

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Mag. CC, Adresse1, gegen den **Haftungsbescheid gemäß § 12 Bundesabgabenordnung (BAO)** des Finanzamtes FA vom 10. Juli 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **teilweise** dahin **Folge gegeben**, dass die Haftung auf den Betrag von 5.014,47 Euro eingeschränkt wird. Davon entfällt ein Betrag von 4.635 Euro auf die Umsatzsteuer 2010 und ein Betrag von 379,47 Euro auf die Umsatzsteuer 10-12/2009.

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Haftungsbescheid vom 10. Juli 2012 wurde der Beschwerdeführer (Bf) gemäß § 12 BAO als unbeschränkt haftender Gesellschafter für aushaftende Abgabenschulden der Fa. F OG im Ausmaß von 25.555,31 Euro in Anspruch genommen.

Diese Abgabenschulden setzen sich aus der Umsatzsteuer 2010 (23.466 Euro) und der Umsatzsteuer 10-12/2009 (2.089,31 Euro) zusammen.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 12 BAO führte die Abgabenbehörde begründend aus, dass der Bf laut Firmenbucheintragung seit 8. Juli 2008 unbeschränkt und persönlich haftender Gesellschafter der genannten Firma sei. Bisherige Einbringungsmaßnahmen seien bei der Gesellschaft wenig Erfolg versprechend verlaufen,

weshalb die Geltendmachung der Haftung notwendig sei. Die Geltendmachung der Haftung sei eine zweckmäßige Sicherungsmaßnahme, um den Abgabenausfall zu verhindern.

Der Umsatzsteuerbescheid 2010 liege bei; der Umsatzsteuer 10-12/2009 liege eine Selbstberechnung zu Grunde.

In der fristgerecht erhobenen Berufung wurde der Haftungsbescheid zur Gänze angefochten. Die steuerliche Vertretung des Bf wandte im Wesentlichen ein, dass über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet und im Rahmen der Tagsatzung am 3. Juli 2012 der unterbreitete Zahlungsplan angenommen worden sei. Die Verbindlichkeiten stammten aus der Zeit vor Insolvenzeröffnung. Der Erlass eines Haftungsbescheides sei daher rechtlich nicht möglich. Ein rechtskräftiger Haftungsbescheid würde zu einem Exekutionstitel führen. Das Finanzamt sei daher nach § 197 IO verpflichtet, die Forderung im Insolvenzverfahren anzumelden. In der Folge bestimme das Gericht nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen, ob der Bf diese Forderung zu bezahlen habe.

Da das Finanzamt eine Forderung in Höhe von 6.727,23 Euro angemeldet habe, sei es nachweislich von der Insolvenz verständigt worden. Der Bf habe im Insolvenzeröffnungsantrag vorgebracht, dass er Gesellschafter der Fa. F OG sei. Nach Wissen des Bf habe das BG D den gesamten Insolvenzeröffnungsantrag, sohin auch das Vorbringen des Anwaltes, zugestellt und habe daher auch das Finanzamt Kenntnis von der Gesellschafterstellung des Bf gehabt. Bereits aus diesem Grunde bestehe der Haftungsbescheid nicht zu Recht, als die Forderung im Insolvenzverfahren anzumelden gewesen wäre.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

Im vorliegenden Fall besteht Streit darüber, ob die Abgabenbehörde zur Erlassung eines Haftungsbescheides für Verbindlichkeiten der F OG, die bereits vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens bestanden haben, berechtigt gewesen ist oder ob die Abgabenbehörde verpflichtet gewesen wäre, diese Verbindlichkeiten als Forderungen im Insolvenzverfahren anzumelden.

**Auf Grund der Aktenlage ergibt sich folgender für die rechtliche Beurteilung
maßgeblicher Sachverhalt:**

Am 30. Juni 2008 errichteten der Bf und CD die F OG.

Die Gesellschafter waren zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft nach außen nur gemeinsam berechtigt und verpflichtet (Punkt VI des Gesellschaftsvertrages).

Laut Eingabe vom 23. Oktober 2008 erfolgte die Gewinnverteilung zwischen den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte.

Mit Schreiben vom 7. März 2011 teilte die steuerliche Vertreterin der OG mit, dass diese mit Ende September 2010 geschlossen worden sei.

