



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr Werner Stolarz & Mag. Rainer Ebert Rechtsanwälte KG, 2020 Hollabrunn, Hauptplatz 16, vom 16. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 6. Juli 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 70.779,70 eingeschränkt:

Umsatzsteuer 1996	1.627,87
Körperschaftsteuer 07-09/1997	363,36
Umsatzsteuer 1997	1.087,62
Lohnsteuer 01/1998	826,94
Dienstgeberbeitrag 01/1998	179,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/1998	21,08
Umsatzsteuer 01/1998	14.255,29
Lohnsteuer 02/1998	1.414,14
Dienstgeberbeitrag 02/1998	213,15
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/1998	25,07
Lohnsteuer 03/1998	1.046,34
Dienstgeberbeitrag 03/1998	179,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/1998	21,08
Lohnsteuer 04/1998	781,38
Dienstgeberbeitrag 04/1998	432,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/1998	51,02
Umsatzsteuer 05/1998	48.254,25

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 21. Juli 2000 wurde der über das Vermögen der M-GmbH am 3. Juli 1998 eröffnete Konkurs mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben.

Mit Bescheid vom 6. Juli 2009 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der M-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 83.886,37, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 1996	1.627,87	17. 02. 1997
Körperschaftsteuer 07-09/1997	363,36	18. 08. 1997
Umsatzsteuer 1997	1.087,62	16. 02. 1998
Lohnsteuer 01/1998	826,94	16. 02. 1998
Dienstgeberbeitrag 01/1998	179,21	16. 02. 1998
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/1998	21,08	16. 02. 1998
Umsatzsteuer 01/1998	14.255,29	16. 03. 1998
Lohnsteuer 02/1998	1.414,14	16. 03. 1998
Dienstgeberbeitrag 02/1998	213,15	16. 03. 1998
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/1998	25,07	16. 03. 1998
Lohnsteuer 03/1998	1.046,34	15. 04. 1998
Dienstgeberbeitrag 03/1998	179,21	15. 04. 1998
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/1998	21,08	15. 04. 1998
Lohnsteuer 04/1998	781,38	15. 05. 1998
Dienstgeberbeitrag 04/1998	432,69	15. 05. 1998
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/1998	51,02	15. 05. 1998
Umsatzsteuer 05/1998	48.254,25	23. 06. 1998
Dienstgeberbeitrag 06/1998	1.223,08	15. 07. 1998
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/1998	144,04	15. 07. 1998
Umsatzsteuer 1998	542,57	15. 02. 1999
Umsatzsteuer 1999	142,80	15. 02. 2000
Körperschaftsteuer 1998	1.816,82	30. 10. 2000
Körperschaftsteuer 1999	1.749,96	30. 10. 2000
Körperschaftsteuer 10-12/2000	1.312,47	15. 11. 2000
Umsatzsteuer 2000	3.219,77	15. 02. 2001
Verspätungszuschlag 1996	240,33	unbekannt
Säumniszuschlag 1998	378,56	unbekannt
Sammelbuchung 2000	2.301,24	unbekannt
Säumniszuschlag 2000	35,03	unbekannt

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 16. Juli 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass zumindest bis zum Zeitpunkt 14. November 1997 ein zweiter Geschäftsführer, Herr H.H. , vorhanden gewesen wäre. Nachdem Steuerbeträge auch für einen Zeitraum vor diesem Zeitpunkt festgesetzt worden wären, obliege es der Behörde, festzustellen, wer die haftungsrechtliche Verantwortung hinsichtlich der diesbezüglichen Geschäftsführung innegehabt hätte, insbesondere welcher Geschäftsführer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen wäre. Derartige Erhebungen und Feststellungen wären bereits

deshalb entscheidungswesentlich, da die mit Abgabenangelegenheiten nicht befassten Vertreter im Regelfall zur Haftung nur dann herangezogen werden dürften, wenn ein Anlass vorliege, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung der für die Abgabentrachtung zuständigen Geschäftsführer zu zweifeln.

Über das Vermögen der M-GmbH wäre bereits am 3. Juli 1998 das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit gegenständlichem Haftungsbescheid wären jedoch auch Steuerbeträge für den Zeitraum nach Konkurseröffnung verrechnet worden, die als Masseforderungen vom seinerzeitige Masseverwalter zu entrichten gewesen wären.

