



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0050-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. ES, vom 10. September 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 5. August 1999 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide für den Zeitraum 1994 bis 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Haftungs- und Abgabenbescheide 1994 und 1995:

Mit Bescheiden vom 5. August 1999 wurden gegenüber der Bw Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Jahre 1994 und 1995 hinsichtlich Kapitalertragsteuer erlassen. Grundlage dieser Bescheide waren entsprechende Feststellungen anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Bw. Im Zuge dieser Prüfung wurden (verdeckte) Ausschüttungen an den Geschäftsführer (Gf.) und zugleich Alleingesellschafter festgestellt und der Gewinn bei der Bw. entsprechend erhöht. Zur näheren Begründung wurde auf den die Betriebsprüfung abschließenden Bericht vom 2. Juli 1999 verwiesen.

Am 10. September 1999 langte eine Berufung gegen die (hier nicht gegenständlichen) Bescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer der Jahre 1994-1996 vom 6. August 1999 sowie gegen die Haftungsbescheide vom 5. August 1999 beim Finanzamt ein. Als Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass nach Ansicht der Bw. keine verdeckten Ausschüttungen vorliegen, die Vertragsbeziehung zwischen der Bw. und deren Gf. und Alleingesellschafter als Einzelunternehmer sei anzuerkennen, die Hinzurechnungen bei

der Bw. und dem Einzelunternehmen des Gesellschafters hinsichtlich der Erträge und Umsätze seien ebenso wie die Haftungsinanspruchnahme rückgängig zu machen.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 6.6.2000 wurde die Berufung gegen die Haftungsbescheide betreffend die Jahre 1994 und 1995 durch das Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Die Begründung wurde bereits anlässlich der BVE vom April 2000, mit der auch über die Grundlagenbescheide abgesprochen wurde, zugestellt. Darin wurde ausgeführt, dass der Bw. im Zusammenhang mit der Zustellung der Kapitalertragsteuer- und der Haftungsbescheide zwei verschiedene Berufungsrechte zugestanden seien, von denen sie nur eines, und zwar jenes gegen die Haftungsbescheide, wahrgenommen habe, wie aus dem "Betreff" der Berufung (Betrifft: ... Haftungsbescheide 1994, 1995), dem Einleitungssatz " ... bringe ich gegen die Haftungsbescheide 1994 und 1995 das Rechtsmittel der Berufung ein...", sowie aus dem im Schlusssatz gestellten Berufungsbegehren auf Aufhebung der " ... Haftungsbescheide ..." erkennbar sei. Den Berufungsausführungen seien keine Anhaltspunkte zu entnehmen, die gegen eine rechtmäßige Geltendmachung der Haftung gemäß den Bestimmungen der §§ 95 Abs. 2, 2. Satz iVm. 95 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 sprechen würden. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung seien nicht in diesem Verfahren zu erheben.

Am 29.5.2000 langte beim Finanzamt ein Vorlageantrag ein, in dessen Begründung auf den Vorlageantrag im Berufungsverfahren des Alleingesellschafters und Geschäftsführers als Einzelunternehmer (EU) vor dem selben Finanzamt verwiesen wurde, wobei wiederum die Meinung vertreten wurde, die Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem Einzelunternehmen des Gf. und Gesellschafters sei anzuerkennen.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 13. Juni 2000 wird zum Punkt Kapitalertragsteuer ausgeführt, dass durch die unterschiedliche zeitliche Zustellung von Bescheiden, Betriebsprüfungsberichten der Bw. und des EU, wodurch auch die Berufungsfristen unterschiedlich seien, zusätzlich sei noch die Urlaubszeit gegeben gewesen, und habe der Gf. und zugleich steuerliche Vertreter in der Hektik die angefochtenen Bescheide in der Berufung nicht als "Haftungs- und Abgabenbescheid(e)" sondern nur mit der Kurzfassung Haftungsbescheide titulierte. In der Begründung zur BVE werde behauptet, dass eine Berufung gegen die KEST-Sachbescheide 1994 und 1995 nicht erhoben worden wäre, weshalb diese Bescheide mangels Ausübung des Berufungsrechtes rechtskräftig geworden seien.

Dem sei entgegenzuhalten, dass zwar in der Berufung der angefochtene Bescheid nicht ausdrücklich als Kapitalertragsteuerbescheid bezeichnet worden sei, aber allein aus der Formulierung und Begründung leicht für die Behörde erkennbar sei, dass der KEST-Bescheid gemeint sein muss, da ja gegen die Haftungsinanspruchnahme keinerlei Einwände erhoben worden seien. Überdies seien im konkreten Fall Haftungs- und Abgabenbescheid auf einem einzigen Blatt teilweise handgeschriebenen Papiere dargestellt, welches auch nur mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen sei.

Wie groß in derartigem Zusammenhang die Verwirrmöglichkeiten seien zeige sich auch in der Vorgangsweise des Finanzamtes bei der Erlassung der Erstbescheide für KEST und Haftung für das Jahr 1996. Diese Vorgangsweise sei auch offensichtlich der Anlass für das "Urteil" des VwGH vom 25.11.1999, 95/15/0136, gewesen.

Es werde daher der Antrag gestellt, die als Berufung gegen die Haftungsbescheide 1994 und 1995 bezeichnete Eingabe als Berufung gegen die "Abgaben- und Haftungsbescheide 1994 und 1995" (Kapitalertragsteuerbescheide) zu werten. Die Begründung dazu (Nichtvorliegen von verdeckten Ausschüttungen) möge den übrigen Berufungsausführungen entnommen werden.

