



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch B-GmbH, vom 8. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Oktober 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsverentscheidung vom 2. 12. 2010 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

1.1. Der Berufungswerber (Bw.) war im Zeitraum vom 24. 11. 2004 bis zum 27. 2. 2006 als Vorstand der C-AG (kurz: AG) mit Sitz in X. (BRD) im Handelsregister des Amtsgerichtes München eingetragen.

Die AG pachtete ab Dezember 2004 von der H-KG einen Hotelbetrieb in R. (Österreich), den sie an die A-GmbH, an der die AG zu 100 % beteiligt war, unterverpachtete. Im März 2007 wurde die AG einer abgabenbehördlichen Prüfung umfassend die Jahre 2004 bis 2005 unterzogen, bei der die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO geschätzt wurden, weil keine Steuererklärungen abgegeben bzw. Unterlagen vorgelegt worden seien (vgl. Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 15. 3. 2007, ABNr....).

Am 24. 5. 2007 wurde die AG wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gemäß § 141a (d)FGG aus dem Handelsregister des Amtsgerichtes München gelöscht.

1.2. Mit Schreiben vom 29. 6. 2010 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass am Abgabenkonto der AG, deren Vorstand der Bw. gewesen sei, Abgabenschulden (Umsatzsteuer 2005 in Höhe

von 7.000,08 €) als uneinbringlich aushafteten. Das Finanzamt erwäge, hiefür die Haftung des Bw. geltend zu machen. In diesem Schreiben wurden die rechtlichen Voraussetzungen für die Vertreterhaftung sachverhaltsbezogen dargelegt. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, hiezu Stellung zu nehmen und näher bezeichnete Unterlagen (betreffend die Gleichbehandlung aller Gesellschaftsgläubiger) zu seiner Entlastung vorzulegen.

1.3. Im Antwortschreiben vom 27. 7. 2010 führte der Bw. aus, dass er zwar zum Vorstand der AG bestellt, aber nie damit betraut worden sei, „die abgabenrechtlichen Pflichten zu überprüfen und einzuhalten“. Alle „abgabenrechtlichen Überprüfungen“ seien von A.W. und M.W., beide wohnhaft in M., vorgenommen worden. Frau M.W. habe sich verpflichtet, die Abgaben „zu überprüfen und auch rechtzeitig zu überweisen“. Die Überweisungen seien auf Veranlassung von Frau M.W. entweder von ihrem Sohn oder ihrem Ehegatten durchgeführt worden. Dem Bw., der als Vorstand der AG keine Überweisungen getätigkt habe und schon vor der Löschung der AG aus der Gesellschaft ausgeschieden sei, sei auf Befragen immer wieder versichert worden, dass sämtliche Abgaben rechtzeitig entrichtet worden seien. Zum Beweis hiefür werde Frau M.W. als Zeugin angeboten.

In einem weiteren Schreiben vom 23. 9. 2010 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, er habe seit seinem Ausscheiden aus der AG keine Möglichkeit mehr, auf irgendwelche Akten zuzugreifen. Nach dem Ausscheiden des Bw. habe „die Firma“ das Hotel noch ziemlich lange betrieben. Was spätere Vertreter mit Akten, die am Betriebssitz in R. geführt worden seien, gemacht hätten, entziehe sich der Kenntnis des Bw. Während der Zeit seiner Vertretungstätigkeit habe er sich stichprobenartig über die Bezahlung der „Sozialabgaben“ Gewissheit verschafft. Zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Bw. aus der AG seien stets ausreichende Mittel vorhanden gewesen, was schon daraus folge, dass das Hotel noch monatelang weiterbetrieben worden sei. Der Bw. verfüge über keine genaueren Informationen, weil er zu den Betreibern des Hotels keinen Kontakt mehr habe. Diesem Schreiben waren eine Rücktrittserklärung des Bw. als Vorstand der AG vom 17. 1. 2006, eine eidesstattliche Erklärung einer inländischen Maklerin betreffend die näheren Umstände des Zustandekommens des Pachtvertrages sowie ein Darlehensvertrag zwischen der AG und der Betreibergesellschaft (jeweils in Kopie) angeschlossen.

