



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Johannes Patzak, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Johannesgasse 16, vom 10. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 4. Jänner 2010 betreffend Abrechnung (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen und festgestellt, dass die Verpflichtung zur Zahlung der vom Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2009 umfasst gewesenen Abgaben abzüglich der seither getilgten Abgaben in Höhe von derzeit € 333.550,08 nicht erloschen ist.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2009 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der L-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 336.687,67 zur Haftung herangezogen. Diese Haftungsinanspruchnahme wurde mit Berufungsentscheidung vom 10. Dezember 2009 im Wesentlichen bestätigt (Haftungsbetrag infolge Berücksichtigung der Konkursquote auf € 335.219,10 herabgesetzt).

Am 13. November 2009 beantragte der Bw. die Ausstellung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO über die Richtigkeit der Verbuchung dieses Haftungsbescheides, da die dort geltend gemachten Forderungen wegen der nachstehenden Tilgungstatbestände erloschen wären:

Am 5. Dezember 2003 wäre über das Vermögen des Bw. das Privatinsolvenzverfahren eröffnet worden. Mit Beschluss vom 5. Dezember 2006 des Amtsgerichtes C. wäre nach rechtskräftiger

Ankündigung der Restschuldbefreiung und Abhaltung des Schlusstermines das Insolvenzverfahren aufgehoben worden. Gemäß Verordnung 1346/2000 über Insolvenzverfahren (EuInsVO) wäre eine allfällige Forderung des Finanzamtes in die Restschuldbefreiung gefallen. Wegen der direkten nationalen Anwendung der EuInsVO wäre der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Anspruch daher gemäß EuInsVO vom Beschluss des Amtsgerichtes C. vom 5. Dezember 2006 umfasst und bestehe somit nicht mehr.

Da die Geltendmachung der Haftung eine Einhebungsmaßnahme wäre, wäre sie daher nur innerhalb der Einhebungsverjährung nach § 238 BAO zulässig, wonach das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden wäre, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe, verjähre. Da es sich bei den dem Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2009 zu Grunde liegenden Abgabenverbindlichkeiten um Lohn- und Umsatzsteuer aus den Jahren 1997 und 1998 handle, wäre die absolute Verjährung gemäß § 209 BAO somit längstens am 1. Jänner 2009 eingetreten, weshalb die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides rechtswidrig erfolgt wäre.

Die Abgabenbehörde hätte die Verjährung in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu beachten gehabt (VwGH 18.10.1988, 87/14/0173). Zudem sehe § 224 Abs. 3 BAO vor, dass die Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt der Verjährung zur Festsetzung der Abgabe (im gegenständlichen Fall am 1. Jänner 2009) nicht mehr zulässig wäre (Bedachtnahme auf die Bemessungsverjährung im Einhebungsrecht, vgl. AÖF 1995/213). Entgegen dieser Bestimmung hätte die Abgabenbehörde am 14. Jänner 2009 den Haftungsbescheid erlassen. Da die absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren keiner Unterbrechung unterliege, wäre der Anspruch verjährt und der Haftungsbescheid aufzuheben, weshalb die Forderung erloschen wäre.

Mit Bescheid vom 4. Jänner 2010 entschied das Finanzamt mit Abrechnungsbescheid, dass die Verpflichtung zur Zahlung der vom Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2009 umfasst gewesenen Abgaben abzüglich der seither getilgten Abgaben laut Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. Dezember 2009 und von € 209,77 vom 1. Dezember 2009 in Höhe von derzeit € 335.009,33 nicht erloschen wäre. Da das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der L-GmbH am 10. September 1998 eröffnet und der (am 21. Jänner 1999 eröffnete) Anschlusskonkurs erst am 13. Februar 2008 aufgehoben worden wäre, hätte zufolge der gemäß § 9 Abs. 1 AO und KO eingetretenen Unterbrechung der Einhebungsverjährung diese für die in den Jahren 1997 und 1998 fälligen Ausgleichs- bzw. Konkursforderungen noch nicht eingetreten sein können, zumal der Vorhalt vom 19. Juni 2008

und der Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2009 Unterbrechungshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO dargestellt hätten, die die Einhebungsverjährung wiederum unterbrochen hätten, weshalb die Fünfjahresfrist des § 238 Abs. 1 BAO neu zu laufen begonnen hätte. Auch könne aus der Bestimmung des § 224 Abs. 3 BAO nicht abgeleitet werden, dass die Bestimmungen der absoluten Festsetzungsverjährung für die Geltendmachung der Haftung anzuwenden wären. Denn die Festsetzung der Abgaben und erstmalige Bekanntgabe wäre bereits bei der L-GmbH erfolgt.

