



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. H, SU, vertreten durch StB-GmbH, vom 24. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes S vom 25. November 2002, mit dem Mag. H nach § 6 Bundesabgabenordnung zur Haftung für rückständige Abgabenschuldigkeiten der A+H GesBR in Höhe von 38.087,53 Euro herangezogen wurde, entschieden:

Der angefochtene Haftungsbescheid vom 25. November 2002 wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 4. November 1997 wurde dem Finanzamt rückwirkend zum 1. Jänner 1996 die Gründung der A+H GesBR (Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) mit dem Unternehmensgegenstand "Vermittlung von Kunst und Künstlern" und Sitz in S, U-Straße, angezeigt und um deren steuerliche Erfassung ersucht. Als bevollmächtigte Vertreterin und gemeinsame Zustellbevollmächtigte der Personengemeinschaft, an der A zu zwei Drittel und Mag. H zu einem Drittel beteiligt waren, wurde bereits in der Gründungsanzeige A namhaft gemacht. Spätere Änderungen dieser Vertretungsbefugnis und Zustellbevollmächtigung bzw. dagegen vom zweiten Gesellschafter erhobene Widersprüche sind nicht aktenkundig.

In den Jahren 2000/2001 fand bei dieser danach unter Steuernummer xy zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung und Umsatzsteuererhebung erfassten Personengesellschaft bürgerlichen Rechtes eine Aufzeichnungsprüfung (§ 151 BAO) für die Jahre 1996 bis 1999 und gleichzeitig eine Umsatzsteuernachschau für die Monate Jänner bis Dezember 2000 statt. Dabei wurden für den gesamten Prüfungszeitraum gravierende formelle und

materielle Aufzeichnungsmängel und für den Nachschauzeitraum bisherige Nichtentrichtungen bzw. -bekanntgaben von USt - Vorauszahlungen festgestellt (Tz. 12, 15 und 18 des Prüfungsberichtes vom 19. Februar 2001). Wegen dieser Prüfungsfeststellungen wurden die Umsätze und Gewinne der Personengesellschaft für 1996 bis 1999 global geschätzt. Hinsichtlich der Umsatzsteuern 1996 bis 1999 erfolgten dabei gegenüber den bisher erklärten und teilweise schon veranlagt gewesenen Bemessungsgrundlagen Erlöszuschätzungen von 400.000,-- S, 700.000,-- S, 1.000.000,-- S bzw. 1.500.000,-- S (Tz. 17 des Berichtes), als einheitliche Gewinne dieser Jahre wurden im Feststellungsverfahren jeweils 20 % der zugeschätzten Umsätze (1996: 80.000,-- S; 1997: 140.000,-- S; 1998: 200.000,-- S und 1999: 300.000,-- S) zum Ansatz gebracht. Bei den gesonderten Gewinnfeststellungen für 1996 bis 1999 wurden diese geschätzten Gewinne den Gesellschaftern entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen zu zwei bzw. einem Drittel als gewerbliche Einkünfte zugerechnet (Tz. 24 des Berichtes).