1.4. Mit Bescheid vom 5. 10. 2010 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für die rückständige Umsatzsteuer 2005 in Höhe von 7.000,08 € heran. Ausgeführt wurde, dass der Bw. als Vorstand der erstschuldnerischen AG gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben des Betriebes zu sorgen. Bis zum Beweis des Gegenteils müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. die Abgabenzahlungspflicht schuldhaf verletzt habe.

Dem Haftungsbescheid war eine Ablichtung des Umsatzsteuerbescheides 2005 vom 4. 5. 2007 mit einer aus der eingangs erwähnten Außenprüfung resultierenden Nachforderung in Höhe von 7.000,08 € angeschlossen. Dieser Umsatzsteuerbescheid war an die erstschuldnerische AG „zu Handen FA Innsbruck Innrain 32 6021 Innsbruck (Postfach)“ adressiert worden. In der dem Haftungsbescheid angeschlossenen Bescheidkopie wurde die Zustellverfügung an das Finanzamt durch Name und Anschrift des Bw. sowie die Zusatzbezeichnung „Als ehem. Vorstand der...AG“ ersetzt.

1.5. Mit Schriftsatz vom 8. 11. 2010 brachte der Bw. eine Berufung sowohl gegen die Abgabenfestsetzung als auch gegen seine Heranziehung zur Vertreterhaftung ein. Ausgeführt wurde im Wesentlichen, dass der zur Haftung herangezogene Vertreter auch gegen den Abgabenanspruch berufen könne (§ 248 BAO). Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben sei, sei im Haftungsverfahren dann zu prüfen, wenn dem Haftungsbescheid kein Abgabenbescheid mit Bindungswirkung vorangegangen sei. Dies treffe auf den Berufungsfall zu, weil der der Haftung zugrunde liegende Umsatzsteuerbescheid der AG nicht bis zum Zeitpunkt ihrer Löschung (24. 5. 2007) zugestellt worden sei. Da bis zur Löschung auch keine „öffentliche Zustellung“ erfolgt sei, sei der Umsatzsteuerbescheid 2005 rechtlich nicht existent. An die gelöschte AG habe keine rechtswirksame Zustellung mehr erfolgen können.

Der Bw. habe der Alleinaktionärin der AG am 17. 1. 2006 seinen Rücktritt als Vorstand erklärt. Der Rücktritt sei am 30. 1. 2006 notariell beurkundet und am 27. 2. 2006 in das Handelsregister eingetragen worden. Zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Bw. als Vorstand der AG habe kein Abgabenzustand bestanden. Mit der steuerlichen Vertretung der AG sei die K-GmbH betraut gewesen. Diese Steuerberatungsgesellschaft habe die Umsätze der erstschuldnerischen AG rechtzeitig dem Finanzamt bekannt gegeben. Der steuerliche Vertreter habe den Umsatz der AG ordnungsgemäß berechnet, zu welchem Beweisthema die Einvernahme des Wirtschaftsprüfers H. als Zeuge beantragt werde. Der daraus resultierende Abgabenbetrag sei zum damaligen Zeitpunkt entrichtet worden, zumal der AG ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden seien. Wie dem an das Finanzamt vorgelegten Darlehensvertrag vom 11. 1. 2006 zu entnehmen sei, habe die erstschuldnerische AG der Betreibergesellschaft des Hotels sogar ein Darlehen gewährt. Die AG habe alle Abgabenfälligkeiten eingehalten bzw. mit den jeweiligen Behörden „entsprechende Absprachen“ getroffen. Zum Beweis dafür werde die Einvernahme von Frau M.W. beantragt. Die Haftungsanspruchsnahme des Bw. beruhe nicht auf den „damals rechtzeitig abgegebenen Bescheiden“, sondern auf einer erst nach dem Ausscheiden des Bw. durchgeföhrten Außenprüfung. Diese Prüfung, die nicht am Sitz der AG, sondern offenbar im Finanzamt durchgeföhrten worden sei, habe zu keiner Überprüfung der Umsätze geführt. Die Prüfungsfeststellung, es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, hänge damit zusammen, dass die genannte Steuerberatungsgesellschaft dem Finanz-

amt vor Prüfungsbeginn mitgeteilt habe, die AG nicht mehr zu vertreten. Das Ergebnis der bei der Außenprüfung durchgeföhrten Schätzung sei ohne Einsichtnahme in irgendwelche Unterlagen zustande gekommen, was dem Bw., der mehr als ein Jahr zuvor als Vorstand ausgeschieden sei, nicht zum Vorwurf gemacht werden könne. Der Bw. habe nämlich nicht dafür sorgen können, dass die Gesellschaft auch noch ein Jahr später für eine Prüfung zur Verfügung stehe. Im Zeitraum der Vertretungstätigkeit des Bw. sei die AG ordnungsgemäß vertreten gewesen, wobei auch die Abgabenzahlungspflicht erfüllt worden sei.

