

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WF, vertreten durch Dr. Karl Wagner Rechtsanwalt GmbH, 4780 Schärding, Unterer Stadtplatz 4, vom 10. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 10. Februar 2009, mit dem der Berufungswerber gemäß § 12 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma X Gesellschaft m.b.H. in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber war Geschäftsführer und einer der drei Gesellschafter der Firma X Gesellschaft mbH. Über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 23.1.2007 das Konkursverfahren eröffnet, welches nach Verteilung des Massevermögens mit Beschluss vom 26.5.2008 wieder aufgehoben wurde.

Das Finanzamt nahm den Berufungswerber mit Haftungsbescheid vom 10.2.2009 für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft im Ausmaß von 228.901,60 € in Anspruch. Der Spruch dieses Bescheides lautet:

"Herr F, vertreten durch M, wird als Haftungspflichtiger gemäß § 12 Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma X-GmbH, im Ausmaß von 228.901,60

---

Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht: ... (es folgt eine tabellarische Aufstellung der Abgaben in Höhe von insgesamt 228.901,60 €)".

In der Begründung des Bescheides wurde nach einem Hinweis auf das bereits abgeschlossene Insolvenzverfahren und die in diesem erzielte Konkursquote ausgeführt:

"Gemäß § 12 der Bundesabgabenordnung haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts.

Gemäß § 9 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung 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 ihnen auferlegten Pflichtigen nicht eingebbracht werden können. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Bei den haftungsgegenständlichen Abgaben handelt es sich ausschließlich um Lohnabgaben. Aufgrund einer Prüfung wurde festgestellt, dass diese Löhne "schwarz" ausbezahlt wurden. Somit standen auch Mittel zur Verfügung, um die entsprechenden Lohnabgaben zu entrichten. Es kann daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden.

Sie werden daher für die ausgewiesene Abgabenschuld der oben genannten Firma als Haftungspflichtiger herangezogen."

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 10.3.2009 Berufung erhoben. Darin wurde zusammengefasst das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO bestritten, Verjährung hinsichtlich eines "Großteils" der Abgaben eingewendet, und darauf hingewiesen, dass das Vertretungsverhältnis zum vormaligen Wirtschafts- und Steuerberater beendet sei.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsentscheidung vom 24.4.2009 als unbegründet ab. In der Begründung wurde insbesondere auf die Bestimmungen der §§ 12 und 80 Abs. 1 BAO Bezug genommen.

Mit Eingabe vom 25.5.2009 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

---

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

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

Anders als § 93 BAO, der allgemein die inhaltlichen Erfordernisse von Bescheiden regelt und keine Verpflichtung zur Zitierung jener gesetzlichen Grundlagen vorsieht, auf denen der Bescheid beruht, bestimmt § 224 BAO als besondere Norm ausdrücklich, dass der Haftungspflichtige „auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet“ hinzuweisen ist. Der Spruch eines Haftungsbescheides hat daher nicht nur anzuführen, für welche Abgaben die Haftung in Anspruch genommen wird und bis zu welchem Zeitpunkt die Haftungsschuld zu entrichten ist, sondern auch darauf hinzuweisen, auf welche Vorschrift sich die geltend gemachte Haftungspflicht stützt (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 224 Rz 6 mit Hinweis auf RAE Rz 1203).

Im Spruch des gegenständlichen angefochtenen Bescheides wurde die Haftungsinanspruchnahme ausdrücklich auf die Bestimmung des § 12 BAO gestützt, die auch in der Bescheidbegründung zitiert wurde. Damit wurde auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO festgelegt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Eine Umdeutung dieses Bescheidspruches in eine Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung für die angeführten Abgaben aufgrund der Bestimmung des § 9 BAO kommt nicht in Betracht. Für die Bedeutung einer Aussage im Spruch eines Bescheides ist maßgebend, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist, und nicht, wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte oder wie ihn der Empfänger verstand (VwGH 15.12.1994, 93/15/0243). Die dem Spruch eines Bescheides beigegebene Begründung kann nur dann als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch, für sich allein betrachtet, Zweifel an seinem Inhalt offen lässt. Ist aber der Spruch des Bescheides eindeutig, dann kommt der Begründung eine den Inhalt des Bescheides modifizierende Wirkung nicht zu (VwGH 9.9.1976, 839/76, VwGH 16.12.1999, 97/16/0075). Die Begründung darf daher nicht als Ersatz des Spruches herangezogen werden, sondern lediglich zur Aufhellung des Sinnverständnisses und damit zur Auslegung eines unklaren Spruches (Stoll, BAO, 962).

---

Da der Spruch des angefochtenen Bescheides unzweifelhaft eine Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung gemäß § 12 BAO ausspricht, kann im gegenständlichen Verfahren nur geprüft werden, ob eine derartige Haftungsinanspruchnahme rechtens war.

Nach dieser Bestimmung haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Unter die Bestimmung des § 12 BAO fallen die Gesellschafter der Personengesellschaften nach dem UGB (OG, KG). Nach der Rechtslage vor dem UGB war bzw. ist § 12 BAO insbesondere auf die Gesellschafter von OHG, KG, OEG und KEG anzuwenden (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 12 Tz 1). Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist dagegen keine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, sondern eine juristische Person im Sinne des § 80 BAO. Eine allfällige Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der primärschuldnerischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung könnte daher bei Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen nur auf § 9 BAO gestützt werden. Eine derartige Haftungsinanspruchnahme war aber nicht Spruchinhalt des angefochtenen Bescheides.

Da es somit an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die mit dem angefochtenen Bescheid ausgesprochene Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung für Abgaben der Primärschuldnerin gemäß § 12 BAO fehlte, war der Berufung stattzugeben, und der Bescheid aufzuheben.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass diese Entscheidung einer allfälligen Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung gemäß § 9 BAO nicht entgegensteht, da Gegenstand des vorliegenden Bescheides nur die Haftung gemäß § 12 BAO war. Eine res judicata betreffend eine Haftung gemäß § 9 BAO liegt damit nicht vor.

Linz, am 14. Juli 2009