

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***USt*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Ohlsdorferstraße 44, 4810 Gmunden, über die Beschwerde vom 26. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Jänner 2020 betreffend Haftungsbescheid Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird entsprechend der Beschwerdeverentscheidung vom 27.12.2021 abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit **Bescheid vom 23.01.2020**, zugestellt am 27.01.2020, wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 11 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma ***X-GmbH*** (Steuernummer: ***StNr***) in Höhe von € 124.845,00, bestehend aus Umsatzsteuer 2004 - 2007 iHv. € 49.224,73 und Körperschaftsteuer 2004 - 2008 iHv. € 75.620,27 zur Haftung herangezogen. Die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 11 BAO gründet sich auf der rechtskräftigen Verurteilung des Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin gem. § 33 Abs. 1, Abs. 2a und § 38 Abs. 1 FinStrG (LG ***Z*** vom ***Datum1***, bestätigt vom OLG ***ZZ*** mit Urteil vom ***Datum2***).

2. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen **Beschwerde** vom 25.02.2020, eingebracht am 26.02.2020, wurde begründend ausgeführt, dass der Haftungsbescheid der Höhe nach angefochten werde. Des Weiteren würden seitens des Bf. noch detaillierte Erhebungen bezüglich der Verjährung der o.a. Abgabenschuldigkeiten durchgeführt. Darüber hinaus seien

noch Quotenzahlungen des Masseverwalters in Abzug zu bringen. Diesbezüglich werde um Fristverlängerung hinsichtlich der Beibringung weiterer Begründungselemente bis 30.06.2020 ersucht. Der Bf. beantragte zusätzlich gem. § 262 Abs. 2 lit a BAO das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und regte die Abhaltung eines Erörterungstermines an.

3. Mit Schreiben vom 30.06.2020, eingelangt am 30.06.2020, ersuchte die steuerliche Vertretung des Bf. erneut um Fristverlängerung bis 31.10.2020 für die Beibringung detaillierter Begründungselemente zur Bescheidbeschwerde vom 25.02.2020 hinsichtlich der Einhebungsverjährung. Als Begründung wurde angeführt, dass das Konkursverfahren der Primärschuldnerin, der ***X-GmbH***, noch nicht beendet sei und noch detaillierte Nachforschungen anzustellen seien.

4. Am 30.10.2020 langte erneut ein Antrag auf Fristverlängerung bis 31.12.2020 bei der Abgabenbehörde ein. Als Begründung wurde erneut das noch nicht beendete Konkursverfahren der Primärschuldnerin angeführt.

5. Sämtliche Fristverlängerungsanträge wurden durch die Abgabenbehörde stattgebend erledigt.

6. Mit 29.12.2020 wurde der **Nachtrag zur Begründung** für die Bescheidbeschwerde vom 25.02.2020 eingebracht. Die Bescheidbeschwerde richtet sich somit gegen die Höhe der Haftungsinanspruchnahme und gegen die lt. Bf. bereits eingetretene Einhebungsverjährung hinsichtlich der vorgeschriebenen Umsatzsteuer für die Zeiträume 2004 - 2007.

7. Am 27.12.2021 wurde der Beschwerde mittels Beschwerdeentscheidung gem. § 262 BAO teilweise stattgegeben. Die Höhe der Haftungsinanspruchnahme wurde dem Begehren des Bf. entsprechend neu festgesetzt.

Hinsichtlich der eingewendeten Einhebungsverjährung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

8. Mit Vorlageantrag vom 27.01.2022 wurde die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt und auf den Verjährungseinwand hinsichtlich U 2004 - 2007 verwiesen (vgl. Bescheidbeschwerde vom 25.02.2020 und Nachtrag vom 28.12.2020).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Bescheid vom 23.01.2020 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 11 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma ***X-GmbH*** (Steuernummer: ***StNr***) in Höhe von €

124.845,00, bestehend aus Umsatzsteuer 2004 - 2007 iHv € 49.224,73 und Körperschaftsteuer 2004 - 2008 iHv. € 75.620,27 zur Haftung herangezogen.

Die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 11 BAO gründet sich auf der rechtskräftigen Verurteilung der Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin gem. § 33 Abs. 1, Abs. 2a und § 38 Abs. 1 FinStrG (LG ***Z*** vom ***Datum1***, bestätigt vom OLG ***ZZ*** mit Urteil vom ***Datum2***).