Weiters wäre zu beachten, dass die geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten für den Zeitraum 1996 bis 1998 bereits verjährt wären, da der Haftungsbescheid nicht binnen fünf Jahren erlassen worden wäre.

Abschließend wies der Bw. darauf hin, dass im besagten Zeitraum sämtliche Rechnungsforderungen der Primärschuldnerin zugunsten des seinerzeitigen Kreditinstitutes zediert gewesen wären. Die Gesellschaft hätte nicht über liquide Mittel verfügt, um die Verbindlichkeiten abzudecken, sodass dem Bw. keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden könne, sohin eine Kausalität zwischen einer schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben nicht gesehen werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Oktober 2009 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag wie folgt herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer 1997	1.087,62
Umsatzsteuer 01/1998	14.255,29
Lohnsteuer 01/1998	826,94
Lohnsteuer 02/1998	1.414,14
Lohnsteuer 03/1998	1.046,34
Lohnsteuer 04/1998	781,38
Dienstgeberbeitrag 01/1998	179,21
Dienstgeberbeitrag 02/1998	213,15
Dienstgeberbeitrag 03/1998	179,21
Dienstgeberbeitrag 04/1998	432,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/1998	21,08
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/1998	25,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/1998	21,08
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/1998	51,02
Gesamt	20.534,22

Da der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit vom 27. Oktober 1997 bis 7. Dezember 2000 als alleiniger Geschäftsführer der M-GmbH eingetragen gewesen und das Konkursverfahren am

3. Juli 1998 eröffnet worden wäre, wäre der Bw. für alle Abgaben, die im Zeitraum vom 27. Oktober 1997 bis 3. Juli 1998 fällig gewesen wären, von der Haftung betroffen.

Ein Verschulden des Bw. wäre insofern gegeben, als die vorhandenen Mittel nicht gemäß dem Gleichheitsgebot auf alle Schuldner verteilt, sondern an die Bank zediert worden wären, wodurch diese bevorzugt worden wäre. Darüber hinaus wäre hinsichtlich der Lohnsteuer ohnehin von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen, wenn Löhne ausbezahlt würden, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt werde.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO werde die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten wäre, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen. Seitens des Finanzamtes wären immer wieder Unterbrechungshandlungen gesetzt worden, zB im Jahr 2000 mit dem Beitritt zum Konkurs, im Jahr 2005 mit einer Erhebung der wirtschaftlichen Lage. In den Jahren 2006 bis 2008 wäre zudem immer wieder versucht worden, die Außenstände einzutreiben, weshalb eine Verjährung der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht eingetreten wäre.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 23. Oktober 2009 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass gegen ihn selbst keinerlei Amtshandlungen gesetzt worden wären, sondern offensichtlich lediglich gegen die Gesellschaft. Dies wäre aber nicht ausreichend, um eine Unterbrechung der Verjährung zu bewirken.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 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 Bescheides gemäß §§ 201 und 202 leg.cit. unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Durch die Anmeldung im Konkurs wird gemäß § 9 Abs. 1 KO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Dem Einwand des Bw., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß § 238 BAO verjährt wären, ist entgegenzuhalten, dass auf Grund des vom 3. Juli 1998 bis 21. Juli 2000 anhängigen Konkursverfahrens die Verjährung der ab 15. Februar 1997 fällig gewesenen haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß § 9 Abs. 1 KO unterbrochen war, sodass die Verjährungsfrist von weiteren fünf Jahren (sohin bis vorläufig 31. Dezember 2005) erneut in Gang gesetzt wurde.

Vor dem Ablauf dieser Frist wurden – auszugsweise - folgende Unterbrechungshandlungen gesetzt, die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist wiederum jeweils neu in Gang setzten:

<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>Datum</i>	<i>Vorläufig verjährt am</i>
Amtshilfeersuchen an das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend H.	07. 07. 2005	31. 12. 2010
Grundbuchsabfrage betreffend H.	16. 03. 2006	31. 12. 2011
Firmenbuchabfrage betreffend H.	16. 03. 2006	31. 12. 2011
Meldeabfrage betreffend H.	05. 12. 2006	31. 12. 2011
Haftungsbescheid	06. 07. 2009	31. 12. 2014

