

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Karl Kittinger, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 4/5/10 vom 21. August 2013, betreffend Haftung gemäß § 12 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Februar 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 15.176,39 anstatt € 23.640,00 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 21. August 2013 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf) als Haftungspflichtigen gemäß § 12 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma D-OG im Ausmaß von € 23.640,00 in Anspruch.

Die Haftung wurde hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

| Abgabenart | Zeitraum | Höhe in Euro |
|---------------------|----------|--------------|
| Umsatzsteuer | 2010 | 4.000,00 |
| Säumniszuschlag 1 | 2011 | 80,00 |
| Zwangsstrafe | 2011 | 6.000,00 |
| Umsatzsteuer | 2011 | 12.000,00 |
| Verspätungszuschlag | 2011 | 1.200,00 |
| Säumniszuschlag 1 | 2012 | 240,00 |
| Säumniszuschlag 2 | 2012 | 120,00 |

Summe: 23.640,00

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

„Gemäß § 12 der Bundesabgabenordnung in der geltenden Fassung haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen „Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung.

Komplementäre haften unmittelbar, primär, unbeschränkt, unbeschränkbar, persönlich und solidarisch“.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 11. September 2013 beantragte der Bf, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und führte zur Begründung wie folgt aus:

„1. Die Geltendmachung von Haftungen im Sinne des § 7 i.V.m. §§ 224 und 225 BAO stellt nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre eine behördliche Maßnahme dar, welche im Ermessen der Behörde liegt. Dieses Ermessen ist in § 20 der Bundesabgabenordnung geregelt und sind demnach Ermessungsentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Im vorliegenden Fall war ich nun Gesellschafter der Firma D-OG , wobei aber alle Geschäftsführungshandlungen ausschließlich vom ursprünglich allein zeichnungsberechtigten Gesellschafter ED vorgenommen wurden. Alle anderen zahlreichen Gesellschafter waren ursprünglich als „nicht vertretungsbefugt“ im Firmenbuch eingetragen und wurde dies erst nachträglich geändert.

Konkret hatte ich auch keinen Einfluss auf die Geschäftsführung und war dieser weisungsunterworfen. Bei dieser Sachlage stellt sich die Frage, warum gerade ich von der Behörde zur Haftung herangezogen wurde. Der angefochtene Bescheid lässt eine nähere Begründung der diesbezüglichen Ermessungsübung vollkommen vermissen.

2. Das Finanzamt hat Umsatzsteuerbescheide an die D-OG erlassen, da die OG es verabsäumt hat, Steuererklärungen abzugeben. Mit gesonderter Eingabe beantrage ich, diese Abgaben nicht festzusetzen, weil

a) die OG selbst überhaupt nicht unternehmerisch tätig war,

b) die unternehmerische Tätigkeit von der E-KG ausgeübt wurde und diese Gesellschaft ausschließlich Parkett-Verlegearbeiten gegenüber bauausführenden Firmen im Subauftrag durchgeführt hat. Auch ich war immer bei derartigen Aufträgen eingesetzt, insbesondere für die Firmen PB sowie Firma SO .

Sämtliche Umsätze der E-KG bzw. allenfalls der D-OG sind somit Bauleistungen und es wurde daher auch keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Bei dieser Sachlage kann aber naturgemäß auch keine Umsatzsteuerpflicht entstehen. Die Heranziehung zur Haftung erfolgt somit für Steuern, die mangels Abgabe von Steuererklärungen quasi als Strafsteuer festgesetzt worden sind, aber jeglichem Realitätsbezug entbehren.

3. Die Geltendmachung einer Haftung für derartige Abgaben ist - auch unter dem in Punkt 1. erwähnten Ermessungsgesichtspunkt - unzutreffend.

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevereinscheidung vom 22. Jänner 2015 teilweise statt und setzte die Haftungssumme von € 23.640,00 um € 7.560,00 auf € 16.080,00 herab.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

| Abgabenart | Zeitraum | Höhe in Euro |
|-------------------|----------|--------------|
| Umsatzsteuer | 2010 | 4.000,00 |
| Säumniszuschlag 1 | 2011 | 80,00 |
| Umsatzsteuer | 2011 | 12.000,00 |

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

„Mit Beschluss des Gs vom Da1 wurde betreffend der Fa. D-OG , Firmenbuchnummer Nr1 , ein Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet. In der Folge wurde die Gesellschaft aufgelöst.

Hr. CB war laut Firmenbuch unbeschränkt haftender Gesellschafter vom 17.06.2010 bis 1.10.2012.

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

Vom Haftungstatbestand des § 12 BAO werden Gesellschafter der Personengesellschaften nach dem UGB (OG, KG) erfasst.

Der unbeschränkt haftende Gesellschafter einer OG haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft unmittelbar, primär, unbeschränkt, unbeschränkbar, persönlich und solidarisch.

