



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch RA., vom 31. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf vom 24. Februar 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Infolge teilweiser Entrichtung der Haftungsschuldigkeit durch die Berufungswerberin haftet diese derzeit mit € 243.822,34 aus.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Februar 2004 wurde die Berufungswerberin (Bw.) gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der GesmbH in der Höhe von € 246.114,89 (Umsatzsteuer 1996) zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Bw. vom Datum-1 bis Datum-2 handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH und daher verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter

entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für den Zeitraum 1996 sei die Umsatzsteuer festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden. In diesem Zusammenhang werde auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038).

Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Abgaben zur Verfügung gestanden wären, hiezu nicht ausgereicht hätten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten. Außerdem treffe den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen, so dass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises des pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabensforderungen bei Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe. Da die Bw. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, wäre wie im Spruch zu entscheiden gewesen. Die Gesellschaft sei laut Firmenbuch mit Datum-3 gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden, weshalb die Abgaben uneinbringlich wären.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass die Bw. vom Datum-1 bis Datum-2 Geschäftsführerin der genannten Gesellschaft gewesen sei. Sie sei daher verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den Mitteln der GmbH zu entrichten.

Die Bw. sei jedoch ohne ihr Verschulden an der Entrichtung der Abgaben verhindert gewesen, weil eine Notwendigkeit Abgaben zu entrichten in dem Zeitraum des Jahres 1996 nicht bestanden habe. Dazu sei auszuführen, dass die GmbH im Jahr 1996 ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von ATS 2,3 bis 2,8 Mio. gehabt habe.

Wenn ein Unternehmen über ein dermaßen hohes Umsatzsteuerguthaben verfüge, sei es nicht erforderlich, Zahlungen zu leisten, hier könne auch gegenüber dem Finanzamt die Aufrechnung vorgenommen werden.

Dieses Vorsteuerguthaben stamme aus den Jahren 1994 und 1995.

Erst als im Jahr 1996 das Finanzamt eine Betriebsprüfung begonnen habe, sei verfügt worden, das Guthaben nicht auszubezahlen.

Dadurch sei der GmbH liquides Vermögen in eben diesem Umfang entzogen worden und sei daher weder der Gesellschaft noch deren Geschäftsführerin zur Verfügung gestanden. Daran treffe jedoch die Bw. kein wie immer geartetes Verschulden.

Darüber hinaus sei die Bw. bereits vor dem Datum-4 als Geschäftsführerin abberufen worden und hätte daher keine Gelegenheit mehr gehabt, im Jahr 1997 nach Abgabe der Steuererklärung und der Bilanz Schritte zu setzen, um mit Mitteln der Gesellschaft die allenfalls aushaftenden Beträge unter Berücksichtigung der Guthaben beim Finanzamt zu entrichten, weil sie eben abberufen worden sei und sie keinen Zutritt zu den Räumlichkeiten der GmbH mehr gehabt habe.

Aus dem Akt ergebe sich, dass die GesmbH zum 20. Jänner 1997 ein Guthaben an Umsatzsteuer in der Höhe von ATS 2.701.507,00 gehabt habe. Dieses Guthaben sei nicht berücksichtigt worden und insbesondere nicht auf die Umsatzsteuer 1996 gebucht worden. Noch am 22. März 2000 sei ein Betrag in Höhe von ATS 1,924.919,00 auf Verwahrung gebucht worden.

Aus dem Akt sei ersichtlich, dass am 26. Februar 2002 ein Betrag von € 267.853,75 auf älteste Rückstände gebucht worden sei.

Weiters ergebe sich aus dem Akt, dass nur mehr Steuern aus späteren Zeiträumen offen seien.

Zum 26. Februar 2002 ergebe sich aus dem Akteninhalt, dass € 267.873,75 umgebucht worden seien und zwar mit dem Auftrag, diese auf die ältesten Rückstände zu verbuchen. Nach den Aufstellungen ergebe sich, dass kein Rückstand aus 1996 mehr offen gewesen sei.

