



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	1997	131.134,99 €
Umsatzsteuer	1998	97.016,42 €
Umsatzsteuer	1999	2.307,49 €
Umsatzsteuer	2000	8.134,64 €
Körperschaftsteuer	2000	1.749,96 €
Körperschaftsteuer	2001	437,49 €
Verspätungszuschlag	1999	14,75 €
Verspätungszuschlag	2000	48,25 €
Säumniszuschlag	2000	4.164,47 €

Stundungszinsen	2000	2.374,22 €
Pfändungsgebühr	2001	1.265,67 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist seit 9. Oktober 1991 alleiniger Geschäftsführer der X GmbH, an der er und seine Ehegattin als Gesellschafter beteiligt sind. Gegenstand des Unternehmens ist die Errichtung und Vermietung eines Wohn- und Geschäftshauses in Y, Z. Gasse 4.

Die X. GmbH errichtete in den Jahren ab 1993 das Wohn- und Geschäftsgebäude auf der im Eigentum des Berufungswerbers stehenden Liegenschaft in EZ 1234 KG Y, nach dessen Fertigstellung der Berufungswerber die Wohnungen teils vermietete und teils veräußerte. Mit Mietvertrag vom 15. Dezember 1993 vermietete der Berufungswerber das auf der Liegenschaft befindliche Geschäftslokal im Rohbauzustand an die T. OHG, wobei sich die X. GmbH mit Werkvertrag vom gleichen Tag gegenüber der Mieterin zur Fertigstellung der Geschäftseinheit verpflichtete. Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 16. Dezember 1993 räumte der Berufungswerber der X. GmbH für die Dauer von 25 Jahren ein grundbücherlich sichergestelltes Fruchtgenussrecht (§ 509 ABGB) an diesen Geschäftsräumen ein.

Mit Generalzessionsanbot vom 10. Dezember 1998 traten der Berufungswerber und die X. GmbH zur Sicherstellung der Ansprüche der X. Bank aus dem zur Errichtung des Gebäudes gewährten Investitionskredit (30 Millionen Schilling) sämtliche gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen gegenüber den Mietern der im Eigentum des Berufungswerbers stehenden Liegenschaftsanteile unwiderruflich ab.

Mit dem Bescheid vom 23. Februar 2001 zog das Finanzamt den Berufungswerber zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschulden der X. GmbH heran:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in ATS
Umsatzsteuer	1997	1.804.457
Umsatzsteuer	12/1998	1.420.432
Umsatzsteuer	1999	31.751
Umsatzsteuer	2000	111.935
Körperschaftsteuer	2000	97.200
Körperschaftsteuer	2001	6.020
Verspätungszuschlag	1999	203
Verspätungszuschlag	2000	664
Säumniszuschlag	2000	57.303
Stundungszinsen	2000	32.670
Pfändungsgebühr	2001	17.416

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass die Inanspruchnahme des Berufungswerbers als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO eine schuldhafte Verletzung der

Vertreterpflichten voraussetzen würde, wovon aber keine Rede sein könne, weil der Berufungswerber "sämtliche in den Gesetzen vorgeschriebene Verpflichtungen striktest eingehalten" habe. Dem Berufungswerber sei es wegen der angespannten Situation am Immobiliensektor in den vorangegangenen zwei Jahren nicht möglich gewesen, entsprechende Erlöse aus den Wohnungsverkäufen zu erzielen. Bei "Zahlungseingängen und Freistellung durch die Bank" habe er umgehend Umsatzsteuerzahlungen geleistet. Da die Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2000 zu einer Umsatzsteuernachforderung für 1997 in Höhe von 1.965.488 ATS geführt habe, habe der Berufungswerber versucht, "über Bank oder Verkauf" weitere Geldmittel flüssig zu machen. Es sei ihm jedoch bis heute nicht gelungen, "Verkaufspreise in einer Höhe zu erzielen, dass...die Bank eine Freistellung erteilt und...ausreichend Sicherheit für das Kreditinstitut verbleibt". Der Berufungswerber sei daher zur Abdeckung des Steuerrückstandes nicht in der Lage gewesen (Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis 26. 11. 1997, 95/13/0111). Die Haftung sei schließlich auch deshalb zu Unrecht geltend gemacht worden, weil von einem Abgabenausfall bei der X. GmbH "derzeit" keine Rede sein könne.

