



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder ADir. Helmut Hummel, Gottfried Hochhauser und Reinhold Haring im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Kurt Kozlik, Wirtschaftstreuhänder, 1030 Wien, Uchatiusgasse 4/8, vom 2. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 vom 25. Jänner 2006, vertreten durch Frau Mag. Sigrid Braunsteiner betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 25. Jänner 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben als die Haftung auf € 91.837,25 anstatt bisher € 227.741,24 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25. Jänner 2006 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer und Liquidator der GmbH für deren Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 227.741,24 gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung herangezogen und zwar für:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
SZ1	1997	15.01.1997	107,55
EZ	2004	27.09.2004	746,61
K	10-12/04	15.11.2004	438,96
K	01-03/05	15.02.2005	437,00
K	04-06/05	17.05.2005	437,00
K	07-09/05	16.08.2005	437,00
KA	1995	1 Woche nach Zufließen	151.517,12

KA	1996	1 Woche nach Zufließen	16.479,95
EZ	2005	26.08.2005	41.912,57
K	10-12/05	15.11.2005	438,96
KA	01-12/04	1 Woche nach Zufließen	2.836,57
SZ1	2004	09.01.2006	56,73
U	2001	17.09.2001	2.248,64
U	2002	16.09.2002	1.241,11
U	2003	15.09.2003	7.046,34
U	2004	15.09.2004	1.161,35
K	2002	23.01.2006	0,04
K	2003	23.01.2006	0,04
K	2004	23.01.2006	0,04
SZ1	2005	20.02.2006	56,73
SZ1	2003	20.02.2006	140,93

Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass der Bw. seit 3. Oktober 1997 Abwickler, Liquidator (bzw. vorher Geschäftsführer) der GmbH und somit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Für die im Haftungsbescheid angeführten Zeiträume sei die Umsatzsteuer gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Liquidators sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung 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 Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden seien, hiezu nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Den Haftenden treffe die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen, so dass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Liquidator habe daher das Fehlen entsprechender Mittel nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe. Da der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei, und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die GmbH zu keiner Zeit über die Mittel zur Bezahlung der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben verfügt habe.

Wie der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates zu entnehmen sei, würden sämtliche Vorschriften auf Schätzungen beruhen, welche von der Gesellschaft bzw. dem Bw. immer bestritten worden seien. Bei den Abgaben handle es sich im Wesentlichen um Kapitalertragsteuern und die dazugehörigen Aussetzungszinsen. Die KEST sei von aus der GmbH abgeflossenen Zahlungen berechnet worden. Es sei eine Hinzurechnung in der Höhe des damaligen Steuersatzes von 22% erfolgt. Die Gesellschaft bzw. der Geschäftsführer hätten daher nicht über die Beträge verfügt, sodass bereits aus diesem Grunde (neben der Anfechtung der Vorschrift als solche) eine Haftungspflicht des Bw. nicht in Frage komme.

Für den Fall, dass das Finanzamt keine Berufungsvorentscheidung erlassen sollte, werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung beantragt.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2006 führte das Finanzamt aus, dass der Bw. seit 27. Februar 1996 als handelsrechtlicher Geschäftsführer, in der Folge als Abwickler und Liquidator im Firmenbuch eingetragen gewesen sei.

Es treffe denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Verpflichtung, die Gründe anzugeben, warum es ihm unmöglich gewesen sei, seine Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werde, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen sei. Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen würde die Abgabentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwalte, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gehören. Es obliege dem Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen.

Es sei in der Berufung vorgebracht worden, im haftungsgegenständlichen Zeitraum habe die Firma über keine liquiden Mittel verfügt. Diese Behauptung könne nur als Schutzbehauptung qualifiziert werden, welcher jeder Praxisbezug fehle. Verfüge der Vertretene über – wenn auch nicht ausreichende Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Da aus der Sicht des Bw. vom Finanzamt wesentliche Punkte noch nicht gewürdigt worden seien, möchte er die Möglichkeit zu deren Behandlung im weiterführenden Verfahren offen halten.

In der am 25. Jänner 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter des Bw. eine Berufungsergänzung vor, in der ausgeführt wird, dass die GmbH mit Notariatsakt vom 25. Juli 1995 unter der damaligen Firma XY-GmbH gegründet worden sei. Der Bw. sei nur Gesellschafter gewesen. Frau G. sei selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin gewesen. Ab 8. November 1995 sei Herr B. vertretungsbefugter

Geschäftsführer gewesen. Der Bw. sei erst ab 27. Februar 1996 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer gewesen.