Es sei daher zu diesem Zeitpunkt durch Umbuchung von Guthaben bereits die Umsatzsteuerschuld der GesmbH durch Guthaben getilgt worden.

Es verbiete sich daher in diesem Fall, einen Haftungsbescheid gegen die Bw. zu erlassen.

Darüber hinaus ergebe sich aus dem gesamten Akt, dass die Gelder, die zur Zahlung der Umsatzsteuer zu verwenden gewesen wären und daher sowohl zu Recht mit dem Guthaben kompensiert worden sei, als auch das Finanzamt nicht schlechter gestellt worden sei als andere Gläubiger.

Nachdem die GesmbH im Jahr 2002 über ein Guthaben verfügt habe, das höher sei als der Außenstand und darüber hinaus nur mehr jüngere Forderungen als 1996 offen gewesen

seien, sei von der Tilgung des ältesten Rückstandes auszugehen und daher die Umsatzsteuer 1996 bereits getilgt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Dezember 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass in der Berufung darauf hingewiesen worden sei, dass die Bw. ohne ihr Verschulden an der Entrichtung der Abgaben gehindert worden sei, und dass zum Zeitpunkt der Abberufung der Bw. ein Guthaben bestanden habe, das zur Abdeckung der Haftungsschuld ausgereicht hätte und auch zu verwenden gewesen wäre.

Die GesmbH sei vermögenslos und inaktiv, die Einbringlichkeit sei bei der Primärschuldnerin nicht gegeben.

Unbestritten sei, dass die Bw. in der Zeit vom Datum-1 bis Datum-2 laut Firmenbuch als handelsrechtliche Geschäftsführerin der genannten GmbH fungiert habe und somit alle Rechte und Pflichten eines Geschäftsführers inne gehabt habe.

Mit Bescheid vom 15. Juli 1997 sei gegen die Primärschuldnerin ein Sicherstellungsauftrag für Abgaben Mai 1995 bis April 1996 in Höhe von damals ATS 3.500.000,00 erlassen und das damals bestehende Guthaben in Höhe von ATS 1.924.919,00 im Rahmen des Zweitverbotes gepfändet und vorläufig eingezogen worden.

In weiterer Folge sei dieses Guthaben nach Eintritt der Vollstreckbarkeit zur teilweisen Abdeckung dieser Abgaben verbucht worden.

Betreffend die im Gesetz geforderte schuldhaftige Pflichtverletzung der Geschäftsführerin bei Ausfallhaftung sei zu bemerken:

Es seien folgende Umsatzsteuerguthaben von der Geschäftsführerin bzw. deren bevollmächtigte steuerliche Vertreterin lukriert worden:

Am 28. Juli 1995 ATS 309.097,00, 569.393,00 und 1.140.801,00,

am 25. August 1995 ATS 563.832,00

am 5. Oktober 1995 ATS 712.795,00

am 13. November 1995 ATS 730.405,00

am 6. Dezember 1995 ATS 593.462,61,

am 10. Jänner 1996 ATS 1.483.229,00,

am 7. Februar 1996 ATS 848.339,00

am 11. März 1996 ATS 227.488,00

am 25. Juli 1996 ATS 856.002,00, 363.825,00 und 155.644,00,

am 19. August 1996 ATS 1,381.864,00,
am 2. April 1997 ATS 413.830,00 und 100.000,00,
und am 14. April 1997 ATS 17.588,00.

Diese Umsatzsteuervoranmeldungen und in weiterer Folge die sich daraus ergehenden Rückzahlungen seien auf Grund falscher Umsatzsteuervoranmeldungen des Unternehmens unter der Ägide der Bw. als Geschäftsführerin ermittelt und die Rückzahlungen beantragt worden.

Erst mit Beginn der Betriebsprüfung und der Erlassung des Sicherstellungsauftrages am 17. Mai 1997 sei das restliche Guthaben verwahrt und gemäß den Bestimmungen des § 213 Abs. 8 BAO verwendet worden.

