

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA Dr. Martin Leys, 6020 Innsbruck, Michael-Gaismair-Straße 8, vom 16. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. August 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 11. August 2003 und die Berufungsvorentscheidung vom 7. Jänner 2004 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war Obmann des Vereines X. mit dem Sitz in Y. Diese Funktion hatte der Bw. ab 1. 5. 1999 bis zur behördlichen Auflösung des Vereines mit Bescheid der Sicherheitsdirektion für das Bundesland Tirol vom 28. 3. 2002 inne.

Mit Bescheid vom 11. 8. 2003 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten des Vereines heran:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag (Euro)
2000	Umsatzsteuer	5.087,10
2001	Umsatzsteuer	5.087,10
2000	Körperschaftsteuer	1.235,44
2001	Körperschaftsteuer	1.729,61

2000	Verspätungszuschlag	632,25
2001	Verspätungszuschlag	681,67
2000	Anspruchszinsen	78,78
2001	Säumniszuschlag	101,74
2002	Säumniszuschlag	<u>101,74</u>
		14.735,43

Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass der Bw. als Vereinsobmann nach § 80 BAO zur Abgabenentrichtung für den Verein verpflichtet gewesen wäre. Aufgrund des aushaftenden Abgabentrückstandes müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. diese gesetzliche Verpflichtung schulhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten beim erstschuldnerischen Verein hin. Unter einem wurden dem Bw. Ablichtungen von den der Geltendmachung der Haftung vorangegangenen Abgabenbescheiden übermittelt.

Gegen diesen (am 28. 11. 2003 zugestellten) Haftungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 16. 12. 2003 Berufung erhoben. Weiters wurden gemäß § 248 BAO sämtliche dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenvorschreibungen angefochten. Dazu wurde vorgebracht, dass der "im Sinne der Gemeinnützigkeit" tätige Verein keine Umsätze erzielt habe, sodass keine Umsatz- bzw. Körperschaftsteuerschuld entstanden sei. Die der Haftungsanspruchnahme zugrunde liegenden Abgabenbescheide seien weder dem erstschuldnerischen Verein noch dem Bw. zugegangen. Es handle sich um "bloße Schätzbescheide", die inhaltlich unrichtig seien, weil der Verein "wirtschaftlich nicht tätig" gewesen sei. Da die Haftung somit zu Unrecht geltend gemacht worden sei, werde die ersatzlose Aufhebung sowohl des Haftungsbescheides als auch der Bescheide über die haftungsgegenständlichen Abgabenansprüche beantragt.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. 1. 2004 keine Folge. Begründend führte es dazu aus, dass die Abgaben gegenüber dem erstschuldnerischen Verein im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO festgesetzt worden seien, weil keine Steuererklärungen eingereicht worden seien. Laut Auskunft der Vereinsbehörde sei der Bw. ab 1. 5. 1999 bis 28. 3. 2002 Vereinsobmann gewesen, sodass ihm die Vertretung des Vereines nach außen obliegen sei. Der Bw. sei zur pünktlichen Einreichung von Abgabenerklärungen für den Verein verpflichtet gewesen. Die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen stelle eine Verletzung der im § 80 BAO normierten Vertreterpflichten dar, weshalb der Bw. nach § 9 BAO hafte. Die

Erledigung der Berufung gegen die der Haftungsschuld zugrunde liegenden Abgabenbescheide erfolge "unabhängig von dieser Berufungsvorentscheidung".

Mit Schriftsatz vom 16. 2. 2004 stellte der anwaltliche Vertreter des Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne ein weiteres Sachvorbringen zu erstatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 224 Abs. 1 BAO bestimmt, dass die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht werden. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Aus § 248 BAO ergibt sich, dass der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung mit Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen kann.

Der Bw. hat von diesem durch § 248 BAO eingeräumten Recht Gebrauch gemacht und sowohl gegen Haftung und Abgabenanspruch berufen. Der Bw. bringt zunächst vor, dass die der Entscheidung zur Geltendmachung der Haftung vorangegangenen Abgabenbescheide weder ihm noch dem erstschuldnerischen Verein zugestellt worden seien. Damit wird die Frage aufgeworfen, ob es dem Finanzamt gelungen ist, die Abgaben gegenüber dem Verein rechtswirksam festzusetzen.

Dazu ist zunächst zu sagen, dass die rechtswirksame Abgabenfestsetzung gegenüber dem Abgabenschuldner keine Voraussetzung dafür darstellt, dass hinsichtlich der von den betreffenden Bescheiden umfassten Abgaben ein Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO erlassen wird. 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. Abgabenrechtliche Haftungen haben daher insoweit keinen akzessorischen, nämlich bescheidakzessorischen Charakter (VwGH 21. 3. 1995, 94/14/0156).