Das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 4. Juli 2001 um Vorlage einer Aufstellung sämtlicher Zahlungseingänge und -ausgänge bei der X. GmbH seit 1. Jänner 1998 einschließlich der Bekanntgabe von Namen und Anschriften der Gläubiger sowie der Höhe ihrer Forderungen zu den jeweiligen Zahlungszeitpunkten beantwortete die Ehegattin des Berufungswerbers im Schreiben vom 7. Juli 2001 mit dem Hinweis darauf, dass ihr Ehegatte zwei Herzinfarkte erlitten habe und sich außer Stande sehe, Terminarbeiten zu verrichten. Auch die Ehegattin könne die gewünschten Auskünfte aufgrund ihrer beruflichen Belastung nicht bis zum 1. August 2001 erteilen. Bei der X. GmbH habe jedoch eine Betriebsprüfung stattgefunden, anhand derer sich die betreffenden Fragen "grundsätzlich beantworten" ließen. Im Bedarfsfall könne auch mit dem steuerlichen Vertreter der X. GmbH Kontakt aufgenommen werden.

Mit dem Schreiben vom 2. September 2001 teilte der Berufungswerber dem Finanzamt innerhalb der verlängerten Antwortfrist mit, dass er die gewünschten Informationen nicht beschaffen könne, weil er mehrere Arzttermine wahrzunehmen gehabt habe und sein ehemaliger Steuerberater die Herausgabe der "vollständigen Unterlagen" wegen seiner noch offenen Honoraransprüche verweigere.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2001 wies das Finanzamt die Berufung ab. Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus, dass eine Haftungsbeschränkung nur dann in Frage käme, wenn der Geschäftsführer den Nachweis erbringe, welcher Abgabebetrag

auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich gewesen wäre. Ein solcher Nachweis sei aber vom Berufungswerber nicht erbracht worden. Zur Uneinbringlichkeit der Abgaben hielt das Finanzamt fest, dass der am 8. Februar 2001 bei der X. GmbH unternommene Pfändungsversuch mangels pfändbarer Vermögensgegenstände erfolglos verlaufen sei. Auch habe der Berufungswerber in einem Telefongespräch mit dem Leiter der Vollstreckungsabteilung am 11. April 2001 selbst auf die Mittellosigkeit der X. GmbH hingewiesen und angegeben, dass das Finanzamt deren einziger Gläubiger sei .

Im Vorlageantrag vom 25. Oktober 2001 brachte der Berufungswerber vor, dass er nunmehr über die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen verfüge, sodass ein Termin zwecks Vorlage derselben vereinbart werden könne. Aus den Feststellungen der die Jahre 1995 bis 1998 umfassenden Betriebsprüfung ergebe sich, dass die X. GmbH im Zeitraum der Fälligkeit der Abgabenschulden über keine liquiden Mittel verfügt habe. Die X. GmbH erziele zwar Einnahmen aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten an die T. OHG; diese seien aber schon lange vor dem Entstehen der Steuerschulden an die Hausbank zediert worden. Der seinerzeitige steuerliche Vertreter der X. GmbH habe die Bank mit Schreiben vom 24. Februar 2000 um die Freigabe der zur Steuerentrichtung erforderlichen Mittel ersucht. In diesem Schreiben sei allerdings keine Rede von einem Umsatzsteuerrückstand in der nunmehrigen Höhe gewesen, sondern lediglich ein Betrag von 2.697.567 ATS veranschlagt worden. Der Berufungswerber habe am 28. März 2000 eine Teilzahlung in Höhe von 1.024.769 ATS geleistet, wobei er den Rest aufgrund der schriftlichen Zusage der Hausbank noch im Jahr 2000 begleichen hätte können. Da aber der ehemalige steuerliche Vertreter am 4. Oktober 1999 eine "berichtigte" Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1997 eingereicht habe, ohne den Berufungswerber über die sich hieraus ergebende Nachforderung zu informieren, habe er hievon erst im Zuge der Betriebsprüfung im Juni/Juli 2000 Kenntnis erlangt. Von einer Gläubigerbevorzugung könne daher nicht ausgegangen werden.

