



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 4. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 5. Dezember 2001 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO für den Zeitraum August 1999 bis September 2000 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 5.12.2001 wurde der Bw für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. I im Ausmaß von S 1.605.966,-- (€ 116.710,10) in Anspruch genommen. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten. Ein Geschäftsführer einer GmbH sei ein Vertreter im Sinne des § 80 BAO. Da dem Finanzamt bis zum heutigen Tag keine Gründe vorgelegt worden seien (Aufforderung im Schreiben vom – zugestellt am –), warum die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflicht nicht möglich gewesen sei, müsse eine schuldhafte Verletzung dieser angenommen werden und sei der Bw als Geschäftsführer zur Haftung heranzuziehen.

Die Haftung erstreckt sich auf folgende Abgaben:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in S
U	1999	16.8.1999	946.178,--
SZ	1999	16.8.1999	20.209,--
U	2000	16.8.2000	627.038,--
SZ	2000	16.8.2000	12.541,--
Summe			1.605.966,--

Gegen diesen Haftungsbescheid hat der Bw mit folgender Begründung Berufung eingebracht:

Der durch die Prüfung entstandene Rückstand in Höhe von S 1.605.966,-- sei unrichtig festgestellt worden. Der Bw sei bemüht in den nächsten Wochen dem Finanzamt den richtigen Betrag mit den dazugehörigen Beilagen vorzulegen. Der Bw habe den österreichischen steuerlichen Vertreter bei der ersten Kontaktaufnahme ersucht, für seine Firma die Lohnverrechnung zu erstellen und die Abgaben dafür zu berechnen. Ursprünglich sei geplant gewesen, dass der steuerliche Vertreter des Bw in der Schweiz die Umsatzsteuer zu berechnen hätte. Später hätte der Bw den österreichischen steuerlichen Vertreter damit beauftragen wollen. Der österreichische steuerliche Vertreter habe aber wegen Personalmangel diesen Auftrag ablehnen müssen, dies habe er der Prüferin auch mitgeteilt. Wie dem vorgelegten Schriftverkehr zu entnehmen sei, habe auch der steuerliche Vertreter in der Schweiz aus Unkenntnis der österreichischen Gesetze diese Arbeit nicht erledigt. Der Bw habe dann selbst versucht, sich mit der österreichischen Umsatzsteuer zu beschäftigen. Wie aus dem Schriftverkehr zu entnehmen sei, habe sich der Bw bemüht seiner abgabenrechtlichen Pflicht nachzukommen und es könne daher eine schuldhafte Verletzung nicht angenommen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Der Geschäftsführer einer GmbH habe als gesetzlicher Vertreter deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Den Geschäftsführer würden demnach alle Pflichten der GmbH treffen, die durch die BAO oder das jeweilige Einzelsteuergesetz begründet würden. Er habe insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet würden, die er verwaltete. Er sei zur rechtzeitigen Abgabe der einschlägigen Steuererklärungen verpflichtet und habe dafür zu sorgen, dass die Abgabenentrichtet würden. So dürften Steuerschulden nicht schlechter gestellt werden als andere Schulden (Gleichbehandlungsgrundsatz). Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen gehabt habe,

bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob und wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt würde. Verletze nun der Geschäftsführer einer GmbH die ihm obliegenden Pflichten vorsätzlich oder fahrlässig und führe dieses Verhalten ursächlich zu einem Haftungsschaden, sei er gemäß § 9 BAO zur Haftung heranzuziehen. Vorsätzlich handle, wer die Pflichten kenne und ihre Verletzung gewollt habe. Er brauche die Pflichtverletzung nicht beabsichtigt haben, es genüge, wenn der gesetzliche Vertreter einer GmbH die Pflichtverletzung vorausgesehen und in seinem Willen aufgenommen habe. Fahrlässig handle, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande sei, verletze. Der Haftungsschaden könne darin bestehen, dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, also insbesondere Steuern, nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt würden. Wie in der Berufung angeführt werde, habe sich der Bw selber um die Angelegenheit österreichischer Umsatzsteuer gekümmert, da er von zwei Steuerberatungskanzleien diesbezüglich abschlägig Bescheid erhalten habe. Die verspätete Meldung bzw. Nichtmeldung der Steuern habe der Bw mit mangelnder Rechtskenntnis und einer nicht ordnungsgemäßen Buchhaltung begründet. Der Geschäftsführer einer Gesellschaft habe sich auf alle Fälle die fehlenden Rechtskenntnisse anzueignen oder eine dritte Person damit zu beauftragen. Bei Betrauung Dritter habe der Geschäftsführer das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen würden, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bliebe. Es habe in der Verantwortung des Bw als Geschäftsführer gelegen, dass die Umsätze für den Zeitraum 1999 und 2000 verspätet gemeldet und die daraus resultierende Umsatzsteuer nicht entrichtet worden sei. Es liege daher ein schulhaftes Verhalten vor.

