gesellschaft infolge Tatbestandsverwirklichung des § 12 BAO auch der entsprechende Haftungsanspruch gegenüber den Gesellschaftern der KEG (ua. dem Berufungswerber) entstanden ist.

Für die am 15. Februar 2001 fällig gewesene Nachforderung an Umsatzsteuer 2000 ist der Abgaben- und damit auch der Haftungsanspruch (Anmerkung: nicht jedoch die Haftungsschuld als Gesamtschuld, weil diese erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung am 23. Februar 2004 begründet wurde) jedenfalls vor Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Berufungswerbers entstanden. Dieser USt - Nachforderung 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, in dem 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, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist (Zif. 1 lit. a).

Für den Eigenverbrauch entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Gegenstände für die im § Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 bezeichneten Zwecke (Anmerkung: für unternehmensfremde Zwecke) verwendet worden sind."

Der Abgabensanspruch hinsichtlich des Säumniszuschlages 1 zur USt 2000 ist mit fruchtlosem Ablauf des Fälligkeitstages der USt – Nachforderung 2000 am 15. Februar 2001 entstanden. Zum selben Zeitpunkt, also noch vor Konkurseröffnung, ist diesbezüglich auch der Haftungs-

anspruch nach § 12 BAO gegenüber dem Berufungswerber entstanden. § 217 Abs. 1 BAO in der für das Jahr 2001 geltenden Fassung lautete 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 SZ – Pflicht regeln, fanden hinsichtlich der nicht entrichteten USt – Restschuld 2000 keine Anwendung, sodass der Abgabensanspruch für den diesbezüglichen Säumniszuschlag 1 bzw. der entsprechende Haftungsanspruch nach § 12 BAO jedenfalls bereits mit dem oben genannten Datum vor Eröffnung des Konkursverfahrens des Berufungswerbers verwirklicht wurde.

Gemäß § 135 erster Halbsatz BAO idgF kann die Abgabebehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent 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 Abgabensanspruch 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, letzterer also erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens des Berufungswerbers, entstanden.

Dieser Verspätungszuschlag wurde bis zu seiner Fälligkeit am 10. November 2003 nicht entrichtet, und deshalb davon ebenfalls ein Säumniszuschlag 1 angelastet. Der Abgabensanspruch dieses Säumniszuschlages 1 ist gemäß § 217 BAO idgF 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 und lag ebenfalls bereits nach dem Konkursedikt des Berufungswerbers.

Gemäß § 26 Abgabensexekutionsordnung hat der Abgabenschuldner für Amtshandlungen des Vollstreckungsverfahrens ua. die Pfändungsgebühr anlässlich einer Pfändung im Ausmaß von 1 % vom einzubringenden Abgabebetrag zu entrichten (Absatz 1 lit. a). Die im Absatz 1 genannten Gebühren sind auch dann zu entrichten, wenn die Amtshandlung ua. erfolglos verlief (Absatz 2). Außer den gemäß Absatz 1 zu entrichtenden Gebühren hat der Abgabenschuldner auch die durch die Vollstreckungsmaßnahme verursachten Barauslagen zu ersetzen (Absatz 3 erster Satz). Aufgrund dieser Bestimmungen sind die Abgabensprüche 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. Dies war ebenfalls erst nach der in Rede stehenden Konkurseröffnung.

Resümierend ist also festzuhalten, dass im Hinblick auf die im angefochtenen Bescheid enthaltenen Abgabenschuldigkeiten der KEG die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des jeweiligen Haftungsanspruches gegenüber dem Berufungswerber nach § 12 BAO in zwei Fällen bereits vor dessen Konkurseröffnung verwirklicht wurden, nämlich betreffend Umsatzsteuer 2000 und Säumniszuschlag 1 von der U 2000. Im Sinne obiger Rechtsprechung wird der Berufungswerber daher aus Anlass dieser Berufungsentscheidung für die bei der KEG derzeit noch im Umfang von 18.893,43 € aushaftende Umsatzsteuer 2000 und den bei dieser mit 509,51 € rückständigen Säumniszuschlag 1 der U 2000 trotz grundsätzlichen Vorliegens der Haftungs Voraussetzungen im Sinne des § 12 BAO und Nichtanwendbarkeit der §§ 156 Abs. 1 und 197 KO im Rahmen dieser Ermessensübung aus Billigkeitsüberlegungen jeweils nur im Ausmaß der 4 % - igen Zahlungsplanquote, hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 also nur im Umfang von 755,74 € und hinsichtlich des diesbezüglichen Säumniszuschlages 1 nur im Umfang von 20,38 €, als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen. Demgemäß waren die Haftungsbeträge zur Umsatzsteuer 2000 und zum Säumniszuschlag 1 der U 2000 gegenüber dem angefochtenen Bescheid spruchgemäß (bezüglich USt 2000 noch weiter) einzuschränken, und war dieser Haftungsberufung damit auch aus vorstehenden Gründen teilweise Folge zu geben.

Für die übrigen Haftungsabgaben konnte es im Rahmen dieser Berufungsentscheidung jedoch, da diesbezüglich die Haftungs Voraussetzungen nach § 12 BAO grundsätzlich vorliegen und die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung dieser Haftungsansprüche erst nach dem Konkursdikt des Berufungswerbers verwirklicht wurden, zu keinen betragsmäßigen Einschränkungen auf die Zahlungsplanquote im Rahmen der Ermessensübung kommen. Hinsichtlich des bei der KEG noch rückständigen Verspätungszuschlages, Säumniszuschlages 1 zum Verspätungszuschlag und der rückständigen Exekutionsgebühren erweist sich der angefochtene Haftungsbescheid also als gesetzmäßig. Unter Berücksichtigung aller genannten Umstände erfolgte die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der KEG demnach im Ausmaß von 3.656,37 € zu Recht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 24. Februar 2006