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.

Gemäß § 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 sind Voraussetzung für die Vertreterhaftung eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. etwa VwGH 10. 11. 1993, 91/13/0181).

Im vorliegenden Fall sind die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin ebenso unstrittig wie die Stellung des Berufungswerbers als verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum.

In der Berufung wurde die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der X. GmbH mit der allgemein gehaltenen Behauptung bestritten, dass ein Abgabenausfall "derzeit" nicht gegeben sei. Dazu ist festzustellen, dass die Vertreterhaftung nach § 9 BAO eine Ausfallhaftung ist, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung liegt Uneinbringlichkeit vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 9, Tz. 5, und die dort zitierte Judikatur). Der Berufungswerber trat der Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, der am 8. Februar 2001 unternommene Versuch einer Einbringlichmachung der rückständigen Abgaben bei der X. GmbH sei mangels pfändbaren Vermögens erfolglos verlaufen, nicht entgegen. Er zeigte insbesondere nicht auf, welche Vermögenswerte - entgegen den Feststellungen des Vollstreckungsorgans - als taugliche Exekutionsobjekte in Frage gekommen wären: Eigentümer des an die T. OHG vermieteten Geschäftslokales ist nicht die X. GmbH, sondern der Berufungswerber; eine Exekution in das unbewegliche Vermögen kam daher von vornherein nicht in Betracht. Ebenso war eine Forderungspfändung als aussichtslos einzustufen, weil die X. GmbH ihre Mietzinsansprüche gegenüber der T. OHG an die X. Bank abgetreten hat. Da die X. GmbH über keine sonstigen Vermögenswerte verfügt, ist die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides gegeben. Dies wurde vom Berufungswerber im Schreiben vom 18. Februar 2004 letztlich nicht mehr bestritten.

Nach der Rechtsprechung stellt der Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden, der GmbH zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Gesellschaft als Pflichtverletzung somit bereits vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht als unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (vgl. zB VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0179).

Der Berufungswerber räumte im Vorlageantrag selbst ein, dass er die der X. GmbH als Fruchtnießerin zufließenden Einnahmen aus der Vermietung des Geschäftslokales an die Hausbank abgetreten hat. Über liquide Mittel aus anderen Einnahmequellen verfügte die Gesellschaft nicht. Wie dem Generalzessionsanbot vom 10. Dezember 1998 zu entnehmen ist, trug der Berufungswerber nicht dafür Sorge, dass die Bedienung anderer Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch die Abtretung beeinträchtigt wird. Dies führte dazu, dass letztlich die Bank bestimmen konnte, an wen und in welcher Höhe Zahlungen geleistet werden. Die Hausbank gab die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel nur solange frei, als sie dies im Hinblick auf eine ordnungsgemäße Bedienung und ausreichende Besicherung des Investitionskredites für vertretbar hielt.

Entgegen der Auffassung des Berufungswerbers wird er durch diesen Umstand nicht entschuldigt, weil er die Bank gerade durch den Abschluss des Zessionsvertrages in die Lage versetzt hat, in einer Weise über die Gesellschaftsmittel zu verfügen, die ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bzw. die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel unmöglich gemacht hat.

Der Berufungswerber argumentierte in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Februar 2004 damit, dass er auf der Grundlage der von seinem Steuerberater erstellten Buchhaltung sowie im Hinblick auf die von diesem erstellten Steuererklärungen nur mit einer Umsatzsteuerschuld von zirka 2,5 Millionen Schilling gerechnet habe. Damit sind offenbar jene Umsatzsteuerbeträge gemeint, um deren Überweisung die Hausbank mit dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 24. Februar 2000 ersucht wurde (Umsatzsteuer Dezember 1998: 3.219.801 ATS abzüglich Umbuchung vom Abgabenkonto des Berufungswerbers: 1.170.900 ATS; Umsatzsteuerrest 1997: 463.893 ATS).