Abschließend hat der Bw einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Hiezu wurde erwogen:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften gemäß § 9 BAO neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

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

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich nach § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Haftung des § 9 BAO trifft ua. Geschäftsführer einer GmbH

Voraussetzung en für die Inanspruchnahme der Haftung eines Vertreters einer juristischen Person sind im Einzelnen:

- Abgabenforderung(en) gegen den Vertretenen,
- die Stellung als Vertreter der juristischen Person,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung(en) beim Vertretenen,
- eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Der Bw ist laut Firmenbuchauszug vom 2.7.2007 seit 18.12.1998 Geschäftsführer der Fa. I mit Sitz in Biel/Schweiz und einer inländischen Zweigniederlassung in O; die Gesellschaft wurde mit Vertrag vom 3.7.1998 gegründet. Der Antrag auf Neueintragung einer Firma ist am XYZ beim Gericht eingelangt, die Eintragung ist am ABC erfolgt. Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 02/1999-09/2000 wurde festgestellt, dass die Fa. I ihre Geschäftstätigkeiten von Herbst 1998 bis Oktober 2000 unterhalten hat. Für diesen Zeitraum wurden keine Umsatzsteuerzahlungen bzw. Meldungen an das Finanzamt geleistet.

Unbestritten ist im vorliegenden Berufungsfall, dass der Bw im streitgegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführer einer GmbH zum Kreis der Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO gezählt hat und daher für die Entrichtung der Abgaben der Fa. I verantwortlich war. Außer Streit steht auch, dass die Gesellschaft während des Streitzeitraumes keine Umsatzsteuer entrichtet hat.

Eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Vertreters eines Abgabepflichtigen zur Haftung im Sinne des § 9 BAO ist – wie bereits festgehalten – die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung. Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Hauptschuldner liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. (Vgl. zB VwGH vom 3.7.1996, 96/13/0025, und vom 31.3.2004, 2003/13/0153).

Der angefochtene Haftungsbescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung enthält nun keinerlei Feststellungen über die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Fa. I ; so wurden beispielsweise keine Feststellungen über Aktiva in den gegenständlichen Bescheiden getroffen. Laut Firmenbuchauszug vom 2.7.2007 wurde auch nicht der Konkurs über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet oder der Konkurs mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Unter diesen Umständen lässt sich die Frage, ob im gegenständlichen Berufungsfall die gänzliche Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gegeben ist, weder in die eine noch in die andere Richtung beurteilen.

Stünde die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabenbeträge beim Hauptschuldner fest, wäre es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Unterbleibt der Nachweis, dann kann die Behörde von einer schulhaften Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben. (Vgl. zB VwGH vom 24.2.2004, 99/14/0278).

Nach den vorstehenden Ausführungen besteht also grundsätzlich eine qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters (die allerdings erst dann einsetzt, wenn die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabenbeträge beim Hauptschuldner und die Person des Vertreters feststehen). Diese Mitwirkungspflicht zu den erwähnten Themen hätte die Abgabenbehörde (unter der Voraussetzung der Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabenbeträge bei der Fa. I) bereits vor Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides, zumindest aber vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung einfordern müssen (Parteiengehör). Tatsächlich wurde im gegenständlichen Fall vor Erlassung des Haftungsbescheides und in weiterer Folge vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung kein

diesbezügliches Vorhalteverfahren durchgeführt. (Vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, TZ. 18 zu § 115, und VwGH vom 16.11.2006, 2006/14/0026).

Würden die eingangs angeführten Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme kumulativ vorliegen, so ist die Geltendmachung der Haftung überdies in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der Grenzen zu halten hat, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Der Haftungsbescheid und die Berufungsvorentscheidung enthalten auch in dieser Hinsicht keine Begründung und es fehlen dementsprechend die für die Abwägung erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterblieben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die dargelegten Ermittlungsmängel lassen es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass ein im Spruch anders lautender Haftungsbescheid ergangen oder eine Bescheiderlassung unterblieben wäre. Die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz liegen daher vor.

Da die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Der Bw hätte erst im Berufungsverfahren Gelegenheit, seinen Standpunkt vorzutragen, weshalb es sachgerecht erscheint, die betreffenden Argumente von der Abgabenbehörde erster Instanz vorweg prüfen bzw. würdigen zu lassen. Es ist nämlich in erster Linie deren Aufgabe, die für die Geltendmachung der Haftung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen (wzu insbesondere auch die Feststellung der Uneinbringlichkeit bzw. des Ausmaßes der Uneinbringlichkeit gehört): Zum einen normiert § 276 Abs. 6 erster Satz BAO,

dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme von der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat, der sich in seiner Rolle eines unabhängigen Dritten auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes zu konzentrieren hat, betrachtet es nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Da somit der Aufhebungstatbestand des § 289 Abs. 1 BAO erfüllt ist, ist spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 5. Juli 2007