



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1965-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA, vom 7. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 7. März 2010 betreffend Haftung gemäß § 12 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag in Höhe von € 35.322,17 (statt bisher € 41.516,22) eingeschränkt, und zwar auf folgende Abgabenschuldigkeiten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	1-6/2009	24.000,00
Umsatzsteuer	7-8/2009	8.000,00
Säumniszuschlag 2	2009	442,17
Verspätungszuschlag	1-6/09	2.400,00
Säumniszuschlag	2009	480,00

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7. März 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) als persönlich haftender Gesellschafter der X- KG für nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 41.516,22 gemäß § 12 BAO zur Haftung herangezogen.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €

Umsatzsteuer	2006	211,04
Umsatzsteuer	2007	401,04
Umsatzsteuer	2008	326,47
Umsatzsteuer	1-6/2009	24.000,00
Umsatzsteuer	7-9/2009	12.000,00
Säumniszuschlag	2009	442,17
Verspätungszuschlag	2008	55,50
Verspätungszuschlag	1-6/09	2.400,00
Säumniszuschlag	2009	480,00
Verspätungszuschlag	7-9/2009	1.200,00

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Bw. als persönlich haftender Gesellschafter für die steuerlichen Angelegenheiten der Firma verantwortlich sei. Er sei in der Zeit vom 29. Mai 2008 bis zur Firmenbuchlöschung Komplementär gewesen und sei seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen.

In der dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass der Bw. im Zeitraum 29. Mai 2009 bis 18. September 2010 im Firmenbuch als Geschäftsführer der KG eingetragen gewesen sei, die per 18. September 2009 im Firmenbuch gelöscht worden sei.

Unverständlich sei daher, dass das Finanzamt für den Zeitraum außerhalb der Geschäftsführertätigkeit des Bw. eine Haftung annehme (Umsatzsteuer 2006 und 2007).

Bereits im Jahr 2009 sei die GmbH nicht mehr tätig gewesen und habe keine Umsätze mehr erzielt.

Umso unverständlicher sei es daher, dass das Finanzamt zu einer Schätzung der Umsatzsteuer 1-6/2009 in Höhe von € 24.000,00 und der Umsatzsteuer 7-9/09 in Höhe von € 12.000,00 komme.

Die Schätzungen für die Umsatzsteuer 1-6/2009 in der Höhe von € 24.000,00 und für die Umsatzsteuer 7-9/2009 in Höhe von € 12.000,00 würden aus diesem Grund bestritten.

Die geforderte Umsatzsteuer 2008 sei niemals aufgeschlüsselt bekannt gegeben worden. Es wäre dem Bw. daher niemals möglich gewesen, die Forderung zu überprüfen bzw. dazu Stellung zu nehmen.

Im Zuge der Löschung sei es zu Forderungen und Schätzungen gekommen, die offensichtlich auch Zeiträume betreffen würden, in denen der Bw. Geschäftsführer gewesen sei.

Die Schätzungen, welche aus welchem Grunde auch immer, rückwirkend bis 2006 erfolgt seien, würden bestritten.

Auch für den Säumniszuschlag 2009 in Höhe von € 442,17, den Verspätungszuschlag 1-6/2009 in der Höhe von € 2.400,00, den Verspätungszuschlag 2008 in der Höhe von € 55,50, den Säumniszuschlag 2009 in Höhe von € 480,00 sowie für den Verspätungszuschlag 7-9/2009 in der Höhe von € 1.200,00 bestehe kein Grund für eine Haftung des Bw.

Mit Berufungvorentscheidung vom 22. April 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte nach Zitierung des § 12 BAO aus, dass laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Gesellschafter einer OHG, OEG, KG und KEG vom Haftungstatbestand des § 12 BAO erfasst sei. Dabei komme es auf die förmliche Gesellschafterstellung, auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Gesellschafterstellung an. Der persönlich haftende Gesellschafter der KG hafte für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich.

Die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben sei im Verfahren gemäß § 12 BAO nicht zu erörtern.

