

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W.P., L., vertreten durch Dr. Alfred Lind - Dr. Klaus Rainer, Rechtsanwälte, 8010 Graz, Kaiserfeldgasse 22, vom 8. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Walter Blenk, vom 6. Juni 2002 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 6. Juni 2002 und die Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Als Folge einer bei der J.G.m.b.H.&Co. durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden mit Bescheiden vom 24. Januar 2002 die Umsatzsteuerverfahren der Jahre 1998 und 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen, den Feststellungen im BP-Bericht vom 17. Dezember 2001 entsprechende neue Sachbescheide erlassen sowie die Umsatzsteuer 2000 festgesetzt. Daraus ergaben sich insgesamt (einschließlich eines festgesetzten Säumniszuschlages in Höhe von 307,64 €) Nachforderungen in Höhe von 25.676,94 €.

Mit Schreiben des Finanzamtes Bregenz vom 19. April 2002 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass er als ehemaliger Geschäftsführer der persönlich haftenden Gesellschafterin, der J.G.m.b.H., im Hinblick auf die Bestimmungen des § 80 Abs. 1 BAO insbesondere verpflichtet gewesen sei, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der J.G.m.b.H.&Co . entrichtet werden. Auf dem Abgabenkonto dieser Gesellschaft hafte, wie aus dem beigelegten Rückstandsausweis ersichtlich sei, ein Rückstand in Höhe von 25.676,94 € aus, der bei der Gesellschaft nicht mehr eingebbracht werden könne. Es werde daher beabsichtigt, den Bw. als ehemaligen

Geschäftsführer der Gesellschaft gemäß § 9 iVm § 80 BAO in Haftung zu nehmen, weshalb der Bw. um diesbezügliche Stellungnahme ersucht werde.

Mit Schreiben vom 8. Mai 2002 nahm der Bw. durch seine rechtlichen Vertreter wie folgt Stellung:

Die gemäß § 9 iVm § 80 BAO beabsichtigte Haftungsanspruchnahme sei gesetzlich nicht gerechtfertigt, da der Bw. zwar geschäftsführender Gesellschafter der J.G.m.b.H.&Co . gewesen sei, diese Gesellschaft jedoch mit Ende Juni 2000 liquidiert worden sei. Liquidator sei der Bw. gewesen. Aufgrund eines Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 16. Oktober 2001 sei zwar in die Geschäftsbücher der liquidierten Gesellschaft Einsicht genommen worden, eine Endbesprechung habe jedoch nie stattgefunden. Der Bw. habe daher zu dem im Rückstandsausweis vom 19. April 2002 behaupteten Abgabenschuldigkeiten keine Stellungnahme abgeben und den Sachverhalt nicht aufklären können. Sollte der Rückstandsausweis auf Grund einer Schätzung erfolgt sein, sei diese gesetzlich nicht gedeckt, da seitens der Geschäftsführung genaue Aufzeichnungen geführt worden seien, die auch durchaus nachvollziehbar seien. Aus den dargelegten Gründen sei eine Haftung des Bw. für die behaupteten Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft nicht zulässig.

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Bregenz vom 6. Juni 2002 wurde der Bw. für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der J.G.m.b.H.&Co . im Ausmaß von 25.676,94 € in Anspruch genommen. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Bw. wäre als Geschäftsführer der persönlich haftenden Gesellschafterin, der J.G.m.b.H ., im Hinblick auf die Bestimmungen des § 80 Abs. 1 BAO insbesondere verpflichtet gewesen sei, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der J.G.m.b.H.&Co . entrichtet werden. Bei der gegebenen Aktenlage müsste das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass der Bw. diese gesetzliche Verpflichtung schulhaft verletzt habe (VwGH vom 17.5.1984, 83/15/0115, 0116). Die Gesellschaft sei nicht mehr existent, Vermögenswerte seien keine mehr vorhanden. Der Bw. sei im Firmenbuch im Zeitraum vom 28.9.1990 bis 6.4.2000 als verantwortlicher Geschäftsführer und anschließend bis zur Löschung als Liquidator eingetragen gewesen. Da die Einbringlichkeit bei der Gesellschaft nicht mehr gegeben sei, sei gegenüber dem Bw. eine Haftung geltend zu machen. Der Stellungnahme der rechtlichen Vertreter des Bw. zum Vorhalt des Finanzamtes vom 19. April 2002 werde entgegengehalten, dass eine Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger sehr wohl gesetzlich gedeckt sei. Die Abgabenschuldigkeiten würden aus einer Buch- und Betriebsprüfung die Jahre 1998 bis 2000 betreffend resultieren. Auf die Schlussbesprechung sei ausdrücklich verzichtet worden (Fax vom 29. November 2001), da die Gesellschafter der Irrmeinung gewesen wären, an eine im Firmenbuch gelöschte Personengesellschaft könnten keine Abgabenbescheide zugestellt werden. Die Zustellung der Bescheide und des Betriebsprüfungsberichtes sei rechtmäßig erfolgt (Zustellung durch Hinterlegung am 27. und 28. Februar 2002).