Mit Bescheiden vom 22. Februar 2001 wurden aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen unter anderem die Umsatzsteuerverfahren der Personengesellschaft für 1996 und 1998 wieder aufgenommen und neue Sachbescheide mit Umsatzsteuernachforderungen für 1996 von 76.446,-- S (5.555,55 €) und für 1998 von 97.137,-- S (7.059,22 €) erlassen. Für die noch nicht veranlagt gewesenen Umsatzsteuern 1997 und 1999 ergingen mit selbem Datum Erstbescheide mit Nachforderungen gegenüber dem jeweiligen USt - Vorsoll für 1997 von 63.287,-- S (4.599,25 €) und für 1999 von 195.509,-- S (14.208,19 €). Für den USt – Voranmeldungszeitraum Jänner bis Dezember 2000 erging am selben Tag ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid, mit dem aufgrund geschätzter Erlöse von 1.800.000,-- S eine Zahllast für 12/2000 von 360.000,-- S festgesetzt wurde (Tz. 14, 18 und 23 des Prüfungsberichtes). Im Zusammenhang mit diesen Abgabenvorschreibungen kam es für die Personengesellschaft mit weiteren Bescheiden vom 9. März 2001 auch zur Festsetzung von Säumniszuschlägen von den USt - Nachforderungen für 1999 und 12/2000 von 3.910,-- S (284,15 €) und 7.200,-- S (523,24 €), mit Bescheid vom 10. Juni 2002 zur Anlastung von Stundungszinsen 2002 (Fälligkeit 17. Juli 2002) von 4.873,36 € und mit Bescheiden vom 16. Juli und 18. Oktober 2002 zur Vorschreibung von Pfändungsgebühren und Barauslagen 2002 von 607,42 € und 0,51 € (Fälligkeit 10. Juli 2002) bzw. 400,61 € und 4,58 € (Fälligkeit 24. Oktober 2002). Soweit aus den vorgelegten Verwaltungsakten ersichtlich, waren jedenfalls sämtliche aus Anlass der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Bescheide vom 22. Februar 2001 laut Bescheidkopf jeweils an A und H adressiert bzw. gerichtet. Die Zustellung dieser Bescheide erfolgte aktenkundig an A unter eingangs angeführter Sitzadresse der Personengemeinschaft. Am 23. März 2001 legte A gegen sämtliche oben angeführten Bescheide vom 22. Februar 2001 Rechtsmittel ein. Diese Berufungen wurden mit Feststellungsbescheiden vom 1. Februar

2002 nach erfolglos gebliebenen Mängelbehebungsaufträgen vom Finanzamt gemäß § 275 BAO für zurückgenommen erklärt, womit die Gewinnfeststellungs- und Umsatzsteuerbescheide für 1996 bis 1999 und der USt - Festsetzungsbescheid für 12/2000 in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 25. Mai 2001 zeigte A dem Finanzamt an, dass Mag. H bereits Ende 1999 als Gesellschafter der GesBR ausgeschieden und die Personengesellschaft zum 31. Dezember 1999 beendet worden wäre. Aus selbem Grund wurde mit weiteren Eingaben vom 9. und 23. September 2002 namens der Personengesellschaft auch um Nullveranlagung der Umsatzsteuer 2000 und Nichterlassung von Gewinnfeststellungsbescheiden für diesen Zeitraum ersucht. Aufgrund des danach antragsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheides 2000 vom 24. September 2002 kam es für die (bereits beendete) Personengesellschaft zu einer Umsatzsteuergutschrift in Höhe des für 12/2000 bescheidmäßig festgesetzt gewesenen Vorsolls von 360.000,-- S (26.162,22 €). Wegen Währungsumrechnungsdifferenzen verblieb dabei allerdings ein USt - Restbetrag 12/2000 von 0,01 € am Abgabenkonto weiterhin rückständig.

Am 18. November 2002 wurde die A+H GesBR wegen der für sie angezeigten Beendigung als Steuersubjekt gelöscht. Zu diesem Zeitpunkt haftete am Abgabenkonto der Gesellschaft ein Rückstand von 38.087,53 € aus, der sich aus Umsatzsteuer 1996 von 3.148,63 €, Umsatzsteuer 1997 von 4.599,25 €, Umsatzsteuer 1998 von 7.059,22 €, Umsatzsteuer 1999 von 14.208,19 €, Säumniszuschlag 1 (2000) zur USt 1999 von 284,15 €, Umsatzsteuer 12/2000 von 0,01 €, Säumniszuschlag 1 (2001) zur USt 12/2000 von 523,24 €, Stundungszinsen 2002 von 4.873,36 € und Pfändungs- sowie Postgebühren 2002 in Höhe von 607,42 €, 0,51 €, 400,61 € und 4,58 € zusammensetzte.

Mit Bescheiden vom 25. November 2002 nahm das Finanzamt A und Mag. H gestützt auf § 6 BAO als ehemalige Gesellschafter je als Haftungspflichtige für die bei der A+H GesBR aushaftenden Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 38.087,53 € in Anspruch.