Bei der erforderlichen Sorgfalt des Geschäftsführers in der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bei der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen hätte es nicht zu derartigen Gutschriften kommen dürfen, bzw. spätestens bei der Rückzahlung dieser Gutschriften wäre die Ordnungsmäßigkeit der Gebarung von der Bw. zu hinterfragen gewesen.

Da in diesen Umsatzsteuermissverhältnissen die schuldhaftige Pflichtverletzung der Geschäftsführerin vorliege, sei das Berufungsbegehren abzuweisen gewesen.

Dagegen beantragte der bevollmächtigte Rechtsvertreter ohne weiteres Vorbringen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 9 Abs. 1 BAO lautet: Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet: Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primarschuldnerin.

Mit Beschluss des Gerichtes vom Datum -5 wurde der Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen und die Firma GesmbH per 27. Februar 2002 im Firmenbuch gelöscht.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe,

insbesondere nicht Sorge tragen habe können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Bei der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 1996 stellen daher die Fälligkeitszeitpunkte der einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungen die maßgeblichen Beurteilungszeitpunkte dar.

Das Vorbringen, dass die Bw. nach ihrem Ausscheiden als Geschäftsführerin keine Möglichkeit mehr gehabt habe, die Umsatzsteuer 1996 zu entrichten geht daher ins Leere.

In der Berufungsvorentscheidung vom 29. Dezember 2005 hat das Finanzamt ausführlich dargetan, dass die Gesellschaft hohe Vorsteuerbeträge aufgrund unzutreffender Umsatzsteuervoranmeldungen, die im Zeitraum 1995 bis 1997 gelegt wurden, zu Unrecht lukriert habe. Mit Beginn der Betriebsprüfung und der Erlassung des Sicherstellungsauftrages am 17. Mai 1997 sei das restliche Guthaben verwahrt und gemäß den Bestimmungen des § 213 Abs. 8 BAO verwendet worden.

Diesen Feststellungen ist die Bw. in ihrem Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

Tritt der Abgabepflichtige den (erstmal) in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen Fakten nicht entgegen, so können diese als richtig angenommen werden, weil einer Berufungsvorentscheidung auch die Wirkung eines Vorhaltes zukommt (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 25. Oktober 1994, 90/14/0184).

Einem Geschäftsführer einer GmbH obliegt es als Vertreter nach § 80 BAO, die Abgabenerklärungen, welche die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bilden, bekannt zu geben. Wurden, wie im gegenständlichen Fall, im Zuge einer Betriebsprüfung nachträglich zusätzliche Abgabenverbindlichkeiten festgestellt, bzw. festgestellt, dass aufgrund unrichtiger

Umsatzsteuervoranmeldungen Vorsteuerbeträge zu Unrecht lukriert wurden, dann kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass der für die GmbH handelnde Vertreter zuvor seinen abgabenrechtlichen Pflichten gesetzmäßig nachgekommen ist.

Es ist daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung der Bw. auszugehen.

Zum Vorbringen, dass die Primärschuldnerin im Jahr 2002 über ein Guthaben verfügt habe, das höher sei als der Außenstand und darüber hinaus nur mehr jüngere Forderungen als 1996 offen gewesen seien, daher von der Tilgung des ältesten Rückstandes auszugehen sei, weshalb die Umsatzsteuer 1996 bereits getilgt sei, ist festzustellen, dass bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben gemäß § 213 Abs. 1 BAO die Gebarung in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen ist. Auf welche Abgabenschuldigkeiten Zahlungen in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung zu verrechnen sind, regeln die §§ 214 f BAO. Bestehen zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, so hat die Abgabenbehörde gemäß § 216 BAO darüber über Antrag mit einem Abrechnungsbescheid zu entscheiden. Da gemäß § 77 Abs. 2 BAO die für den Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen, soweit nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß für die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich für die Abgabe Haftenden gelten, ist auch der Haftungspflichtige zur Stellung eines Antrages nach § 216 BAO legitimiert (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 216 Tz 5). Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 10.4.1997, 94/15/0188, ausgesprochen hat, sind Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären (VwGH 26.1.1990, 98/14/0154).