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 8. Juli 2002 führte der Bw. durch seine rechtlichen Vertreter aus, zutreffend sei, dass die persönlich haftende Gesellschaft für die J.G.m.b.H.&Co . die J.G.m.b.H. . sei. Daher hätte die J.G.m.b.H. . vom Ergebnis der Betriebsprüfung verständigt und ihr auch der Bescheid zugestellt werden müssen. Dies sei aber nicht geschehen, weshalb die direkte Inanspruchnahme des Bw. als Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft nicht zulässig sei. Es werde daher beantragt, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungvorentscheidung vom 15. Juli 2002 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, ebenso wie die Kommanditgesellschaft selbst sei auch die Komplementärgesellschafterin bereits am 9.8.2001 im Firmenbuch gelöscht worden. Deshalb seien die Abgaben auch bei der Komplementärgesellschafterin uneinbringlich gewesen, sodass im Wege der Vertreterhaftung nach § 9 iVm § 80 BAO die Geschäftsführer der GmbH (des Komplementärs) für Abgabenschulden der KG herangezogen werden konnten (z.B. VwGH 23.1.1997, 96/15/0107). Infolge Löschung im Firmenbuch (und auch Vermögenslosigkeit) hätten die Bescheide auf Grund der Betriebsprüfung auch nicht mehr an die J.G.m.b.H. . zugestellt werden können. Zudem sei die Frage der Zustellung der Abgabenbescheide an die Primärschuldnerin im Haftungsverfahren nicht relevant, da in Ausnahmefällen wie z.B. bei im Firmenbuch gelöschten und bereits beendigten juristischen Personen eine Haftungsinanspruchnahme vor bzw. statt des Erstschuldners durchaus möglich sei (Ritz², BAO, Rz 2 zu § 224). Im übrigen seien die Bescheide auf Grund der Betriebsprüfung rechtskonform (vgl VwGH vom 30.5.1994, 84/13/0104) an die beiden Gesellschafter der ehemaligen J.G.m.b.H.&Co . am 26. bzw. 27. Februar 2002 nach zweimaligen Zustellversuch durch Hinterlegung zugestellt worden. Dass die Sendung in der Folge durch den Bw. nicht behoben worden sei, habe dieser zu vertreten. Ein weiteres Mal seien Ablichtungen der Bescheide und des Prüfberichtes am 7. Mai 2002 der steuerlichen Vertreterin des Bw. (Stockinger & Torreiter Steuerberatungsgesellschaft OEG) zugestellt worden. Außerdem hätte die Möglichkeit bestanden, gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenen Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch (Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2000) zu berufen.

In dem dagegen eingebrochenen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 8. August 2002 wurde ergänzend vorgebracht, die Zustellung an die Gesellschafter der ehemaligen J.G.m.b.H.&Co . sei nicht rechtskonform erfolgt. Der Bw. sei nach Auflösung der Gesellschaft selbst kein Gesellschafter mehr gewesen. Die Zustellung hätte daher an ihn persönlich ohne Hinzufügung seiner Gesellschaftereigenschaft erfolgen müssen. Die Zustellung an die Gesellschaft selbst wäre dadurch zu bewirken gewesen, dass sie an den nach wie vor ausgewiesenen Vertreter Betriebswirt Manfred Ritzler erfolgt. Die Vollmacht des Vertreters erlischt nicht durch

Auflösung der Gesellschaft. Die Stockinger & Torreiter Steuerberatungsgesellschaft OEG habe die J.G.m.b.H.&Co . nie vertreten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen 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.

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 vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Gemäß § 81 Abs. 4 BAO gilt für Personen, denen gemäß Abs. 1 oder 2 die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit obliegt, § 80 Abs. 1 sinngemäß.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. 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.

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung 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.

Gegenständlich steht die gesetzliche Zulässigkeit der Haftungsinanspruchnahme in Streit. Seitens der rechtlichen Vertreter des Bw. wurde diesbezüglich Folgendes eingewandt:

- Der Bw. hätte keine Möglichkeit gehabt, zu den Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin Stellung zu nehmen und den Sachverhalt aufzuklären.
- Die Komplementärgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin sei vom Ergebnis der Betriebsprüfung nicht verständigt und der Bescheid sei ihr nicht zugestellt worden, weshalb die direkte Inanspruchnahme des Bw. als Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft nicht zulässig sei.
- Eine rechtswirksame Zustellung der Abgabenbescheide sei nicht erfolgt.

Außer Streit steht, dass die Haftungsinanspruchnahme des Bw. mit Bescheid vom 6. Juni 2002 zu einem Zeitpunkt erfolgte, als die Löschung der Primärschuldnerin und der Komplementärgesellschafterin im Firmenbuch bereits durchgeführt und auch keine Vermögenswerte mehr vorhanden waren.

