



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 3. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 1. Februar 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Haftungsbescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die T-GmbH, vertreten durch die damaligen Geschäftsführer Dr. JN und FS, schloss im November 1994 einen (dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern I. am 23. 11. 1994 angezeigten) Gesellschaftsvertrag mit HM zur Gründung einer offenen Handelsgesellschaft mit der Firmenbezeichnung T-GmbH & Co. (im Folgenden kurz: OHG). Gegenstand des Unternehmens der OHG war der Handel mit Waren aller Art im Groß- und Einzelhandel, insbesondere Gastronomiemaschinen und Geräte. Nach Punkt III. des Gesellschaftsvertrages wurde die OHG von beiden Gesellschaftern gemeinsam vertreten. Abweichend hievon räumten sich die Gesellschafter der OHG die Alleinvertretungsbefugnis "bis zu einem wahren Wert von 25.000 S" und für einzelne Geschäfte zum Nutzen der Gesellschaft eine darüber hinausgehende Handlungsvollmacht ein.

Nach dem Ausscheiden des Dr. JN als Geschäftsführer der T-GmbH vertrat die Berufungswerberin (Bw.) die T-GmbH ab 22. 6. 1995 gemeinsam mit FS und ab 15. 2. 1999 als Alleingeschäftsführerin.

Mit Schreiben vom 22. 3. 1998 hat die OHG dem Finanzamt mitgeteilt, dass ihr Betrieb zum Stichtag 1. 9. 1997 in die mit Gesellschaftsvertrag vom 11. 6. 1996 gegründete T-Handels GmbH eingebracht worden sei, deren Geschäftsführerin UM ist.

Mit Bescheid vom 1. 2. 2004 zog das Finanzamt die Bw. zur Haftung nach § 9 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der OHG im Gesamtbetrag von 38.629,22 € heran:

1995	Umsatzsteuer	5.443,48 €
1996	Umsatzsteuer	9.732,60 €
1997	Umsatzsteuer	21.720,02
8-9/1996	Lohnsteuer	20,42 €
8-9/1996	Dienstgeberbeitrag	13,23 €
1997	Zuschlag zum DB	8,72 €
7-9/1997	Kammerumlage	88,15 €
1-12/1996	Kraftfahrzeugsteuer	297,38 €
1997	Verspätungszuschlag	1.305,22 €

Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass die Bw. Geschäftsführerin der T-GmbH gewesen sei, welche wiederum Komplementär-GmbH der T-GmbH & Co. gewesen sei. Die Bw. sei gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen, für die Abgabentrichtung "des Betriebes" zu sorgen. Aufgrund der Aktenlage müsse das Finanzamt von einer schuldhaften Verletzung dieser Verpflichtung ausgehen. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass die Abgabenschuldigkeiten bei der primärschuldnerischen Gesellschaft uneinbringlich seien.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, dass die Bw. am Abgabenausfall kein Verschulden treffe. Dazu wurde vorgebracht, dass die Geschäftsanschrift der T-GmbH auf "I., W- Straße 23" laute. Bei der im Haftungsbescheid mit der Geschäftsanschrift "T., S-Straße 35" angeführten Primärschuldnerin handle es sich offenbar um die durch HM und UM vertretene T-Handels GmbH. Soweit erkennbar, sei "die Abgabepflichtige" eine Gesellschaft des HM und habe ausschließlich dieser "für die Abgabepflichtige gehandelt", nicht jedoch die Bw. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten müssten somit bei HM einbringlich gemacht werden. HM habe gemeinsam mit seiner Gattin UM "die von der Abgabepflichtigen geführten Geschäfte abgewickelt" und "die Warenvorräte und Kundenvorräte vereinnahmt", sodass davon auszugehen sei, dass die Einbringlichkeit bei HM gegeben sei. Voraussetzung für die Haftung sei die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme, was im Berufungsfall offensichtlich nicht zutreffe. Zudem bestehe eine Haftung erst dann, wenn der Abgabenausfall nicht nur

