



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Robert Peisser, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Templstraße 5b, vom 18. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Juli 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf die Körperschaftsteuer 2004 im Betrag von 163,80 € eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (kurz Bw.) war seit 6. 12. 2003 als Geschäftsführerin der am 10. 11. 2003 samt Nachtrag vom 2. 12. 2003 errichteten W-GmbH (kurz GmbH) im Firmenbuch eingetragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 7. 2. 2005, 00Se000/00, wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses über die GmbH mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Infolge rechtskräftiger Abweisung des Konkursantrages ist die GmbH gemäß § 39 FBG aufgelöst. Seit 22. 2. 2005 vertritt die Bw. die aufgelöste GmbH als Liquidatorin.

1.2. Mit Bescheid vom 5. 7. 2006 zog das Finanzamt die Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von 2.842 €, nämlich Körperschaftsteuer 2004 (1.092 €) und Körperschaftsteuer 2005 (1.750 €) heran. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Bw. als „Geschäftsführerin“ der GmbH in Liquidation zur Abgabentrückung verpflichtet gewesen wäre. Bis zum Beweis des Gegenteils müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass die Bw. diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin hin.

1.3. In der dagegen am 18. 7. 2006 erhobenen Berufung brachte der Rechtsvertreter der Bw. im Wesentlichen vor, dass die Bw. zwar als GmbH-Geschäftsführerin im Firmenbuch eingetragen gewesen sei, die faktische Geschäftsführung jedoch von ihrem Ehegatten ausgeübt worden sei. Der Bw. sei zum Zeitpunkt ihrer Bestellung als Geschäftsführerin nicht bewusst gewesen, welche „Belastung“ auf sie zukommen werde. Erst später habe die Bw. erfahren, dass ihr Ehegatte aufgrund mehrerer Exekutionsverfahren gegen ihn nicht selbst die Funktion eines GmbH-Geschäftsführers übernehmen habe können. Dessen ungeachtet habe der Ehegatte der Bw. sämtliche Geschäfte der GmbH abgewickelt und auch sämtliche Zahlungen getätigt. Die Bw. habe mit dem Geschäftsbetrieb der GmbH „nichts zu tun“ gehabt. Erst als gegen die GmbH Exekutionsmaßnahmen eingeleitet worden seien, habe die Bw. Kenntnis von Verbindlichkeiten der Gesellschaft erlangt. Obwohl der Ehegatte der Bw. stets versichert habe, sich um sämtliche Angelegenheiten der GmbH zu kümmern, sei dieser offensichtlich untätig geblieben. Schließlich sei die Bw. von mehreren Gläubigern der GmbH geklagt worden, was dazu geführt habe, dass sie einen Antrag auf Eröffnung eines Schuldenregulierungsverfahrens stellen habe müssen. Da die Bw. mit ihren Gläubigern einen Zahlungsplan abgeschlossen habe, sei der Konkurs über ihr Vermögen in der Zwischenzeit aufgehoben worden. Die Bw. habe keine Möglichkeit gehabt, in die „Firmengeschicke“ einzugreifen, weil sie von ihrem Ehegatten keine Informationen erhalten habe. Auch sei der Bw. eine Einsichtnahme in die Unterlagen der GmbH verwehrt worden, sodass sie mangels Kenntnis von Verbindlichkeiten der Gesellschaft keine Abgabenzahlungen habe leisten können. Da der Bw. somit keine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten vorgeworfen werden könne, werde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Im Eventualfall müsste sich die Haftungsinanspruchnahme an der Quote des im Schuldenregulierungsverfahren beim Bezirksgericht X. zustande gekommenen Zahlungsplanes (15 %) orientieren. Da aber das Einkommen der Bw. unter dem Existenzminimum liege und „eine Sorgspflicht“ bestehe, sei auch „die Quote“ uneinbringlich.