Dagegen erhob in der Folge nur Mag. H durch seine ausgewiesene steuerliche Vertreterin am 24. Dezember 2002 Berufung und brachte dabei sinngemäß zusammengefasst wie folgt vor: Anlässlich einer persönlichen Finanzamtssprache am 22. August 2002 wäre bereits dargelegt worden, dass sich der Berufungswerber an der 1996 gegründeten Personengesellschaft bloß gefälligkeitshalber über Gesuch seiner geschiedenen Gattin A beteiligt hätte, weil deren damaliger Lebensgefährte M wegen eines Insolvenzverfahrens geschäftsunfähig gewesen wäre. Diesem Ersuchen hätte sich der Berufungswerber trotz Bedenken nicht entziehen können, weil er seiner geschiedenen Gattin insoweit verpflichtet gewesen wäre, als diese zuvor seine Vermarktung als Künstler betrieben und ihm dadurch entsprechenden

Bekanntheitsgrad verschafft hätte. Seine Gesellschaftsbeteiligung sollte vereinbarungsgemäß etwa ein Jahr dauern bis M die Geschäftsfähigkeit wieder erlangt hätte.

Rund ein Jahr nach Gesellschaftsgründung wäre der Berufungswerber an die Zweitgesellschafterin wegen seines Ausscheidens aus der Gesellschaft heran getreten, dabei jedoch auf erheblichen Widerstand gestoßen, weil M noch immer geschäftsunfähig gewesen wäre.

Nach wiederholten Versicherungen der Zweitgesellschafterin, dass er im Zusammenhang mit seiner Gesellschafterstellung kein Risiko trage, weil er ohnedies nur einen Drittelanteil hielte, hätte sich der Berufungswerber weiterhin als Gesellschafter zur Verfügung gestellt, die Geschäfte der Gesellschaft hätten jedoch wie schon davor ausschließlich A und deren Lebensgefährte geführt. Wiederholte Versuche des Berufungswerbers, Einsicht in die Geschäftsbücher der Gesellschaft zu erhalten, wären von den geschäftsführenden Organen mit der Begründung, dass ohnedies alles seine Richtigkeit hätte, regelmäßig unterbunden worden. Bei einer deshalb mit der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft arrangierten Unterredung sei dem Berufungswerber sodann ebenfalls versichert worden, dass die Geschäftsgebarung der Gesellschaft ordnungsgemäß wäre. Abgesehen davon, dass er in diese keinerlei Einblick gehabt hätte, hätte der Berufungswerber auch keine nennenswerten finanziellen Vorteile aus der Tätigkeit der Gesellschaft gezogen, außer dass seine persönliche Buchhaltung damals mit jener der Gesellschaft miterledigt worden wäre.

1998/1999 wären ihm Konflikte zwischen der steuerlichen Vertretung und der Zweitgesellschafterin zur Kenntnis gelangt. Unmittelbar später wäre dann auch die Beziehung zwischen A und M in die Brüche gegangen. Diese Umstände und der Rat eines informierten Dritten, ehest möglich aus der Gesellschaft auszuscheiden, hätten den Berufungswerber im Herbst 1999 zum Vollzug dieses Schrittes bewogen. Nachdem er sich zuvor noch beim Finanzamt telefonisch über die entsprechende Vorgangsweise erkundigt hätte, hätte er der Zweitgesellschafterin unmittelbar später seinen Austritt aus der Personengemeinschaft mitgeteilt und diese um die entsprechenden Veranlassungen ersucht. Danach hätte er nie mehr an diese Gesellschaft gedacht, bis im Sommer 2002 das Finanzamt völlig unerwartet mit Abgabeforderungen aus dieser Gesellschafterstellung an ihn herangetreten wäre.

Die nunmehr vorgeschriebenen Haftungsschuldigkeiten könne der Berufungswerber aber nicht entrichten, weil sein Einkommen aus der Tätigkeit als Bildhauer und Restaurator gerade zur Deckung des eigenen Lebensunterhaltes und zur finanziellen Unterstützung der beiden noch studierenden Söhne aus der Ehe mit der Zweitgesellschafterin ausreiche. Sein fortgeschrittenes Alter, der angegriffene Gesundheitszustand (Wirbelsäulenabnutzung) und die Abhängigkeit von öffentlichen Aufträgen ließen aber auch für die Zukunft keine verbesserte Einkommenssituation erwarten. Gegen die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme spreche im Übrigen auch, dass diese für den gesamten Abgabenrückstand der Gesellschaft