beim Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldnern sowie bei außerhalb des § 9 BAO Haftenden eindeutig feststehe. Für die Haftung nach § 9 BAO sei nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Die Bw., die seit 15. 2. 1999 selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der T-GmbH sei, habe keine abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung begangen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist die Haftung der Bw. als Geschäftsführerin der T-GmbH für die Abgabenschulden der T-GmbH & Co. strittig. Der Einwand, die Bw. sei für Abgabenschuldigkeiten der durch HM vertretenen T-Handels GmbH herangezogen worden, ist nicht berechtigt, ergibt sich doch aus dem im erstinstanzlichen Haftungsbescheid angeführten Firmenwortlaut der Primärschuldnerin in Verbindung mit dem übrigen Akteninhalt eindeutig, dass der Geltendmachung der Haftung nicht Abgabenschulden der T-Handels GmbH, sondern Abgabenschulden der T-GmbH & Co. zugrunde liegen. Der Umstand, dass das Finanzamt offenbar die Geschäftsanschrift der T-GmbH & Co. verwechselt hat, indem im Haftungsbescheid nicht die Geschäftsanschrift der T-GmbH & Co., sondern jene der T-Handels GmbH, nämlich T., S-Straße 35, angeführt wurde, schadet nicht, weil dies die Identifizierbarkeit der mit ihrem korrekten Firmenwortlaut bezeichneten T-GmbH & Co. als primärschuldnerische Gesellschaft nicht beeinträchtigt. Die weiteren Berufungsausführungen in diese Richtung verhelfen der Berufung somit nicht zum Erfolg.

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben gemäß § 80 Abs. 1 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. 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.

Zu den einem Vertreter auferlegten Pflichten iSd § 9 BAO zählen vor allem jene Pflichten, welche dem von ihm Vertretenen obliegen.

Gemäß § 125 Abs. 1 HGB ist zur Vertretung einer OHG jeder Gesellschafter ermächtigt, wenn er nicht durch den Gesellschaftsvertrag von der Vertretung ausgeschlossen ist.

Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind gemäß § 81 Abs. 1 BAO von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen. Kommen zur Erfüllung der in Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese gemäß § 81 Abs. 2 BAO hierfür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen. Gemäß § 81 Abs. 4 BAO gilt für Personen, denen gemäß Abs. 1 die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten von Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit obliegt, § 80 Abs. 1 BAO sinngemäß.

Der in Berufung gezogene Haftungsbescheid stützt sich in diesem Punkt auf die unzutreffende Sachverhaltsfeststellung, dass es sich bei der erstschuldnerischen OHG (T-GmbH & Co.) um eine Kommanditgesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG gehandelt habe, welche durch die T-GmbH als Komplementärin und damit im Ergebnis durch die Bw. vertreten worden sei. Dabei ging das Finanzamt von einer Pflichtverletzung der vertretungsbefugten Organe der T-GmbH selbst aus und nahm deshalb eine Pflichtverletzung der Bw. als Organ der T-GmbH an. Somit liegen der Geltendmachung der Haftung gegenüber der Bw. unrichtige Tatsachenfeststellungen zugrunde, weil die erstschuldnerische T-GmbH & Co. eben nicht die Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (GmbH & Co. KG) aufwies, sondern als OHG errichtet wurde. Folglich kann der Bw. als für die Heranziehung zur Haftung relevantes Verschulden nicht vorgeworfen werden, sie habe als ein zur Vertretung der Komplementär-GmbH berufenes Organ die Verpflichtung zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der T-GmbH & Co. verletzt.

In Verkennung der Rechtsform der T-GmbH & Co. hat das Finanzamt keinerlei Feststellungen zu der für den Streitfall maßgeblichen Frage getroffen, ob die Bw. als Geschäftsführerin der T-GmbH eine für den Abgabenausfall bei der erstschuldnerischen OHG kausale schuldhaft Pflichtverletzung trifft. Zum einen wurden Ermittlungen in die Richtung unterlassen, welche abgabenrechtlichen Pflichten der OHG von der (zunächst durch FS und die Bw. gemeinsam und ab 15. 2. 1999 durch die Bw. allein vertretenen) T-GmbH zu erfüllen gewesen wären. Zum anderen fehlen Feststellungen dahingehend, welcher der beiden Geschäftsführer der T-GmbH – für den Fall, dass deren Organen eine Pflichtverletzung hinsichtlich der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der OHG vorzuwerfen wäre – diese Pflicht für die T-GmbH zu erfüllen gehabt hätte.