Gemäß § 128 Unternehmensgesetzbuch (UGB) sind entgegenstehende Vereinbarungen Dritten gegenüber unwirksam.

Die Haftungsinanspruchnahme nach § 12 BAO stellt keine Verschuldensfrage wie sich aus § 9 BAO in Zusammenhang mit z. B. Geschäftsführern einer GesmbH ergibt. Somit tritt der Umfang der Vertretung entgegen den Haftungsbestimmungen des UGB zurück.

§ 12 ist keine Ausfallhaftung. Die Nachrangigkeit der Haftung ist aber auch hier zu berücksichtigen. 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. Da die Gesellschaft aufgelöst wurde, ist eine Einbringlichkeit bei dieser nicht mehr gegeben.

Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem 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. Der Beschwerdeführer hat nicht einmal angedeutet, inwieweit die Einbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Gesellschaft selbst gegeben sei.

Bei der Ermessensübung sind zwar auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen, 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. Das Alter des Beschwerdeführer (Jahrgang 1989) spricht gerade für die Geltendmachung der Haftung.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht.

Die Verringerung der Haftungsschuld ergab sich durch den Wegfall von Abgaben, die erst nach Ausscheiden von Hrn. B aus der OG als Komplementär fällig wurden.

Aus den genannten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden“.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) vom 4. Februar 2015 nahm der Bf zur Begründung der durch diesen Vorlageantrag angefochtenen Beschwerdeentscheidung vom 22. Jänner 2015 wie folgt Stellung:

"1. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde ich für (geschätzte) Umsatzsteuern der D-OG zur Haftung herangezogen. Bereits in meiner Beschwerde vom 11.09.2013 habe ich darauf hingewiesen, dass die Abgabensfestsetzung gegenüber der D-OG zu Unrecht erfolgte. Mit Eingabe vom 11.9.2013 wurde für die D-OG beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 23.1.2013, mit dem eine Umsatzsteuer in Höhe von

€ 12.000,00 im Schätzungswege festgesetzt worden ist, gem. § 299 BAO aufzuheben, da sich der Spruch als nicht richtig erweist. Außerdem wurde beantragt, den an die D-OG gerichteten Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 19.1.2012 im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens aufzuheben und die Umsatzsteuer 2011 und 2010 mit € 0,00 festzusetzen. Die offenkundige Unrichtigkeit der Umsatzsteuerfestsetzungen wurde in den genannten Eingaben ausführlich begründet, wobei es im Wesentlichen darum geht, dass Umsätze überhaupt nicht von der D-OG, sondern von der D-KG erzielt wurden. Selbst wenn der OG Umsätze zuzurechnen wären, so könnten dies aufgrund des amtsbekannten Sachverhaltes nur Bauleistungsumsätze im Rahmen von Subaufträgen sein, bei denen die Umsatzsteuerpflicht kraft zwingenden Rechts auf den Rechnungsempfänger übergeht.

Rechnungen mit Mehrwertsteuer wurden nicht ausgestellt und wird dies vom Finanzamt auch in den Umsatzsteuerbescheiden gar nicht behauptet. Die Bescheide wurden lediglich erlassen, weil es die OG verabsäumt hat, Steuererklärungen abzugeben. Eigentlich hat sie dies gar nicht verabsäumt, weil sie eben keine Umsätze erzielt hat. Eine Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen ist bisher seitens des Finanzamtes in keiner Weise erfolgt.

Für die Abgaben, für welche ich mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung herangezogen werde, werden auch zahlreiche weitere Gesellschafter zur Haftung herangezogen. Die Geltendmachung von Haftungen ist aber insgesamt begrenzt mit der Summe der Schulden, für welche gehaftet wird.

Zusammenfassend bestreite ich daher die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben sowie die Berechtigung der Ermessensentscheidung, mich zur Haftung im durchgeführten Ausmaß heranzuziehen. Ich beantrage daher

- I. den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben,
- II. eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und
- III. die Entscheidung durch den ganzen Senat".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 128 UGB haften die Gesellschafter einer Offenen Gesellschaft (OG) für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner unbeschränkt. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

Diese Haftung trifft demnach ua. Gesellschafter einer OG. Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Der persönlich haftende Gesellschafter einer OG haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft unmittelbar, primär, unbeschränkt, unbeschränkbar, persönlich und solidarisch (Ritz, BAO³, § 12 Tz 3).

Die Stellung des Bf als persönlich haftender Gesellschafter, welche gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug im Zeitraum von 17. Juni 2010 bis 1. Oktober 2012 bestand, wurde nicht bestritten und steht daher zweifelsfrei fest.

Unbestritten ist auch, dass die Abgabenbescheide der OG zugestellt wurden.