In der dagegen am 10. Februar 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung räumte der Bw. ein, dass er nicht verkenne, dass die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, wonach ein Haftungsbescheid ein Fall der Einhebung wäre, durch Judikatur und Literatur gedeckt wäre, doch hielte diese Ansicht einer genaueren Überprüfung nicht stand. Ein Haftungsbescheid hätte gegenüber dem Haftenden konstitutive Wirkung, da dieser erst hierdurch zum Abgabenschuldner werde. Die Abgabenverbindlichkeit eines Haftenden müsse auch keineswegs mit der Grundschuld identisch sein. Die Inanspruchnahme der Haftung stelle die Begründung eines Steuer-schuldverhältnisses (mit dem Haftenden) dar und bedeute somit Steuerfestsetzung gegenüber einem bisher noch nicht Abgabepflichtigen. Gegenüber dem Bw. wäre daher absolute Ver-jährung eingetreten.

Aber selbst wenn man dieser Ansicht nicht folgte, wäre für den Standpunkt der belangten Behörde nichts gewonnen, weil die Einhebungsverjährung mit dem Ablauf des Jahres beginne, in dem die Abgabe fällig geworden wäre, und fünf Jahre betrage. Dieser Zeitraum wäre aber im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides abgelaufen gewesen.

Gemäß Verordnung 1346/2000 über Insolvenzverfahren (EuInsVO) wäre eine allfällige For-derung des Finanzamtes in die Restschuldbefreiung gefallen. Wegen der direkten nationalen Anwendung der EuInsVO wäre der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Anspruch daher gemäß EuInsVO vom Beschluss des Amtsgerichtes C. vom 5. Dezember 2006 umfasst und bestehe somit zumindest in der vorgeschriebenen Höhe nicht zu Recht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 95/15/0173 zum Ausdruck gebracht hätte, gebiete eine Konstellation wie im vorliegenden Fall zumindest eine Ermessensentscheidung der Behörde. Hinsichtlich der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen, dessen Schulden-regulierungsverfahren zwar vor Erlassung des Haftungsbescheides abgeschlossen gewesen wäre, dessen Abgabenforderungen jedoch bereits zum Zeitpunkt des laufenden Privatkons-kursverfahrens entstanden wären, gelte Nachstehendes:

Die Konkursquote, die erst nach Abschluss des Abschöpfungsverfahrens zu bemessen sein werde, wäre für die Bemessung der Haftung des Bw. heranzuziehen. Dies gelte insbesondere bei Entstehen der Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches (Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Abgabenschuldner und eine schuldhafte, für den eingetretenen Schaden ursächliche Pflichtverletzung des Vertreters) **vor** der Konkurseröffnung. Zwar entspreche es dem Gesetz, wenn die Behörde die Haftung erst dann geltend mache, wenn sie Kenntnis über das Ausmaß der Uneinbringlichkeit hätte. Die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO wäre jedoch in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Dieses Erkenntnis umfasse auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung des Abgabepflichtigen innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens.

In Kenntnis des Schuldenregulierungsverfahrens des Bw. (siehe Berufung vom 21. Jänner 2009 und Vorlageantrag vom 25. September 2009) und nach Hinweis des Bw. in seinen Rechtsmittelauflösungen auf die Anwendung der EUInsVO auch in Österreich hätte es die Behörde unterlassen, der Hafung des Bw. die berücksichtigungswürdigen Ausführungen hinsichtlich einer nicht vollständigen Inanspruchnahme für die uneinbringlichen Abgabenschulden der Primärgesellschaft ihrer Beurteilung zugrundezulegen und die Haftung – zumindest quotenmäßig – zu berücksichtigen. So wäre seitens der Behörde keine Begründung erfolgt, weshalb „auch im Rahmen der Ermessensentscheidung nicht anders zu entscheiden“ gewesen wäre. Gerade aber im vorliegenden Fall wäre die Behörde auf Grund der zehnjährigen Dauer des Insolvenzverfahrens, des bereits abgeschlossenen Schuldenregulierungsverfahrens und der Abtretung sämtlicher Forderungen an den Treuhänder (Insolvenzverwalter) zur Anwendung der Ermessensbestimmung verpflichtet gewesen.