In diesem Zusammenhang darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass die erstschuldnerische OHG im Hinblick auf die Vertretungsregelung gemäß Punkt III des eingangs angeführten Gesellschaftsvertrages grundsätzlich von beiden Gesellschaftern gemeinsam vertreten wurde. Dies bedeutet, dass neben den vertretungsbefugten Organen der T-GmbH auch der

Gesellschafter HM als potenziell Haftungspflichtiger in Betracht kommt. Kommen aber mehrere Vertreter der Primärschuldnerin als Haftungspflichtige in Frage, so liegt die Entscheidung, wer von ihnen (allenfalls in welchem Ausmaß) in Anspruch genommen wird, im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 20. 9. 1996, 94/17/0122; VwGH 21. 5. 1992, 91/17/0044). Der bekämpfte Haftungsbescheid enthält auch in dieser Hinsicht weder eine Begründung noch die für eine diesbezügliche Ermessensentscheidung maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen. Ein Auswahlermessen kann im Streitfall mangels einer tragfähigen Sachverhaltsgrundlage solange nicht geübt werden, als nicht eindeutig geklärt ist, ob auch HM als Haftender heranzuziehen ist und welchen Anteil er in diesem Fall an der schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten gehabt hat. Im Fall mehrerer potenziell haftungspflichtiger Personen ist auch eine Entscheidung dahingehend zu treffen, ob die jeweiligen Anteile an der die Haftung begründenden schuldhaften Pflichtverletzungen zu einer unterschiedlichen Ermessensübung führen müssen.

Die Begründung des Haftungsbescheides bezieht sich erkennbar auf jene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der zufolge der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen unmöglich war, widrigenfalls von der Abgabenbehörde angenommen werden darf, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (vgl. zB VwGH 17. 12. 2003, 2000/13/0220). Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters führt aber nicht dazu, dass das Finanzamt von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht nämlich der Vertreter seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Abgabenbehörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. Ritz BAO-Kommentar/3, § 9, Tz 22, und die dort angeführte Judikatur).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz vermag aber die dem Vertreter auferlegte besondere Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren solange nicht zu greifen, als dem Vertreter keine Gelegenheit gegeben wird, sich zum haftungsrelevanten Sachverhalt zu äußern. Im Streitfall hat das Finanzamt weder ein Vorhaltverfahren durchgeführt noch die Bw. sonst angehört, sodass für die Bw. vor der Erlassung des Haftungsbescheides keine Möglichkeit zu einem ihrer Entlastung allenfalls dienlichen Vorbringen bestand. Entgegen der Begründung des Haftungsbescheides kann die Berechtigung zur Annahme, die Bw. sei der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen, nicht auf den tatsachenwidrigen Umstand gestützt werden, wonach die Bw. als Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH zur Abgabentrachtung für die Primärschuldnerin verpflichtet gewesen sei. Denn die T-GmbH hatte – wie bereits gesagt – nicht die rechtliche Stellung einer Komplementär-GmbH inne. Im Ergebnis fehlen daher tragfähige Tatsachenfeststellungen für eine Beurteilung, ob der

Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin auf ein schuldhaftes pflichtwidriges Verhalten gerade der Bw. zurückzuführen ist, zur Gänze.

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 Zurückverweisung 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.

Die aufgezeigten Ermittlungsmängel lassen es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass ein im Spruch anders lautender Haftungsbescheid ergangen wäre oder eine Bescheiderteilung unterblieben wäre, weshalb die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz vorliegen. Da die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz erscheint es auch nicht sinnvoll, wenn ein potenziell Haftungspflichtiger erst im Rechtsmittelverfahren in die Lage versetzt wird, zu den für die Geltendmachung der Haftung maßgeblichen Verhältnissen erstmals Stellung zu nehmen. Dies umso mehr, wenn es dem Haftungspflichtigen durch eine mangelhafte Gestaltung der Begründung des Haftungsbescheides im erstinstanzlichen Verfahren zumindest erschwert war, die bei einer mängelfreien Sachverhaltsermittlung allenfalls gebotenen Verteidigungsmittel richtig zu beurteilen und einzusetzen.

Abschließend sei noch bemerkt, dass es in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz ist, die für die Geltendmachung der Haftung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen: 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 Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass die Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Juli 2006