Die Gesellschafterhaftung zähle zu den persönlichen Haftungen im Sinne des § 7 BAO, deren Geltendmachung im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Gemäß § 20 BAO müssten sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörde im Ermessen zu treffen hätten, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Der Haftende werde daher dann in Anspruch genommen, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert sei. Eine Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin sei im vorliegenden Fall im Hinblick darauf, dass die Gesellschaft bereits im Firmenbuch gelöscht worden sei, nicht mehr möglich.

Dagegen beantragte der Bw. ohne weiteres Vorbringen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung 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.

Zunächst ist festzustellen, dass die Gesellschafter einer OHG, OEG, KG und KEG vom Haftungstatbestand des § 12 BAO erfasst werden. Dabei kommt es auf die "förmliche Gesellschafterstellung", auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Gesellschafterstellung an (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 147 f). Eine entgegenstehende, im Innenverhältnis getroffene Vereinbarung Dritten gegenüber ist unwirksam (VwGH 16.9.2003, 99/14/0276).

Gemäß § 131 Z. 2 UGB endet die offene „Gesellschaft“ durch Beschluss der Gesellschafter.

Laut Antrag auf Löschung der KG im Firmenbuch vom 9. September 2009 haben die Gesellschafter mit Beschluss desselben Tages die Gesellschaft aufgelöst. Die Gesellschaft wurde per 18. September 2009 im Firmenbuch gelöscht. Zuvor wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 8. September 2009 der Konkursantrag mangels Kostendeckung nicht eröffnet.

Der persönlich haftende Gesellschafter einer KG haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner unmittelbar, primär, unbeschränkt und persönlich (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027). Dass die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten bei der KG als Hauptschuldnerin uneinbringlich sind, ergibt sich aus deren Löschung im Firmenbuch per 18. September 2009.

Der Bw. war laut Firmenbuchauszug vom 29. Mai 2008 bis zur amtswegigen Löschung im Firmenbuch der einzige unbeschränkt haftende Gesellschafter der X- KG und kann daher zur Haftung gemäß §12 BAO herangezogen werden.

Außer der Gesellschafterstellung verlangt § 12 BAO als weitere Haftungsvoraussetzung eine Abgabenschuld einer vom Tatbestand umfassten Gesellschaft. Die Akzessorität der abgabenrechtlichen Haftung des Gesellschafters setzt dabei nur voraus, dass gegenüber der Gesellschaft ein Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 1 BAO entstanden und noch aufrecht ist. Sie bedingt hingegen nicht, dass der verwirklichte Abgabenanspruch der Gesellschaft gegenüber bereits geltend gemacht wurde, sie ist also nicht bescheidakkessorisch. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht 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 KG richtet sich der Entstehungszeitpunkt dieser Abgabenansprüche mit Ausnahme des für die Umsatzsteuer, der im § 19 Abs. 2 ff UStG 1994 gesondert geregelt ist, also jeweils nach § 4 Abs. 1 BAO.

Gemäß § 19 Abs. 2 UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind.

Für die Umsatzsteuer 2006 und 2007 kann der Bw. daher nicht zur Haftung gemäß § 12 BAO herangezogen werden, da der Abgabenanspruch außerhalb der Funktionsperiode des Bw. als unbeschränkt haftender Gesellschafter entstanden ist.

Bezüglich der Umsatzsteuernachforderung für 2008 ist eine korrekte Zuordenbarkeit und betragsmäßige Aufschlüsselung zu den jeweiligen Monaten nicht möglich, weshalb die Umsatzsteuer 2008 und damit auch der diesbezügliche Verspätungszuschlag in Höhe von € 55,50 ebenfalls von der Haftung auszunehmen war.

Der Abgabenanspruch für die Umsatzsteuer 1-6/2009, sowie 7-8/2009 ist zur Gänze im der Funktionsperiode des Bw. als unbeschränkt haftender Gesellschafter entstanden.

Da die Gesellschafterstellung mit der Auflösung der Gesellschaft endet, kann der Bw. für die Umsatzsteuer 9/2009 nicht zur Haftung herangezogen werden.