Besteht der rechtliche Status eines Gesellschafters, so vermag § 12 BAO wirksam zu werden. Ein persönlich haftender Gesellschafter haftet auch dann, wenn ihm de facto kein Einfluss auf die Betriebsführung zukommt (vgl. Ritz, BAO⁵, § 12 Tz 1 mit Hinweis auf VwGH 1.12.1986, 85/15/0207 betreffend Haftung eines Komplementärs; ebenso UFS 7.1.2008, RV/0182-K/06).

Der Einwand des Bf, dass er keinen Einfluss auf die Geschäftsführung gehabt habe und dieser weisungsunterworfen gewesen sei, kann ihn daher nicht von der Haftung befreien. Abgesehen davon kann sich ein Gesellschafter, auch wenn er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, von den Angelegenheiten der Gesellschaft persönlich unterrichten, die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen und sich aus ihnen einen Jahresabschluss oder, wenn keine Pflicht zur Rechnungslegung besteht, eine sonstige Abrechnung anfertigen oder die Vorlage eines solchen Abschlusses oder einer solchen Abrechnung fordern (§ 118 Abs 1 UGB). Eine dieses Recht ausschließende oder beschränkende Vereinbarung steht der Geltendmachung des Rechtes nicht entgegen, wenn Grund zu der Annahme unredlicher Geschäftsführung besteht (§ 118 Abs 2 UGB).

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid richtet sich im Wesentlichen gegen die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben.

Diese ist jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenso wie im Verfahren nach § 9 BAO auch im Verfahren nach § 12 BAO nicht zu erörtern. (z.B. VwGH 17.9.1996, 92/14/0138). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Der Bf wird dadurch jedoch in seinen Rechten nicht verletzt, da gemäß § 248 BAO der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde erheben kann.

Im Hinblick auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann auch der Einwand, dass der Bf mit gesonderter Eingabe beantragt habe, diese Abgaben nicht festzusetzen, der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht zum Erfolg verhelfen. Wird neben einer Berufung gegen den Haftungsbescheid eine Berufung gegen den Abgabenanspruch erhoben, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden,

weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch abhängt (vgl. 17.10.2001, 2001/13/0127).

Bezüglich des Vorbringens des Bf, der angefochtene Bescheid lasse eine nähere Begründung der Ermessungsübung vollkommen vermissen, ist vorerst darauf hinzuweisen, dass § 12 BAO keine Ausfallhaftung ist. Die Nachrangigkeit der Haftung ist aber auch hier zu berücksichtigen. 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.

Im vorliegenden Fall ist nicht nur von einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung, sondern von einer Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der D-OG auszugehen, da mit Beschluss des Gs vom Da1 betreffend der Fa. D-OG, Firmenbuchnummer Nr1, ein Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet wurde.

Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Gesellschafter einer OG haften solidarisch.

Soweit der Bf vorbringt, dass für die haftungsgegenständlichen Abgaben auch zahlreiche weitere Gesellschafter zur Haftung herangezogen werden, die Geltendmachung von Haftungen aber insgesamt begrenzt mit der Summe der Schulden sei, für welche gehaftet werde, ist dem entgegenzuhalten, dass ein Gesamtschuldverhältnis vorliegt, da mehrere Personen eine unteilbare Sache schulden. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Bf wird durch den Hinweis auf weitere Haftende schon deshalb nicht dargelegt, weil damit keine in den persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnissen des Bf gelegene bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Umstände dargelegt werden.

Gesamtschuldverhältnisse erlöschen durch die Erfüllung. Soweit der Gläubiger durch Leistung eines Schuldners befriedigt wird, werden alle anderen Schuldner von ihrer Verbindlichkeit befreit. Der Gläubiger bekommt daher insgesamt die Leistung nur einmal (§ 893 ABGB).

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Zwangsstrafen 2011 in Höhe von € 6.000,00, des Verspätungszuschlages 2011 in Höhe von € 1.200,00 und Säumniszuschlägen 2012 in Höhe von € 360,00 wurde der Beschwerde bereits mit Beschwerdeentscheidung vom 22. Jänner 2015 zu Recht stattgegeben, da diese Abgaben erst nach Ausscheiden des Bf als Gesellschafter fällig wurden.

Da sich zudem die Umsatzsteuer 2010 durch die Zahlung eines weiteren Haftungspflichtigen von € 4.000,00 auf nunmehr € 3.096,39 laut Rückstandsaufgliederung vom 9. Februar 2016 reduziert hat und die Haftung insoweit erloschen ist, war die Haftung für diese Abgabenschuldigkeit entsprechend einzuschränken.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 12 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die laut Rückstandsaufgliederung vom 9. Februar 2016 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der D-OG im Ausmaß von € 15.176,39 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 25. Februar 2016