Informativ wird jedoch festgestellt:

Der Betrag in Höhe von € 267.853,75, der in Verwahrung gehalten wurde, betraf nicht die Primärschuldnerin, sondern nachweislich ein anderes Abgabenkonto, somit eine(n) andere(n) Abgabepflichtige(n).

Richtig ist zwar, dass zum 20. Jänner 1997 am Abgabenkonto ein Guthaben in Höhe von ATS 2.701.507,00 bestand, jedoch scheint die Bw. zu übersehen, dass der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid erst am 18. September 2001 erlassen wurde und zu diesem Zeitpunkt dieses Guthaben nicht mehr zur Verfügung stand, zumal es zur Tilgung anderer Abgabenschuldigkeiten verwendet wurde. Auf § 214 Abs. 1 BAO wird verwiesen.

Der Betrag in Höhe von ATS 1,924.919,00 wurde aufgrund des Sicherstellungsauftrages vom 15. Juli 1995 bereits am 16. Juli 1997 vom Abgabenkonto der Gesellschaft auf "Verwahrung" gebucht. Die Behauptung der Bw., der Betrag sei am 22. März 2000 auf "Verwahrung" gebucht worden, erweist sich daher als unrichtig.

Von diesem Betrag wurden am 19. April 2000 und am 22. November 2000 ATS 1,201.393,79 und ATS 12.040,00 wiederum auf das Abgabenkonto verbucht und mit den zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten verrechnet, wodurch sich per 22. November 2000 ein ausgeglichener Saldo ergab. Ein Betrag in Höhe von ATS 88.614,94 wurde aufgrund einer Pfändung der G-GmbH an den Betreibendenvertreter überwiesen. Angemerkt wird, dass zu diesem Zeitpunkt die Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 1996 noch nicht festgesetzt bzw. verbucht war. Die Verbuchung erfolgte am 18. September 2001.

Der verbleibende Verwahrungsbetrag in der Höhe von ATS 622.870,27 (= € 45.265,75) wurde am 26. Februar 2002 auf das Abgabenkonto übertragen. Zu diesem Zeitpunkt hafteten unter anderem folgende Abgabenschuldigkeiten am Abgabenkonto aus:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Zahlungsfrist	Betrag in €
Säumniszuschlag	1998	07.01.98		4.747,57
Lohnsteuer	1998	15.01.99	15.10.01	2.962,73
Dienstgeberbeitrag	1998	15.01.99	15.10.01	4.915,74
Dienstgeberzuschlag	1998	15.01.99	15.10.01	578,84
Umsatzsteuer	1994	15.02.95	25.10.01	234,73
Umsatzsteuer	1995	15.02.96	25.10.01	1.568,43
Umsatzsteuer	1996	17.02.96	25.10.01	276.439,46

§ 214 Abs. 1 BAO lautet: In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Im Hinblick auf diese Verrechnungsvorschrift verblieben vom Betrag in Höhe von € 45.265,75 zur Tilgung der Umsatzsteuer 1996 € 30.257,71. Der verbleibende Rückstand aus der Umsatzsteuer 1996 in Höhe von € 246.181,75 reduzierte sich in der Folge durch die am

7. März 2003 verbuchte Gutschrift aus der Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von € 66,86.
Daraus ergibt sich der Haftungsbetrag in Höhe von € 246.114,89.

Infolge der Überrechnung eines Guthabens in Höhe von € 2.292,55 vom Abgabekonto der
Bw. haftet die Umsatzsteuer 1996 derzeit mit € 243.822,34 aus.

Da bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der
Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006) spricht, war
spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. April 2006