



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat\_10 über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatung\_GmbH, vom 15. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21. November 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO in nichtöffentlicher Sitzung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheiden vom 5. November 2003 wurden für die I-GmbH Kapitalertragsteuern 1998-2000 festgesetzt. In der Niederschrift zur Betriebsprüfung vom 25. September 2003 wurde dazu begründend ausgeführt, dass die Gesellschaft ein Unternehmen der Gruppe des Berufungswerbers (Bw.) wäre, der alleiniger Aktionär des luxemburgischen Mutterunternehmens M-AG wäre. Im Zuge der Ermittlungen im sogenannten „Frächterskandal“ wären Erkenntnisse über die Vorgangsweise der Unternehmensgruppe bei den Ausländerbeschäftigungen aufgetreten. Durch diese kostengünstigen Arbeitskräfte hätten im Konzern sehr hohe Frachtgewinne erzielt werden können. Diese Gewinne wären durch Verrechnungspreismanipulationen auf die luxemburgische Firma U.L. (U.), ebenfalls eine Tochtergesellschaft der M-AG, transferiert worden. In weiterer Folge wäre diese Gewinne aber durch Scheinrechnungen über fiktive Subfrachtleistungen an eine Domizilgesellschaft, die C.L. (C.) in Liechtenstein, verlagert worden.

Auf das weitere gegen die Abgabenbescheide gerichtete Vorbringen sowohl seitens der Abgabenbehörde als auch des Bw. wird mangels Relevanz nicht eingegangen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 5. Oktober 2005 wurde der über das Vermögen der I-GmbH am 23. April 2002 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 23,8 % aufgehoben.

Mit Bescheid vom 21. November 2007 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 BAO als Geschäftsführer der I-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 617.516,41, nämlich Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000, zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 15. Mai 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Am 24. September 2009 erließ der Unabhängige Finanzsenat eine Berufungsentscheidung, mit der der Haftungsbetrag unter Berücksichtigung der Konkursquote auf € 470.547,50 herabgesetzt, jedoch die Berufung im Übrigen unter Hinweis auf die Berufungsmöglichkeit nach § 248 BAO gegen die zu Grunde liegenden Abgabenbescheide abgewiesen wurde.

Dagegen brachte der Bw. mit Schriftsatz vom 16. November 2009 die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 9.11.2011, 2009/16/0260, die angefochtene Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, weil die der Haftung zu Grunde liegenden Kapitalertragsteuerbescheide 1998-2000 vom 5. November 2003 nicht ordnungsgemäß (an den Masseverwalter) zugestellt wurden und daher die Abgabenfestsetzung erstmals mit Erlassung des Haftungsbescheides erfolgte.

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

Festzustellen ist, dass die am 5. November 2003 ergangenen, dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden, Kapitalertragsteuerbescheide falsch an die I-GmbH, zu Händen des Masseverwalters, adressiert waren und daher ins Leere gingen, weil zu diesem Zeitpunkt bereits das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft (23. April 2002 bis 5. Oktober 2005) eröffnet war. Richtig wäre nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.8.2009, 2009/13/0076) die Adressierung an den Masseverwalter als Masseverwalter im Konkurs der I-GmbH gewesen:

*„Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO (VwGH 30.10.2001, 95/14/0099; VwGH 2.7.2002, 2002/14/0053). Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (VwGH 18.9.2003, 2003/15/0061; VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371; VwGH 24.6.2009, 2009/15/0044). Die angefochtene Erledigung konnte daher gegenüber der Gemeinschuldnerin nicht wirksam erlassen werden (sie wäre vielmehr an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und diesem zuzustellen gewesen). Dass laut dem Vorbringen des Masseverwalters die angefochtene Erledigung ihm tatsächlich zugekommen sei, ändert daran nichts, weil durch die bloße Zustellung der an den Gemeinschuldner gerichteten Erledigung an den Masseverwalter sie dem Masseverwalter gegenüber auch nicht wirksam geworden wäre (VwGH 18.9.2003, 2003/15/0061; VwGH vom 24.3.2009, 2009/13/0013). Die als Bescheid intendierte Erledigung der belangten Behörde vermochte sohin keine Rechtswirksamkeit zu entfalten und konnte den Beschwerdeführer in einem subjektiven Recht nicht verletzen.“*

Da auch die mit 22. Juli 2005 datierte Berufungsvorentscheidung unrichtig adressiert war, ging auch diese ins Leere und war daher nicht geeignet, den Abgabenanspruch gegenüber der Gesellschaft geltend zu machen.

*Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß § 224 Abs. 1 BAO ist gemäß § 224 Abs. 3 BAO nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.*

Da somit die erstmalige Geltendmachung des Abgabenanspruches für die Kapitalertragsteuern 1998-2000 gemäß § 224 Abs. 1 BAO im Haftungsbescheid vom 21. November 2007 erfolgte, war gemäß § 224 Abs. 3 BAO zu prüfen, ob gemäß §§ 207-209 BAO die Festsetzungsverjährung zu diesem Zeitpunkt bereits eingetreten war.

*Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Gemäß Abs. 2 beträgt die Verjährungsfrist (...) bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (in der derzeit gültigen Fassung BGBl I 2004/57 iVm BGBl I 2010/105).*

*Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (...).*

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist - von den gesetzlich explizit angeführten, hier jedoch nicht gegenständlichen Abgaben abgesehen - im Allgemeinen fünf Jahre. Die haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern 1998-2000 wären daher – ohne Unterbrechungshandlungen – jeweils mit Ablauf der Jahre 2003-2005 verjährt gewesen.

Es kann auch nicht unterstellt werden, dass es sich bei den haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern um hinterzogene Abgaben handle, da die Staatsanwaltschaft XY am 11. Oktober 2006 erklärte, von einer weiteren strafgerichtlichen Verfolgung des Bw. wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG (Verkürzung von Körperschaft- und Kapitalertragsteuer) abzusehen.

Eine Verlängerung der Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO auf zehn Jahre wegen bewirkter Abgabenhinterziehung kommt daher nicht in Betracht.

*Die Verjährung wird gemäß § 209 Abs. 1 BAO (in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 BGBl I 2004/180) durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*

Nach dieser im Zeitpunkt der Durchführung der Betriebsprüfung geltenden Verjährungsbestimmung verlängerte die in den Jahren 2002/2003 innerhalb der oben genannten Verjährungsfristen abgeführte Außenprüfung die Verjährungsfrist zunächst bis jeweils 31. Dezember 2008-2010.

*Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 (in der Fassung BGBl I 2004/180) um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.*

Allerdings war auf die mittlerweile durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 erfolgte Verkürzung der Verjährungsfristen Bedacht zu nehmen, weil es sich bei den Verjährungsbestimmungen um keine Normen des materiellen Rechts handelt, sondern um solche des Verfahrensrechts. Es kommt daher für die Anwendung der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden (neuen) Verjährungsbestimmungen nicht auf die Rechtslage im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches an, sondern auf den Zeitpunkt ihrer Anwendung, im vorliegenden Fall auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens des angefochtenen Haftungsbescheides mit dessen Zustellung im Jahre 2007 (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO). Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist das neue Recht im Allgemeinen ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen

Verfahrensrechts ereignet haben (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076). Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 209 Tz 42).

Gemäß der Neufassung der Verjährungsbestimmungen erfolgt die Verlängerung um ein Jahr (dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 BAO zufolge) unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 209 Tz 1).

*Gemäß § 323 Abs. 18 erster Satz BAO ist § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl I 2004/180 ab dem 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist (§ 323 Abs. 18 dritter Satz BAO).*

Auch die Verschiebung des Anwendungsbeginnes der neuen Verjährungsvorschriften bei Nachforderungen auf Grund einer Außenprüfung vor dem 1. Jänner 2005 (im gegenständlichen Fall 2002/2003) ab dem 1. Jänner 2006 vermag am Eintritt der Verjährung der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern 1998-2000 nichts zu ändern, weil diesfalls durch die Betriebsprüfung lediglich eine einmalige Verlängerung der Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2004-2006 bewirkt wurde, jedoch der den Abgabensanspruch erstmalig geltend machende Haftungsbescheid erst am 21. November 2007 erging.

Für den Streitfall folgt daraus, dass hinsichtlich der Kapitalertragsteuern 1998-2000 die Verjährungsfrist Ende der Jahre 2004-2006 abgelaufen ist, somit das Recht, den Abgabensanspruch geltend zu machen, bei Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 2007 bereits erloschen war.

Die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der I-GmbH erfolgte somit nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

*Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beirittserklärung beantragt wird.*

Zum Antrag des Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass der Bw. durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2001, 97/13/0138) zwar in seinem aus § 284 Abs. 1 BAO erfließenden Verfahrensrecht verletzt wird. Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. *Ritz*, ÖStZ 1996, 70) wurde jedoch in Hinblick darauf, dass nach

den vorstehenden Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass der Unabhängige Finanzsenat bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Wien, am 29. November 2012