erfolgt, der Berufungswerber aber nur zu einem Drittel an der Gesellschaft beteiligt gewesen wäre. Außerdem treffe den Einschreiter kein Verschulden am Zustandekommen der hohen Abgabennachforderungen, weil er in die Geschäftsgebarung der Gesellschaft überhaupt nicht miteingebunden, sondern nur vorgeschobener Gesellschafter gewesen wäre. Zu berücksichtigen wäre auch, dass der Berufungswerber aus dieser Gesellschaft kaum wirtschaftliche Vorteile gehabt hätte, er seinen persönlichen abgabenrechtlichen Pflichten stets unbeanstandet nachgekommen und er allein es gewesen wäre, der die drei ehelichen Kinder nach der Scheidung von der Zweitgesellschafterin finanziell unterstützt hätte. Der Berufung möge daher aus den angeführten Gründen stattgegeben und der Rechtsmittelwerber aus der "Haftung" entlassen werden.

Das Finanzamt legte diese Haftungsberufung in der Folge unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Anhand der ebenfalls übermittelten Finanzamtsakten ist ersichtlich, dass für die Zweitgesellschafterin A nach deren unbeeinträchtigt gebliebenen Haftungsinanspruchnahme beim Bezirksgericht J am 30. Juni 2003 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet wurde. In diesem Verfahren meldete der Abgabengläubiger auch die Haftungsschuld als Forderung an. Am 13. Juni 2005 wurde dieses Schuldenregulierungsverfahren nach Abschluss eines 10% - igen Zahlungsplanes zugunsten der Gläubiger beendet.

Seit Erlassung der genannten Haftungsbescheide gingen am Abgabenkonto der A+H GesBR unter anderem auch aufgrund der Verteilungsquote im Schuldenregulierungsverfahren der A noch zwei Zahlungen und zwar am 8. Juni 2005 in Höhe von 4.047,30 € und am 22. August 2005 in Höhe von 3.808,75 € ein. Diese Gutschriften wurden auf die rückständigen Umsatzsteuern 1996 und 1997 verrechnet. Gegenwärtig ist das Gesellschaftskonto noch mit 30.231,48 € rückständig. Dieser Saldo enthält sämtliche im angefochtenen Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten mit Ausnahme der inzwischen vollständig entrichteten USt 1996 und teilweise getilgten USt 1997, die aktuell in Höhe von 2.270,19 € aushaftet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach ausgewiesener Aktenlage und damit in Einklang stehendem Rechtsmittelvorbringen hat sich der Berufungswerber mit Wirksamkeit 1. Jänner 1996 mit seiner geschiedenen Gattin A vorrangig zum Zweck der Vermarktung von Kunst und Künstlern zur A+H GesBR verbunden. An dieser zweigliedrigen Personengesellschaft im Sinne des § 1175 ABGB war er zu einem und die Zweitgesellschafterin zu zwei Drittel beteiligt. Ende 1999 schied der Berufungswerber durch Austrittserklärung gegenüber der Zweitgesellschafterin ohne gleichzeitige Nachbesetzung seiner Gesellschafterposition aus dieser Erwerbsgesellschaft aus, womit diese zeitgleich als aufgelöst galt, weil die Rechtsfigur der Einmanngesellschaft für

Personengesellschaften bürgerlichen Rechtes gesetzlich nicht vorgesehen ist (OGH v. 29.4.2004, 6 Ob 262/03b; OGH v. 27.3.1990, 5 Ob 560/90; ÖStZ 1997, 44; ÖStZ 1992, 334).

