



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Heinz Kobleder Steuerberatungs GmbH, 2340 Mödling, Enzersdorfer Straße 25, vom 16. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11. April 2008 betreffend Haftung gemäß § 12 BAO im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 7. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11. April 2008 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 12 BAO als - neben Z.M. - unbeschränkt haftender Gesellschafter der M.W. OEG für Abgaben in der Höhe von € 14.826,50, nämlich Umsatzsteuer 2002 und 2003 sowie Säumniszuschläge 2003 und 2004, zur Haftung herangezogen, da die Gesellschafter einer abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht rechtsfähigen Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit für deren Abgabenschulden gemäß § 12 BAO persönlich, unbeschränkt und unmittelbar haften würden.

In der dagegen am 16. Mai 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass es zwar den Tatsachen entspreche, dass er im Zeitraum vom 8. April 1995 bis dato im Firmenbuch als unbeschränkt haftender Gesellschafter der M.W. OEG eingetragen wäre. Allerdings hätte er bereits mittels Schreiben vom 12. Juli 2002 die Gesellschaft per 31. August 2002 aufgekündigt und wäre aus der Gesellschaft ausgeschieden. Mittels Ansuchens vom

9. Mai 2003 wäre beim Firmenbuch beantragt worden, sein Ausscheiden einzutragen. Als Beweis lege der Bw. das Kündigungsschreiben vom 12. Juli 2002, den Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15. Mai 2003 sowie die Verständigung des Magistrates Wien vom 6. Mai 2003 vor.

Daraus folge, dass es dem Bw. nach seinem Ausscheiden gar nicht mehr möglich gewesen wäre, für die Entrichtung von Abgaben der Gesellschaft zu sorgen. Weiters wäre festzuhalten, dass er im Jahr 2002 lediglich als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungiert und mit der operativen Tätigkeit des Unternehmens gar nichts zu tun gehabt hätte. Als Zeuge werde Herr Z.M. als geschäftsführender Gesellschafter der OEG angeführt.

Die Entwicklung des Abgabekontos zeige darüber hinaus zum Zeitpunkt des Ausscheidens per 31. August 2002 einen Rückstand von € 4.511,65. Durch nachfolgende Zahlungen bzw. Übertragungen hätte das Konto per 30. Oktober 2002 sogar einen Guthabensstand von € 8.295,74 aufgewiesen. Per 31. Dezember 2002 wäre das Abgabekonto auf Null gestanden.

Außerdem wäre der Bw. in weiterer Folge für Bank- und Lieferverbindlichkeiten der Gesellschaft in Höhe von rund € 30.000,00 zur Haftung herangezogen worden. Als Beweis lege er Bewilligungen der Fahrnisexekutionen vor.

Auf Grund seines geringen Einkommens der letzten Jahre (2005: € 1.915,00, 2006: - € 2.973,00 und 2007: vorläufig € 10.000,00) wäre die Geltendmachung der Haftung unbillig und würde die persönliche Existenz des Bw. gefährden.

Schließlich berief der Bw. gemäß § 248 BAO auch gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003, die zu korrigieren wären, da eine Reihe von Kundenforderungen in weiterer Folge uneinbringlich geworden und daher auszubuchen wären. Die zu berichtigende Forderungssumme betrage € 33.832,09, woraus sich eine Umsatzsteuerberichtigung von € 5.638,00 ergebe.

Am 5. Juli 2008 wurde die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juli 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass die Gesellschafter vom Haftungstatbestand des § 12 BAO erfasst wären. Dabei komme es auf die förmliche, auf die nach Gesellschaftsrecht zu beurteilende Gesellschafterstellung an. Eine entgegenstehende, im Innenverhältnis getroffene Vereinbarung wäre Dritten gegenüber unwirksam. Wenn der zur Haftung Herangezogene Gesellschafter der OEG gewesen wäre, wäre dem Vorbringen, er wäre als Geschäftsführer ausgeschieden, daher keine Bedeutung beizumessen.

Nach Lehre und Rechtsprechung wäre die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen wäre. Die vorgebrachte Vermögenslosigkeit des Bw. stehe in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung. Es möge zwar sein, dass auf Grund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation die Abgaben erschwert einbringlich wären, dies wäre jedoch keineswegs ausgeschlossen. Der Bw. könnte nämlich auf Grund des Alters und der damit zu erwartenden und verbundenen Erwerbstätigkeit durchaus in der Lage sein, zumindest einen Teil der aushaftenden Verbindlichkeiten abzustatten.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 5. August 2008 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 5. Mai 2009 übermittelte der Bw. einen für die am 7. Mai 2009 angesetzte mündliche Verhandlung vorbereitenden Schriftsatz, in dem ausgeführt wurde, dass er per 31. August 2002 aus der Gesellschaft ausgeschieden wäre. Diese Tatsache gehe aus einer Reihe von Dokumenten hervor, wie Firmenbuchbeschluss, Schreiben des Magistrates und Kündigungsschreiben.