Der Bw. sei daher bereits aus diesem Grunde für Abgabenansprüche, welche auf Sachverhalte vor diesem Zeitpunkt zurückzuführen seien, nicht zur Haftung heranzuziehen. Gemäß Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 21. Juni 2006, BMF-010103/0050-VI/2006; Punkt 2.2.1 sei für die Vertreterhaftung die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH laut dort zitierter Judikatur des UFS und des VwGH maßgebend.

Der Bw. habe durch die Nichtbezahlung der haftungsgegenständlichen Abgaben seitens der Primärschuldnerin keine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt. Die Abgabenforderungen seien durch Schätzungen des Finanzamtes entstanden, denen immer widersprochen worden sei, was bisher nur teilweise erfolgreich gewesen sei. Diese Abgabenbescheide seien zwar nicht selbst Gegenstand des Haftungsverfahrens, aber ein Kriterium für die hier nicht gegebene Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten. Das Konto der GmbH sei zum Jahresende 1995 mit ATS 3,626.075,10 im Minus gewesen.

Um die Zahlungen der GmbH zu ermöglichen, hätte Gesellschaftereinzahlungen getätigt werden müssen. (z.B. per 31. Juli 1997: ATS 1,827.169,80).

Wegen der schlechten Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft sei im Oktober 1997 die Liquidation der Gesellschaft eingeleitet worden.

Die GmbH habe daher weder im Fälligkeitszeitpunkt der von der Betriebsprüfung angenommenen Kapitalertragsteuer noch bei Fälligkeit der veranlagten Abgaben über die liquiden Mittel für deren Entrichtung verfügt. Laut o.a. Erlass stelle sich die Frage des Verschuldens bei Nichtentrichtung von Abgaben nur dann, wenn überhaupt liquide Mittel vorhanden seien. Bei der GmbH sei dies nicht gegeben gewesen. Der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2006 geäußerten Ansicht, es handle sich um eine allgemeine oder sogar um eine Schutzbehauptung müsse angesichts der vorgelegten Unterlagen entschieden widersprochen werden.

Weder dem Haftungsbescheid vom 25. Jänner 2006 noch der Berufungsvorentscheidung sei zu entnehmen, dass sich das Finanzamt irgendwie mit der erforderlichen Ermessensübung auseinandergesetzt hätte. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides seien bereits rechtskräftige Einkommensteuerbescheide des Bw. bis inkl. 2004 vorgelegen. Diesen Bescheiden sei sein äußerst geringes Einkommen (z.T. auch negativ) zu entnehmen. Diese Bescheide seien vom Finanzamt selbst im Anschluss an eine Außenprüfung erlassen worden. Auch der schlechte Gesundheitszustand des Bw. nach einem schweren Verkehrsunfall im Jahr 1995, welcher nach den ärztlichen Gutachten aus jüngster Zeit Auswirkungen bis zur

Gegenwart habe, sei bei der Beurteilung allfälliger Pflichtverletzungen nicht berücksichtigt worden.

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid aufzuheben.

Weitere Vorbringen wurden seitens des steuerlichen Vertreters nicht dargetan.

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 BAO: 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.

Unbestritten ist, dass der Bw. ab 27. Februar 1996 Geschäftsführer war und seit 3. Oktober 1997 als Liquidator im Firmenbuch eingetragen ist. Weiters ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin unbestritten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung 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 aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft 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 13. April 2005, 2001/13/0190).

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 19. Jänner 2005, 2004/13/0156).

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht

ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Im gegenständlichen Fall war der Bw. zwar erst ab 27. Februar 1996 Geschäftsführer, sodass er im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalertragsteuer 1995 zu deren Abfuhr nicht verantwortlich war. Allerdings darf einerseits nicht außer Acht gelassen werden, dass sich der Geschäftsführer bei Aufnahme seiner Geschäftstätigkeit darüber unterrichten muss, ob und in welchem Ausmaß die von ihm vertretene GmbH, ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist und andererseits, dass der Bw. vor seiner Geschäftsführertätigkeit Prokurist der GmbH gewesen ist. Er musste daher vom Sachverhalt informiert sein und hätte die nachträgliche Abfuhr der Kapitalertragsteuer zu veranlassen gehabt.