Aufgrund einer in den Jahren 2000/2001 durchgeführten Aufzeichnungsprüfung und USt - Nachschau und der dabei getroffenen Feststellungen kam es für die bereits beendet gewesene A+H GesBR im Februar 2001 vorerst zu bescheidmäßigen Nachforderungen an Umsatzsteuern für 1996 bis 1999, Umsatzsteuern 1-12/2000 und in weiterer Folge zur Vorschreibung von diversen damit in Zusammenhang stehenden Nebengebühren (Säumniszuschläge, Stundungszinsen, Vollstreckungskosten). Aus den zur Erledigung dieser Haftungsberufung übermittelten Gesellschaftsakten (USt-, Gewinnfeststellungs- und Einbringungsakt) ergibt sich, dass sämtliche anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfungen erlassenen Bescheide vom 22. Februar 2001 (Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide für 1996 bis 1999 sowie USt - Festsetzungsbescheid für 12/200) aufgrund namentlicher Anführung im jeweiligen Bescheidkopf an A und Mag. H gerichtet, beide ehemaligen Gesellschafter also Bescheidadressaten waren. Da die Gesellschafterin A bis zur Gesellschaftsauflösung aktenkundig unwidersprochene bevollmächtigte Vertreterin der GesBR und gemeinsame Zustellbevollmächtigte der Gesellschafter und auch nach Gesellschaftsbeendigung kein anderer Zustellbevollmächtigter namhaft gemacht worden war, wurden sämtliche Bescheide vom 22. Februar 2001 mit Wirksamkeit auch für den Berufungswerber an A zugestellt (vgl. § 81 Abs. 6 ff. BAO). Für die weiteren im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfungen erlassenen Nebengebührenbescheide können Feststellungen im vorstehenden Sinn im Zuge dieser Berufungsentscheidung nicht getroffen werden, weil sich in den vorgelegten Verwaltungsakten keine Ausfertigungen dieser Bescheide in Papierform befinden.

Die aus Anlass der abgabenbehördlichen Prüfungen und der nachfolgenden Nebengebührenfestsetzungen vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten wurden abgesehen von darauf verrechneten Gutschriften aufgrund einer Umbuchung vom 26. September 2001 iHv. 393,-- S, aufgrund des Nullveranlagungsbescheides für Umsatzsteuer 2000 vom 24. September 2002 iHv. 26.162,22 € und aufgrund der Umsatzsteuersondervorauszahlung für 2001 vom 14. November 2002 iHv. 2.378,36 € nicht entrichtet. Per 19. November 2002 haftete am Abgabenkonto der A+H GesBR deshalb ein aus diesen Abgabenvorschreibungen resultierender Gesamtrückstand von 38.087,53 € aus. Für diesen Rückstand bei der bereits aufgelösten GesBR nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 25. November 2002 den Berufungswerber und die Zweitgesellschafterin als ehemalige Gesellschafter je gemäß § 6 BAO als Haftungspflichtige in Anspruch. Dagegen erhob in der Folge nur der Rechtsmittelwerber Berufung und bekämpfte dabei seine Haftungsinanspruchnahme vordergründig deshalb, weil ihn am Zustandekommen des haftungsgegenständlichen Abgabenrückstandes der Gesellschaft überhaupt kein Verschulden treffe. Er hätte sich lediglich

gefälligkeitshalber als Gesellschafter der GesBR zur Verfügung gestellt, an der tatsächlichen Geschäftsführung durch die Zweitgesellschafterin und deren Lebensgefährten jedoch weder mitgewirkt noch darauf eine Einflussmöglichkeit gehabt. Von ihm verlangte Einsichtnahmen in die Geschäftsbücher wären unter Hinweis auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsgebarung von den tatsächlich geschäftsführenden Organen stets niedergeschlagen, und diese Angaben letztlich auch von der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft gegenüber dem Berufungswerber bestätigt worden. Der Rechtsmittelwerber hätte aus seiner Gesellschafterstellung überdies auch keine nennenswerten wirtschaftlichen Vorteile gehabt. Außerdem wäre er trotz seiner Minderbeteiligung für den Gesamtabgabenrückstand der GesBR haftbar gemacht worden. Aufgrund der eingeschränkten finanziellen Verhältnisse, aktueller Unterhaltspflichten gegenüber zwei noch nicht selbsterhaltungsfähigen Kindern, des fortgeschrittenen Alters und der infolge eines Wirbelsäulenleidens nicht mehr uneingeschränkt möglichen Berufsausübung erweise sich die Entrichtung der Haftungsschuld für den Berufungswerber auch aus wirtschaftlichen und persönlichen Gründen unmöglich.

