



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch CD, Rechtsanwälte, Adresse1, vom 18. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 13. April 2011 betreffend Zurückweisung einer Berufung (§ 273 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. September 2008 wurde der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für Abgabenschulden der E GmbH in Höhe von 1.499.812,66 € herangezogen.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte der Bw im Wesentlichen ein, dass das Rechtsmittelverfahren gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Jahre 1999 bis 2004, die nach der Betriebs- und Lohnabgabenprüfung ergangen seien, noch nicht abgeschlossen sei. Er stellte die wesentlichen Streitpunkte dieses Berufungsverfahrens dar und beantragte, einerseits die Haftung auf eine vorläufige Höhe von 600.000,00 € herabzusetzen, andererseits von einer schuldhafte Pflichtverletzung für die Zeit 1999 bis 2001, in der ein anderer Geschäftsführer verantwortlich gewesen sei, Abstand zu nehmen.

Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 16. März 2010, RV/0482-L/09, wurde der Berufung nur insoweit teilweise Folge gegeben, als der Haftungsbetrag um 109,50 € vermindert wurde.

Diese Entscheidung weist in einem obiter dictum unter Bezugnahme auf den Vorwurf des Bw, die der Berufung zu Grunde liegenden Abgaben seien noch nicht rechtskräftig festgesetzt worden, darauf hin, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung in einer Berufung gegen die zu Grunde liegenden Abgabenbescheide geltend zu machen seien. Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 17. Dezember 2009 sei hinsichtlich eines Teils der festgesetzten Abgaben deren Rechtmäßigkeit bestätigt worden.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2011, 2010/16/0258, wurde die gegen die Berufungsentscheidung vom 16. März 2010 erhobene Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In diesem Erkenntnis führte der VwGH – nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO – ua. aus (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*"Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (also gegen den Haftungsbescheid) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.*

***Wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch beruft, hat die Berufungsbehörde zunächst nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2010, 2009/16/0309).***

*Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage gehen die weitwendigen Ausführungen in der Beschwerde ins Leere, welche sich nur gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung richten und das Ergebnis einer bei der E GmbH durchgeführten Betriebsprüfung, die Zurechnung von Umsätzen an die E GmbH und eine damit im Zusammenhang durchgeführte Schätzung bekämpfen.*

*Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung durch den angefochtenen Bescheid nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen."*

Auch die gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2003, gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Juni 2004 und die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer der Jahre 1999 bis 2004 seitens der primärschuldnerischen GmbH erhobene Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wurde mit Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2010/15/050, als unbegründet abgewiesen.

Die im Zusammenhang mit den Lohnabgaben eingebrachte und beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung wurde durch die primärschuldnerische GmbH mit Schreiben vom 8. Oktober 2010 zurückgezogen.

Mit Eingabe vom 10. März 2011 wurde bei der Abgabenbehörde ein mit "Berufung 20.4.2009" bezeichnetes Schreiben eingereicht, in welchem darauf verwiesen wurde, dass am 20. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Berufung erhoben und das Verfahren betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO durchgeführt worden sei. Nunmehr sei die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, Zl. 2010/16/0258, zugestellt worden. Demnach sei nun ein Abgabenverfahren über die in der Berufung erhobenen Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung gemäß § 248 BAO durchzuführen. Es werde daher die Mitteilung des noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruchs durch Zustellung des an die primärschuldnerische Gesellschaft (E GmbH) ergangenen Bescheides beantragt. In der Folge werde eine Ergänzung der Berufungsausführungen im Verfahren gemäß § 248 BAO durchgeführt werden.

Gleichzeitig werde die am 20. April 2009 eingebrachte Berufung gegen das Ausmaß der Haftung bzw. die Höhe der Abgabenbescheide samt Begründung vorsichtshalber neuerlich erhoben.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 13. April 2011 wurde diese Berufung zurückgewiesen.

Der Haftungsbescheid vom 12. September 2008 sei bereits in Rechtskraft erwachsen. Die Berufung gegen den Haftungsbescheid sei am 16. März 2010 durch Berufungsentscheidung erledigt worden. Eine gegen diese Entscheidung eingebrachte Beschwerde beim VwGH sei mit Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/16/0258, als unbegründet abgewiesen worden. Der Haftungsbescheid sei daher rechtskräftig.

Nach Zitierung der maßgeblichen Bestimmung des § 248 BAO führte das Finanzamt aus, dass der Bw am 17. April 2009, eingebracht am 20. April 2009, innerhalb offener Frist (Fristverlängerungen seien gewährt worden) gegen den Haftungsbescheid vom 12. September 2008 berufen habe. Er habe innerhalb der in § 248 BAO angeführten Frist aber nicht gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch berufen.

In der gegen diesen Zurückweisungsbescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte der Vertreter des Bw im Wesentlichen ein, dass gemäß der Entscheidung des VwGH zur Zl. 2010/16/0258 die Behörde zunächst nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden gehabt habe, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergebe, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabenanspruch überhaupt bestehe. Einwendungen

gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung seien in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren geltend zu machen.

Ein Abgabenverfahren gemäß § 248 BAO sei bisher trotz bestehender Verpflichtung der Behörde nicht geführt worden; es sei daher nun einzuleiten. Dies sei mit dem bekämpften Zurückweisungsbescheid rechtswidrig verweigert worden. Auch die Mitteilung des noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruchs durch Zustellung des gegen die primärschuldnerische Gesellschaft ergangenen Bescheides sei nicht erfolgt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 248 BAO **kann** der nach Abgabenvorschriften **Haftungspflichtige** unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) **innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen** den Bescheid über **den Abgabenanspruch berufen**. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 sinngemäß.