Hierauf ist zu erwidern, dass die Umsatzsteuerschulden für die Jahre 1997 und 1998 dadurch zustande gekommen sind, dass die auf die Baukostenabrechnung an den Berufungswerber entfallende Umsatzsteuer erst in den "berichtigten" Umsatzsteuervoranmeldungen für die Kalendermonate Dezember 1997 (eingegangen zeitgleich mit der Jahreserklärung am 4. Oktober 1999) und Dezember 1998 (eingegangen am 8. November 1999) offengelegt wurde. Die Einreichung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen und die Nichtentrichtung von Vorauszahlungen zu den sich aus § 21 Abs. 1 UStG 1994 ergebenden Fälligkeitszeitpunkten hatte zur Folge, dass die X. GmbH nach den (mit dem Jahresbescheid 1997 vom 5. Oktober 2000 und dem Festsetzungsbescheid für Dezember 1998 vom 23. November 1999 erfolgten) Steuervorschreibungen die Steuerschulden infolge der restriktiven Vorgangsweise der Hausbank nicht mehr entrichten konnte. Ein Rückstand wäre nicht gegeben, hätte der Beschwerdeführer dem § 21 Abs. 1 UStG 1994 entsprechend die Umsatzsteuer (insgesamt in der bescheidmäßig festgesetzten Höhe) entrichtet.

Was die Umsatzsteuer 1997 betrifft, so kann sich der Berufungswerber seiner haftungsrechtlichen Verantwortung auch nicht mit dem Einwand entziehen, dass ihm sein Steuerberater die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1997 "vorenthalten" habe. Denn abgesehen davon, dass der Berufungswerber die Jahreserklärung 1997, in welche die Umsätze laut berichtigter Voranmeldung (ca. 11,4 Mio. Schilling) Eingang fanden, eigenhändig unterfertigte, wäre er verpflichtet gewesen, den Wirtschaftstreuhänder zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 9 Tz 13 und die dort zitierte Rechtsprechung). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Berufungswerber von seinem Steuerberater über "entscheidende Vorgänge in der Buchhaltung" nicht informiert worden sei. Mit dem Vorbringen, die Bauabrechnungen der X. GmbH seien nicht auf dem "Original-Briefpapier" der Gesellschaft, sondern vom Steuerberater erstellt worden, wovon der Berufungswerber erst im Jahr 2000 Kenntnis erlangt habe, gibt der Berufungswerber nämlich selbst zu erkennen, dass er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten gegenüber dem Wirtschaftstreuhänder nicht nachgekommen ist (vgl. zB VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0006).

Aus den geschilderten Gründen konnte der Auffassung der Berufungswerbers, die von ihm behaupteten Umstände seien geeignet, die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung zu widerlegen, nicht gefolgt werden. Wenn schuldhaft nicht entrichtete Abgaben in der Folge uneinbringlich werden - davon war im Berufungsfall auszugehen -, werden der Rechtswidrigkeitszusammenhang und die Verursachung des Abgabenausfalles durch die Pflichtverletzung

vermutet. Der Berufungswerber hat letztlich (auch zu den übrigen haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten) nichts vorgetragen, was diese Vermutung entkräftet.

Da sich der Rückstand an Körperschaftsteuer 2000 aufgrund der bescheidmäßigen Festsetzung vom 25. November 2002 auf 1.749,61 € vermindert hat, war die Haftungsinanspruchnahme auf diesen Betrag einzuschränken. Ebenso war der Berufung bezüglich der Umsatzsteuer für Dezember 1998 teilweise stattzugeben, weil diese Abgabe auf dem Abgabenkonto nur mehr im Betrag von 97.016,42 € aushaftet.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). 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. Der Berufungswerber ist alleiniger Geschäftsführer der X. GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Die Haftungsschuld scheint beim Berufungswerber im Hinblick auf seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse (beträchtlicher Immobilienbesitz, Einnahmen aus der Wohnungsvermietung) einbringlich. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Berufungswerber nicht dargelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 8. März 2004