In diesem Zusammenhang ist ergänzend festzustellen, dass die Betriebsprüfung festgestellt hat, dass der Bw. auch bei den Firmen N, D. und R. Prokurist war. Diese Firmen hatten wesentliche Beziehungen zur Primärschuldnerin wobei Überfakturierungen und somit rechtsgrundlose Zahlungen festgestellt wurden. Für die zu hoch fakturierten Beträge wurde die Vorsteuer nicht anerkannt und die erhöhten Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Bw. qualifiziert. Auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. August 2004, GZ.RV.0849-W/02, wird verwiesen.

Im Übrigen ergingen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1995 und 1996 am 9. Juni 1998, somit zu einem Zeitpunkt in dem der Bw. für die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten verantwortlich war. Die Abgabenschuld war dem Bw. somit jedenfalls bekannt und es oblag seinen Pflichten als Geschäftsführer, für deren Entrichtung Sorge zu tragen.

Die Einwendung, dass der Berufungsentscheidung vom 10. August 2004 des Unabhängigen Finanzsenates zu entnehmen sei, dass sämtliche Vorschreibungen auf Schätzungen basieren würden, welche immer bestritten worden seien, ist nicht zielführend, da sich die Einwendung in Wahrheit gegen die Abgabenfestsetzung richtet.

Sofern der Bw. die Richtigkeit der auf einer Schätzung basierenden Abgabenschuldigkeiten bestreitet ist dem zu entgegen, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorgegangen sind, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

(VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bw. zur Haftung daher verwehrt ist, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Der Bw. hat neben der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung ohnehin gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch berufen. Wird aber neben einer Berufung gegen den Haftungsbescheid eine - allenfalls auch mangelhafte - Berufung gegen den Abgabenanspruch erhoben, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt. Die Voraussetzungen für eine Verbindung der beiden Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren (§ 277 BAO) liegen in einem solchen Fall nicht vor (vgl. VwGH 10.9.1987, 86/13/0148).

Mit der vom Bw. angesprochenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. August 2004, GZ.RV/0861-W/02, wurde der Berufung betreffend Kapitalertragsteuer 1995 und 1996 insoweit stattgegeben, als diese mit € 65.868,19 und € 12.298,50 (laut Haftungsbescheid € 151.517,12 und € 16.479,95) festgesetzt wurden.

Die Kapitalertragsteuer 2004 wurde in Höhe von € 2.836,57 geltend gemacht. Der dieser Abgabe zugrunde liegende Bescheid betrifft den Zeitraum 1999-2004, wovon lediglich ein Betrag von € 680,00 auf den Zeitraum 2004 entfällt. Da eine Ausdehnung des Zeitraumes eine unzulässige erstmalige Geltendmachung einer weiteren Haftung wäre, war der Berufung insoweit stattzugeben.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die GmbH bis Ende Dezember 2004 Umsätze erzielt hat. In diesem Zusammenhang wird auf die Selbstanzeige vom 25. April 2005 verwiesen. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass aus keinem einzigen Umsatz Geld lukriert wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt ist daher vom Vorhandensein liquider Mittel auszugehen.

Ab dem Jahr 2005 ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte von der völligen Vermögenslosigkeit der Gesellschaft auszugehen.

Für die ab diesem Zeitpunkt fällig gewordenen Abgaben war der Berufung aus diesem Grund stattzugeben.

Die Haftung reduziert sich auf folgende Abgaben:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
SZ1	1997	15.01.1997	107,55
EZ	2004	27.09.2004	746,61
K	10-12/04	15.11.2004	438,96
KA	1995	1 Woche nach Zufließen	65.868,19
KA	1996	1 Woche nach Zufließen	12.298,50
KA	01-12/04	1 Woche nach Zufließen	680,00

U	2001	17.09.2001	2.248,64
U	2002	16.09.2002	1.241,11
U	2003	15.09.2003	7.046,34
U	2004	15.09.2004	1.161,35
		SUMME:	91.837,25

Die vom Bw. geltend gemachten Billigkeitsgründe, deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich sein geringes Einkommen bzw. Gesundheitszustand, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067)

Wenngleich auch im Haftungszeitraum noch andere Personen als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen waren, war der Bw. für die abgabenrechtlichen Belange zweifellos verantwortlich, zumal die Umsatzsteuervoranmeldungen von ihm gelegt wurden. Da er Nutznießer der verdeckten Gewinnausschüttungen war, liegt in der Heranziehung des Bw. zur Haftung keine Ermessensüberschreitung vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Jänner 2007