1.6. Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. 12. 2010 keine Folge. Ausgeführt wurde unter anderem, dass sich die Berufung sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den der Haftung zugrunde liegenden Umsatzsteuerbescheid richte. Dem Einwand, dieser Umsatzsteuerbescheid sei mangels rechtswirksamer Zustellung an die AG rechtlich nicht existent, werde entgegnet, dass anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides der Abgabenanspruch erstmalig gegenüber dem Berufungswerber geltend gemacht worden sei (§ 224 Abs. 3 BAO). Dies bedeute, dass „ein rechtswirksamer Abgabenbescheid gegenüber dem Berufungswerber“ vorliege.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO könne eine Schätzung durchgeführt werden, wenn sich die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln ließen. Eine Schätzungsberichtigung bestehe etwa dann, wenn ein Abgabepflichtiger seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkomme. Wie dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sei, seien von der AG keine Unterlagen vorgelegt worden. Wären die Abgabenerklärungen ordnungsgemäß im Lauf des Jahres 2005 abgegeben worden, wäre es nicht zur Schätzung gekommen. Gemäß § 21 Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 UStG sei die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2005 am 15. 2. 2006 – somit vor Beendigung der Vertretungstätigkeit des Bw. laut Handelsregister (27. 2. 2006) – fällig geworden. Der Bw. habe seine Vertreterpflichten dadurch schuldhaft verletzt, dass für die AG nur Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis April 2005 abgegeben worden seien. Trotz mehrmaliger Aufforderung durch das Finanzamt seien für die restlichen Monate keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden, weshalb die Besteuerungsgrundlagen geschätzt worden seien. Dem Vorbringen, im Zeitpunkt des Ausscheidens des Bw. aus der AG seien keine Abgabenschuldigkeiten fällig gewesen, sei entgegenzuhalten, dass sich aus den nicht eingereichten Abgabenerklärungen Zahlungen ergeben hätten.

1.7. Mit Schreiben (Telefax) vom 5. 1. 2011 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Der Bw. verwies auf sein bisherigen Vorbringen und führte aus, dass über die Berufung gegen die Abgabenfestsetzung noch nicht entschieden worden sei. Die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, die erstschuldnerische AG habe dem Betriebsprüfer keine Unterlagen vorgelegt, sei unzutreffend. Tatsache

sei vielmehr, dass sich der Sitz der AG in X. (BRD) befunden habe, an welchem Ort die AG nicht wirksam zur Vorlage von Unterlagen aufgefordert worden sei. Nach den Informationen des Bw. habe die von der AG beauftragte Steuerberatungsgesellschaft eine Fristerstreckung zur Abgabe der Steuererklärungen bis nach dem 1. 3. 2006 erwirkt, wobei der zu diesem Thema angebotene Zeuge H. nicht einvernommen worden sei. Zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Bw. aus der AG sei noch keine Säumnis hinsichtlich der Abgabe von Steuererklärungen vorgelegen. Der in der Berufungsvorentscheidung angeführte Fälligkeitstermin der Umsatzsteuer 2005 (15. 2. 2006) sei unzutreffend, weil die Schätzung unzulässig gewesen sei. Diese hätte nur dann erfolgen dürfen, wenn der AG „ein wirksamer Termin zur Abgabe von Steuererklärungen oder zur Einsicht von Unterlagen“ gesetzt worden wäre.

Dazu wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den 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 schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

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

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

Aus § 248 BAO ergibt sich, dass der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung mit Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen kann.