Allerdings bedarf es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Feststellungen darüber, ob der Haftungsanspruchnahme ein (rechtswirksam erlassener) Abgabenbescheid vorangegangen ist, dann, wenn der Haftungsschuldner – wie im Streitfall – Einwendungen gegen den Abgabenanspruch erhebt. Ist dem Haftungsbescheid ein an den Abgabepflichtigen ergangener Abgabenbescheid vorangegangen, ist die Behörde 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 ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Ist der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangegangen, gibt es eine solche Bindung nicht. In einem solchen Fall ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (vgl. zB VwGH 19. 12. 2002, 2000/15/0217; VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0242).

Wie dem Veranlagungsakt des erstschuldnerischen Vereines zu entnehmen ist, wurden die dem Haftungsbescheid vorangegangenen Abgabenbescheide am 5. 2. 2003 bzw. 9. 4. 2003 ausgefertigt. Bei der Zustellung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 2000 und 2001 an den erstschuldnerischen Verein ist das Finanzamt nach § 25 Zustellgesetz vorgegangen, indem am 25. 7. 2003 durch Anschlag an der Amtstafel öffentlich bekannt gemacht wurde, dass die zuzustellenden Schriftstücke bei der Behörde liegen (vgl. Formular Verf 7 vom 25. 7./8. 8. 2003). Bezüglich der übrigen haftungsgegenständlichen Abgabenvorschreibungen mit Bescheiden vom 5. 2. 2003 und 9. 4. 2003 ist eine derartige Vorgangsweise nicht aktenkundig.

Wie bereits erwähnt, ist der erstschuldnerische Verein mit Bescheid der Sicherheitsdirektion für das Bundesland Tirol vom 28. 3. 2002 aufgelöst und in der Folge aus dem Vereinsregister gelöscht worden. Der Verein hat dadurch seine Rechtspersönlichkeit verloren (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 79, Tz 13) und war dieser rechtlich nicht mehr existent, als die dem Haftungsbescheid vorangegangenen Abgabenbescheide erlassen wurden. Somit liegen im Berufungsfall keine rechtswirksamen Abgabenfestsetzungen vor.

Das Finanzamt hat sich mit den im Berufungsschriftsatz vom 16. 12. 2003 enthaltenen Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Abgabenansprüche nicht befasst, weil es erkennbar von rechtswirksam erlassenen Abgabenbescheiden ausgegangen ist. Eine Auseinandersetzung mit der Richtigkeit der Abgabenansprüche ist sonach unterblieben, obwohl die Frage, ob und

in welcher Höhe Abgabenansprüche gegeben sind, bei der vorliegenden Fallkonstellation als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden ist.

Im Streitfall wurden die Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2000 und 2001 mangels Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt. Dabei ist das Finanzamt offenkundig zur Auffassung gelangt, dass der erstschuldnerische Verein die entgeltliche Personenbeförderung im Rahmen eines Gewerbetriebes ausgeübt hat. Nicht nachvollziehbar ist allerdings, aufgrund welcher weiteren Sachverhaltsannahmen, Überlegungen und Schlussfolgerungen das Finanzamt zu den betreffenden Schätzungsergebnissen gelangt ist. Mit dem Berufungsvorbringen, die durchgeführte Schätzung sei unrichtig, weil der Verein keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet bzw. keine Umsätze erzielt habe, wird letztlich die Richtigkeit der ermittelten Besteuerungsgrundlagen in Frage gestellt.

Wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Ermittlungen im Sinn des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Bei der Entscheidung, ob der angefochtene Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben werden soll, handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, die unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO zu treffen ist. Entsprechend dieser Bestimmungen sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Die Klärung der Frage, ob die Besteuerungsgrundlagen der in Haftung gezogenen Abgabenansprüche richtig ermittelt wurden, erfordert relativ umfangreiche zusätzliche Erhebungen, ohne die eine abschließende rechtliche Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Haftungsanspruchsnahme in Form einer Berufungsentscheidung nicht getroffen werden kann und die zur Erlassung eines anders lautenden Bescheides führen könnte. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz erscheint es daher zweckmäßig, wenn die fehlenden Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden, zumal die Frage der Richtigkeit der haftungsgerichtlichen Abgabenansprüche im vorangegangenen Verfahren noch überhaupt keiner Überprüfung unterzogen wurde.

Im Rahmen der Ermessensübung ist schließlich auch auf die Bestimmung des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO Bedacht zu nehmen, wonach die Abgabenbehörde erster Instanz eine Be- rufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Auch geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat betrachtet es im Hinblick auf seine Funktion als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Juni 2006