Der Bw. beantragte abschließend, der Berufung Folge zu geben und den Abrechnungsbescheid derart abzuändern, dass festgestellt werde, dass die Zahlungsverpflichtung erloschen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. März 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, da sich die absolute Verjährung des § 209 BAO auf die Fesetzung von Abgaben beziehe und die Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO nicht der absoluten Verjährung unterliege. Da weiters die im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben nicht erstmalig im Haftungsbescheid, sondern bereits gegenüber der Primärschuldnerin geltend gemacht worden wären, komme die Bestimmung des § 224 Abs. 3 BAO hinsichtlich der Anwendbarkeit der Festsetzungsverjährung nicht zum Tragen. Aufgrund der Bestimmung des § 9 Abs. 1 KO beginne die Verjährungsfrist mit Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufforderung (gemeint wohl: Aufhebung) des Konkurses rechtskräftig geworden wäre (13. Februar

2008 bis 13. Februar 2011). Darüber hinaus könne die Haftungsinanspruchnahme im Verfahren über den Abrechnungsbescheid nicht beeinsprucht werden.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 12. April 2010 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass nach seiner Rechtsansicht ein Haftungsbescheid einen spezifisch gegen den Haftenden gerichteten Abgabenfestsetzungsbescheid darstelle. Dies ergebe sich daraus, dass der Haftende gegen einen derartigen Bescheid gemäß § 248 BAO auch gegen den Abgabenanspruch berufen könne, weshalb es sich bei einem derartigen Bescheid keineswegs um eine bloße Einbringungsmaßnahme handle, die der Einbringungsverjährung unterworfen wäre. Die gegenüber dem Bw. mit Haftungsbescheid erfolgte Abgabenfestsetzung wäre daher zu einem Zeitpunkt geschehen, da die absolute Verjährung bereits eingetreten gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden gemäß § 7 Abs. 1 BAO durch Geltendmachung dieser Haftung § 224 Abs. 1 BAO zu Gesamtschuldnern.

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

Dem Einwand des Bw., dass das über sein Vermögen in Deutschland am 5. Dezember 2003 eröffnete Privatinsolvenzverfahren mit Ankündigung der Restschuldbefreiung am 5. Dezember 2006 beendet worden wäre, weshalb der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Abgabenanspruch nicht mehr bestehe, ist zu entgegnen, dass die Haftungsinanspruchnahme, die nach § 7 Abs. 1 BAO iVm § 224 Abs. 1 BAO erst durch die Erlassung des Haftungsbescheides dem davor nur potenziell Haftungspflichtigen gegenüber konstitutiv die Entstehung der Haftungsschuld begründet, erst am 14. Jänner 2009, daher lange nach Abschluss des Insolvenzverfahrens erfolgt ist. Eine Anmeldung im Privatkonskurs konnte daher mangels bestehender Abgabenschuld nicht erfolgen, weshalb auch evident ist, dass die Haftungsschuld zu keinem Zeitpunkt eine Insolvenzforderung und daher auch nicht von der Restschuldbefreiung umfasst sein konnte.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Entgegen der Ansicht des Bw. ist die Bestimmung des § 209 BAO über die absolute Verjährung des Rechtes auf Festsetzung einer Abgabe für die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides nicht anzuwenden, da es sich bei der Haftungsinanspruchnahme um eine Einhebungsmaßnahme handelt, für die ausschließlich die Bestimmungen der Einhebungsverjährung nach § 238 BAO zu berücksichtigen sind (VwGH 6.8.1996, 93/17/0093). Dies kann auch nicht aus § 238 Abs. 1 BAO geschlossen werden, da mit dem Passus „keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe“ lediglich zum Ausdruck gebracht wird, dass im Falle wesentlich späterer Abgabenfestsetzung einer bereits davor fällig gewesenen Abgabe (wie zB die Umsatzsteuer und die Lohnsteuer) die Einhebungsverjährung, obwohl die Frist des § 238 Abs. 1 BAO unter Umständen bereits abgelaufen wäre, nicht früher eintreten kann als die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Abgabe.