2.2. Der Bw. hat von diesem durch § 248 BAO eingeräumten Recht Gebrauch gemacht und sowohl gegen Haftung und Abgabenanspruch berufen. Der Bw. bringt vor, der der Entscheidung zur Geltendmachung der Haftung vorangegangene Umsatzsteuerbescheid sei der erst-

schuldnerischen AG nicht zugestellt worden. Damit wird die Frage aufgeworfen, ob es dem Finanzamt gelungen ist, die Abgaben gegenüber der AG rechtswirksam festzusetzen.

Die rechtswirksame Abgabenfestsetzung gegenüber dem Abgabenschuldner stellt zwar keine Voraussetzung dafür dar, dass hinsichtlich der vom betreffenden Bescheid umfassten Abgabe ein Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO erlassen werden kann. Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt nur das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also den Bestand einer Abgabenschuld (§ 4 BAO) voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Dies folgt unter anderem aus § 224 Abs. 3 BAO, der die erstmalige Geltendmachung des Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides bis zur Verjährung des Rechtes zur Abgabenfestsetzung zulässt. Abgabenrechtliche Haftungen haben keinen bescheidakzessorischen Charakter (vgl. z. B. VwGH 21.3.1995, 94/14/0156).

Die Frage, ob der Haftungsinanspruchnahme ein rechtswirksamer Abgabenbescheid vorangegangen ist, ist allerdings dann von Bedeutung, wenn der Haftungsschuldner – wie im vorliegenden Fall – Einwendungen gegen den Abgabenanspruch erhebt. Ist dem Haftungsbescheid ein an den Abgabepflichtigen ergangener Abgabenbescheid vorangegangen, ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Ist der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangegangen, gibt es eine solche Bindung nicht. 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. VwGH 29.4.2010, 2008/15/0085; VwGH 30.3.2006, 2003/17/0125; VwGH 24.2.2004, 99/14/0242; VwGH 19.12.2002, 2000/15/0217).

2.3. Wie bereits erwähnt, wurde der Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 4. 5. 2007 – so wie weitere im Anschluss an die Außenprüfung ergangene Erledigungen – an die erstschuldnerische AG „zu Handen FA Innsbruck Innrain 32 6021 Innsbruck (Postfach)“ adressiert. Wie sich dazu aus dem Körperschaftsteuerakt der AG ergibt, wurden diese Bescheide vom Finanzamt am 9. 5. 2007 und 14. 5. 2007 übernommen. Weiters geht aus zwei im Akt befindlichen Postaufgabescheinen hervor, dass das Finanzamt die in Rede stehenden Bescheide am 15. 6. 2007 mit zwei eingeschriebenen Briefsendungen zur Post gegeben hat. Empfängerin dieser Postsendungen war die AG, wobei auf dem Aufgabeschein Nr. 54... als Bestimmungsort „X.“ und auf dem Aufgabeschein Nr. 52... als Bestimmungsort „Y.“ angeführt wurde. Warum die Postaufgabescheine unterschiedliche Bestimmungsorte aufweisen, ist nicht ersichtlich. Fest steht jedoch, dass beide Sendungen erst am 15. 6. 2007 zur

Post gegeben wurden. Zu diesem Zeitpunkt war die AG aus dem Handelsregister des Amtsgerichtes München bereits gelöscht.

2.4. Der Einwand des Bw., dem Haftungsbescheid sei kein rechtswirksam erlassener Abgabenbescheid vorangegangen, weil an eine gelöschte Gesellschaft keine Bescheidzustellung erfolgen könne, besteht zu Recht. Bei ausländischen juristischen Personen richtet sich die Rechts- und Handlungsfähigkeit nach dem Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat (vgl. § 12 i. V. m. § 10 IPRG). Nach § 79 Abs. 1 Z 3 der deutschen Abgabenordnung (AO) sind juristische Personen, Vereinigungen oder Vermögensmassen zur Vornahme von Verfahrenshandlungen (nur) durch ihre gesetzlichen Vertreter oder durch besonders Beauftragte fähig. Dies gilt auch für die passive Handlungsfähigkeit wie etwa die Entgegennahme von finanzbehördlichen Verwaltungsakten (vgl. Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Tz 6 zu § 79 AO).