1.4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. 8. 2006 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Im Begründungsteil führte das Finanzamt nach Darstellung der abgabenrechtlichen Haftungsvoraussetzungen und der einschlägigen Vertretungsregelungen des GmbH-Gesetzes sinngemäß aus, dass die Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum 2004 und 2005 Geschäftsführerin bzw. Liquidatorin gewesen sei, weshalb sie dem Personenkreis des § 80 BAO angehöre. Als gesetzliche Vertreterin der GmbH sei die Bw. zur Abgabentrachtung verpflichtet gewesen. Der Umstand, dass der Ehegatte die Vertretungsbefugnisse der Bw. beschränkt habe, schließe ein Verschulden der Bw. an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht aus, weil die Bw. die Möglichkeit einer unbehinderten Ausübung ihrer Funktion erzwingen oder ihre Funktion niederlegen hätte müssen. Wenn mit der Erfüllung abgabenrechtlicher

Verpflichtungen des Vertretenen Dritte betraut worden seien, trafen den Vertreter Kontroll- und Überwachungspflichten, die so wahrzunehmen seien, dass dem Vertreter Abgabenrückstände nicht verborgen blieben.

1.5. Mit Schriftsatz vom 21. 9. 2006 stellte der Rechtsvertreter der Bw. ohne weiteres Sachvorbringen einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen 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.

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.

2.2. Im vorliegenden Fall ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben ebenso unstrittig wie die Stellung der Bw. als vormalige Geschäftsführerin der GmbH und nunmehrige Liquidatorin. Da Rechte und Pflichten von Liquidatoren jenen der Geschäftsführer entsprechen, dauerten die sich aus § 9 und § 80 BAO ergebenden Pflichten der Bw. als Geschäftsführerin auch nach Auflösung der GmbH fort (vgl. VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0074).

2.3. Die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme der Bw. sind insoweit strittig, als diese meint, sie habe der ihr obliegenden Abgabenzahlungspflicht deshalb nicht nachkommen können, weil sie nur formell als Geschäftsführerin der GmbH fungiert habe. Da der Ehegatte der Bw. die faktische Geschäftsführung der GmbH inne gehabt und der Bw. keinen Einblick in die geschäftlichen Vorgänge der Gesellschaft gewährt habe, habe die Bw. keine Kenntnis von den Abgabenschuldigkeiten der GmbH gehabt, sodass sie die Abgaben nicht entrichten habe können.

Ausgehend von diesem Vorbringen vertrat das Finanzamt zu Recht die Auffassung, daraus folge nicht, dass die Bw. kein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben treffe. Denn nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss ein Vertreter, der sich in der ordnungsmäßigen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion erzwingen oder seine Funktion niederlegen und als Vertreter

ausscheiden. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt auch dann vor, wenn sich der Vertreter vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht (vgl. z. B. VwGH 19. 2. 2002, 2001/14/0205).

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 22. 1. 2004, ZI. 2003/14/0097, ausgesprochen hat, stellt das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, also auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, eine haftungsrelevante Beschränkung der Befugnisse eines Vertreters im obigen Sinn dar. Aus dieser Rechtslage folgt für den Berufungsfall, dass sich die Bw. nicht mit dem Hinweis darauf, sie habe aufgrund der faktischen Geschäftsführung durch ihren Ehegatten keinerlei Möglichkeit zu einem Eingreifen in die „Firmengeschicke“ gehabt, von ihrer Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten der GmbH befreien kann.

2.4. Für die im November 2003 errichtete GmbH wurden in der Folge keine Steuererklärungen eingereicht, sodass das Einkommen der GmbH für die Jahre 2003 bis 2005 im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO jeweils in Höhe von „Null“ ermittelt wurde.

Bei der haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuer 2004 handelt es sich um eine Mindeststeuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988. Die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für die GmbH führte zu Verzögerungen bei den Veranlagungen und letztlich auch dazu, dass für das Jahr 2004 keine Vorauszahlungen an Mindeststeuer festgesetzt wurden, weil nach Ablauf dieses Kalenderjahres keine erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen mehr vorgenommen werden konnte (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Band II, § 24, Tz 35). Die Nichtfestsetzung von Mindeststeuer-Vorauszahlungen für das Jahr 2004 hatte wiederum zur Folge, dass die für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr zu entrichtende Mindeststeuer (273 €) erst mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 15. 5. 2006 zur Vorschreibung gelangte, obwohl die Vorauszahlungen zu den sich aus § 24 Abs. 3 KStG 1988 i. V. m. § 45 EStG 1988 ergebenden Fälligkeitszeitpunkten (nämlich am 15. 2., 15. 5., 15. 8. und 15. 11. 2004) zu entrichten gewesen wären.