Die Abgabenschuldigkeiten entstanden bei der Primärschuldnerin aufgrund einer im Jahr 2014 durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 Abs. 2 FinStrG der Jahre 2004 - 2012 (Abgabenbescheide vom 27.05.2014). Die dagegen von der Primärschuldnerin erhobenen Rechtsmittel sind inzwischen vom BFG rechtskräftig erledigt (BFG vom 19.05.2016, RV/5101157/2015, BFG vom 09.09.2017, RV/5101033/2017 - Revision eingebracht, VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0105 – Zurückweisung mit Beschluss).

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***Z*** vom ***Datum3***, Gz. ***X***, wurde über das Vermögen der ***X-GmbH*** das insolvenzrechtliche Sanierungsverfahren eröffnet, welches mit Beschluss des Gerichtes vom ***Datum4*** auf Konkursverfahren geändert wurde. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurden im Konkursverfahren der Primärschuldnerin am 08. April 2014 angemeldet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***Z*** vom 26. Februar 2021, Gz. ***2***, wurde der über das Vermögen der Fa. ***X-GmbH*** eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Dieser Beschluss ist am 18. März 2021 in Rechtskraft erwachsen.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurde die Höhe des Haftungsbetrages unter Berücksichtigung der bis zur Schließung des Konkursverfahrens geleisteten Quotenzahlungen reduziert (Schlussverteilung 9,5104%). Die Zwischenverteilung von 10 % wurde bereits im Erstbescheid berücksichtigt. Der Haftungsbetrag laut Beschwerdeentscheidung setzt sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
U	2004	€ 4.975,65
U	2005	€ 11.535,90
U	2006	€ 18.530,71
U	2007	€ 9.500,99
K	2004	€ 8.458,61

K	2006	€ 20.715,29
K	2007	€ 25.463,02
K	2008	€ 133,96
Summe		€ 112.971,73

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Der Beschwerdeführer wendet im Wesentlichen ein, dass das Recht zur Einhebung der Umsatzsteuer für die Veranlagungsjahre 2004 bis 2007 gemäß § 238 BAO bereits verjährt sei.

Gemäß § 11 BAO *haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.*

§ 238 BAO lautet: *“(1) Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.*

(2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.”

§ 9 Abs. 1 IO normiert: *„Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.“*

Erwägungen

Unbestritten blieb im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, dass der Bf. gemäß § 11 BAO zur Haftung für die Abgabenschuldigkeit der ***X-GmbH*** (***StNr***) herangezogen werden kann.

Mit der gegenständlichen Beschwerde macht der Bf. den Eintritt der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2007 geltend.

Dazu wird vom Bundesfinanzgericht wie folgt ausgeführt:

Die Einhebungsverjährung befristet das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid (§ 224) stellt ebenfalls eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (vgl zB VwGH 6.8.1996, 93/17/0093; 20.2.2019, Ra 2019/13/0010; 8.9.2020, Ra 2020/13/0029 und Ritz/Koran, BAO⁷, § 238 Tz 5).

Die Einhebungsverjährungsfrist beträgt fünf Jahre. Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Sie endet keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe, dies hat insbesondere für die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Selbstbemessungsabgaben Bedeutung (vgl zB ErlRV 128 BlgNR 15. GP, 37; Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I3 BAO, § 238 Rz 2). Daher ist zB die Geltendmachung von auf § 9 gestützten Haftungen für hinterzogene Abgaben entsprechend länger zulässig (VwGH 7.5.1990, 88/15/0044; ebenso für Haftung gem § 11, VwGH 20.8.1998, 97/16/0512). Siehe ergänzend Ritz, SWK 2003, S 808; Rathgeber, SWK 2005, S 88.

Die Fälligkeit der Umsatzsteuer ergibt sich unmittelbar aus § 21 Abs 1 UStG 1994. „Der Unternehmer hat 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. [...]“

Zur Einhebungsverjährung der Umsatzsteuer 2004 bis 2007:

Die älteste im Haftungsbescheid einbezogene Umsatzsteuer-Voranmeldung betraf den Monat Mai 2004. Diese wurde am 15.07.2004 fällig. Die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist begann mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, somit am 31.12.2004 und endet daher grundsätzlich mit 31.12.2009. Wie auch der Bf. ausführt, endet die Einhebungsverjährungsfrist jedoch nicht früher als die Bemessungsverjährungsfrist. Dies hat insbesondere für die im gegenständlichen Fall vorhandene zehnjährige Verjährungsfrist für

hinterzogene Selbstbemessungsabgaben Bedeutung. Somit endet die Einhebungsverjährungsfrist für die Umsatzsteuer Mai 2004 grundsätzlich mit 31.12.2014 und dementsprechend die Umsatzsteuer 2005 bis 2007 jeweils um ein Jahr später.

