



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA Univ. Doz. Dr. Herbert Fink, Kaiser-Josefstraße 13, 6020 Innsbruck, vom 12. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Reutte vom 2. September 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Der Berufungswerber (Bw.) war seit 20. 6. 2002 Geschäftsführer der H-GmbH, die geschäftsführende Komplementärin der H-GmbH & Co. KG war.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes X. vom 20. 1. 2003 wurde zur Hereinbringung einer vollstreckbaren Abgabenforderung in Höhe von 56.390,73 € die zwangsweise Pfandrechtsbegründung auf der Betriebsliegenschaft der H-GmbH & Co. KG bewilligt. In der Folge bewilligte das Bezirksgericht X. am 25. 8. 2003 auf Betreiben der Sparkasse X. die Zwangsverwaltung auf dieser Liegenschaft, welche infolge Konkursöffnung über das Vermögen der H-GmbH & Co. KG am 18. 9. 2003 mit Gerichtsbeschluss vom 13. 10. 2003 gemäß § 12 Abs. 2 KO eingestellt wurde. Im Zuge des (noch anhängigen) Konkursverfahrens genehmigte das Konkursgericht mit Beschluss vom 2. 5. 2006 gemäß § 117 Abs. 1 Z 3 KO die Veräußerung der Liegenschaft samt dem darauf errichteten Hotel an die V-GmbH & Co. KG. Aufgrund der Einstellungs- und Löschungserklärung des Finanzamtes vom 30. 3. 2006 wurde

---

die Exekution zur Hereinbringung der obigen Abgabenforderung gemäß § 39 Abs. 1 Z 6 EO eingestellt und die Einverleibung der Löschung bewilligt.

Mit Bescheid vom 2. 9. 2003 hat das Finanzamt den Bw. zur Haftung für in einer Beilage im Einzelnen nach Umsatzsteuer, Lohnabgaben und verschiedenen Nebenansprüchen näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten der H-GmbH & Co. KG im Gesamtbetrag von 61.785,26 € herangezogen. Laut Spruch des Haftungsbescheides wurde die Haftungsinanspruchnahme auf die Bestimmungen der §§ 12, 9 und 80 BAO gestützt. Dazu führte das Finanzamt unter Hinweis auf die Bestimmung des § 80 BAO aus, der Bw. sei als Geschäftsführer der H-GmbH für die Entrichtung der Abgaben der H-GmbH & Co. KG verantwortlich gewesen, welche Verpflichtung der Bw. schuldhaft verletzt habe, weil er die laufenden Abgaben seit Betriebsbeginn weder termingerecht gemeldet noch ordnungsgemäß zum jeweiligen Fälligkeitstermin entrichtet habe. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Haftung für die Abgabenschuldigkeiten der H-GmbH & Co. KG seien somit gegeben.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 15. 9. 2003 machte der Bw. geltend, dass das Finanzamt keine "Prüfung der Schuldhaftigkeit" vorgenommen habe. Der Bw. habe sich seit Übernahme der Geschäftsführerfunktion um eine regelmäßige Abgabenentrichtung "bemüht". Aufgrund des unerwartet schlechten Geschäftsganges des Hotelbetriebes (Umsatzerückgang) sei aber die Entrichtung der Abgaben nicht möglich gewesen. Da der Bw. auch noch zum gegenwärtigen Zeitpunkt um eine Konsolidierung der finanziellen Lage der Gesellschaft bemüht sei, könne von einem Verschulden am Abgabenausfall keine Rede sein. Der Bw. beantrage daher die Aufhebung des Haftungsbescheides bzw. die Darlegung der Umstände, welche für sein schuldhaftes Verhalten sprächen.

Nachdem das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. 10. 2003 abgewiesen hatte, stellte der Bw. mit Schreiben vom 18. 11. 2003 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dazu führte der nunmehrige anwaltliche Vertreter des Bw. in einem weiterem – ebenfalls als Vorlageantrag bezeichneten – Schreiben vom 21. 11. 2003 im Wesentlichen aus, dass die im Konkurs der H-GmbH & Co. KG angemeldeten Abgabenforderungen von der Gemeinschuldnerin bestritten worden seien. Der Bw. beabsichtigte die Vorlage des Rechenwerkes der Gemeinschuldnerin, woraus die Unrichtigkeit der vom Finanzamt durchgeföhrten Schätzungen ersichtlich sei. Auch stehe die endgültige Höhe des Abgabenausfalls noch nicht fest, weil der Konkurs über das Vermögen der H-GmbH & Co. KG noch nicht abgeschlossen sei. Beim derzeitigen Verfahrensstand sei nicht absehbar, welche Konkursquote an die Konkursgläubiger ausgeschüttet werde.