Die Löschung und Auflösung der Gesellschaft wurde am 23. Februar 2012 im Firmenbuch eingetragen. Zu diesem Zeitpunkt betrug der Rückstand auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft 26.024,63 Euro.

Nach deren Löschung wurden am 8. August 2013 ein Betrag von 88,15 Euro und am 27. November 2013 ein Betrag von 80 Euro auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin überwiesen. Die Überweisungen erfolgten auf Grund einer Forderungspfändung über Veranlassung einer Drittenschuldnerin.

Mit Beschluss des BG D vom 10. Mai 2012 wurde über das Vermögen des Bf das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Laut Insolvenzdatei wurde ein Insolvenzverwalter bestellt und bestand keine Eigenverwaltung des Bf.

Mit Beschluss vom 3. Juli 2012 wurde der Zahlungsplan (Quote: 19.752 %, zahlbar in sechs gleichen Raten jeweils am 31. Oktober, beginnend mit 31. Oktober 2013) angenommen.

Mit Beschluss vom 25. Juli 2012 wurde der Zahlungsplan rechtskräftig bestätigt und das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben.

Auf Grund des vollstreckbaren Rückstandsausweises vom 20. Juni 2012 hatte die Abgabenbehörde im Schuldenregulierungsverfahren die zu diesem Zeitpunkt auf dem persönlichen Abgabenkonto des Bf bestehenden Abgabenforderungen in Höhe von 6.727,23 Euro als Insolvenzforderungen angemeldet.

Auch über das Vermögen des zweiten Gesellschafters wurde mit Beschluss vom 21. September 2012 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 27. Februar 2013 wurde der Zahlungsplan unter Annahme einer Quote von 10 % bestätigt und das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben.

Aus dem Haftungsakt ergibt sich zur Zustellung des angefochtenen Haftungsbescheides, dass ein erster Zustellversuch an den Bf fehl schlug und der Rsb-Brief an die Abgabenbehörde retourniert wurde. Auf dem Rsb-Brief wurde "N:S: CC" vermerkt.

Die Vermerke auf einem ebenfalls im Haftungsakt befindlichen Zustellnachweis lassen darauf schließen, dass am 25. Juli 2012 eine weitere Zustellung an den Bf, diesmal mit dem Vermerk "Zustellung trotz Postsperrre", verfügt wurde. Im Zuge eines Zustellversuches

vom 27. Juli 2012 wurde an der Abgabestelle eine Verständigung über die Hinterlegung zurückgelassen. Als Beginn der Abholfrist wurde der 30. Juli 2012 vermerkt.

Eine Zurückstellung dieser Briefsendung an die Abgabenbehörde ist nicht aktenkundig, sodass der Bf diese Briefsendung offenbar in Empfang genommen hat.

Rechtliche Beurteilung:

Nach § 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.

Diese Haftung trifft demnach ua. Gesellschafter einer OG. Ob jemand Gesellschafter ist, ist nach Gesellschaftsrecht zu beurteilen.

Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes; für die Gesellschafter einer OG ist § 128 UGB maßgebend.

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

Die gemäß § 12 bestehende Haftung ist keine Ausfallhaftung und verschuldensunabhängig. Die Nachrangigkeit der Haftung ist aber auch hier zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁵, § 12 Tz 5).

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 ist. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden läge vor, wenn aushaftende Abgabenschulden vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebbracht werden könnten (VwGH 16.10.2002, 99/13/0060).

Persönliche Haftungen werden durch Haftungsbescheid geltend gemacht. Der Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als der Haftende erst durch seine Erlassung zum Gesamtschuldner wird (Ritz, BAO⁵, § 224 Tz 4).

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

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, müssen sich in den Grenzen 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 (§ 20 BAO).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren, während die in § 20 erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit grundsätzlich und subsidiär zu beachten sind.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben".

Bei Inanspruchnahme persönlich Haftender ist vor allem die Nachrangigkeit der Haftung zu berücksichtigen.

Der Zweck der gegenständlichen Haftungsnorm liegt in der Besicherung der Abgabenschulden der Gesellschaft. Wesentliches Ermessenskriterium für den Haftungsausspruch ist daher die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens.

Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zahlungsplan zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Insolvenzeröffnung verwirklicht, so entspricht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote orientiert. Dies folgt daraus, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden wäre (VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014).

Nach § 97 Abs. 1 lit. a BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen in der Regel durch Zustellung.

Nach § 17 Abs. 3 ZustellG ist die hinterlegte Sendung mindestens zwei Wochen zur Abholung bereit zu halten. Der Lauf der Frist beginnt mit dem Tag, an dem die Sendung erstmals zur Abholung bereit gehalten wird. Hinterlegte Sendungen gelten als mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt.

Gemäß § 2 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) treten die Rechtswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhalts des Insolvenzedikts folgt.

Durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird das gesamte der Exekution unterworfene Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (Abs. 2 leg. cit.).

Insolvenzforderungen sind Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen [(Insolvenzgläubiger), § 51 Abs. 1 IO]

Nach § 59 IO tritt der Schuldner durch den rechtskräftigen Beschluss des Insolvenzgerichts, dass der Sanierungsplan oder der Zahlungsplan bestätigt, das Abschöpfungsverfahren eingeleitet oder aus sonstigen Gründen das Insolvenzverfahren

aufgehoben wird, wieder in das Recht, über sein Vermögen frei zu verfügen, soweit dieses Bundesgesetz nicht eine Einschränkung festlegt.

Das Insolvenzverfahren ist mit Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung aufgehoben. Dies ist gemeinsam mit dem Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung in der Insolvenzdatei anzumerken (§ 152b Abs. 2 IO).

Nach § 156 Abs. 1 IO wird der Schuldner durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel, ob sie am Insolvenzverfahren oder an der Abstimmung über den Sanierungsplan teilgenommen oder gegen den Sanierungsplan gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist.

Nach Abs. 2 leg. cit. wird der Schuldner in gleicher Weise gegenüber den Bürgen und anderen Rückgriffsberichtigten befreit.

Nach § 181 IO gelten die Bestimmungen des ordentlichen Verfahrens mit den in §§ 182 bis 216 festgelegten Besonderheiten, wenn der Schuldner eine natürliche Person ist.

Nach § 186 Abs. 1 IO steht dem Schuldner im Schuldenregulierungsverfahren, sofern das Gericht nicht anderes bestimmt, die Verwaltung der Insolvenzmasse zu (Eigenverwaltung).

Das Gericht hat nach § 186 Abs. 2 IO in den dort näher angeführten Fällen dem Schuldner die Eigenverwaltung zu entziehen und einen Insolvenzverwalter zu bestellen.

Nach § 197 Abs. 1 IO haben Insolvenzgläubiger, die ihre Forderungen bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet haben, Anspruch auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende Quote nur insoweit, als diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht. § 156 Abs. 4 bleibt unberührt.

Ob die zu zahlende Quote der nachträglich hervorgekommenen Forderung der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht, hat das Insolvenzgericht auf Antrag vorläufig zu entscheiden [§ 156b, § 197 Abs. 2 IO].

Zu Gunsten eines Insolvenzgläubigers, der seine Forderung nicht angemeldet hat, kann die Exekution nur so weit stattfinden, als ein Beschluss nach Abs. 2 ergangen ist. Der Gläubiger hat dem Exekutionsantrag auch eine Ausfertigung des Beschlusses nach Abs. 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 (§ 197 Abs. 3 IO).

Nach der Rechtsprechung ist der Insolvenzverwalter hinsichtlich des Insolvenzvermögens gesetzlicher Vertreter des Schuldners und damit gesetzlicher Vertreter im Sinne des § 80 Abs 1 BAO (Ritz, BAO⁵, § 80 Tz 3, mit Hinweisen auf die dort angeführte Judikatur). Abgaben sind daher während des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter, der insofern den Schuldner repräsentiert, festzusetzen.

Gleichermaßen betrifft die Geltendmachung der Haftung des Schuldners für Abgaben die Insolvenzmasse (VwGH 17.12.2008, 2006/13/0082, mit Hinweis auf VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371).

Anwendung der dargestellten Rechtslage auf den festgestellten Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall war der Bf seit 8. Juli 2008 unbeschränkt haftender Gesellschafter der Primärschuldnerin. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 12 BAO sind damit erfüllt.