Gesetzlicher Vertreter einer AG i. S. d. § 34 der deutschen AO ist der Vorstand (§ 78 I AktG) oder ein gerichtlich bestellter Abwickler der AG (§ 269 I AktG). Ebenso wie nach österreichischer Rechtslage, der zufolge eine Kapitalgesellschaft mit der Löschung ihre organschaftliche Vertretung verliert (vgl. z. B. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0027), geht mit der Löschung einer deutschen Kapitalgesellschaft aus dem Handelsregister die Vertretungsbefugnis der bisherigen Vertreter unter. Eine ordnungsgemäße Vertretung im Verfahren besteht nicht mehr, wenn vor der Löschung kein Prozessbevollmächtigter bestellt wurde, dessen Vollmacht weiter gilt (vgl. nochmals Tipke/Kruse, a. a. O., Tz 22 zu § 58 FGO).

Da die erstschuldnerische AG infolge Löschung im Handelsregister des Amtsgerichtes München (24. 5. 2007) keinen Vertreter mehr hatte – die Vertretungsbefugnis des am 15. 1. 2007 als Nachfolger des Bw. als Vorstand der AG in das Handelsregister eingetragenen Thomas Doll war ebenfalls erloschen; ein Prozessbevollmächtigter war nicht bestellt – lag keine rechtswirksame Zustellung des in Rede stehenden Umsatzsteuerbescheides an die AG und somit auch keine der Haftung vorangegangene Abgabenfestsetzung vor.

2.5. Der in der Berufungsvorentscheidung vertretene Standpunkt, es läge zumindest ein wirklicher Abgabenbescheid „gegenüber dem Berufungswerber“ vor, bezieht sich offenbar auf den bereits erwähnten Umstand, dass auf der dem Haftungsbescheid angeschlossenen Kopie des Umsatzsteuerbescheides die ursprüngliche Adressierung zu Handen des Finanzamtes durch Name und Anschrift des Bw. ersetzt worden war. Damit mag zwar dem Bw. vom haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis verschafft worden sein. Der das Leistungsgebot enthaltende Umsatzsteuerbescheid hätte jedoch wirksam allein an die erstschuldnerische AG erlassen werden können (vgl. Ritz, BAO³, § 248 Tz 8). Entgegen der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Ansicht wurde durch die erstmalige Geltendmachung

des Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 3 BAO) keine rechtswirksame Abgabenfestsetzung „gegenüber dem Bw.“ bewirkt.

2.6. Ausgehend vom unzutreffenden Standpunkt, es läge ein rechtswirksamer Umsatzsteuerbescheid vor, hat es das Finanzamt unterlassen, sich mit den vom Bw. vorgetragenen Einwendungen gegen die Richtigkeit des Abgabenanspruches zu befassen.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO gegeben war, weil die Grundlagen für die Abgabenerhebung mangels Abgabe der Steuererklärungen 2005 nicht ermittelt werden konnten. Auch wurden dem Prüfer keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt, obwohl diese mit Schreiben vom 1. 3. 2007 angefordert worden waren: Der vormalige steuerliche Vertreter hat dieses Anforderungsschreiben mit dem Bemerkung retourniert, dass er die AG nicht mehr vertrete; der Bw. hat dem Prüfer mitgeteilt, dass er als Vorstand zurückgetreten sei (vgl. Schreiben v. 1. 3. 2007 u. 7. 3. 2007).

Die steuerpflichtigen Umsätze der AG aus der Untererpachtung des Hotelbetriebes wurden (offenbar in Anlehnung an den in einem Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung bekannt gegebenen voraussichtlichen Jahresumsatz) in Höhe von 1.310.000 € geschätzt. Von der auf diese steuerpflichtigen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer (262.000 €) wurde die auf Pachtzinszahlungen der AG entfallende Vorsteuer (250.000 €) in Abzug gebracht, sodass sich eine Zahllast in Höhe von 12.000 € ergab. Die Anrechnung der für Jänner bis Mai 2005 entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen (insgesamt 4.999,92 €) führte zu einer Nachforderung in Höhe von 7.000,08 €.

Dieses Schätzungsergebnis erscheint zwar insofern schlüssig, als die AG mit der Unterpächterin des Hotelbetriebes offenbar einen monatlichen Untererpachtzins vereinbart hat, der um 5.000 € höher war als der von der AG zu entrichtende Pachtzins (vgl. Anfrage der AG v. 24. 1. 2005 u. Antwortschreiben des FA v. 8. 2. 2005). Aus der Hochrechnung dieses Differenzbeitrages auf einen Jahresbetrag von 60.000 € ergibt sich eine Umsatzsteuerbelastung von 12.000 €.

