

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 25.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 29.03.2016 betreffend Haftung gemäß § 12 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 22.076,50 anstatt € 25.499,75 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 29.03.2016 nahm die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer (Bf) als Haftungspflichtigen gemäß § 12 Bundesabgabenordnung für die nachfolgenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma T-OG, Firmenbuchnummer Z1, Adr1, im Ausmaß von € 25.499,75 in Anspruch.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	12/10	15.02.11	4.551,33
Umsatzsteuer	02/11	15.04.11	566,35
SZA	2011	18.04.11	316,76
Umsatzsteuer	05/11	15.07.11	185,39
Umsatzsteuer	07/11	15.09.11	171,38
EG	2011	05.10.11	151,68
BAL	2011	05.10.11	0,62
SZB	2011	17.10.11	140,99
Umsatzsteuer	09/11	15.11.11	870,16
DB	11/11	15.12.11	8,03
DZ	11/11	15.12.11	0,71

szc	2011	16.01.12	135,69
ST	2013	16.05.13	705,82
Umsatzsteuer	2009	15.02.10	53,33
Umsatzsteuer	2011	15.02.12	16.962,99
SZA	2012	18.12.13	339,26
SZB	2012	17.04.14	169,63
SZC	2012	17.07.14	169,63
Summe			25.499,75

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde Folgendes aus:

„Gemäß § 12 Bundesabgabenordnung (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 Unternehmensgesetzbuch (UGB) haften die Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner unbeschränkt. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

Da sich der Umfang der Haftung nach bürgerlich-rechtlichen Vorschriften richtet, ist nach diesen auch die Gesellschaftereigenschaft zu beurteilen. Somit trifft, wenn ein Gesellschaftsanteil treuhändig gehalten wird, die Haftung nach § 12 BAO den Treuhänder und nicht den Treugeber.

Die persönliche Haftung ist gem. § 224 BAO mit Haftungsbescheid geltend zu machen.

Sie waren seit 24.7.2009 bis zur Löschung im Firmenbuch am 21.3.2015 unbeschränkt haftender Gesellschafter der Firma T-OG. Aufgrund der Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch ist die Einbringlichkeit des haftungsgegenständlichen Abgabenrückstandes bei der Primärschuldnerin nicht mehr gegeben.

Die seitens des Finanzamtes festgesetzten Abgabenbescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2011 werden informativ dem Haftungsbescheid beigelegt.

Die Haftungsheranziehung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Da der Zweck der gegenständlichen Haftungsnorm in der Besicherung der Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft liegt, ist wesentliches Ermessenskriterium für den Haftungsausspruch die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Da die Möglichkeit einer Abgabeneinbringung bei der

Hauptschuldnerin, die bereits im Firmenbuch gelöscht wurde, nicht mehr gegeben ist, ist die Haftungsinanspruchnahme gesetzeskonform.“

Mit Beschwerde vom 19.04.2016 brachte der Bf vor, dass für die Firma T-OG Frau MH durch einen Übernahmevertrag verantwortlich gewesen sei und daher auch von ihrem Finanzamt diesbezüglich verpflichtet worden sei.

Die Abgabenschuld sei bis dato auch Frau MH (S) unter der Steuernummer Z2 zugerechnet worden.

Er ersuche um entsprechende Zurechnung der nunmehrigen Forderungen zu diesem, ihrem Abgabenkonto, da er mit dieser Geschäftstätigkeit in keinerlei Verbindung stehe und gestanden sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 19.01.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Das Finanzamt erließ am 29.03.2016 einen Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO, mit dem der Bf. als unbeschränkt haftender Gesellschafter der (mittlerweile im Firmenbuch gelöschten) Firma T-OG, Firmenbuchnummer Z1, Adr1, als Haftungspflichtiger gem. § 12 BAO für die noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma T-OG iHv € 25.499,75 in Anspruch genommen wird.