Auf Grund obiger Ausführungen wurde der bekämpfte Haftungsbescheid dem Bf mit dem 1. Tag der Abholfrist am 30. Juli 2012 zugestellt. Zu diesem Zeitpunkt war das Schuldenregulierungsverfahren bereits aufgehoben und der Bf wiederum berechtigt, über sein Vermögen frei zu verfügen.

Die Zustellung erfolgte daher den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend zu Recht an den Bf und nicht mehr an den Insolvenzverwalter, sodass die Zustellung wirksam erfolgt ist.

Der Bf wurde erst mit Erlassung (Zustellung) des Haftungsbescheides zum (Gesamt)Schuldner. Da das Schuldenregulierungsverfahren zum Zeitpunkt der Zustellung des Haftungsbescheides bereits beendet war und die Forderungen gegenüber dem Bf mit Bescheidzustellung neu entstanden sind, konnten diese Forderungen entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht im Insolvenzverfahren nicht angemeldet werden.

In das Insolvenzverfahren fallen grundsätzlich nur solche vermögensrechtlichen Ansprüche gegen den Schuldner, die im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung schon bestanden haben (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; VwGH 23.1.1997, 95/15/0173). Die im Haftungsbescheid geltend gemachte Forderung stellt daher im Hinblick auf das den Bf betreffende Insolvenzverfahren keine Insolvenzforderung, sondern eine neue Forderung dar.

Wird ein Haftender erst nach Aufhebung eines über sein Vermögen eröffneten Privatkurses zur Haftung herangezogen, können die Rechtswirkungen des § 156 IO nicht greifen und ist entgegen der Meinung des Bf § 197 IO nicht anwendbar.

Der im Schuldenregulierungsverfahren des Bf abgeschlossene Zahlungsplan stand seiner Heranziehung zur Haftung nicht entgegen. Es entspricht dem Gesetz, dass im Zuge der Heranziehung des Bf zur Haftung die Rechtswirkungen des Zahlungsplans nicht berücksichtigt worden sind (abermals VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123).

Der Feststellung im angefochtenen Bescheid, dass bisherige Einbringungsmaßnahmen bei der Gesellschaft wenig erfolgversprechend verlaufen seien, tritt die als Beschwerde zu behandelnde Berufung nicht entgegen.

Zur Ermessensübung enthält der angefochtene Bescheid lediglich die Feststellung, dass die Geltendmachung der Haftung eine zweckmäßige Sicherungsmaßnahme sei, um den Abgabenausfall zu verhindern; zur Heranziehung des Bf in vollem Umfang der uneinbringlichen Abgaben ist die Ermessensübung dagegen nicht begründet.

Gerade eine Konstellation wie die vorliegende gebietet aber eine Begründung der Ermessensentscheidung betreffend das Ausmaß, in welchem die Haftung geltend gemacht wird.

Wie o.a. entspricht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote orientiert.

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern waren vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens des Bf fällig. Gründe, die entgegen der höchstgerichtlichen Judikatur eine Haftungsinanspruchnahme über diese Quote hinaus gerechtfertigt hätten, zeigt die Abgabenbehörde nicht auf.

Im vorliegenden Fall wurden auf Grund einer Forderungspfändung insgesamt 168,15 Euro auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin überwiesen. Dieser Betrag wurde auf die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 10-12/2009 verrechnet und reduzierte diese auf einen Betrag von 1.921,16 Euro.

Da in Ausübung des Ermessens auf die Quote von 19,752 % Bedacht zu nehmen ist, ist die Haftungsinanspruchnahme auf die im Zahlungsplan festgelegte Quote einzuschränken und der Berufung insoweit Folge zu geben, als die Haftungssumme auf einen Betrag von 5.014,47 Euro (das sind 23.466 Euro + 1.921,16 Euro = 25.387,16 Euro, davon 19,752 %) reduziert wird.

Die Möglichkeit einer Abgabeneinbringung bei der Primärschuldnerin ist auf Grund deren Auflösung und Löschung im Firmenbuch nicht möglich, weshalb sich die Haftungsinanspruchnahme des Bf - mit Einschränkung auf die o.a. Quote - als im Sinne des Gesetzes gelegen erweist.

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, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.

Linz, am 11. August 2014