Weiters werde beantragt, eine mündliche Verhandlung über die vorliegende Berufung abzuhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld (§ 4 BAO) voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Gemäß § 4 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, somit unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis des VwGH vom 17. Dezember 1996, 94/14/0148, daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden, wie bereits das Finanzamt ausgeführt hat, ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Nur dann, wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung und auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt.

Im vorliegenden Fall liegen unbestrittenermaßen Abgabenbescheide vor. Das Entstehen der Abgabenschuldigkeiten war daher nicht mehr als Vorfrage zu behandeln.

Der steuerliche Vertreter der Bw. und zugleich deren Gf. und Alleingesellschafter vermeint, die Berufungsausführungen seien entgegen der ausdrücklichen Bezeichnung nicht gegen die Haftungsbescheide sondern gegen die Abgabenbescheide zu deuten. Zwar habe er die angefochtenen Bescheide aufgrund der Vielzahl an behördlichen Schriftstücken in diesem Verfahren und bedingt auch durch die Urlaubszeit in der Hektik nur als Haftungsbescheide

bezeichnet, diese aber nicht gemeint, da er ja gegen die Inanspruchnahme der Haftung keinerlei Einwand erhoben hat.

Dem ist entgegen zu halten, dass eine Berufung gem. § 250 Abs. 1 lit. d BAO eine Begründung enthalten muss. Die Behörde ist aber nicht verhalten, im Falle einer wiederholten eindeutigen Bezeichnung der angefochtenen Bescheide aus der Begründung herauszulesen, dass eigentlich andere Bescheide mit Berufung bekämpft werden sollen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung stellt keinen Anlass zu einem Mängelbehebungsverfahren dar, sie geht zu Lasten des Einbringenden. Auch das Argument, die beiden Bescheidarten (Abgaben- und Haftungsbescheid) seien auf einem Stück Papier mit nur einer Rechtsmittelbelehrung ausgefertigt worden, vermag nicht zu einem Umdeuten des Berufungsgegenstandes führen und ist diese Vorgangsweise auch nicht als unüblich zu bezeichnen. Zu denken ist dabei an Wiederaufnahme- und neue Sachbescheide oder auch an vorläufige Bescheide, die ebenso zwei Berufsungswege eröffnen und auch meist in einem Schriftstück ausgefertigt werden.

Ob die von der Bw. unstrittigermäßen nicht abgeführte Kapitalertragsteuer der Bw. als Steuerschuldnerin gegenüber nur auf Grund eines Haftungsbescheides im Sinne des § 224 BAO entsteht oder nicht, ist für dieses Verfahren nicht von Bedeutung. Entscheidend ist lediglich, ob die Bw. die Pflicht getroffen hatte, Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Ihr Vertreter hat nämlich nach § 80 Abs. 1 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die ihr obliegen. Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95, 96 EStG 1988) haben unter der Sanktion des § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter der juristischen Person zu erfüllen (Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 95 Tz 3 letzter Absatz). Für den Berufsungsfall ist somit entscheidend, ob die Bw. in den Streitjahren verpflichtet war, Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Der UFS geht, wie auch bereits das Finanzamt, davon aus, die Bw. habe verdeckte Ausschüttungen vorgenommen. Das Berufsungsverfahren betreffend Körperschaftsteuer ist zwischenzeitig rechtskräftig abgeschlossen.

Demnach sind die nach den Feststellungen der Abgabenbehörde dem Geschäftsführer der Bw. zugeflossenen Beträge der Bw. als kapitalertragsteuerpflichtige, verdeckte Ausschüttungen zuzurechnen.

Von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung konnte deshalb abgesehen werden, da der betreffende Antrag erst in einem Ergänzungsschriftsatz zum Vorlageantrag gestellt wurde und nicht, wie im Gesetz vorgesehen, in der Berufung, im Vorlageantrag bzw. in der Beitrittserklärung (§ 284 Abs. 1 BAO).

Aus dem von der Bw. angeführten Erkenntnis des VwGH vom 25.11.1999, 99/15/0136, lässt sich für den Berufsungsfall nichts ableiten, denn im zitierten Erkenntnis wurde zunächst ein nach Zustellung einer Begründung aber vor Ergehen des Spruches der BVE eingebrachter Vorlageantrag als unzulässig zurückgewiesen. Das Höchstgericht sah jedoch den

Vorlageantrag als zulässig an, da mit der Zustellung der Begründung klar war, dass das Finanzamt eine BVE erlassen will, auch wenn Spruch und Begründung zeitlich auseinander fallen.

Im vorliegenden Verfahren konnte auf Grund der Komplexität des Sachverhaltes, zweier getrennter Betriebsprüfungen durch zwei Organe der Finanzverwaltung bei zwei eigenständigen Steuersubjekten und der Vielzahl neuer Sachbescheide die Zustellung der jeweiligen Bescheide nicht in Einem erfolgen. Die unterschiedlichen Fristenläufe ergaben sich daher zwangsläufig. Die Bw. war zu keiner Zeit in der Ausübung ihrer Rechte dadurch eingeschränkt. Es standen ihr jederzeit sämtliche Rechtsmittel offen.

Für das Jahr 1996 ist festzuhalten, dass zwar mit Datum 25.4.2000 ein Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid erlassen wurde, der mit Berufung vom 25.5.2000 angefochten wurde. Mit Datum 6.6.2000, zugestellt am 8.6.2000, wurden ein Zurückweisungsbescheid und eine abweisende Berufungsvorentscheidung ausgefertigt, gegen die weder eine Berufung noch ein Vorlageantrag aktenkundig eingebracht worden sind.

Graz, am 31. Jänner 2005