Dem Einwand des Bw., dass allfällige Maßnahmen nicht seine Person betreffen würden, wird zum Einen die dagegensprechende Aktenlage laut vorstehender Tabelle entgegengehalten und zum Anderen auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach der VwGH den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht hält und sich nunmehr zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen derart bekennt, dass Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten. Der Text dieser Vorschrift nimmt nicht Bezug auf eine Person, sondern handelt allein vom Anspruch. "Jede" zur Durchsetzung "des Anspruches" unternommene, nach außen "erkennbare" Amtshandlung wird als verjährungsunterbrechend normiert, ohne dass diesem Gesetzestext ein Anhaltspunkt für die Anordnung entnommen werden kann, eine bestimmte, von einer solchen Amtshandlung "betroffene" Person in das die Verjährungsunterbrechung bewirkende Geschehen einzubinden (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Daraus erhellt, dass eine Verjährung der Einhebung nach § 238 Abs. 1 BAO zufolge der regelmäßigen Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO nicht eingetreten ist.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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.

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

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 21. Juli 2000 der über das Vermögen der M-GmbH am 3. Juli 1998 eröffnete Konkurs mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben wurde.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der vorgenannten GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Einwand des Bw., dass bis 14. November 1997 ein zweiter Geschäftsführer, Herr H.H., vorhanden gewesen wäre, weshalb zu prüfen wäre, welcher Geschäftsführer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen wäre, lässt sich nichts gewinnen, weil der Bw. zumindest ab diesem Zeitpunkt (laut Firmenbuch ab 27. Oktober 1997) alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft und damit weiterhin zur Abfuhr der davor fälligen Abgaben verpflichtet war. Eine Klärung der finanziellen Verantwortlichkeiten erübrigte sich daher.

Allerdings war dem weiteren Vorbringen des Bw., dass über das Vermögen der M-GmbH bereits am 3. Juli 1998 das Konkursverfahren eröffnet worden wäre, weshalb die im Haftungsbescheid enthaltenen danach erst fälligen Abgaben vom seinerzeitigen Masseverwalter zu entrichten gewesen wären, zu folgen und nachstehende Abgaben aus der Haftung zu nehmen. Dies gilt auch für jene „Abgaben“, deren Zugehörigkeit zu einer Stammabgabe und somit deren Fälligkeit nicht eruierbar war oder die als Sammelbuchung bezeichnet wurden und damit nicht verifizierbar sind:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Dienstgeberbeitrag 06/1998	1.223,08	15. 07. 1998
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/1998	144,04	15. 07. 1998
Umsatzsteuer 1998	542,57	15. 02. 1999
Umsatzsteuer 1999	142,80	15. 02. 2000

Körperschaftsteuer 1998	1.816,82	30. 10. 2000
Körperschaftsteuer 1999	1.749,96	30. 10. 2000
Körperschaftsteuer 10-12/2000	1.312,47	15. 11. 2000
Umsatzsteuer 2000	3.219,77	15. 02. 2001
Verspätungszuschlag 1996	240,33	unbekannt
Säumniszuschlag 1998	378,56	unbekannt
Sammelbuchung 2000	2.301,24	unbekannt
Säumniszuschlag 2000	35,03	unbekannt

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. vor, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, weil im besagten Zeitraum sämtliche Rechnungsforderungen der Primärschuldnerin zugunsten des seinerzeitigen Kreditinstitutes zediert gewesen wären.

Mit dieser Argumentation übersieht der Bw. allerdings, dass die Begünstigung anderer Gläubiger durch Schuldtilgungen durch Abtretung von Forderungen gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt (VwGH 13.3.1997, 96/15/0128). Die Abtretung sämtlicher Buchforderungen an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Verbindlichkeiten als der Bankschulden (insbesondere der Abgabenforderungen) zu entziehen (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des

vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der M-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 70.779,70 zu Recht:

Umsatzsteuer 1996	1.627,87
Körperschaftsteuer 07-09/1997	363,36
Umsatzsteuer 1997	1.087,62
Lohnsteuer 01/1998	826,94
Dienstgeberbeitrag 01/1998	179,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/1998	21,08
Umsatzsteuer 01/1998	14.255,29
Lohnsteuer 02/1998	1.414,14
Dienstgeberbeitrag 02/1998	213,15
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/1998	25,07
Lohnsteuer 03/1998	1.046,34
Dienstgeberbeitrag 03/1998	179,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/1998	21,08
Lohnsteuer 04/1998	781,38
Dienstgeberbeitrag 04/1998	432,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/1998	51,02
Umsatzsteuer 05/1998	48.254,25

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. September 2010