

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. H., vom 16. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 1. Juli 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Haftung wird wie folgt eingeschränkt:
Umsatzsteuer 2001: 387,38 €, Dienstgeberbeitrag 2001: 361,29 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Geschäftsführer der S. GmbH (in der Folge: GmbH), die geschäftsführende Komplementärin der SZ GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG) war. Am 5. April 2002 wurde sowohl über das Vermögen der KG als auch über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung gemäß § 139 KO wurde am 18. Juni 2003 der Konkurs der KG und am 22. April 2005 der Konkurs der GmbH aufgehoben.

Mit Bescheid vom 1. Juli 2003 wurde der Berufungswerber gemäß den §§ 9 und 80 BAO für die Abgabenschuldigkeiten der KG in Höhe von 1.362,87 € zur Haftung herangezogen. Hier von entfielen 1.001,58 € auf die Umsatzsteuer 2001 und 369,21 € auf den Dienstgeberbeitrag 2001.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, dass die Abgabensforderungen – dem Wesen der Vertreterhaftung als Ausfallhaftung entsprechend – primär gegenüber dem "ursprünglichen Abgabenschuldner" geltend zu machen gewesen wären. Das Finanzamt habe keine eindeutigen Feststellungen zur Uneinbringlichkeit der Abgaben "bei der GmbH als Abgabenschuldnerin" getroffen, weshalb der Haftungsbescheid mit Rechtswidrig-

keit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet sei. Der bloße Hinweis im Haftungsbescheid, wonach Einbringungsmaßnahmen bei der KG erfolglos verlaufen seien, sei nicht ausreichend. Weiters habe das Finanzamt keine Feststellungen darüber getroffen, welche Mittel der KG zur Abgabentrichtung zur Verfügung standen, obwohl es dazu verpflichtet gewesen wäre (VwGH 19. 9. 1985, 84/13/0086). Dem Haftungsbescheid sei auch nicht zu entnehmen, worin die dem Berufungswerber vorgeworfene schuldhafte Pflichtverletzung im Sinn des § 80 BAO gelegen sei. Dem Berufungswerber könne keine Pflichtwidrigkeit angelastet werden, weil er als Geschäftsführer der GmbH stets auf eine ordnungsgemäße Abgabentrichtung geachtet und auch tatsächlich sämtliche Abgaben bezahlt habe.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2003 keine Folge. Begründend führte es aus, dass der Berufungswerber verpflichtet gewesen wäre, für die Abgabentrichtung der KG zu sorgen. Es sei seine Aufgabe darzulegen, weshalb er der Abgabenzahlungspflicht nicht nachkommen habe können, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel für die Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichten die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, habe der Vertreter nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten der von ihm vertretenen Gesellschaft verwendet habe, andernfalls er für die nicht entrichteten Abgaben hafte. Da ein derartiger Nachweis nicht erbracht worden sei, sei die Haftungsanspruchnahme zu Recht erfolgt.

Mit Schriftsatz vom 22. September 2003 wurde (ohne weiteres Sachvorbringen) der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die dem von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Nach § 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht, der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

Dem Berufungswerber ist zwar beizupflichten, dass die Haftung nach § 9 BAO eine Ausfallhaftung darstellt, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Sein Einwand, das Finanzamt habe keine hinreichenden Feststellungen zur Uneinbringlichkeit getroffen, übersieht aber, dass der Haftungsbescheid vom 1. Juli 2003 nach Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der KG am 18. Juni 2003 und damit zu einem Zeitpunkt ergangen ist, als davon ausgegangen werden konnte, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenerforderungen uneinbringlich sein wird (VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613).

Den weiteren Berufungsausführungen, das Finanzamt habe keine Feststellungen zur Frage der Einbringlichkeit der Abgabenschulden "bei der GmbH als Abgabenschuldnerin" getroffen, ist zu entgegnen, dass es derartiger Feststellungen nicht bedurfte. Zum einen ist die primärschuldnerische Gesellschaft nicht die GmbH, sondern die KG. Zum anderen ist die Erlassung eines Haftungsbescheides an die geschäftsführende Komplementär-GmbH nicht Voraussetzung für die Heranziehung zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der KG (VwGH 7. 6. 1989, 88/13/0127-0132; VwGH 23. 1. 1997, 96/15/0107). Im Übrigen wurde (wie bereits erwähnt) am 22. April 2005 auch der Konkurs über das Vermögen der GmbH nach Vollzug der Schlussverteilung gemäß § 137 Abs. 1 KO aufgehoben, sodass die haftungsgegenständlichen Abgabenschulden auch bei der GmbH uneinbringlich wären. Damit ist das Tatbestandsmerkmal der Uneinbringlichkeit als Haftungsvoraussetzung erfüllt.

Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Bei einer GmbH & Co. KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten. Dieser Geschäftsführer, der zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, hat die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen, und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG treffen. Bei einer schuldhafter Pflichtverletzung haftet er für die Abgaben der KG (VwGH 23. 1. 1997, 96/15/0107, VwGH 27. 3. 1996, 93/15/0229, VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0069, VwGH 7. 6. 1989, 88/13/0127).

Wie bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten und der gegebenen Vertreterstellung Sache des Vertreters darzulegen, welche Gründe ihn ohne sein Verschulden an der Abgabenerrichtung gehindert haben, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenerrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war (vgl. VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0032).

Mit dem Standpunkt, die Abgabenbehörde habe festzustellen, welche Mittel der Gesellschaft im fraglichen Zeitraum zur Abgabenerrichtung zur Verfügung standen, verkennt der Beru-

fungswerber die Verteilung der Beweislast im Haftungsverfahren. Denn nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der von ihm vertretenen Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (vgl. zB VwGH 30.10.2001, 2001/14/0087). Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, außer er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Unterbleibt ein derartiger Nachweis, haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134).

Dem Berufungswerber wurde mit dem Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 21. März 2005 Gelegenheit zu einer Nachweisführung im vorstehenden Sinn gegeben. Da er weder auf dieses Schreiben noch auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, denen ebenfalls Vorhaltscharakter zukommt, reagiert hat, bleibt die Abgabenbehörde zur Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO und weiters dazu berechtigt, dass die Pflichtwidrigkeit Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

Zu Gunsten des Berufungswerbers war aber zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer für 2001 laut aktueller Rückstandsaufgliederung nur mehr im Betrag von 387,38 € unberichtigt aushaftet. Der Haftungsausspruch war daher auf diesen Betrag zu beschränken.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig im Sinne einer Unzumutbarkeit erscheinen ließen, wurden vom Berufungswerber nicht dargelegt und vermag auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu erkennen. Die Berufung war daher abzuweisen.

Innsbruck, am 9. Mai 2005