Die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Bescheide (Verfahrenswiederaufnahmen und Erlassung neuer Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1998 und 1999, Festsetzung der Umsatzsteuer 2000 sowie eines Säumniszuschlagsbescheides) waren an die beiden Gesellschafter der ehemaligen J.G.m.b.H.&Co . gerichtet. Ablichtungen der Bescheide und des Prüfberichtes wurden zudem der steuerlichen Vertreterin des Bw. (Stockinger & Torreiter Steuerberatungsgesellschaft OEG) zugestellt.

Die Primärschuldnerin ist eine Personengesellschaft des Handelsrechts. Für die Beurteilung ihrer Rechts- bzw. Parteifähigkeit sind gemäß § 79 BAO die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts maßgebend, welche auch die Sonderprivatrechte wie beispielsweise die handelsrechtlichen Normen inkludieren. Danach verlieren diese Gesellschaften ihre Parteifähigkeit durch Auflösung so lange nicht, als verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen vorhanden ist bzw. als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch der Bund als Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind. So lange also noch ein Abgabenverfahren durchzuführen ist und/oder noch Bescheide zugestellt werden müssen – bleibt die Parteifähigkeit einer solchen Personengesellschaft trotz ihrer Löschung im Firmenbuch erhalten. Somit wäre als Bescheidadressat der obigen Bescheide die J.G.m.b.H.&Co . anzuführen gewesen. Die Anführung der ehemaligen Gesellschafter der J.G.m.b.H.&Co . als Bescheidadressaten bewirkte daher keine rechtswirksame Bescheiderlassung (z.B. VwGH Beschluss vom 24.2.1998, 95/13/0269).

Dem Finanzamt Bregenz ist jedoch zuzustimmen, dass die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung zwar das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld (§ 4 BAO), voraussetzt, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Abgabenrechtliche Haftungen haben daher insoweit keinen akzessorischen, nämlich bescheidakzessorischen

Charakter (E 21.3.1995, 94/14/0156). Gemäß § 4 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft, somit unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung.

Ob es dem Finanzamt gelungen ist, die Umsatzsteuern der Jahre 1998 bis 2000 einschließlich eines Säumniszuschlages für 1998 gegenüber der J.G.m.b.H.&Co . in Höhe von insgesamt 25.676,94 € bescheidmäßig festzusetzen, ist für das vorliegende Berufungsverfahren jedoch dann von Bedeutung, wenn seitens des Haftungsschuldners Einwendungen gegen den Abgabenanspruch bzw. dessen Höhe erhoben wurden. 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. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 2000/15/0217).

Die Einwendungen der rechtlichen Vertreter der Bw. "diese hätten keine Möglichkeit gehabt, zu den Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin Stellung zu nehmen und den Sachverhalt aufzuklären" ist nach Rechtsmeinung des unabhängigen Finanzsenates als Einwendung gegen die Rechtmäßigkeit des Abgabenanspruchs zu verstehen.

Da die Erstbehörde gegenständlich von rechtswirksamen Abgabenbescheiderlassungen ausgegangen ist, hat sie sich nicht mit der Richtigkeit der Abgabenansprüche auseinandergesetzt.

Gegenständlich wurden im Zuge einer Betriebsprüfung formelle Mängel der Buchführung der Primärschuldnerin festgestellt (Mängel in der Getränkeabrechnung, Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen und der Inventuren), die gemäß § 184 Abs. 3 BAO zu Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich Bier-, Wein- und Spirituosenlöse führten. Die Richtigkeit der ermittelten Besteuerungsgrundlagen für die Zeiträume 1998 bis 2000 wird nun in Zweifel gezogen.

Wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Ermittlungen im Sinne 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 zusätzliche Erhebungen, ohne die eine abschließende rechtliche Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme in Form einer Berufungsentscheidung nicht getroffen werden kann und die zur Erlassung eines anders lautenden Bescheides führen könnte. Da sich das Finanzamt Bregenz mit diesen Fragen bereits im Zuge eines Finanzstrafverfahrens auseinandergesetzt hat, erscheint es zweckmäßig, die gegenständlichen Erhebungen von dieser Behörde durchführen zu lassen. Zudem ist auch § 115 Abs. 2 BAO zu beachten, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Da das Finanzamt Amtspartei ist, müsste der unabhängige Finanzsenat jede Stellungnahme und Erklärung zur Ermittlung der Abgabenansprüche, die von Seiten des Bw. einlangen würde, dem Finanzamt zur Gegenstellungnahme übermitteln, wie auch jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden müsste. Diese Vorgangsweise würde das Verfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern.

Die Ermessensentscheidung war daher in der erfolgten Weise zu treffen.

Feldkirch, am 9. Februar 2005