

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des ND, vertreten durch HB, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten vom 5. März 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO und vom 15. April 2003 betreffend Aussetzung der Einhebung entschieden:

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 5. März 2003 wird stattgegeben.

Der angefochtene Haftungsbescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid vom 15. April 2003 betreffend Aussetzung der Einhebung wird abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Aussetzung der Einhebung bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 5. März 2003 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der D-GmbH im Ausmaß von € 1.033.800,00 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass die Erlassung eines Haftungsbescheides erst dann in Betracht komme, wenn eine Abgabe gegenüber dem Hauptschuldner (Abgabepflichtigen) nicht eingebracht werden könne und überdies die mangelnde Einbringlichkeit der Abgaben auf einer schulhaften Verletzung des Vertreters des Abgabepflichtigen beruhe. Diese gesetzlichen Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall nicht erfüllt.

Abgabepflichtiger im gegenständlichen Falle sei die D-GmbH, deren Geschäftsführer der Bw. sei. Gegen die D-GmbH existiere noch keine Vorschreibung der in Rede stehenden Abgaben

und könne daher zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht einmal theoretisch davon gesprochen werden, dass die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO vorlägen.

Gleichzeitig beantrage der Bw. die Aussetzung der Einhebung der mit Haftungsbescheid vorgeschriebenen Abgaben bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die vorliegende Berufung.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO mit Bescheid vom 15. April 2003 ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Abänderung bzw. Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 20. August 2003 schränkte das Finanzamt die Haftung auf € 343.922,20 ein und wies die Berufung gegen den Bescheid vom 15. April 2003 betreffend Aussetzung der Einhebung als unbegründet ab.

In den dagegen rechtzeitig eingebrachten Anträgen auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. ergänzend vor, dass seitens der Abgabenbehörde nicht einmal der Versuch unternommen worden sei zu klären, inwieweit der Bw. gewillt und in der Lage sei, die in Rede stehenden Abgabenverbindlichkeiten zu bezahlen. Ein Anhaltspunkt für die Erlassung eines Haftungsbescheides sei daher nach wie vor nicht zu erkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen 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.

Entsprechend dem Vorbringen des Bw. wurde er mit angefochtenem Haftungsbescheid zur Haftung für Abgabenbeträge herangezogen, welche der Gesellschaft gegenüber noch nicht festgesetzt wurden, sondern hinsichtlich welcher mit Sicherstellungsauftrag vom 4. März 2003 die Sicherstellung in das Vermögen der D-GmbH angeordnet wurde. Ein Sicherstellungsauftrag ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.10.1995, 94/15/0169) kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, daß die

spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (nämlich gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Schon daraus folgt, dass eine Haftung gemäß § 9 BAO für einen "Sicherstellungsanspruch" nicht zulässig ist.

Zwar setzen abgabenrechtliche Haftungen den Bestand einer Abgabenschuld voraus, doch setzt eine Haftungsinanspruchnahme nicht voraus, daß die Abgabe dem Erstschuldner (Primärschuldner) gegenüber bereits (mit Abgaben- oder Haftungsbescheid) geltend gemacht wurde (vgl. VwGH 17.9.1996, 92/14/0138). Eine Inanspruchnahme vor bzw. statt jener des Erstschuldners wird – abgesehen von den Fällen, in denen der Erstschuldner nicht in Anspruch genommen werden darf, wie sich dies etwa bei der Lohnsteuer vielfach aus dem EStG 1988 ergibt – jedoch nur ausnahmsweise zulässig sein, etwa wenn der Erstschuldner eine im Firmenbuch gelöschte und bereits beendigte juristische Person ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung², § 224 Tz. 2). Die Haftung ist ein Besicherungsinstitut, aus dessen Wesen in der Literatur eine Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Eigen-(Erst-)Schuldners abgeleitet wird (vgl. Kopecky, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, 7 und 10). Auch wenn die Inanspruchnahme des Haftenden nicht stets die vorherige Inanspruchnahme des Eigenschuldners voraussetzt, so ergibt sich aus dem Wesen der Haftung doch, dass sie in der Regel nur dann vor beziehungsweise statt Inanspruchnahme des Erstschuldners geltend zu machen ist, wenn ansonsten die Einbringung der Abgabe gefährdet oder erschwert wäre (vgl. Stoll, Steuerverhältnis, 223). Diese Frage muss aber angesichts des Fehlens einer ausdrücklichen Regelung, durch die die Haftung in die Subsidiarität verwiesen wird, ausschließlich aus dem Blickwinkel des Ermessens beurteilt und gelöst werden (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, 2354). Dies wird auch durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 90/16/0196) bestätigt, wonach das Ermessen bei der Haftung im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben ist. Es wird daher im Allgemeinen nur dann gesetzeskonform sein, die Haftung in Anspruch zu nehmen, wenn die Einbringlichkeit der Abgabe beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist.