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

Auch kann aus § 224 Abs. 3 BAO nicht abgeleitet werden, dass die Bestimmungen der absoluten Festsetzungsverjährung in jedem Fall auf die Geltendmachung der Haftung anzuwenden wären, da dies nur auf den – hier nicht gegebenen - Fall zutrifft, dass eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe noch nicht festgesetzt und daher erst mit dem Haftungsbescheid erstmals geltend gemacht wurde. Im gegenständlichen Fall handelt es sich aber bei den haftungsverfangenen Abgaben (Umsatz- und Lohnsteuer) um von der Gesellschaft gemeldete Selbstbemessungsabgaben. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird jedoch durch die Selbstbemessung die Rechtswirkung der Abgabenfestsetzung geschaffen (VwGH 26.4.2007, 2006/14/0039), wodurch der Abgabenanspruch daher bereits vor der Haftungsinanspruchnahme geltend gemacht wurde und sohin nicht mehr der Festsetzungsverjährung unterliegt.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungs erleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 leg.cit. unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Durch die Anmeldung einer Forderung im Ausgleichsverfahren wird ihre Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 AO während der Dauer des Verfahrens und, wenn dieses aufgehoben

wird, bis zum Ablauf der im Ausgleich für die letzte Zahlung bestimmten Frist unterbrochen.

Durch die Anmeldung im Konkurs wird die Verjährung der angemeldeten Forderung gemäß § 9 Abs. 1 KO unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Da das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der L-GmbH am 10. September 1998 eröffnet und der (am 21. Jänner 1999 eröffnete) Anschlusskonkurs erst am 13. Februar 2008 aufgehoben wurde, konnte zufolge der gemäß § 9 Abs. 1 AO und KO eingetretenen Unterbrechung der Einhebungsverjährung diese für die in den Jahren 1997 und 1998 fälligen Ausgleichs- bzw. Konkursforderungen noch nicht eingetreten sein, zumal der Vorhalt vom 19. Juni 2008 und der Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2009 Unterbrechungshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO darstellten, die die Einhebungsverjährung wiederum unterbrachen, weshalb die Fünfjahresfrist des § 238 Abs. 1 BAO neu zu laufen begann.

Eine Verjährung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben liegt daher nicht vor.

Die Rückstandsaufgliederung des Abgabenkontos der Gesellschaft L-GmbH , für deren Abgaben der Bw. haftet, stellt sich derzeit wie folgt dar:

Lohnsteuer 06-10/97	70.566,27
Umsatzsteuer 10/97	16.607,19
Lohnsteuer 11/97	13.331,03
Umsatzsteuer 11/97	7.030,37
Lohnsteuer 12/97	12.674,00
Umsatzsteuer 12/97	10.119,84
Lohnsteuer 1997	2.459,39
Lohnsteuer 01/98	12.118,41
Umsatzsteuer 01/98	17.701,43
Lohnsteuer 02/98	10.592,72
Umsatzsteuer 02/98	7.492,93
Lohnsteuer 03/98	12.084,47
Umsatzsteuer 03/98	395,92
Lohnsteuer 04/98	12.308,60
Umsatzsteuer 04/98	8.004,55
Lohnsteuer 05/98	9.680,24
Lohnsteuer 06/98	10.971,78
Umsatzsteuer 06/98	3.175,73
Lohnsteuer 07/98	7.107,69
Umsatzsteuer 07/98	83.497,26
Lohnsteuer 08/98	5.630,26

Da diese rückständigen Abgaben mit der Höhe der im Spruch der Berufungsentscheidung vom 10. Dezember 2009 mit Ausnahme der Umsatzsteuer 10/97, die nunmehr sogar nur noch mit € 16.607,19 anstatt € 18.276,21 aushaftet, genannten Abgaben übereinstimmt, war im Wege des gegenständlichen Abrechnungsbescheides keine Änderung vorzunehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Juli 2010