



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 13. September 2007, eingebracht durch Mag. Ernst Lehenbauer, Rechtsanwalt, 4470 Enns, Hauptplatz 2, als damaliger Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren des VP, damals wohnhaft in X, nunmehr Y, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 27. August 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Fa. P GmbH im Ausmaß von 122.824,22 €, entschieden:

Die Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Körperschaftsteuer	04-06/06	1.197,23
Stundungszinsen	2006	290,41
Säumniszuschlag 1	2006	313,97
Stundungszinsen	2006	175,05
Säumniszuschlag 1	2006	125,58
Pfändungsgebühren	2006	197,51
Pfändungsgebühren	2006	1,10
Pfändungsgebühren	2006	195,60
Pfändungsgebühren	2006	3,75
Säumniszuschlag 2	2006	142,02
Säumniszuschlag 2	2006	62,79
Säumniszuschlag 1	2006	70,24
Körperschaftsteuer	10-12/06	714,00
Umsatzsteuer	2003	599,38
Umsatzsteuer	2004	1.600,00
Umsatzsteuer	2005	0,08
Körperschaftsteuer	2005	2.005,20
Säumniszuschlag1	2004	60,00
Lohnsteuer	2003	13.297,00

Dienstgeberbeitrag (DB)	2003	1.930,20
Zuschlag zum DB	2003	163,00
Lohnsteuer	2004	3.800,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	2004	540,00
Zuschlag zum DB	2004	45,60
Lohnsteuer	2005	3.720,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	2005	540,00
Zuschlag zum DB	2005	43,20
Säumniszuschlag 1	2005	74,40
Säumniszuschlag 1	2004	76,00
Säumniszuschlag 1	2003	265,94
Kapitalertragsteuer	2003	4.500,00
Kapitalertragsteuer	2004	2.400,00
Säumniszuschlag 1	2007	70,28
Stundungszinsen	2007	344,55
Lohnsteuer	03/07	157,70
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/07	222,36
Zuschlag zum DB	03/07	17,79
Stundungszinsen	2007	714,40
Kapitalertragsteuer	2006	79.658,70
Summe		120.335,03

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

VP hat mit Erklärung vom 20.10.2003 über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung die primärschuldnerische Firma P GmbH gegründet.

Mit Einbringungsvertrag vom 1.12.2003 brachte VP sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen gemäß Art. III UmgrStG in die primärschuldnerische GmbH ein.

Über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss vom 20.6.2007 das Konkursverfahren eröffnet, und Dr. Wolfgang Strasser, Rechtsanwalt in 4300 St. Valentin, Hauptplatz 11, zum Masseverwalter bestellt. Dieses Konkursverfahren wurde am 6.2.2008 nach Schlussverteilung aufgehoben.

Mit Beschluss vom 1.8.2007 wurde beim BG Enns das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des VP eröffnet, und Mag. Ernst Lehenbauer zum Masseverwalter bestellt.

Das Finanzamt sprach mit einem an "Mag. Ernst Lehenbauer, Rechtsanwalt, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Herrn PV" gerichteten Bescheid vom 27.8.2007 die Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der primärschuldnerischen Gesellschaft im Ausmaß von 122.824,22 € aus.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Körperschaftsteuer	04-06/06	1.285,53
Stundungszinsen	2006	290,41

Säumniszuschlag 1	2006	313,97
Stundungszinsen	2006	175,05
Säumniszuschlag 1	2006	125,58
Pfändungsgebühren	2006	197,78
Pfändungsgebühren	2006	1,10
Pfändungsgebühren	2006	195,60
Pfändungsgebühren	2006	3,75
Säumniszuschlag 2	2006	142,02
Säumniszuschlag 2	2006	62,79
Säumniszuschlag 1	2006	70,24
Körperschaftsteuer	10-12/06	714,00
Umsatzsteuer	2003	3.000,00
Umsatzsteuer	2004	1.600,00
Umsatzsteuer	2005	0,08
Körperschaftsteuer	2005	2.005,20
Säumniszuschlag1	2004	60,00
Lohnsteuer	2003	13.297,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	2003	1.930,20
Zuschlag zum DB	2003	163,00
Lohnsteuer	2004	3.800,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	2004	540,00
Zuschlag zum DB	2004	45,60
Lohnsteuer	2005	3.720,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	2005	540,00
Zuschlag zum DB	2005	43,20
Säumniszuschlag 1	2005	74,40
Säumniszuschlag 1	2004	76,00
Säumniszuschlag 1	2003	265,94
Kapitalertragsteuer	2003	4.500,00
Kapitalertragsteuer	2004	2.400,00
Säumniszuschlag 1	2007	70,28
Stundungszinsen	2007	344,55
Lohnsteuer	03/07	157,70
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/07	222,36
Zuschlag zum DB	03/07	17,79
Stundungszinsen	2007	714,40
Kapitalertragsteuer	2006	79.658,70
Summe		122.824,22

