



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Treufinanz Wirtschaftstreuhand GmbH, 1180 Wien, Sternwartestraße 76, gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO vom 23.5.2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Der Berufungswerber (Bw.) war im Zeitraum vom 23.7.1990 bis 16.3.1998 Geschäftsführer der P-GmbH. In diesem Zeitraum, nämlich bis zum 11.2.1998 war auch I. Geschäftsführerin. Mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 16.2.1999 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der P-GmbH mangels Vermögens abgewiesen.

Mit Haftungsbescheid vom 23.5.2001 wurde der Bw. für Abgabenschuldigkeiten der P-GmbH im Ausmaß von S 818.414,- als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen.

Vor Erlassung des Haftungsbescheides setzte das Finanzamt keinerlei Ermittlungsschritte gegenüber dem Bw. zur Erhebung des Sachverhaltes, der die Tatbestandsmerkmale des § 9 BAO erfüllen könnte. Weder wurde ermittelt, ob der Bw. jener Vertreter ist, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut war, noch wurde er aufgefordert darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, ob somit eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. vorlag und ob eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall gegeben war.

Gegen den Haftungsbescheid sowie gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch erhab der Bw. fristgerecht Berufung mit der Begründung, er sei sich keiner Pflichtverletzung bewusst. Er habe die Geschäftsführung der P-GmbH schon vor Jahren abgegeben und sei als Geschäftsführer am 25.3.1998 aus dem Firmenbuch ausgetragen worden. Die Haftung könne sich daher nur auf jene Steuern beziehen, die vor dieser Zeit fällig geworden seien, da er für später fällig werdende Abgaben gar keine Verfügungsmacht über die Gesellschaftsmittel gehabt hätte. Die Fristen zur Bezahlung sämtlicher Abgabenschuldigkeiten, für die er nunmehr zur Haftung herangezogen werde, lägen aber nach seiner Abberufung als Geschäftsführer, daher sei eine schuldhafte Verletzung der Abgabenpflicht der Gesellschaft bereits von Haus aus ausgeschlossen. Es werde daher die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und schränkte den Haftungsbetrag auf € 55.185,35 (bisher € 59.476,46) ein mit der Begründung, der Erhebungszeitraum der darüber hinausgehenden Abgaben falle nicht in den Verantwortungsbereich des Bw.

Dagegen wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und gleichzeitig die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Eine nachgereichte Berufungsergänzung enthält im wesentlichen Einwendungen gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die dem 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 eingebbracht werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass

- eine uneinbringliche Abgabenforderung gegen den Vertretenen besteht,
- der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört,
- eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt,
- die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

Im gesamten Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz wurden keinerlei Ermittlungen darüber abgeführt, ob die vorstehend genannten Voraussetzungen im gegenständlichen Fall

zutreffen. Die Begründung des Haftungsbescheides beschränkt sich auf die Feststellung, dass eine Einhebung der Abgaben bei der P-GmbH unmöglich sei und der Bw. daher für die Abgaben insoweit hafte, als diese auf Grund schuldhafter Verletzung seiner Abgabepflichten nicht entrichtet worden seien.

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (zB VwGH 10.9.1998, 96/15/0053). Dazu hätte das Finanzamt dem Bw. aber Gelegenheit geben müssen, zu den Abgabenforderungen Stellung zu nehmen, für die das Finanzamt die Haftungsinanspruchnahme vorsah. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entbindet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (zB VwGH 17.8.1998, 98/17/0038; 13.4.2005, 2002/13/0177).

Laut Firmenbuch war die P-GmbH im streitgegenständlichen Zeitraum durch zwei Geschäftsführer vertreten. Bei mehreren Vertretern können die Aufgaben verteilt werden. Eine derartige Arbeitsaufteilung bewirkt allerdings nicht, dass ein Vertreter sich um die Tätigkeit der anderen nicht mehr kümmern braucht. Jedem Vertreter obliegt die Überwachung der anderen zB hinsichtlich der Pflicht, für die Führung der erforderlichen Bücher Sorge zu tragen (Ritz, BAO-Kommentar, § 9 TZ 23). Primär ist jener Vertreter, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist, zur Haftung heranzuziehen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Kommen mehrere Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht, so ist die Ermessensentscheidung, wer von ihnen – allenfalls auch in welchem Ausmaß – in Anspruch genommen wird, im Haftungsbescheid entsprechend zu begründen (zB VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Somit wären Ermittlungen des Finanzamtes unerlässlich gewesen, welcher der beiden Geschäftsführer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut war und ob der Bw. gegebenenfalls seiner Überwachungspflicht nachgekommen ist.

Liegen die angeführten Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme kumulativ vor, so ist die Geltendmachung der Haftung überdies in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der Grenzen zu halten hat, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Der bekämpfte Haftungsbescheid enthält weder eine Begründung für die Ermessensentscheidung noch wurden die für diese Entscheidung maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen getroffen (etwa Ermittlung der Vermögenssituation des Bw.), obwohl es in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz ist, den für die Abwägung im Rahmen der Ermessensentscheidung erforderlichen Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 Abs.1 BAO). Zum einen normiert § 276 Abs.6 erster Satz BAO, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung 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. Dabei darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass das mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 2002/97, novellierte Berufungsverfahren dem UFS die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist, der sich demnach auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu konzentrieren hat (vgl. Beiser, SWK 2003, 102 ff). Es kann somit nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates sein, zur Gänze fehlende Ermittlungen erstmals im Berufungsverfahren durchzuführen.

Da der Berufungswerber vor der Erlassung des Haftungsbescheides keine Gelegenheit hatte, seinen diesbezüglichen Standpunkt vorzutragen, erscheint es zweckmäßig, diesen von der Abgabenbehörde erster Instanz vorweg prüfen zu lassen. Dabei werden auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen zu ermitteln sein, denn diese sind bei der Ermessensübung ebenso zu berücksichtigen wie etwa auch die Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen selbst (Ritz, BAO-Kommentar, § 7 TZ 7 und § 20 TZ 9).

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalentscheidung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen worden sind, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Da es die obigen Ermittlungsmängel nicht ausgeschlossen erscheinen lassen, dass ein im Spruch anders lautender Bescheid ergangen wäre oder eine Bescheiderteilung unterblieben

wäre, liegen die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz vor.

Die Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Verfahrens (Ritz, BAO-Kommentar, § 289 TZ 5). Wie bereits ausgeführt, ist es nicht Sache der Berufungsbehörde, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen. Diesbezüglich weist auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 darauf hin, es würde den Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Das Ermessen ist daher dahingehend zu üben, dass es billig und zweckmäßig ist, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

Von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung konnte auf Grund der Bestimmung des § 284 Abs. 3 BAO abgesehen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 22. November 2006