Da es sich bei dem Umsatzsteuerbescheid 7-9/2009 um eine pauschale Schätzung wegen Nichteinreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen handelt und somit auf jedes Monat ein Steuerbetrag von € 4.000,00 entfällt, war die Haftung auf die Monate 7-8/2009 in Höhe von insgesamt € 8.000,00 einzuschränken.

Dem Vorbringen, dass die Umsatzsteuer 1-6/2009 und die (nunmehr haftungsgegenständliche)Umsatzsteuer 7-8/2009 auf Schätzungen beruhen würden, ist entgegenzuhalten, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben (die Besteuerungsgrundlagen sind nach Ansicht der Bw. zu hoch angenommen worden) können in einem Haftungsverfahren dann nicht mit Erfolg führen, wenn gegenüber dem Primärschuldner jeweils ein Bescheid ergangen ist, was aus dem Akteninhalt nachgewiesen ist.

Gehen einem Haftungsbescheid Abgabenbescheide voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125), da dem Haftungspflichtigen § 248 BAO zufolge innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch die Möglichkeit der Berufung gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eingeräumt wird.

Ergänzend wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach der Grundsatz, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung im Haftungsverfahren keine Relevanz zukommt, auch dann gilt, wenn die Abgabenfestsetzung im Schätzungsweg erfolgt ist (vgl. etwa VwGH 23.5.1990, 89/13/0250, VwGH 22.3.1993, 91/15/0065; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

In der Berufung wird zwar vorgebracht, dass für den Säumniszuschlag 2009 in Höhe von € 442,17, den Verspätungszuschlag 1-6/2009 in der Höhe von € 2.400,00, den Säumniszuschlag 2009 in Höhe von € 480,00 sowie für den Verspätungszuschlag 7-9/2009 in der Höhe von € 1.200,00 kein Grund für eine Haftung des Bw. bestehe, jedoch wird dieses Vorbringen nicht näher begründet.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Der Säumniszuschlag 2009 in Höhe von € 442,17 betrifft die Umsatzsteuer 12/2008 und wurde mit Bescheid vom 10. August 2009 festgesetzt, der Abgabenanspruch ist daher während der Tätigkeit des Bw. entstanden.

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung.

Der Anspruch für den Verspätungszuschlag 1-6/2009 in Höhe von € 2.400,00 betreffend die Umsatzsteuer 1-6/2009 ist demgemäß zweifelsfrei in der Funktionsperiode des Bw. entstanden, weshalb die Haftung zu Recht geltend gemacht wurde.

Der Anspruch für den Verspätungszuschlag 7-9/2009 betreffend Umsatzsteuer 7-9/2009 ist jedoch nach dem Beschluss über die Auflösung der Gesellschaft entstanden, da die Umsatzsteuervoranmeldung 7/2009 erst am 15. September 2009 einzureichen war.

Der Berufung war daher hinsichtlich des Verspätungszuschlages 7-9/2009 statzugeben.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages 1 zur Umsatzsteuer 1-6/2009 ist mit fruchtlosem Ablauf des Fälligkeitstages der Umsatzsteuernachforderung 1-6/2009 am 17. August 2009 entstanden, weshalb dem Haftungsbescheid diesbezüglich keine Rechtswidrigkeit anlastet.

Soweit der Bw. vermeint, es würde sich bei den Nebenansprüchen um eine falsch gerechnete ungerechtfertigte Forderung handeln, ist auf die Bestimmung des § 248 BAO zu verweisen.

Der Ausspruch der persönlichen Haftung des Bw. liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde.

Fest steht, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der X- KG auf Grund deren Löschung im Firmenbuch uneinbringlich sind. Berücksichtigt man die Tatsache, dass der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum der einzige unbeschränkt haftende Gesellschafter der KG war und daher die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nur im Haftungswege bei ihm einbringlich gemacht werden können, so erweist sich die Haftungsinanspruchnahme in Ausübung des freien Ermessens im öffentlichen Interesse jedenfalls als notwendig und zweckmäßig, sodass Billigkeitserwägungen zu seinen Gunsten, welche im Übrigen nicht vorgebracht wurden, in den Hintergrund treten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Dezember 2010