Die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von 79.658,70 € war mit einem an die primärschuldnerische Gesellschaft, zu Handen Dr. Wolfgang Strasser (Masseverwalter im Konkurs der Gesellschaft) gerichteten Bescheid vom 3.8.2007 festgesetzt worden. Vom Alleingesellschafter VP wären neben den Vergütungen für die Geschäftsführung weitere Beträge entnommen und als Forderungen an den Gesellschafter in den Bilanzen ausgewiesen worden. Die Entwicklung des Verrechnungskontos mit einem ständig ansteigenden Saldo wurde näher dargestellt, per 31.12.2006 wurde eine Forderung von 239.273,42 € ausgewiesen. Das Finanzamt erblickte in dieser Vorgangsweise eine Darlehensgewährung der Gesellschaft an den Alleingesellschafter, die einem Fremdvergleich

nicht standhalten würde. Eine Rückführung des Darlehens sei im Hinblick auf das Schuldenregulierungsverfahren des Alleingeschafters nicht möglich. Insgesamt gesehen liege daher eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 239.273,42 € vor, die der Kapitalertragsteuer unterliege, und die mit 79.658,70 € ermittelt wurde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe des Mag. Ernst Lehenbauer als Masseverwalter des VP vom 13.9.2007 Berufung erhoben, und beantragt die Haftung um 29.222,55 € auf 93.601,67 € einzuschränken. Der Verrechnungssaldo habe im Zeitpunkt der Umgründung 116.890,19 € betragen. Dieser Betrag stelle den Buchverlust und "lt. Steuergesetz" keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter stamme zum Großteil aus dem negativen Umgründungswert, der als Forderung in die Bilanz der GmbH aufgenommen worden sei. Dieser negative Umgründungswert sei nicht KEST-pflichtig. Lediglich aus Praktikabilitäts- und Kostengründen sei der Bescheid vom 3.8.2007 nicht mittels Berufung bekämpft worden und in Rechtskraft erwachsen. Eine Haftung bestehে daher lediglich für einen Betrag in Höhe von 93.601,67 €.

Nachdem ein Zahlungsplan im Schuldenregulierungsverfahren des VP nicht angenommen wurde, erfolgte am 30.11.2007 die Einleitung des Abschöpfungsverfahrens. Mit Beschluss vom 8.1.2008 wurde das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Der Berufungswerber war seit Gründung der Gesellschaft deren alleiniger Geschäftsführer und damit für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wurde nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben. Nach Verrechnung der Konkursquote haften die gegenständlichen Abgaben nur mehr in dem im Spruch angeführten Ausmaß aus. Der Berufung war daher insoweit statzugeben, und die Haftung auf die verbliebenen und bei der Gesellschaft nicht mehr einbringlichen Abgaben einzuschränken.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind mit Ausnahme der Kapitalertragsteuer 2006 unbestritten. Die vorliegende Berufung wurde auch allein damit begründet, dass diese Abgabe aus den angeführten Gründen um einen Betrag von 29.222,55 € einzuschränken wäre.

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO³, § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen). Im Haftungsverfahren ist die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. In einem solchen Fall ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden.

Der KESt-Bescheid 2006 vom 3.8.2007 erging nach Konkurseröffnung an die Gemeinschuldnerin zu Handen des Masseverwalters. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt in einem solchen Fall ein Nichtbescheid vor (vgl. aus der jüngsten Rechtsprechung etwa VwGH 24.7.2007, 2002/14/0115; VwGH 29.3.2007, 2005/15/0131). Es ist daher im Haftungsverfahren zu prüfen, ob der Abgabenanspruch gegeben ist bzw. ob dem in der gegenständlichen Berufung vom 13.9.2007 erhobenen Einwand Berechtigung zukommt.

In der Berufung wird nicht das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung an sich bestritten, sondern nur das Ausmaß derselben. Die Höhe der verdeckten Ausschüttung ist mit jenem Betrag anzusetzen, welcher der Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der tatsächlich erbrachten bzw. der Vermögensminderung, welche die Körperschaft aus im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Gründen hinnehmen musste, entspricht. Unbestritten betragen die Forderungen der Gesellschaft gegen ihren Alleingesellschafter und Geschäftsführer zum 31.12.2006 insgesamt 239.273,42 €. Unstrittig ist ferner, dass seitens der Gesellschaft niemals eine Einforderung eben dieser auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Forderungen gegen ihren Gesellschafter in Erwägung wurde, was schon in der Natur der gegenständlichen verdeckten Gewinnausschüttung liegt, da hier der Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft Forderungen gegen sich selbst als Alleingesellschafter geltend machen müsste, was seiner aus der Entwicklung des Verrechnungskontos zu erkennenden Intention, nämlich der Gesellschaft dauerhaft Mittel zu entziehen, zuwider laufen würde. Damit war der Wille der Gesellschaft (bzw. ihres Alleingesellschafters und Geschäftsführers) aber stets auf einen Verzicht hinsichtlich des Gesamtbetrages der ausgewiesenen Forderungen gerichtet, unabhängig davon, auf welchen Rechtsgrund dieselben

zurückzuführen waren. Auch beträgt die Vermögensminderung für die Gesellschaft aufgrund der Uneinbringlichkeit der Gesamtforderung 239.273,42 € und nicht etwa nur 122.383,23 € (Gesamtbetrag abzüglich des in der Berufung ins Treffen geführten "Buchverlustes"). Schon aus diesem Grund war die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung daher mit 239.273,42 € anzusetzen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Obwohl vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen eingehend dargestellt worden waren, und dabei ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, wurde in der gegenständlichen Berufung dazu keinerlei Vorbringen erstattet. Es war daher vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen.

In diesem Fall spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Derartige Gründe wurden im vorliegenden Fall überdies nicht aufgezeigt. Die

haftungsgegenständlichen Abgaben wurden im Schuldenregulierungsverfahren angemeldet. Der in diesem Verfahren erstattete Zahlungsplan fand zwar keine Zustimmung, sodass das Abschöpfungsverfahren eingeleitet werden musste. Es ist aber davon auszugehen, dass zumindest ein (wenn auch nur geringer Teil) der haftungsgegenständlichen Abgaben in diesem Verfahren eingebracht werden kann. Die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung war damit zweckmäßig. Im Übrigen darf die Haftung keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; 14.12.2006, 2006/14/0044). Schließlich ist im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen, dass sich die Pflichtverletzungen über einen längeren Zeitraum erstreckt haben. Insgesamt gesehen erfolgte daher die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung in dem im Spruch dargestellten Ausmaß zu Recht, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 30. Oktober 2008