



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 21. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. November 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war im Zeitraum vom 25. 5. 2007 bis zum 26. 3. 2008 als Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 14. 5. 2007 errichteten S-GmbH (kurz: GmbH) im Firmenbuch eingetragen. Ab dem 26. 3. 2008 bis zum 26. 6. 2009 war M. als Geschäftsführer dieser GmbH im Firmenbuch eingetragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 19. 8. 2009 wurde ein Konkursantrag mangels Vermögens der GmbH abgewiesen.

Mit Bescheid vom 11. 11. 2009 wurde der Bw. vom Finanzamt zur Haftung nach §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschulden der GmbH (Umsatzsteuer 2007) im Betrag von 13.163,03 € herangezogen. Ausgeführt wurde, dass der Bw. als ehemaliger Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben des Betriebes zu sorgen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. die Abgabenzahlungspflicht

schulhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuer 2007 bei der GmbH hin.

Dem Haftungsbescheid war eine Ablichtung des der Haftung zugrunde liegenden Umsatzsteuerbescheides 2007 vom 29. 6. 2009 beigeschlossen, worin eine aus einer Schätzung gemäß § 184 BAO resultierende Nachforderung in Höhe von 13.163,03 € ausgewiesen ist. Dieser Umsatzsteuerbescheid war an die erstschuldnerische GmbH zu Handen des ehemaligen Geschäftsführers M. gerichtet worden.

In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 21. 12. 2009 wurde ausgeführt, dass sich die Berufung sowohl gegen die Heranziehung zur Haftung als auch gegen die Abgabenfestsetzung richte. Während der Zeit, als der Bw. Geschäftsführer gewesen sei, seien ordnungsgemäße monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen „mit korrekten Zahlen“ abgegeben worden. Die Besteuerungsgrundlagen seien offenbar deshalb geschätzt worden, weil für die Gesellschaft vermutlich keine Steuererklärungen abgegeben worden seien. Allerdings sei der Bw. im März 2008 als Geschäftsführer abberufen worden, sodass er weder verpflichtet gewesen sei noch die Möglichkeit gehabt habe, für die ordnungsgemäße Erstellung der Bilanz und die Einreichung der Steuererklärungen zu sorgen. Der Bw. könne nicht für diese Abgabenforderung, für deren Schätzung keine „reelle Grundlage“ bestehe, haftbar gemacht werden.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. 5. 2010 keine Folge. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Vertreterstellung des Bw. und die Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der erstschuldnerischen GmbH unstrittig seien. Dem Vorbringen des Bw. sei zu entgegnen, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen habe, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen könne (§ 184 BAO). Eine Schätzungsberichtigung bestehe insbesondere dann, wenn – wie im vorliegenden Berufungsfall – der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht entsprochen worden sei. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgeblich, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Die Haftung bestehe somit auch für Abgabennachforderungen, die erst nach Beendigung der Vertretungstätigkeit zu entrichten seien, etwa wenn der Vertreter unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht habe. In einem solchen Fall komme es darauf an, wann die Abgabenschulden bei pflichtgemäßem Verhalten des Vertreters zu entrichten gewesen wären (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9, Tz 26). Dass eine Schätzung erfolgt sei, stehe der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen. Der Grundsatz, dass im Haftungsverfahren erhobene Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung im Hinblick auf § 248 BAO irrelevant seien, gelte auch bei einer Abgabenfestsetzung im Schätzungswege. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Haftungsverfahren nicht mit Erfolg erhoben

werden, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehörten. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangegangen sei, sei die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben sei, als Vorfrage im Haftungsverfahren zu entscheiden (VwGH 19. 12. 2002, 2000/15/0217). Gemäß § 248 BAO könne der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Aus dem einem Haftungspflichtigen eingeräumten Berufungsrecht ergebe sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen sei. Dies sei durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Umsatzsteuerbescheides 2007 an den Bw. erfolgt. Einwendungen des Bw. gegen die Schätzung der Umsatzsteuer seien nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Verfahren zu erörtern. Im Haftungsverfahren sei von der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen, solange der Umsatzsteuerbescheid 2007 dem Rechtsbestand angehöre.

Mit Schreiben vom 5. 7. 2010 stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde beantragt, die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung zu erörtern.

Dazu wurde erwogen:

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 eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

§ 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.

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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es Feststellungen darüber, ob der Haftungsinanspruchnahme ein (rechtswirksam erlassener) Abgabenbescheid vorangegangen ist, dann, wenn der Haftungsschuldner 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. z. B. VwGH 19.12.2002, 2000/15/0217; VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0242).

Der Bw. hat von dem durch § 248 BAO eingeräumten Recht Gebrauch gemacht und sowohl gegen Haftung und Abgabenanspruch berufen. Das Finanzamt hat eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Bw., die Schätzung der Umsatzsteuer sei – gemessen an den „korrekten Zahlen“ der während seiner Geschäftsführungstätigkeit eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen – unrichtig, mit der Begründung abgelehnt, dass im Haftungsverfahren Bindung an den dem Haftungsbescheid vorangegangenen Umsatzsteuerbescheid bestehe.