Bei dem im Streitfall gegebenen Verstoß gegen die Verpflichtung zur pünktlichen Einreichung von Abgabenerklärungen kann sich zumindest aus haftungsrechtlicher Sicht der Zeitpunkt, zu dem die sich als Folge dieses Verstoßes ergebende Abgabennachforderung zu entrichten war, nicht erst aufgrund des Körperschaftsteuerbescheides 2004 vom 15. 5. 2006 ergeben, der diese Nachforderung festsetzte. Vielmehr bestimmt sich in einem solchen Fall der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die GmbH die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel

hatte, danach, dass die Vorauszahlungen an Mindestkörperschaftsteuer für das Jahr 2004 bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften am 15. 2., 15. 5., 15. 8. und 15. 11. 2004 zu entrichten gewesen wären (i. d. S. VwGH 21. 5. 1992, 88/17/0216). Da die Bw. selbst nicht behauptet und auch sonst keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die GmbH schon zu den genannten Fälligkeitsterminen der Mindeststeuer-Vorauszahlungen 2004 keine liquiden Mittel mehr gehabt habe, kann die Abgabenbehörde von einer schuldhaften Verletzung der Abgabenzahlungspflicht ausgehen. Denn nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen hat derjenige, somit auch der Vertreter, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Gründe darzulegen, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist (vgl. VwGH 17. 12. 2003, 2000/13/0220; VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146; VwGH 20. 1. 2005, 2002/14/0091; VwGH 13. 4. 2005, 2002/13/0183). Hat der Vertreter die Abgabenzahlungspflicht schuldhaft verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (vgl. VwGH 23. 1. 2003, 2001/16/0291; VwGH 19. 3. 2003, 2002/16/0168; VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134). Somit sind die Haftungsvoraussetzungen für die Körperschaftsteuer 2004 grundsätzlich gegeben.

Die Bw. hat aber auch vorgebracht, dass über ihr Vermögen das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden sei. Nach der Aktenlage hat das Bezirksgericht X. dieses Konkursverfahren am 15. 11. 2005 zu AZ 00S000/00s eröffnet. Weiters trifft es zu, dass die Bw. mit ihren Gläubigern einen Zahlungsplan (§ 193 KO) abgeschlossen hat, mit welchem sich die Bw. verpflichtete, ihren Gläubigern eine Quote von 15 % ihrer Forderungen innerhalb von 14 Tagen nach Annahme des Zahlungsplanes zu bezahlen. Nach rechtskräftiger Bestätigung des am 28. 2. 2006 angenommenen Zahlungsplanes wurde das Schuldenregulierungsverfahren mit Gerichtsbeschluss vom 21. 3. 2006 aufgehoben.

Der Umstand, dass der Haftungsbescheid erst zu einem späteren Zeitpunkt (5. 7. 2006) erlassen wurde, stand der Haftungsinanspruchnahme der Bw. nicht entgegen, wurde doch das Gesamtschuldverhältnis gegenüber der Bw. erst durch die Erlassung des Haftungsbescheides begründet (konstitutive Wirkung des Haftungsbescheides). Im Rahmen der Ermessensübung ist aber auf den im Schuldenregulierungsverfahren zustande gekommenen Zahlungsplan sowie darauf Bedacht zu nehmen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die Haftung – nämlich die Uneinbringlichkeit der Körperschaftsteuer 2004 bei der GmbH und eine schuldhafte, für den Ausfall dieser Abgabe ursächliche Pflichtverletzung der Bw. – schon vor der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens verwirklicht wurden. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 5. 7. 2004, ZI. 2002/14/0123, unter Hinweis auf die mit § 20 BAO identische Bestimmung des § 18 TLAO ausgeführt hat, entspreche es bei einer derartigen Fallkonstellation grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit,

dass sich die Haftungsanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote orientiere, auch wenn es der Behörde unbenommen bleibe, im Rahmen der Ermessensübung noch andere Umstände zu berücksichtigen. Dies folge daraus, dass im Falle einer früheren Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden wäre. Da das Finanzamt zu einer derartigen Abwägung keinerlei Feststellungen getroffen hat und auch sonst keine Umstände ersichtlich sind, welche für eine Haftungsanspruchnahme abweichend von der im Zahlungsplan festgelegten Quote sprechen, war im Rahmen der Ermessensübung von der nicht entrichteten Körperschaftsteuer 2004 analog zur Quote des Zahlungsplanes ein Anteil von 15 %, das ist ein Betrag in Höhe von 163,80 €, als Haftungsschuld zu bestimmen.