Fest steht, dass in dem mit Beschluss des Landesgerichtes ***Z*** vom ***Datum3***, Gz. ***X***, eröffneten Sanierungsverfahrens, welches mit Beschluss des Gerichtes vom ***Datum4*** auf Konkursverfahren geändert wurde, die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten angemeldet wurden und dass diese Anmeldung eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO darstellt.

Sowohl der Bf. als auch die belangte Behörde haben übersehen, dass neben den in § 238 Abs. 2 BAO angesprochenen Unterbrechungshandlungen im § 9 Abs. 1 IO eine weitere Unterbrechung der Einhebungsverjährung geregelt ist, die eine speziellere Bestimmung gegenüber § 238 BAO darstellt (vgl. VwGH 29.6.1992, 91/15/0154; 12.10.2009, 2009/16/0084; 29.9.2011, 2011/16/0072).

Nach § 9 Abs. 1 IO wird durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Schuldner (hier die ***X-GmbH***) begann vom Neuen mit Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist, zu laufen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 238 Tz 14).

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***Z*** vom 26. Februar 2021, Gz. ***2***, wurde der über das Vermögen der Fa. ***X-GmbH*** eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Dieser Beschluss ist am 18. März 2021 in Rechtskraft erwachsen.

Die Einhebungsverjährung begann daher gegenüber der Primärschuldnerin am 19. März 2021 neu zu laufen.

Seit der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, ist der VwGH in ständiger Rechtsprechung der Ansicht, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbefugten wirken, sie somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten (zB VwGH 19.12.1996, 95/16/0204; 30.3.1998, 97/16/0501; 28.10.1998, 97/14/0160; 31.1.2001, 95/13/0259; 28.10.2008, 2006/15/0248; 17.6.2015, Ra 2015/16/0044; 20.2.2019, Ra 2019/13/0010; vgl hierzu oV, RdW 1996, 185; *Müller/Rief/Thiery*, AnwBl 1996, 786; *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung, 258 f); somit auch gegenüber einem allfällig Haftungspflichtigen (zB VwGH 23.6.2009, 2007/13/0017; 12.10.2009, 2009/16/0084; vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 238 Tz 18).

Entgegen dem Beschwerdevorbringen stand daher der Eintritt der Einhebungsverjährung der Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides nicht entgegen.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten haften am Abgabenkonto der Primärschuldnerin, deren amtswegige Löschung im Firmenbuch am 24.06.2021 erfolgte, nach wie vor uneinbringlich aus.

Die im Konkurs der ***X-GmbH*** ausgeschüttete Verteilungsquote (Zwischenverteilung von 10 %) wurde bei Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides (Erstbescheid) zugunsten des Bf. berücksichtigt, die Schlußverteilung von zusätzlichen 9,5104 % wurde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung berücksichtigt.

Mit der gegenständlichen Beschwerde werden keine Mängel der Ausübung des Ermessens der Abgabenbehörde bei Erlassung des Haftungsbescheides aufgezeigt. Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigter Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Da die Haftungsinanspruchnahme des Bf. die einzige aussichtsreiche Möglichkeit der Einbringlichmachung der gegenständlichen Haftungsschuld darstellt, erweist sich die Ermessensübung der Abgabenbehörde bei Erlassung des Haftungsbescheides als unbedenklich.

Zum Einwand des steuerlichen Vertreters, dass seitens der belangten Behörde im Kopf des Haftungsbescheides eine falsche Steuernummer angegeben wurde:

Gemäß § 93 abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen. Er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Der Adressat ist namentlich zu nennen (VwGH 23.3.1998, 94/17/0413). Bei einer physischen Person ist idR der Vor- und Zuname anzuführen (VwGH 18.4.1986, 85/17/0140; 9.12.1992, 91/13/0013; 28.2.2007, 2004/13/0151; 26.7.2007, 2004/15/0137). Im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften sind mit ihrer Firma zu bezeichnen (VwGH 23.4.1998, 96/15/0199; 28.6.2007, 2005/16/0187).

Wesentlich ist somit die namentliche Nennung des Bescheidadressaten die eine zweifelsfreie Identifizierung ermöglicht. Wie § 93 BAO zu entnehmen ist, ist die Steuernummer nicht Spruchbestandteil. Entscheidend ist allein, dass der Bescheidadressat eindeutig und in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise angesprochen wird. Nach der Judikatur des VwGH ist der Ausweis einer unrichtigen Steuernummer dabei irrelevant (VwGH 3.7.2003, 2003/15/0024; 4.6.2009, 2006/13/0076).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Linz, am 3. Mai 2024