Mit Schreiben vom 25.04.2016 erhob der Bf. fristgerecht Beschwerde gegen diesen Haftungsbescheid und beantragte dessen Aufhebung.

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Für die Firma T-OG war Frau MH durch einen Übernahmevertrag verantwortlich und ist daher auch von ihrem Finanzamt diesbezüglich verpflichtet worden.

Die Abgabenschuld ist bis dato auch Frau MH (S) unter der Steuernummer Z2 zugerechnet worden.

Ich ersuche um entsprechende Zurechnung der nunmehrigen Forderung zu ihrem Abgabenkonto, da ich mit dieser Geschäftstätigkeit in keinerlei Verbindung stehe und stand.

Rechtliche Würdigung:

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.

Unter diese Vorschrift fallen die Gesellschafter der Personengesellschaften nach dem UGB, somit auch die Gesellschafter einer OG.

Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Daher sind für die Gesellschafter einer OG § 128 UGB maßgebend. Gesellschafter einer OG haften somit unmittelbar, primär, unbeschränkt, unbeschränkbar, persönlich und

solidarisch (Ritz, BAO, § 12). Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

Der Bf. war seit 24.07.2009 bis zur Löschung im Firmenbuch am Da1 unbeschränkt haftender Gesellschafter der Firma T-OG.

Aufgrund der Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch ist die Einbringlichkeit des haftungsgegenständlichen Abgabenrückstandes bei der Primärschuldnerin nicht mehr gegeben.

Zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme betrug der Rückstand € 25.499,75. Die Aufgliederung nach Abgabenart und Jahr wurde in einer Beilage zum Haftungsbescheid detailliert dargestellt. Seitdem haben sich keine Änderungen mehr am Abgabenkonto des Unternehmens ergeben.

Der Einwand des Beschwerdeführers, dass diese Abgabenschulden einer anderen Person zugerechnet worden wären, ist nicht nachvollziehbar. Laut Firmenbuch sind an der T-OG lediglich die beiden Gesellschafter OS und AP beteiligt. Dies ist aufgrund der Aktenlage unbestritten. Damit sind diese beiden gemäß § 12 BAO für die Abgabenschuldigkeiten der vorgenannten Personenvereinigung persönlich haftbar. Allfällige Vereinbarungen gegenüber dritten Personen hinsichtlich Klag und Schadloshaltung oder andere Übernahmeverträge stehen dieser gesetzlichen Verpflichtung nicht entgegen.

Die Inanspruchnahme des Bf. mittels Haftungsbescheid gem. § 224 BAO erfolgte daher zu Recht.“

Mit Vorlageantrag vom 12.02.2017 wiederholte der Bf sein Vorbringen, wonach Frau MH tatsächlich mit dem angeführten Übernahmeantrag alleinig für die Firma T-OG verantwortlich gewesen sei. Dies entspreche nach wie vor der vollen Realität. Daher könne diese Entscheidung des Finanzamtes nicht als gerechtfertigt betrachtet werden.

Der Bf möchte gegen diesen Haftungsbescheid Beschwerde einbringen, da er nicht die reale Haftungssituation widerspiegle.

#### ***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 der Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts.*

Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Daher ist für die Gesellschafter einer OG und die Komplementäre einer KG die Bestimmung des § 128 UGB maßgebend.

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

Laut Firmenbuchauszug war der Bf seit 24.07.2009 gemeinsam mit AP als unbeschränkt haftender Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen.

Am Da1 wurde die Firma aufgrund eines Antrages vom 04.03.2015 im Firmenbuch gelöscht.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin steht aufgrund der Eintragung der Löschung der Firma im Firmenbuch am Da1 fest (vgl. VwGH 30.5.1989, 89/14/0044).