Laut Aktenlage bestand neben den haftungsgegenständlichen Abgabenansprüchen, welche allerdings erst mit Bescheiden vom 19. August 2003 festgesetzt wurden, zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides am Abgabenkonto der Gesellschaft ein bereits aushaftender Abgabenzurückstand in Höhe von € 73.710,54, worauf bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 23. Dezember 2003 auch laufend Zahlungen geleistet

wurden (21. Oktober 2002: € 11.590,66, 21. November 2002: € 4.574,17, 25. November 2002: € 8.000,00, 9. Dezember 2002: € 3.000,00, 27. Dezember 2002: € 27.246,42, 7. Jänner 2003: € 6.000,00, 30. Jänner 2003: € 320,69, 5. März 2003: € 5.000,00, 13. März 2002: € 14.703,15, 21. Mai 2003: € 40.000,00, 7. Juli 2003: € 5.000,00, 14. Juli 2003: € 5.000,00, 28. Juli 2003: € 5.000,00, 4. August 2003: € 5.000,00, 18. August 2003: € 5.000,00, 28. Oktober 2003: € 2.500,00, 30. Oktober 2003: € 25.000,00 und 3. November 2003: € 5.000,00).

In Hinblick auf die bereits aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 73.710,54, die voraussichtlichen Abgabenschuldigkeiten laut Sicherstellungsauftrag vom 4. März 2003 in Höhe von € 1.033.800,00, welche allerdings mit Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2003 auf € 343.922,20 eingeschränkt wurden, und die Feststellungen der Betriebsprüfung über die angespannte Finanzlage der D-GmbH laut Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2003 betreffend Sicherstellungsauftrag kann zwar davon ausgegangen werden, dass die Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgabe gefährdet oder erschwert war. Da laut Mitteilung des Finanzamtes vom 6. September 2004 - auf Anfrage des Landesgerichtes St. Pölten vom 19. Juli 2004 in der Konkursantragssache gegen den Bw. – trotz Nichtbestehens einer Zahlungsvereinbarung keine Exekution geführt wurde, sodass die gesamte Haftungsschuld in Höhe von € 343.922,20 noch unberichtet aushaftete, erscheint die Geltendmachung der Haftung vor Inanspruchnahme des Erstschuldners mangels Auswirkungen auf die Gefährdung oder Erschwerung der Abgaben und somit die Bevorzugung der Zweckmäßigkeitserwägungen als keineswegs begründet und mit dem Sinn des Gesetzes (Nachrangigkeit der Haftung) im Einklang stehend.

2. Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach einem Teil der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bestimmung des § 212a BAO (Beschlüsse vom 10. April 1991, 91/15/0011, 30. März 1992, 90/15/0039, und 3. November 1994, 94/15/0039) folgt aus § 212a Abs. 5 BAO dritter Satz, wonach anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsentscheidung der Ablauf der Aussetzung zu verfügen ist, dass ab diesem Zeitpunkt auch die Bewilligung der Aussetzung auf Grund eines bereits vorliegenden Antrages nicht mehr in Betracht kommt. Zwar hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem gleichfalls zu § 212a BAO ergangenen Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, 91/14/0164, bei gleichartigem Sachverhalt ausgesprochen, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Aussetzung der Einhebung diese

ungeachtet der mittlerweile erfolgten Erledigung der maßgeblichen Berufungssache zu bewilligen und der Ablauf der Aussetzung gemäß § 212a Abs. 5 BAO zu verfügen ist, da der Antragsteller ansonsten nicht nur um den Zahlungsaufschub und dessen Wirkungen, sondern auch um die Erstreckung der Entrichtungsfrist gemäß § 212a Abs. 7 BAO und die damit verbundenen Auswirkungen auf den Säumniszuschlag gemäß § 218 Abs. 4 BAO gebracht würde, doch schließt sich der unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall der zuerst angeführten Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes an.

Dies deshalb, da nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates entgegen der im angeführten Erkenntnis enthaltenen Begründung aus der Anordnung des § 212a Abs. 1 BAO, wonach die Höhe der auszusetzenden Abgabe von der Erledigung einer Berufung abhängen muss, aus dem Gesetz sehr wohl zu entnehmen ist, dass eine stattgebende Erledigung des Antrages nur bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die maßgebliche Berufung möglich ist. Zudem wurde der Berufung gegen den Haftungsbescheid ohnehin stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben, sodass eine Auslegung der Bestimmung des § 212a Abs. 1 BAO im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Dezember 1991, 91/14/0164, somit auch nach dem Normzweck des § 212a BAO der Effizienz des Rechtsschutzes als nicht geboten erscheint.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juli 2005