Mit dieser Argumentation befände sich das Finanzamt im Recht, wenn es gelungen wäre, die Umsatzsteuer gegenüber der erstschuldnerischen GmbH rechtswirksam festzusetzen. Dies ist jedoch aus folgenden Gründen nicht der Fall:

Gemäß § 97 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Schriftliche Erledigungen, bei denen die Bekanntgabe durch Zustellung erfolgt, werden grundsätzlich nur durch Zustellung wirksam (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1006).

Nach § 13 Abs 3 ZustellG ist, falls der Empfänger keine natürliche Person ist, die Sendung einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen. Diese Bestimmung ist zwar grundsätzlich eine vom Zusteller (§ 3) zu beachtende Regelung, weil bei einer juristischen Person, somit auch bei einer GmbH, die Zustellung an einen befugten Vertreter (z. B. Geschäftsführer) zu erfolgen hat. Nach der Rechtsprechung kann aber auch bereits von der Abgabenbehörde

ein solch befugter Vertreter als Empfänger bezeichnet werden (vgl. VwGH 19.12.2000, 2000/14/0161; VwGH 31.10.2000, 95/15/0198).

Das Finanzamt hat im Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 29. 6. 2009 den ehemaligen Geschäftsführer M. als Empfänger i. S. d. § 13 Abs. 3 ZustellG bezeichnet und die für die GmbH bestimmte Erledigung zu seinen Handen (an seine private Wohnanschrift) adressiert. Wie bereits eingangs erwähnt, wurde aber M., der im Dezember 2008 als Geschäftsführer zurückgetreten ist, am 26. 6. 2009 als Vertreter der erstschuldnerischen GmbH aus dem Firmenbuch gelöscht. Somit war M. im Zeitpunkt der Zustellung des Umsatzsteuerbescheides vom 29. 6. 2009 an ihn kein zum Empfang von für die GmbH bestimmten Schriftstücken befugter Vertreter mehr, zumal er auch nicht Gesellschafter, Prokurist oder Arbeitnehmer der GmbH war (vgl. § 18 Abs. 4 GmbHG; § 16 Abs. 2 ZustellG). Dies bedeutet, dass mangels rechtswirksamer Zustellung kein rechtlich existenter Umsatzsteuerbescheid 2007 vorliegt.

Das Finanzamt hat es – ausgehend von der gegenteiligen Annahme – unterlassen, sich mit den Einwendungen des Bw. gegen die Schätzung der Umsatzsteuer 2007 auseinanderzusetzen, obwohl bei der gegebenen Fallkonstellation die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabenspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden gewesen wäre.

Der Bw. hat im Zusammenhang mit der Behauptung, im Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit seien ordnungsgemäße Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden, vorgebracht, dass für die Schätzung ein nicht dem Bw. vorwerfbares Fehlverhalten des nachfolgenden Geschäftsführers (Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung) maßgeblich gewesen sei. Mit diesem Vorbringen hat der Bw. auch ein Verschulden an einer Pflichtverletzung von sich gewiesen. In der Berufungsvorentscheidung wurde dazu nur allgemein festgestellt, dass eine Haftung auch für nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichtende Abgabennachforderungen bestehe, etwa wenn der Vertreter unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht habe. Da eine Vertreterhaftung nach § 9 BAO unter anderem nur bei einer schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, wird im fortgesetzten Verfahren auch zu prüfen sein, ob der Bw. richtige oder unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht hat und ihm gegebenenfalls eine objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens subjektiv vorwerfbar ist. Um ein haftungsrelevantes Verschulden des Bw. auf die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen stützen zu können, bedarf es konkreter Feststellungen darüber, dass und aus welchen Gründen die Unrichtigkeit dieser Voranmeldungen dem Bw. – entgegen seinem Vorbringen – bekannt hätte sein müssen.

Wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Ermittlungen im Sinn 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. Diese Voraussetzungen liegen im Berufungsfall vor.

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz erscheint es in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens (§ 20 BAO) zweckmäßig, wenn die fehlenden Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführt werden, zumal die Klärung der – noch gar keiner erstinstanzlichen Beurteilung unterzogenen – Frage, ob die Besteuerungsgrundlagen des in Haftung gezogenen Abgabenanspruches richtig ermittelt wurden, relativ umfangreiche zusätzliche Erhebungen erfordert, ohne deren Durchführung eine abschließende rechtliche Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Haftungsanspruchnahme des Bw. nicht getroffen werden kann. Weiters ist zu berücksichtigen, dass dem Bw. vor der Erlassung des Haftungsbescheides keine Gelegenheit zu einer Stellungnahme geboten wurde, obwohl das Parteiengehör insbesondere auch vor Erlassung von Haftungsbescheiden zu gewähren ist (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115, Tz 18, mwN). Zudem würde die Nachholung der erforderlichen Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat zu einer unsachgerechten Verzögerung des Verfahrens führen, weil Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien wechselseitig zur Kenntnis gebracht werden müssten, um das in jeder Lage des Verfahrens beachtliche Parteiengehör zu wahren.

Schließlich ist auch auf die Bestimmung des § 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 Rechtsschutzorgan nicht als seine Aufgabe, insbesondere Ermittlungen darüber, ob und in welcher Höhe ein im Haftungswege geltend zu machender Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, erstmals durchzuführen (vgl. Ritz, a. a. O., § 289, Tz 5, mwN).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Mai 2011