



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch V, vom 1. April 2010 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 1. März 2010 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 04. April 2002 wurde die Firma X gegründet. Unternehmensgegenstand waren der Zusammenbau von und der Handel mit Computern und Laptops. Der Berufungswerber war in der Zeit vom 30. April 2002 bis 11. Februar 2003 Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Im November 2003 erfolgte eine abgabenbehördliche Prüfung. Mit Bescheid jeweils vom 15. Dezember 2003 wurde die Umsatzsteuer 8/2002 mit € 223.234,74 (Nachforderung € 229.020), die Umsatzsteuer 9/2002 mit € -101.881,02 (Nachforderung € 3.159.787,20) und die Umsatzsteuer 10/2002 mit € -79.302,75 (Nachforderung 213.179,99) festgesetzt. So wurden seitens der Finanzbehörde die Umsätze mit einem zyprischen Abnehmer in Höhe von € 18.009.936 als umsatzsteuerpflichtig behandelt und der Vorwurf des Umsatzsteuerkarussellbetruges erhoben. Von der Primärschuldnerin wurde mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 Berufung erhoben und gleichzeitig die Aussetzung der festgesetzten Nachforderungsbeträge gem. § 212a BAO begehrt. Mit Bescheid vom 26. Februar 2004 wurde die Aussetzung der Einhebung bewilligt.

Im März 2004 wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Am 14. Mai 2009 gab das Finanzamt der Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt. Zeitgleich wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt.

Mit Beschluss vom 22. Dezember 2009 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet. Im Bericht des Masseverwalters findet sich folgender Passus. "Gegen Jahresende 2002 war offenbar geworden, dass sich der damalige Geschäftsführer A und Gesellschafter B zu Lasten der Gesellschaft bereichert hatten, worauf C die Geschäftsführung übernahm, die laufenden Aufträge erfüllte und in den folgenden Jahren rechtliche Schritte gegen A und B einleitete. Der Betrieb wurde letztlich nur zur Betreuung dieser Forderungen und bis zum Ablauf der Garantieleistungen aufrechterhalten. Letzten Endes belief sich die – insolvenzauslösende – USt Forderung des FA Wels auf über 4 Mio."

Mit Haftungsbescheid vom 01. März 2010 wurde der Berufungswerber als Haftungspflichtiger gem. § 9 i.V.m. §§ 80 ff BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa X im Ausmaß von € 3.297.357,41 in Anspruch genommen (Umsatzsteuer 08/2002 € 14.025,19, Umsatzsteuer 09/2002 € 3.075.817,39 und Umsatzsteuer 10/2002 € 207.514,83). So sei der Berufungswerber in der Zeit vom 30. April 2002 bis 11. Februar 2003 Geschäftsführer der Gesellschaft und für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln sowie für die durchgeführten **Karussellgeschäfte** verantwortlich gewesen. Auf Grund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass allein auf Grund der rückerstatteten Vorsteuerbeträge Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung verwendet worden seien. Mit Beschluss vom 22. Dezember 2009 sei über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet worden, weshalb die Abgaben bei dieser uneinbringlich seien.

Im Berufungsschriftsatz vom 01. April 2010 räumte der Berufungswerber zunächst ein, in der Zeit vom 30. April 2002 bis 11. Februar 2003 Geschäftsführer der mittlerweile aufgelösten GmbH gewesen zu sein. Nach seiner Abberufung und dem Austritt als Gesellschafter habe er mit der Gesellschaft nichts mehr zu tun gehabt. Seinem Informationsstand nach sei der Abgabenanspruch betreffend Umsatzsteuer 8/2002, 9/2002 sowie 10/2002 mit gegenständlichem Haftungsbescheid erstmalig geltend gemacht worden. Im vorliegenden Fall beginne die Frist zur Festsetzung der Abgaben mit Ablauf des Jahres 2002. Der berufsgegenständliche Haftungsbescheid sei frühestens mit Zustellung an die bevollmächtigte Steuerberatung, also mit 03. März 2010 erlassen worden. Damit sei aber nach § 224 Abs. 3 BAO wegen Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe die Geltendmachung mittels Haftungsbescheid nicht mehr zulässig und der Haftungsbescheid rechtswidrig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 07. April 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Abgaben seien mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2009 bescheidmäßig festgesetzt worden. Im berufungsgegenständlichen Fall gehe es jedoch nicht um eine allfällige Festsetzungsverjährung sondern ausschließlich um die Einhebung der Abgaben. Die Erlassung von Haftungsbescheiden sei nur innerhalb der fünfjährigen Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig. Gem. § 238 BAO verjähre das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres im welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Die Verjährung fälliger Abgaben werde durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung – Erlassung eines Haftungsbescheides – unterbrochen. Die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten sei mittels Haftungsbescheid innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO erfolgt. Im Vorlageantrag vom 05. Mai 2010 wurden keinerlei neue Gründe vorgebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Verjährung:

Der Berufungswerber erachtet die Geltendmachung der Haftung schon aus dem Grunde der Verjährung als unzulässig. Mit der Bezugnahme auf § 224 Abs. 3 BAO übersieht er, dass diese Bestimmung auf den Berufungsfall deshalb unanwendbar ist, weil die Abgabenansprüche hier nicht durch die Erlassung des bekämpften Haftungsbescheides erstmals geltend gemacht worden sind. Geltend gemacht wurden diese Abgabenansprüche bereits durch die gem. § 21 Abs. 3 UStG 1994 gegenüber der Primärschuldnerin erfolgten Umsatzsteuerfestsetzungen vom 15. Dezember 2003.