Dem auf das geringe Einkommen der Bw. gestützten Begehren, vom Haftungsausspruch zur Gänze abzusehen, war hingegen nicht zu entsprechen, weil eine derzeitig allenfalls gegebene Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Im Übrigen steht die wirtschaftliche Lage eines Haftungspflichtigen für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 14. 12. 2006, 2006/14/0044).

2.5. Das Finanzamt hat die Bw. auch für die rückständige Körperschaftsteuer 2005 haftbar gemacht. Bei dieser Abgabe handelt es sich um die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988, welche ebenfalls erst mit Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 15. 5. 2006 vorgeschrieben wurde, weil aus den oben dargelegten Gründen auch für dieses Jahr keine Vorauszahlungen festgesetzt bzw. entrichtet wurden. Im Unterschied zur Körperschaftsteuer 2004 waren aber die für jedes volle Kalendervierteljahr des Jahres 2005 zu entrichtenden Mindeststeuer-Vorauszahlungen erst fällig, als der Konkurs der GmbH mangels Vermögens (mit Gerichtsbeschluss vom 7. 2. 2005) bereits abgewiesen war.

Der implizite Standpunkt des Finanzamtes, die in der Untätigkeit der Bw. gegenüber dem faktischen Geschäftsführer gelegene Pflichtverletzung habe auch zur Uneinbringlichkeit der Körperschaftsteuer 2005 geführt, lässt außer Acht, dass der Umstand, wonach der Bw. jene Befugnisse, aufgrund derer sie die vom Gesetz auferlegten Pflichten erfüllen hätte können, von ihrem Ehegatten nicht eingeräumt wurden, nur dann ursächlich für die Uneinbringlichkeit dieser Abgabe gewesen sein könnte, wenn zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen der Mindeststeuer-Vorauszahlungen für das Jahr 2005 überhaupt noch Mittel zur Abgabentrückstellung vorhanden gewesen wären. Derartige Feststellungen – bezogen auf den 15. 2., 15. 5., 15. 8. und 15. 11. 2005 – wurden vom Finanzamt aber nicht getroffen.

Auch wenn im Haftungsbescheid nicht dargelegt wurde, worauf die Feststellung der Uneinbringlichkeit gründet, hat das Finanzamt offensichtlich die Abweisung des Konkurses über das

Vermögen der GmbH zum Anlass für eine Haftungsinanspruchnahme der Bw. genommen. Der Umstand, dass der Konkurs der GmbH am 7. 2. 2005 mangels Vermögens abgewiesen wurde, führt aber nicht nur zur Annahme einer Uneinbringlichkeit der Körperschaftsteuer 2005 bei der GmbH. Vielmehr ist aus der Konkursabweisung mangels Masse auch der Schluss zu ziehen, dass die GmbH ab diesem Zeitpunkt über keine liquiden Mittel mehr verfügte. Dies bedeutet wiederum, dass die Bw. hinsichtlich der erst nach dem 7. 2. 2005 fällig gewordenen Vorauszahlungen an Mindestkörperschaftsteuer 2005 keine für den Abgabenausfall *kausale* schuldhafte Pflichtverletzung trifft, wenn keine Mittel zur Abgabentrachtung mehr vorhanden waren (vgl. VwGH 26. 6. 1989, 88/15/0065, 89/15/0037; UFS 29. 4. 2008, RV/1192-W/08). Da die Uneinbringlichkeit der Körperschaftsteuer 2005 auch ohne objektive Pflichtverletzung eingetreten wäre, besteht kein Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen der vom Finanzamt festgestellten Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit dieser Abgabe. Insoweit waren daher die Haftungsvoraussetzungen nicht gegeben.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. Juni 2008