Entgegen dem Einwand, dass Frau MH durch einen Übernahmevertrag für die T-OG verantwortlich sei, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Frage, ob jemand Gesellschafter ist, nach dem Gesellschaftsrecht zu beurteilen ist, wobei es auf die „förmliche Gesellschafterbestellung“ ankommt (vgl. für viele VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043; VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027; VwGH 16.09.2003, 99/14/0276, sowie Stoll, BAO-Kommentar, 147 f).

Die solchermaßen zu verstehende Gesellschaftereigenschaft wird selbst einem Scheingesellschafter, aber auch einem Strohmann zugesprochen (Stoll, BAO, 148, mit Judikaturnachweisen). Ein persönlich haftender Gesellschafter haftet daher auch dann, wenn ihm de facto kein Einfluss auf die Betriebsführung zukommt (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 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).

Somit trifft, wenn ein Gesellschaftsanteil treuhändig gehalten wird, die Haftung nach § 12 BAO den Treuhänder und nicht den Treugeber (BFG vom 18.05.2017, RV/7101882/2017).

Entgegen der behaupteten Zurechnung an MH wurden laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 01.10.2013 die Ergebnisse der Gesellschaft je zu 50% dem Bf und AP zugerechnet.

Hinsichtlich des Hinweises auf einen Übernahmevertrag ist zudem auf die Ausführungen des BFG vom 18.05.2017, RV/7101882/2017, betreffend AP zu verweisen.

Zur - ohnehin nicht bekämpften Ermessensübung der Abgabenbehörde - wurde bereits im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt, dass der Zweck der gegenständlichen Haftungsnorm in der Besicherung der Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft liegt, sodass wesentliches Ermessenskriterium für den Haftungsausspruch die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ist.

Die Haftung nach § 12 BAO ist zwar keine Ausfallhaftung, jedoch ist das Prinzip der Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme der Gesellschaft zu berücksichtigen. Der Haftende kann somit in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgaben bei der Gesellschaft gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden läge vor, wenn aushaftende Abgabenschulden vom Primärschuldner ohne Gefährdung

und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden könnten (vgl. VwGH 16.10.2002, 99/13/0060).

Auch wenn der Bf wegen der Gesellschafterstellung des AP nicht der einzige in Betracht kommende Haftende ist, ist mangels entgegenstehenden Vorbringens die Abgabenbehörde auf Grund des Umstandes, dass über die Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei dem ebenfalls als Haftungspflichtigen in Anspruch genommenen AP - ebenso wie beim Bf - mangels Vorliegens von Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse keine Aussage gemacht werden kann, in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen, zumal es im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde liegt, ob sie das Leistungsgebot nur an einen, an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will.

Die Behörde wird sich dabei im Rahmen der das Ermessen betreffenden Erwägungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten dürfen, die etwa nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte; die andernfalls eintretende Gefährdung der Einbringlichkeit wird dies jedoch nahelegen (VwGH 24.05.1991, 90/16/0011).

In Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin und die nicht vorliegenden Feststellungen hinsichtlich der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei dem ebenfalls in Anspruch genommenen Gesamtschuldner AP lag ein Ermessensspielraum für die Behörde wohl nicht mehr vor, sondern bedurfte es im Rahmen der Ermessensübung auch der Inanspruchnahme des Bf für die gesamte noch aushaftende Haftungsschuld, zumal es zum Wesen des Gesamtschuldverhältnisses gehört, dass jeder Schuldner für das Ganze haftet und es dem Gläubiger überlassen bleibt, von welchem Schuldner er die Leistung begehren will.

Laut Rückstandsaufgliederung vom 05.09.2018 haftet die Umsatzsteuer 12/10 nur mehr mit einem Betrag von € 1.128,08 anstatt € 4.551,33 unberichtigt aus, daher war der Beschwerde diesbezüglich stattzugeben und die Haftung auf € 22.076,50 einzuschränken.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 12 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die laut Rückstandsaufgliederung vom 05.09.2018 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der T-OG im Ausmaß von € 22.076,50 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 11. September 2018