

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des, A, in B, vertreten durch C, Rechtsanwälte, in D, vom 25. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 23. September 2013, betreffend die Heranziehung zur Haftung gem. § 11 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 23. September 2013 wurde der Beschwerdeführer (Bf) A gem. § 11 BAO für noch aushaftende Abgabenbeträge iHv. € 637.472,-- (bestehend aus Umsatzsteuer 1998-09/2001 sowie Kapitalertragsteuer 1997 u. 1998) herangezogen.

In der Begründung wurde unter Hinweis auf die Haftungsbestimmung gem. § 11 BAO darauf verwiesen, dass der Bf mit Urteil des LG Salzburg vom ZX, Zl. WY, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) und nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG rechtskräftig verurteilt wurde.

In der Ermessensentscheidung wurde die Aufhebung der Haftung gem. § 9 BAO durch den UFS, der Umstand, dass die Tatzeiträume lange zurückliegen, das Alter und die schwierige finanzielle Situation berücksichtigt. Andererseits sei aufgrund der im Urteil umschriebenen gravierenden Tathandlungen die Haftung für die im Bescheid-Spruch bezeichneten jüngeren Beträge auszusprechen gewesen.

Die bezughabenden Abgabenbescheide betreffend Umsatzsteuern und Kapitalertragsteuern waren in Kopie beigelegt.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer durch seine ausgewiesenen Vertreter mit Anbringen vom 25. Oktober 2013 das Rechtsmittel der Berufung ein,

(welches aufgrund des Übergangs der Rechtssache auf das Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu werten ist).

Darin wurde ausgeführt, dass der Haftungsbescheid sowohl im Spruch als auch der Begründung vollinhaltlich wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens, unrichtige Tatsachenfeststellungen, unrichtiger Beweiswürdigung, gleichfalls unrichtiger rechtlicher Beurteilung und in Geltendmachung der Verjährungseinrede angefochten werde.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Haftungsbescheid das steuerlich verpflichtete Unternehmen nicht bezeichne und es sei nicht ausreichend, unter Beischluss von Unterlagen, eine derartige Begründung und Feststellung nicht auszuweisen. Dem Haftungsbescheid mangle es daher bereits in rechtsinhaltlicher Spruchfeststellung.

Auf die weiteren Ausführungen betreffend grundsätzlicher Anwendbarkeit der Haftungsbestimmung gem. § 11 BAO wird verwiesen.

Betreffend Verjährung wurde ausgeführt, dass die gegenständlichen Abgaben in haftungsbescheidmäßiger Feststellung gegenüber dem Bf verjährt seien, da es sich um Steuerfälligkeiten handle, welche vor dem Jahr 2002 angelastet wurden.

Auf das weitere Vorbringen betreffend mangelndes Verschulden usw. wird verwiesen.

Diese Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit dem Beifügen vorgelegt, dass aus dem Urteil des LG Salzburg und den beigelegten Abgabenbescheiden sich die verkürzten Abgaben und um welche GmbH es sich handelt ergibt.

Gegen die Verjährung spreche, dass das Urteil erst im Jahr 2009 ergangen ist.

Mit Vorhalt des BFG-Salzburg vom 27. September 2016 wurde das Finanzamt aufgefordert, zum Einwand der Verjährung Stellung zu nehmen.

Betreffend dem vom Finanzamt angeführten Urteil wurde ausgeführt, dass gem. BAO-Kommentar Ritz die auf eine Bestrafung von Finanzvergehen gerichteten Amtshandlungen die Einbringungsverjährung nicht unterbrechen.

Weiters wurde um Stellungnahme zu dem in der Berufung wegen Haftungsinanspruchnahme (§ 9 BAO) im Jahr 2007 gestellten Antrag auf Aussetzung der Einhebung ersucht.

Dieser Vorhalt wurde seitens des Finanzamtes mit Anbringen vom 21.10. 2016 beantwortet.

Darin wurde ausgeführt, dass der Aussetzungsantrag übersehen wurde und darüber nicht entschieden wurde.

Unterbrechungshandlungen seien nicht gesetzt worden, da aufgrund der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin ein Haftungsbescheid nach § 9 BAO erlassen wurde (Erg. im Dez. 2006).

Angeführt wurde eine Pfändung des Guthabens auf dem Einkommensteuerkonto des Bf am 20.12.2006, sowie die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der

Primärschuldnerin im Jahr 2007 (worüber für letzteres keine Unterlagen mehr vorhanden sind).

Eine Verjährung sei aus folgenden Gründen jedoch nicht eingetreten:

Zunächst wurde darauf verwiesen, dass die Haftung nach § 11 BAO den Charakter einer Schadenersatzhaftung trägt und eine rechtskräftige Verurteilung im finanzbehördlichen oder gerichtlichen Finanzstrafverfahren voraussetzt. Die rechtskräftige Verurteilung ist Tatbestandsmerkmal. Davor ist eine Haftungsinanspruchnahme nicht möglich.

Gegenstand der Haftung nach § 11 BAO seien nicht die Abgaben an sich, sondern ist der Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden. Das zeige sich auch daran (mit Hinweis auf VwGH-Rechtsprechung), dass die Haftungsinanspruchnahme keinen höheren Verkürzungsbetrag umfassen darf als der im Spruch des Strafurteils festgestellte (auf die dazu zitierte Rechtsprechung des VwGH und Kommentarmedeutung „Ritz“ wird verwiesen).

Vor Ergehen des haftungsbegründeten Strafurteils (als konstitutives Tatbestandselement des § 11) könne daher nach ho. Ansicht keine abgabenrechtliche Verjährungsfrist in Lauf gesetzt werden.