§ 245 BAO lautet:

*Die Berufungsfrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt (Abs. 1).*

*Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt (Abs. 2).*

*Die Berufungsfrist kann aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt (Abs. 3).*

*Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages (Abs. 2 oder 3) und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung (Abs. 2) oder die Entscheidung (Abs. 3) über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den Fällen des Abs. 3 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft (Abs. 4).*

Dem Bw wäre es demnach frei gestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihm die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte er gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte.

Der Bw hat innerhalb dieser Frist aber weder eine Berufung gegen die Abgabenbescheide erhoben noch einen Antrag gemäß § 248 zweiter Satz BAO gestellt. Er hat sich damit der Möglichkeit, die Abgabenbescheide zu bekämpfen, begeben (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Er brachte in der Berufung gegen den Haftungsbescheid lediglich vor, dass auch gegen die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenbescheide (seitens der primärschuldnerischen GmbH, der gegenüber die Abgabenfestsetzungen erfolgt sind) Berufung erhoben worden sei und die Abgabenfestsetzungen daher noch nicht rechtskräftig seien, nicht jedoch, dass auch er selbst in seiner Eigenschaft als Haftungspflichtiger gegen die Abgabenbescheide berufen wolle.

Der Bw übersieht, dass ein Verfahren nach § 248 BAO zur Voraussetzung hat, dass innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist **auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen wird**. Dies ist im vorliegenden Fall aber nicht geschehen.

Erst das Vorliegen von zwei Berufungen des Haftungspflichtigen – nämlich gegen den Haftungsbescheid **und** gegen den/die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheid/e – hat zur Folge, dass zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden ist und in weiterer Folge über die Berufung gegen den Abgabenbescheid bzw. die Abgabenbescheide.

Auch die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH zur Zl. 2010/16/0258, auf die der Bw seine Antragstellung offenbar stützen zu können glaubt, sind dahin gehend zu verstehen, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nur in einer Berufung des Haftungspflichtigen gegen die Abgabenbescheide geltend gemacht werden können und auf diesbezügliche Einwendungen, die der Bw in der Berufung gegen den Haftungsbescheid erhoben hatte, daher nicht eingegangen werden musste.

Anzumerken ist, dass einem Haftungspflichtigen das Berufungsrecht gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch auch dann zusteht, wenn der betreffende Bescheid vom Erstschildner bereits angefochten wurde und diesbezüglich bereits eine Berufungs(vor)entscheidung ergangen ist.

Aus dem eingeräumten Berufungsrecht ergibt sich, dass dem Haftungspflichtigen anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch – beispielsweise durch Zusendung einer Kopie des maßgeblichen Bescheides – Kenntnis zu verschaffen ist; das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung macht den Haftungsbescheid rechtswidrig (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 248 Tz 7 f.).

Nach Ritz, aaO, Tz 9, ist eine solche Bekanntmachung auch erforderlich, wenn der Haftungspflichtige vom Abgabenanspruch Kenntnis haben muss, zB weil ihm als gemäß § 9 BAO haftendem Geschäftsführer einer GmbH die betreffenden Bescheide zugestellt worden sind (anderer Meinung jedoch Ellinger/Wetzel, BAO, 194, oder Bichler, SWK 1994, A 240).

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich kein Hinweis, dass dem Haftungsbescheid Ablichtungen der Abgabenbescheide angeschlossen gewesen wären. Sofern dies unterlassen worden wäre, läge ein Mangel des Verfahrens vor.

Ein derartiger Mangel wurde jedoch im gesamten Verwaltungsverfahren nicht aufgegriffen und das Verfahren mit Ergehen des oa. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes rechtskräftig beendet. Dieses Erkenntnis ist unanfechtbar, verbindlich und auch unwiederholbar (*res iudicata*).

Wenn die Abgabenbehörde erster Instanz daher die Eingabe des Bw vom 10. März 2011 auf Grund des letzten Absatzes, wonach die "*am 20. April 2009 eingebrachte Berufung gegen das Ausmaß der Haftung bzw. die Höhe der Abgabenbescheide samt Begründung vorsichtshalber hiermit neuerlich erhoben*" werde, als neuerliche Berufung (auch) gegen den Haftungsbescheid wertete und diese wegen bereits eingetretener Rechtskraft des Haftungsbescheides zurückwies, war sie damit im Recht, weil, wie bereits angeführt, einer abermaligen Entscheidung das Rechtsinstitut der *res iudicata* entgegen stand. Dieser Begriff besagt, dass in ein- und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf.

Wenn das Finanzamt diese Eingabe darüber hinaus als erstmalige Berufung gegen die Höhe der Abgabenansprüche wertete und auch diese Berufung (offenbar als verspätet eingebracht) zurückwies, war sie auch damit im Recht, weil der Bw eine derartige Berufung innerhalb der Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid nicht erhoben hat und eine solche mit Schreiben vom 10. März 2011 wegen der bereits lange zuvor abgelaufenen Frist nicht mehr rechtswirksam erheben konnte.

Linz, am 6. Juni 2013