Allerdings geht die Schätzung vom Vorliegen steuerpflichtiger Umsätze für das gesamte Jahr 2005 aus, obwohl nach der Aktenlage Hinweise dafür bestehen, dass die Unterpächterin (A-GmbH) die Zahlung des Untererpachtzinses im Lauf des Jahres 2005 eingestellt hat. So findet sich etwa im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers ein (undatierter) Aktenvermerk, wonach Zahlungen nur „bis 3/2005“ geleistet worden seien. Weiters ergibt sich aus einem Bericht vom 26. 1. 2009, den der Kreditschutzverband im Konkurs der H-KG erstattet hat, dass Zahlungen aus dem Pacht- bzw. Untererpachtverhältnis nur 4 Monate lang geleistet worden seien. Da Pächterin und Unterpächterin insolvent geworden seien, seien weitere Pachtzins- und Betriebskostenforderungen uneinbringlich geworden. Auch der Bw. gab in einem Schreiben an

den Unabhängigen Finanzsenat vom 4. 4. 2011 an, dass der Unterpachtzins maximal für 5 Monate bezahlt worden sei.

Schätzungsergebnisse unterliegen nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO der Pflicht zur Begründung. Diese hat nicht nur die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände und die Schätzungsmethode, sondern auch die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse zu enthalten (vgl. Ritz, a. a. O., § 184 Tz 21). Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. 3. 2007 ist zwar zu entnehmen, dass die Bemessungsgrundlagen „anhand der vorhandenen Unterlagen“ geschätzt worden seien. Hieraus geht allerdings nicht hervor, warum bei der Schätzung der steuerpflichtigen Umsätze des Jahres 2005 auf eine durch die Aktenlage indizierte teilweise Uneinbringlichkeit des Unterpachtzinses nicht Bedacht genommen wurde.

Im erstinstanzlichen Haftungsverfahren ist eine Auseinandersetzung mit der Richtigkeit des Abgabenanspruches unterblieben, obwohl aus den aufgezeigten Gründen die Frage, in welcher Höhe ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren zu entscheiden gewesen wäre. Da das Finanzamt Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen oder eine Bescheider teilung hätte unterbleiben können, liegen die Voraussetzungen des § 289 Abs. 1 BAO für eine Aufhebung des Haftungsbescheides und der Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz vor.

Die Klärung der Frage, ob die Besteuerungsgrundlagen der in Haftung gezogenen Umsatzsteuer richtig ermittelt wurden, setzt insbesondere Feststellungen darüber voraus, wann und in welchem Ausmaß die Uneinbringlichkeit der Forderungen der erstschuldnerischen AG gegenüber der Unterpächterin des Hotelbetriebes, die gegebenenfalls zu einer Verminderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage führen würde, eingetreten ist. Erst auf der Grundlage derartiger Feststellungen lässt sich beurteilen, ob ein haftungsrelevanter Abgabenanspruch in Höhe von 7.000,08 € tatsächlich besteht.

2.7. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz erscheint es in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens zweckmäßig, wenn diesbezügliche Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden, zumal die Frage der Richtigkeit des der Haftung zugrunde liegenden Abgabenanspruches noch überhaupt keiner erstinstanzlichen Überprüfung unterzogen wurde. Die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, aus nicht eingereichten Abgaben erklärungen (Voranmeldungen) hätten sich Zahlungen ergeben, vermögen solche Feststellungen nicht zu ersetzen.

Weiters ist auf § 276 Abs. 6 erster Satz BAO Bedacht zu nehmen, wonach die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen

Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Auch geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat betrachtet es im Hinblick auf seine Funktion als unabhängiges Kontroll- und Rechts-schutzorgan nicht als seine Aufgabe, Ermittlungen darüber, ob und in welcher Höhe ein im Haftungswege geltend zu machender Abgabenanspruch tatsächlich besteht, erstmals durchzu-führen (vgl. Ritz, BAO³, § 289, Tz 5, mwN).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Mai 2011