Mit obigen Einwänden des Rechtsmittelwerbers hätte sich die Berufsbehörde aus Anlass dieser Entscheidung nur dann näher auseinander zu setzen, wenn es sich beim angefochtenen Haftungsbescheid, wie von der Erstbehörde vermeintlich angenommen, tatsächlich um das zur Geltendmachung der rückständigen GesBR - Abgabenschuldigkeiten gegenüber dem Berufungswerber gesetzlich vorgesehene Rechtsinstrumentarium handeln würde. Für diesen Fall käme dem Berufungsvorbringen zweifellos Beachtlichkeit sowohl bei der Rechtmäßigkeitsprüfung des angefochtenen Bescheides als auch im Rahmen des bei der Haftungsanspruchnahme zu übenden Ermessens zu. Aufgrund gegebener Sach- und Rechtslage ist die Rechtsmittelbehörde aber für den vorliegenden Berufungsfall zum Ergebnis gelangt, dass der angefochtene *Haftungsbescheid* gegenüber dem Berufungswerber in seiner Eigenschaft als ehemaliger Gesellschafter der A+H GesBR überhaupt nicht erlassen werden hätte dürfen, dass dieser Rechtsakt also in seiner Gesamtheit gesetzwidrig (gewesen) ist. Dies trifft im Übrigen auch für den gegenüber der Zweitgesellschafterin erlassenen Haftungsbescheid zu, der jedoch unbekämpft geblieben und damit in Rechtskraft erwachsen ist.

„Haften“ bedeutet gemeinrechtlich das Einstehenmüssen für eine *fremde* Schuld (Ritz, Kommentar BAO² §§ 7 und 224 je Rz. 1). Haftungsbescheide können nach der geltenden Rechtsordnung immer nur dann erlassen werden, wenn eine vom Abgabenschuldner verschiedene Person aufgrund eines ausdrücklich gesetzlich normierten Haftungstatbestandes mit ihrem Vermögen oder bestimmten Wirtschaftsgütern für die fremde Abgabenschuld einstehen soll. In der Bundesabgabenordnung sind solche Haftungstatbestände (persönliche Haftungen) in den §§ 9 bis 16 taxativ geregelt (Ritz, Kommentar BAO² § 7 Rz. 8 und § 224 Rz. 3). Die Geltendmachung einer persönlichen Haftung im Sinne der §§ 9 bis 16 BAO erfolgt durch

Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO. Durch Erlassung eines Haftungsbescheides wird der persönlich Haftende zum Gesamtschuldner (Ritz, Kommentar BAO² § 7 Rz. 3).

Die im Spruch und in der Begründung des angefochtenen Bescheides vom 25. November 2002 angeführte Bestimmung *des § 6 BAO zählt nach dem Vorgesagten nicht zu den in der Abgabenverfahrensrechtsordnung abschließend geregelten Haftungstatbeständen* und stellt somit *keine rechtmäßige Grundlage für die Geltendmachung* einer darauf gestützten persönlichen Haftung *durch Haftungsbescheid* dar.

§ 6 Absatz 1 BAO normiert, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand im Sinne des § 891 ABGB) sind.

Nach Absatz 2 dieser Bestimmung sind Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, ebenfalls Gesamtschuldner; dies gilt insbesondere auch für die Gesellschafter (Mitglieder) einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) hinsichtlich jener Abgaben, für die diese Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als solche abgabepflichtig ist.

Bevor auf den Sinngehalt dieser Bestimmung im Folgenden näher eingegangen wird, ist vorzuschicken, dass Gesellschaften bürgerlichen Rechtes (§ 1175 ABGB) zivilrechtlich nicht rechtsfähig sind, ihnen also die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein, fehlt. Bezogen auf Verfahrenshandlungen begründet die Rechtsfähigkeit die Parteifähigkeit, also die abstrakte Fähigkeit, Träger von prozessualen Rechten und Pflichten zu sein. Das Abgabenrecht hat für seinen Bereich für zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde wie etwa die GesBR durch diverse gesetzliche Bestimmungen (z. B. § 19 UStG, §§ 186 und 188 iVm. § 191 Abs. 1 lit. a und lit. c BAO) normiert, dass diese Gebilde abgabenrechtlich teilweise rechtsfähig sind, ihnen also insbesondere Parteifähigkeit zukommt (Ritz, Kommentar BAO² § 79 Rz. 1 und 3; ÖStZ 1997, 44). Bei Zutreffen der entsprechenden materiell-rechtlichen Voraussetzungen sind zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personengemeinschaften im Sinne des § 1175 ABGB abgabenrechtlich daher aufgrund spezialgesetzlicher Regelung Unternehmer und Steuerrechtssubjekt, ebenso können aufgrund der abgabenrechtlichen Parteifähigkeit an solche Gebilde auch Umsatzsteuerbescheide, Feststellungsbescheide nach §§ 186 ff BAO und entsprechende Nebengebührenbescheide ergehen (VwGH v. 17.3.1976, 0999/75).