Abgesehen vom schlechten Geschäftsgang sei die Abgabenentrichtung auch deshalb nicht möglich gewesen, weil die Y-Bank einen an die H-GmbH & Co. KG auszuzahlenden Betrag in Höhe von drei Millionen Schilling vereinbarungswidrig zurückbehalten habe. Hätte sich die Y-

---

Bank an die diesbezügliche Vereinbarung gehalten, wäre die H-GmbH & Co. KG nicht insolvent geworden. Der Bw. habe bis zuletzt auf die Vertragstreue der Bank vertraut. Wäre die Y-Bank ihrer Zahlungsverpflichtung nachgekommen, hätte der Bw. auch die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten beglichen.

Folgende Beweisanträge wurden gestellt:

- Einvernahme des Bw.,
- Einvernahme des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters der Erstschuldnerin,
- Einvernahme Dr. K.P.,
- vorzulegende Korrespondenz;

Dazu wurde erwogen:

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 schuldhafte 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.

Von diesen Haftungsvoraussetzungen ist zunächst die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der erstschuldnerischen Gesellschaft strittig. Dazu führte der anwaltliche Vertreter des Bw. unter dem Gesichtspunkt der Subsidiarität der Haftung aus, dass der Abgabenausfall bei der erstschuldnerischen Gesellschaft zumindest der Höhe nach ungewiss sei, weil beim gegenwärtigen Stand des Insolvenzverfahrens noch nicht absehbar sei, welche Konkursquote auf die Konkursgläubiger entfallen werde. Mit diesem Vorbringen ist der Bw. im Ergebnis im Recht, weil sich aus der Konkurseröffnung noch nicht zwingend die *gänzliche* Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen ergibt (VwGH 29. 5. 2001, 99/14/0277; VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233). Zwar kann die Uneinbringlichkeit bereits vor der vollständigen Abwicklung des Konkurses angenommen werden, wenn feststeht, dass die Abgabenforderungen mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können (VwGH 27. 4. 2000, 98/15/0129); diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich

(VwGH 19. 3. 2002, 98/14/0056). In einem solchen Fall bedarf es jedoch konkreter, im einzelnen nachprüfbarer Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen juristischen Person, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen (VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0218, VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153).

Im erstinstanzlichen Haftungsverfahren wurden weder Feststellungen über allfällige Aktiva der Konkursmasse noch darüber getroffen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe eine Konkursquote zu erwarten ist. Auf Anfrage der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte der Masseverwalter im Konkurs der H-GmbH & Co. KG mit Schreiben vom 12. 4. 2007 mit, dass das Konkursgericht für den 13. 4. 2007 eine besondere Tagsatzung zur Prüfung einer Forderungsanmeldung in Höhe von zirka 1 Million Euro anberaumt habe. Diese Forderung werde vom Masseverwalter aus dem Titel des Eigenkapitalersatzes bestritten. Da nicht feststehe, ob diese Konkursforderung im Klageweg geltend gemacht werde, könne die Höhe der voraussichtlichen Konkursquote zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht einmal annähernd bestimmt werden. Auch sei vorerst nicht mit einer Aufhebung des Konkurses zu rechnen.

Unter diesen Umständen lässt sich die Frage, ob im Berufungsfall die gänzliche Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gegeben ist, weder in die eine noch in die andere Richtung beurteilen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. 5. 2002, 99/14/0233, ausgesprochen hat, muss aber auch eine teilweise Einbringlichkeit der Abgabenforderungen im Haftungsverfahren berücksichtigt werden, und zwar insofern, als der Vertreter nur für jenen Teil der ausständigen Abgabenschulden zur Haftung herangezogen werden darf, welcher im Insolvenzverfahren voraussichtlich nicht einbringlich gemacht werden kann. Auf der Grundlage des vorliegenden Verfahrensergebnisses kann keine verlässliche Aussage darüber getroffen werden, ob die den Gegenstand der Haftung bildenden Abgabenschulden mangels einer zu erzielenden Konkursquote zur Gänze uneinbringlich sind. Eine Beurteilung, ob es im Konkurs der erstschuldnerischen Gesellschaft zu einer Quotenausschüttung (auch) an den Abgabengläubiger kommen wird, ist aus den dargelegten Gründen nicht möglich.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung 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) unterlassen wurden, 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 dieses Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist

---

dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Wie bereits erwähnt, wurden im erstinstanzlichen Haftungsverfahren keine Ermittlungen über die Befriedigungsaussichten der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen im Konkurs der H-GmbH & Co. KG durchgeführt. Diese Unterlassung ist wesentlich, weil hievon das Ausmaß der (bei Vorliegen aller übrigen Haftungsvoraussetzungen gegebenen) Haftung des Bw. abhängt. Selbst eine geringe Konkursquote würde eine allfällige Haftung betragsmäßig vermindern (VwGH 6. 8. 1996, 92/17/0186). Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz spielt es in diesem Zusammenhang keine Rolle, dass der angefochtene Haftungsbescheid bereits vor der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der H-GmbH & Co. KG erlassen wurde, sodass das Finanzamt zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme des Bw. auf dieses Konkursverfahren noch gar nicht Bedacht nehmen konnte. Denn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO erfordert kein Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz. Vielmehr kann sich eine zur Aufhebung führende Unterlassung von Ermittlungen auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände vorgetragen werden (§ 280 BAO) und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 289 TZ 11).

Da es die fehlenden Ermittlungen bezüglich der endgültigen Höhe des Abgabenausfalles nicht ausgeschlossen erscheinen lassen, dass ein im Spruch anders lautender Haftungsbescheid ergangen wäre, der zu einer Verminderung der Haftungssumme in Höhe einer allfälligen Konkursquote geführt hätte, sind die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gegeben. Somit war auf die weiteren Argumente des Bw. nicht mehr näher einzugehen.

Dem Finanzamt kommt einerseits Parteistellung im Haftungsverfahren und andererseits die Position eines Konkursgläubigers im Konkurs der erstschuldnerischen Gesellschaft zu, während sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die Beurteilung zu beschränken hat, ob die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. vorliegen. Im Hinblick auf die Stellung des Finanzamtes als Konkursgläubiger erscheint es der Abgabenbehörde zweiter Instanz zweckmäßig, wenn die Befriedigungsaussichten der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen vom Finanzamt festgestellt werden, indem im fortgesetzten Verfahren auf eine allfällige Konkursquote Bedacht genommen wird. Zum einen wird dadurch das zweitinstanzliche Berufungsverfahren dem Zweck des § 289 Abs. 1 BAO entsprechend beschleunigt, weil mit der Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht so lange zu gewartet werden muss, bis das Konkursverfahren betreffend die H-GmbH & Co. KG ein Stadium erreicht hat, in welchem eine verlässliche Aussage über den endgültigen

---

Abgabenausfall getroffen werden kann. Zum anderen werden durch die Aufhebung des Haftungsbescheides ineffiziente Doppelgleisigkeiten vermieden, weil andernfalls beide Instanzen der Abgabenbehörde den derzeit noch nicht absehbaren weiteren Verlauf des gerichtlichen Insolvenzverfahrens im Auge behalten müssten. Dies erschien unzweckmäßig, weil nur die Abgabenbehörde erster Instanz am Konkursverfahren unmittelbar beteiligt ist. Im Übrigen ist es in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz, die für die Geltendmachung der Haftung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen, wozu auch das Ausmaß der Uneinbringlichkeit gehört.

Abschließend sei noch bemerkt, dass in Haftungsbescheiden auf die maßgebliche gesetzliche Vorschrift, welche die Haftung begründet, hinzuweisen ist (§ 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO). Dabei kann der Spruch des Haftungsbescheides nicht gleichzeitig auf zwei verschiedene Haftungstatbestände – im Streitfall auf jene der §§ 9 und 12 BAO – gestützt werden.

Was schließlich den in der Eingabe des anwaltlichen Vertreters vom 21. 11. 2003 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung betrifft, so ist dazu festzustellen, dass ein derartiger Antrag nur in der Berufung, im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung zur Berufung gestellt werden kann (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO). Da der Bw. bereits mit Schreiben vom 18. 11. 2003 einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO gestellt hat, war der ebenfalls als Vorlageantrag bezeichnete spätere Schriftsatz des anwaltlichen Vertreters vom 21. 11. 2003 bloß als Ergänzung des Vorlageantrages des Bw. zu werten. Der erst in diesem ergänzenden Schriftsatz gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung begründete somit keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, a. a. O., § 284, Tz 2, und die dort angeführte Judikatur )

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. April 2007