Außerdem wäre der Bw. lediglich gewerberechtlicher Geschäftsführer gewesen, da der Gesellschaftsvertrag betreffend Geschäftsführervereinbarung normiere, dass für die Führung der Bücher sowie die Abwicklung des Verkehrs mit den Finanzbehörden und die laufende Abgabentrachtung ausschließlich Z.M. verantwortlich wäre.

Darüber hinaus gehe aus der Berufung gegen den Feststellungsbescheid sowie der stattgebenden Berufungsvorentscheidung hervor, dass das gesamte Einkommen 2003 bereits dem Gesellschafter Z.M. zugerechnet worden wäre. Die Abgabenbehörde müsse im Zuge der Ermessensentscheidung den Umstand würdigen, dass sich bei mehreren potenziell Haftenden die haftungsrechtliche Verantwortung danach richte, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen wäre (UFS 11.10.2006, RV/0520-L/05).

In der am 7. Mai 2009 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf seine am 5. Mai 2009 nachgereichten Unterlagen und brachte vor, dass der Bw. nur gewerberechtlicher Geschäftsführer gewesen wäre und mit der Abgabentrachtung nichts zu tun gehabt hätte. Wie aus den Unterlagen hervorgehe, wäre er bereits per 31. August 2002 als Gesellschafter ausgeschieden, lediglich die Eintragung im Firmenbuch wäre

unterlassen worden, jedoch wäre im Steuerrecht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dieser Umstand zu berücksichtigen.

Weiters gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass die Eintragung des Ausscheidens des Bw. beabsichtigt gewesen wäre, jedoch wäre der Antrag vom 9. Mai 2003 insofern wieder zurückgewiesen worden, als vom Firmenbuchgericht am 15. Mai 2003 ein Mängelbehebungs-auftrag ergangen wäre, dem aber seitens des zweiten Gesellschafters Z.M. nicht mehr nachgekommen worden wäre. Der Bw. hätte darauf keinen Einfluss gehabt, da das Verhältnis mit seinem früheren Partner getrübt gewesen wäre.

Außerdem wären die gegenständlichen Abgaben erst mit Bescheiden aus dem Jahr 2005 festgesetzt worden, weshalb es daher im Jahr 2003 diese Abgabenrückstände noch nicht gegeben hätte.

Auf Befragen durch die Referentin teilte der steuerliche Vertreter mit, dass seines Wissens nach die OEG zuerst beendet und dann die operativen Geschäfte von der neu gegründeten M.Z. GmbH übernommen worden wären. Es hätte daher keine Einbringung der OEG stattgefunden, sondern wäre diese vollständig abgewickelt worden.

Die Amtsbeauftragte brachte vor, dass die Steuerbescheide 2002 und 2003 deshalb für die OEG ergangen wären, weil die Gesellschaft im Firmenbuch noch als aufrecht eingetragen gewesen und auch in der Berufung nicht angeregt worden wäre, diese Umsätze bei der GmbH zu versteuern.

Dazu wandte der steuerliche Vertreter ein, dass deshalb in der Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2003 nicht eingewendet worden wäre, dass die Umsätze der GmbH zuzurechnen wären, weil ja tatsächlich keine formelle Umgründung stattgefunden hätte, sondern lediglich eine sogenannte kalte Einbringung. Tatsächlich wäre es so gewesen, dass die nunmehr bei der OEG ausstehenden Umsatzsteuern aus dem Verkauf des Anlagevermögens der OEG an die GmbH resultiert hätten. Umgekehrt wäre es aber sicher so gewesen sein, dass Herr M. aus diesem Verkauf wiederum die Vorsteuern im Rahmen der GmbH lukriert hätte.

Die Amtsbeauftragte führte auf Befragen durch die Referentin aus, dass die rückständigen Abgaben der OEG bei Herrn M. eher nicht einbringlich wären, da dieser nur über ein geringes Einkommen verfüge und bereits betreffend seinen eigenen Abgabenrückstand eine Ratenvereinbarung bestehe.

Auf den Vorhalt der Referentin, ob es den Tatsachen entspreche, dass der Bw. als ehemaliger Mitgesellschafter der OEG aus der Gesellschaft per 31. August 2002 ausgeschieden wäre, gab Z.M. als Zeuge befragt an, dass er sich zwar nicht mehr genau erinnere, dies aber der Wahrheit entsprechen dürfte. Nach dessen Ausscheiden hätte er die offenen Geschäfte der OEG im Rahmen der neu gegründeten GmbH weiter geführt, die daher in der OEG nicht mehr abgewickelt worden wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen.

Eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens ist entgegen der Ansicht des Bw. darin nicht zu erblicken, dass über die genannten Steuervorschreibungen zufolge der Erhebung von Berufungen nach § 248 BAO noch keine endgültige Entscheidung vorliegt, da Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabeananspruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Vom Haftungstatbestand des § 12 BAO werden Gesellschafter der Personengesellschaften nach dem UGB (OG, KG) erfasst. Nach der Rechtslage vor dem UGB, in Kraft getreten mit 1. Jänner 2007, BGBl. I Nr. 120/2005, war § 12 BAO insbesondere auf die Gesellschafter einer OHG, KG, OEG und KEG anzuwenden.

Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Der persönlich haftende Gesellschafter einer OEG haftet gemäß § 128 UGB für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich, unmittelbar und

unbeschränkt; eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam (VwGH 26.4.2000, 2000/14/0043).

In seiner Berufung stützt sich der Bw. unter Anderem auf seine Funktion als lediglich gewerberechtl. Geschäftsführer. Mit diesem Vorbringen zeigt der Bw. eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Zutreffend wies die Abgabenbehörde erster Instanz darauf hin, dass die Haftung gemäß § 12 BAO die Gesellschafter unter anderem einer OEG trifft und die Frage, ob jemand Gesellschafter einer solchen OEG ist, nach dem Gesellschaftsrecht zu beurteilen ist, wobei es auf die „förmliche Gesellschafterstellung“ ankommt (VwGH 16.9.2003, 99/14/0276).

Der belangten Behörde ist daher zuzustimmen, wenn sie vor dem unbestrittenen Sachverhalt, dass der Bw. Gesellschafter einer OEG war, dem Vorbringen, er wäre nur als gewerberechtl. Geschäftsführer tätig gewesen, keine Bedeutung beimmaß.

Strittig ist im vorliegenden Fall jedoch, ob der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als unbeschränkt haftender Gesellschafter der M.W. OEG fungierte, da er auf sein Ausscheiden als Gesellschafter bzw. auf die Aufkündigung der Gesellschaft per 31. August 2002 verwies, das auf Grund der vorgelegten Schriftstücke und der Aussagen des Bw. und des Zeugen M. als erwiesen angenommen werden konnte.

Aber auch dieses Vorbringen anerkannte das Finanzamt nicht als Grund dafür, dass der Bw. für die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht zur Haftung herangezogen werden dürfte.

Es trifft zwar zu, dass die Auflösung einer Personengesellschaft des Handelsrechtes und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls solange ihre Parteifähigkeit nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (VwGH 24.2.1998, 95/13/0269).

Geht man daher von einer rechtswirksamen Kündigung der Gesellschaft durch den Bw. als einen der beiden Gesellschafter der OEG aus und folgt man seiner Rechtfertigung, dass keine formelle Umgründung von der OEG in die GmbH stattgefunden hätte, so ist der Abgabenbehörde erster Instanz grundsätzlich zuzustimmen, dass der Bw. ungeachtet seines faktischen Ausscheidens aus der Gesellschaft auch für Abgabenschuldigkeiten des Abwicklungszeitraumes der OEG, daher bis zur Eintragung ihrer Löschung am 5. Juli 2008, einzustehen hätte (VwGH 16.9.2003, 99/14/0276).

Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt gemäß § 142 Abs. 1 UGB die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

Da jedoch der zweite Gesellschafter M. aussagte, dass er die offenen Geschäfte der OEG im Rahmen der neu gegründeten GmbH weitergeführt hätte, die daher in der OEG nicht mehr abgewickelt worden wären, spricht dies entgegen der für den Bw. sogar ungünstigeren eigenen Aussage dafür, dass die OEG eben nicht abgewickelt wurde, sondern die Aktiven und Passiven gemäß § 142 Abs. 1 UGB auf den verbleibenden Gesellschafter übergangen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann eine solche Geschäftsübernahme gemäß § 142 Abs. 1 UGB nicht nur auf Grund einer Übernahmsklage durch die rechtsgestaltende Wirkung des Urteils, sondern auch im Vertragsweg (und zwar sowohl im Gesellschaftsvertrag als auch durch vertragliche Regelung anlässlich des Ausscheidens eines Gesellschafters) stattfinden (VwGH 18.11.1993, 92/16/0109). Im gegenständlichen Fall normieren sowohl der zweite als auch der dritte Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 27. März 1995, dass der andere Gesellschafter berechtigt war, das Geschäft mit allen Aktiven und Passiven zu übernehmen und ohne Unterbrechung fortzuführen, wenn ein Gesellschafter ausscheidet oder über sein Vermögen der Konkurs eröffnet wird.

Da es somit keinen Abwicklungszeitraum gab, war zu berücksichtigen, dass erst mit Bescheiden vom 16. Juni 2005 die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 2002 und 2003 gegenüber der aufgekündigten Gesellschaft festgesetzt (und mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. Juli 2005 und 27. April 2006 reduziert) wurden, weshalb eine Haftung des Bw. im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung nicht in Betracht kommt.

Dabei konnte auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass sämtliche wirtschaftliche Vorteile aus der Beendigung der OEG beim verbleibenden Gesellschafter Z.M. lagen, dem auch laut Gewinnfeststellungsbescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 27. April 2006 die gesamten Einkünfte zugerechnet wurden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Mai 2009