§ 6 BAO enthält zunächst die ganz allgemeine Aussage, dass mehrere Personen, die in ein abgabenrechtliches Gesamtschuldverhältnis einbezogen sind, für das Ganze, sie dem Abgabengläubiger also nicht nur in dem Verhältnis einzustehen haben, das ihrem Beitrag zum Zustandekommen des Abgabengegenstandes in seiner Gesamtheit entspricht. Unter Beachtung der Ermessenskriterien (§ 20 BAO) ist der Abgabengläubiger also berechtigt, den ganzen Anspruch bei jedem Mitschuldner geltend zu machen.

Aus § 6 Absatz 2 leg. cit. ergibt sich unmissverständlich, dass dann, wenn nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), wie etwa GesBR und schlichte Miteigentumsgemeinschaften, zufolge materiell-rechtlicher Bestimmungen (z.B. nach dem UStG) Abgabenschuldner sind, deren Gesellschafter (Mitglieder) aufgrund dieser Gesetzesstelle *Solidarschuldner* der vom Gebilde geschuldeten Abgaben sind (VwGH v. 22.2.1995, 95/13/0031; VwGH v. 25.11.1994, 92/17/0030). Normzweck dieser Bestimmung ist, dass die Gesellschafter (Mitglieder) einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) in Bezug auf die Abgaben, die die Vereinigung (Gemeinschaft) zwar als Abgabensubjekt trifft (insbesondere USt, vgl. § 19 Abs. 1 UStG), für die das Gebilde wegen Fehlens der bürgerlich-rechtlichen Rechtsfähigkeit aber selbst als Schuldner nicht herangezogen (Einhebungsschritte) werden kann, *unmittelbar als Schuldner* und zwar als Gesamtschuldner herangezogen werden können (Stoll, BAO - Kommentar § 6 S. 92). Dieses Gesamtsteuerschuldverhältnis für die Gesellschafter einer zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) entsteht nicht erst durch (bescheidmäßige) Geltendmachung des Anspruches gegenüber den Gesellschaftern, sondern bereits mit Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die gesamtschuldnerische Leistung knüpft (§ 4 BAO iVm. § 6 BAO). Zwischen den von den materiell-rechtlichen Tatbeständen erfassten als Einheit zu betrachtenden Personen, also den gemeinsam wirkenden Gesellschaftern etwa einer GesBR, wird das *Gesamtschuldverhältnis* demnach schon mit Verwirklichung der materiell-rechtlichen Tatbestände (z.B. § 19 Abs. 1 UStG) in Verbindung mit § 6 BAO *kraft Gesetzes* begründet. Der bescheidmäßigen Geltendmachung einer Gesamtschuld im Sinne des § 6 Abs. 2 BAO gegenüber einem Gesamtschuldner, mehreren oder allen Gesamtschuldnern (also gegenüber den GesBR- Gesellschaftern) kommt demnach keine konstitutive, sondern nur mehr feststellende Bedeutung zu (Stoll, BAO - Kommentar § 6 S. 91; SWK 1991, A V 5).

Mit Rücksicht auf diese Rechtsausführungen ist damit das Schicksal des angefochtenen Haftungsbescheides aber bereits entschieden. Wenn die Gesellschafter einer GesBR nach dem Vorgesagten nämlich schon *kraft Gesetzes Schuldner* und zwar Solidarschuldner im Hinblick auf die die Gesellschaft als Abgabensubjekt treffenden Abgaben sind, können Abgabenschuldigkeiten der GesBR ihnen gegenüber rechtmäßigerweise nur mit *Abgabenbescheid entweder gesondert gemäß § 198 BAO oder einheitlich gemäß § 199 BAO* geltend gemacht werden (SWK 1991, A V 5). Die Geltendmachung mittels Haftungsbescheides wie im Berufungsfall geschehen ist somit rechtswidrig, weil der Berufungswerber als ehemaliger Gesellschafter der A+H GesBR schon ex lege gemäß § 4 BAO iVm. § 6 Abs. 2 BAO (Gesamt)Schuldner und nicht Haftungspflichtiger ist (Stoll, BAO - Kommentar § 6 S. 93).