Da das Urteil im Jahr 2009 ergangen ist, sei der im Jahr 2013 erlassene gegenständliche Haftungsbescheid innerhalb der Verjährungsfrist ergangen. Ob weitere Unterbrechungshandlungen vorliegen sei daher unerheblich.

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 11 BAO haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

§ 224 Abs. 1 BAO lautet:

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden 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.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als des Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

Gem. § 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 Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Strittig ist in erster Linie, ob bezüglich der der im Jahr 2013 erfolgten Haftungsinanspruchnahme gem. § 11 BAO zugrundeliegenden Abgaben Verjährung im Sinne des § 238 BAO eingetreten war oder nicht.

Wie sich aus § 224 Abs. 1 BAO ergibt ist die Erlassung von (persönlichen) Haftungsbescheiden eine Einhebungsmaßnahme. Der Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird. Diese Maßnahme ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist (§ 238) zulässig (siehe dazu „Ritz“ Kommentar zur BAO § 238 Tz 4 und die dort zitierte VwGH-Judikatur sowie nochmals in Tz 10).

Wie sich weiter aus dem Kommentar zur BAO „Ritz“ zu § 238 BAO Tz 17 ergibt, unterbrechen Amtshandlungen welche auf die Bestrafung von Finanzvergehen gerichtet sind die Einhebungsverjährung nicht, weil ihr Zweck nicht die Durchsetzung des Abgabenspruches ist (siehe dazu VwGH vom 29.9.1967, 400/67).

Dazu ist hinzuzufügen, dass eben mit der Verurteilung keine Fälligkeit der Abgaben gegenüber dem potenziell Haftungspflichtigen begründet wird. Dies erfolgt erst mit Erlassung eines Haftungsbescheides, mit dem dem Haftungspflichtigen aufgetragen wird, die Abgaben innerhalb eines Monats ab Zustellung des Haftungsbescheides zu entrichten. Demnach wird aber mit Erlassung eines Strafurteils oder Straferkenntnisses keine eigene Verjährungsfrist in Lauf gesetzt.

Der Ansicht des Finanzamtes, wonach vor Ergehen eines Strafurteils keine abgabenrechtliche Verjährungspflicht in Lauf gesetzt werden könne, kann daher nicht gefolgt werden.

Dazu ist darauf hinzuweisen, dass durch eine Haftungsinanspruchnahme keine eigenständige Abgabenschuld begründet wird, sondern aufgrund der Akzessorietät von bestehenden und noch aushaftenden Abgabenschulden gegenüber der Primärschuldnerin abhängig ist. Der Haftungspflichtige wird lediglich Gesamtschuldner. Die Verjährung gem. § 238 BAO beginnt daher mit der Vorschreibung der Abgaben und Fälligkeit gegenüber der Primärschuldnerin. Diese beginnt daher bereits vor einer Bestrafung des Haftungspflichtigen zu laufen. Demnach ist die bescheidmäßige Haftungsinanspruchnahme nur innerhalb der Verjährungsfrist gegenüber der Primärschuldnerin zulässig (siehe bereits die Ausführungen oben).

Die rechtskräftige Bestrafung ist zwar Grundlage für eine Haftungsinanspruchnahme gem. § 11 BAO, sie begründet aber eine solche Haftungsinanspruchnahme noch nicht. Der konstitutive Akt als Einhebungsmaßnahme, womit der Bestrafte Gesamtschuldner wird und durch die Zahlungsaufforderung eine eigene Fälligkeit (Zahlungsfrist) entsteht, erfolgt erst mit der Erlassung eines Haftungsbescheides.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes wird, wie bereits oben ausgeführt, somit sowohl durch das Gesetz, der Kommentarmeinung und der Rechtsprechung des VwGH widerlegt.

Zudem steht mit der Bestrafung einer Person für Abgabenschulden eines anderen Abgabepflichtigen keinesfalls fest, ob diese Person überhaupt zur Haftung gem.

§ 11 BAO herangezogen werden kann oder wird (Abgaben bereits getilgt, andere Haftungsinanspruchnahme zB. gem. §§ 9 u. 80 BAO erfolgt, oder aufgrund der Bedachtnahme der zu treffenden Ermessensentscheidung nicht möglich).

Daher sprechen auch diese Gründe nicht dafür, dass mit einer Bestrafung der Lauf der Verjährungspflicht für einen potenziell Haftungspflichtigen gem. § 11 BAO beginnt.

Da gegenüber der Primärschuldnerin die letzten der Einbringung dienenden Amtshandlungen im Sinne von Unterbrechungshandlungen gem. § 238 Abs. 2 BAO im Jahr 2006 bzw. 2007 (Haftungsinanspruchnahme gem. § 9 BAO, Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Primärschuldnerin) erfolgten, ist mit Ablauf des Jahres 2012 Verjährung der haftungsgegenständlichen Abgaben eingetreten.

Eine Hemmung des Laufes der Verjährungsfrist liegt nicht vor, da über einen Antrag um Aussetzung der Einhebung nicht abgesprochen wurde.

Auf die allgemeinen Ausführungen des Finanzamtes zur Haftungsinanspruchnahme gem. § 11 BAO bzw. zum Umstand des vom Bf urgierten unrichtigen da fehlerhaften Spruches des angefochtenen Bescheides, brauchte daher nicht mehr eingegangen werden.

Über die Beschwerde war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Revision ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt (die Rechtsfolgen sind aufgrund des Gesetzes, Kommentarmeinung und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als geklärt anzusehen), der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 1. Dezember 2016