Erweisen sich also Maßnahmen der zwangsweisen Einbringung für Abgaben einer GesBR als nötig, so sind diesfalls wirksame Leistungsgebote, und zwar an den oder die beteiligten Gesellschafter (Gesamtschuldner) gerichtete Abgabenbescheide zu erlassen (SWK 1996, A 257). Im Spruch ist dabei der Name des in Anspruch genommenen Gesamtschuldners zu nennen, wobei hierfür nach der Rechtsprechung bereits die Anführung im Adressfeld (Bescheidkopf) genügt (VwGH v. 18.3.1994, 93/17/0047; VwGH v. 21.5.1992, 90/17/0036). Kein Leistungsgebot gegenüber den einzelnen Gesellschaftern (Gesamtschuldnern) stellt es dar, wenn der Abgabenbescheid (z. B. Umsatzsteuerbescheid) zunächst an die Personenvereinigung als solche, also beispielsweise an den Gesellschafter XY und Mitgesellschafter, gerichtet wurde (VwGH v. 18.12.1992, 89/17/0193; VwGH v. 9.12.1992, 91/13/0013). In solchem Fall müssen zudem noch Abgabenfestsetzungen gegenüber den Gesellschaftern erfolgen, um diese als Schuldner anzusprechen und sie für Abgaben, für die die GesBR als solche materiell-rechtlich abgabepflichtig ist, unmittelbar als Schuldner heranziehen zu können (VwGH v. 22.2.1995, 95/13/0031). Die Einhebung und Einbringung von die GesBR als Steuersubjekt treffenden Abgaben bei den Gesellschaftern setzt weiters unabdingbar voraus, dass der Abgabenbescheid dem(n) Gesellschafter(n) gegenüber wirksam ergangen ist. Erfolgt gegenüber den Gesamtschuldnern keine gesonderte (§ 198 BAO), sondern eine einheitliche Abgabenfestsetzung (§ 199 BAO), kann entweder jedem Gesamtschuldner eine Ausfertigung des einheitlichen Abgabenbescheides oder bei Nichtvorliegen eines gemeinsamen Zustellbevollmächtigten unter Inanspruchnahme der Zustellfiktion des § 101 Abs. 1 BAO eine Ausfertigung einem der Gesamtschuldner bzw. bei Vorliegen eines gemeinsamen Zustellbevollmächtigten eine Bescheidausfertigung diesem mit Wirksamkeit für die im einheitlichen Bescheid als Adressaten angeführten Gesamtschuldner zugestellt werden (SWK 1991, A V 5).

Bei der Geltendmachung von Abgabenschuldigkeiten der GesBR gegenüber deren Gesellschaftern steht es der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, das Leistungsgebot nur an einen, einige oder an alle Gesamtschuldner zu richten. Gleichwohl liegt es im behördlichen Ermessen, in welcher Reihenfolge und welchem Umfang sie die Gesellschafter einer zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) für die die Vereinigung selbst treffenden Abgaben heranzieht (SWK 2000, R 49). Dieser Ermessensspielraum hat sich allein in den Grenzen zu halten, die das Gesetz selbst (§ 20 BAO) dem Ermessen zieht (VwGH v. 31.5.1995, 94/16/0278; VwGH v. 19.4.1995, 94/16/0193; Stoll, BAO - Kommentar § 6 S 94 ff.; SWK 1991, A V 5).

Dem § 289 Abs. 2 BAO idgF. folgend hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Absatz 1 leg. cit. immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener

der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Eine Bescheidaufhebung als meritorische Berufungserledigung darf nur ersatzlos erfolgen, wenn also in *dieser* Sache keine weitere Entscheidung mehr in Betracht kommt (Ritz, BAO - Handbuch § 289 S. 231).

Da die Berufungsbehörde einen angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu überprüfen hat, sie dabei auch durch das Rechtsmittelvorbringen und –begehren nicht beschränkt, und im Berufungsfall aus den oben dargestellten rechtlichen Erwägungen festzustellen gewesen ist, dass der bekämpfte Haftungsbescheid gemäß § 6 BAO vom 25. November 2002 überhaupt nicht ergehen hätte dürfen, war dieser daher aus Anlass dieser Berufungsentscheidung spruchgemäß ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 19. September 2005