Nach § 209a BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Diese Regelung gilt auch für Berufungsvorentscheidungen. Die Berufungsvorentscheidungen tragen das Datum 14. Mai 2009. Strittig kann daher nur sein, ob der Inanspruchnahme des Berufungswerbers zur Haftung für diese Abgaben der Eintritt der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO entgegenstand.

Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden gemäß § 7 Abs. 1 BAO durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.

Nach § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht, in denen der

Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern ist, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Bei der kraft dieser Vorschrift durch Bescheiderlassung geltend gemachten Haftung handelt es sich um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung (vgl. Ritz, a.a.O., § 224, Tz. 4).

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. Nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung 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 unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO ist die Verjährung gehemmt, solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist.

Die Fälligkeit der mit Bescheid vom 15. Dezember 2003 festgesetzten Umsatzsteuern richtet sich nach § 21 Abs. 3 UStG. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 8/02 war am 15. Oktober 2002, die Umsatzsteuer 9/02 am 15. November 2002 und die Umsatzsteuer 10/02 am 05. Februar 2003 fällig.

Die Frist für die Verjährung des Einhebungsrechtes bezüglich der Umsatzsteuern begann daher gemäß § 238 Abs. 1 BAO am 15. Oktober 2002 bzw. am 15. November 2002 bzw. am 05. Februar 2003 zu laufen. Am 26. Februar 2004 wurde die Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) bescheidmäßig bewilligt. **Gem. § 238 Abs. 3 lit. b BAO ist die Einhebungsverjährung gehemmt, solange die Einhebung der Abgabe ausgesetzt ist.** Die Wirkung der Aussetzung der Einhebung (§ 212a) endet mit dem Ablauf, der gem. § 212a Abs 5 anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung zu verfügen ist (15. April 2009). Diese Hemmungsregel verhindert den Verlust des Rechtes zur Einhebung und zwangsweisen Einbringung (Ritz, BAO, § 238 Tz 20). Die Hemmung der Einhebungsverjährung wirkt bei Gesamtschuldverhältnissen allen gegenüber, die als Zahlungspflichtige in Betracht kommen, einschließlich potentiell Haftungspflichtigen. Mit dem Wegfall des Hemmungsgrundes läuft der bei dessen Eintritt noch unverbraucht gewesene Teil der Verjährungsfrist weiter (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 238 Tz 31). Der Haftungsbescheid vom 01. März 2010 wurde daher jedenfalls innerhalb der noch zur Verfügung stehenden Verjährungsfrist erlassen.

2.) Haftung dem Grunde nach:

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.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Berufungswerber in der Zeit vom 30. April 2002 bis 11. Februar 2003 Geschäftsführer war. Erst am 06. Februar 2003 wurde ein weiterer Geschäftsführer (C) bestellt.

Weiters steht außer Streit, dass die Abgaben aufgrund der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft uneinbringlich sind. So wurde der Konkurs mangels Kostendeckung mit Beschluss vom 01. Oktober 2010 aufgehoben.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben 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. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. z.B. VwGH 17. 10. 2001, 2001/13/0127). Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit der verbleibenden Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voraus, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung zur Heranziehung zur Haftung an den Abgabenbescheid zu halten (VwGH 17.10. 2001, 2001/13/0127).

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können daher, wenn Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018).

In der Berufung wurde lediglich unter Hinweis auf § 224 Abs. 3 BAO vorgebracht, dass wegen Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe die Geltendmachung mittels Haftungsbescheid nicht mehr zulässig sei.

Im Haftungsbescheid hat das Finanzamt auf die vom Berufungswerber durchgeführten Karussellgeschäfte hingewiesen. Unter den im § 9 Abs 1 angeführten Pflichten sind nur solche Pflichten zu verstehen, die in Abgabenvorschriften auferlegt sind. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört, dass die Abgabenerklärungen rechtzeitig und **richtig** eingereicht werden. Die geltend gemachte Steuerfreiheit (§ 6 UStG) wurde versagt, zumal es am ausländischen Abnehmer (§ 7 UStG) fehlte. Das Rechtsmittelverfahren gegen die Festsetzungsbescheide wurde mit Erlassung der jeweiligen Berufungsvorentscheidungen beendet. Demnach wurde die Geltendmachung Steuerfreiheit mangels eines ausländischen Abnehmers untersagt und fand letztendlich das bereits im Jahre 2003 festgestellte Steuerkarussell seine Bestätigung. In der nicht gerechtfertigten Geltendmachung der Steuerfreiheit ist die schuldhafte Pflichtverletzung gelegen. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Ritz, BAO³, § 9, Tz 24). Die zu Unrecht geltend gemachte Steuerbefreiung führte zunächst zu entsprechenden Gutschriften am Abgabenkonto und zu Rückzahlungen. Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidungen wurde das Abgabenkonto entsprechend belastet und musste seitens der Primärschuldnerin Konkursantrag gestellt werden.

3.) Ermessen:

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. 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 "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 24. 2. 1997, 96/17/0066).

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 war, was die haftungsgegenständlichen Abgaben betrifft, verantwortlicher Geschäftsführer. Das Finanzamt hat in der Bescheidbegründung bereits treffend darauf hingewiesen, dass die Haftung die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches darstelle.

Bei der Ermessensübung sind zwar auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen, doch schließt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes selbst eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit die Geltendmachung der Haftung nicht aus, weil künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Der Berufungswerber ist 1972 geboren, sodass Erwerbsmöglichkeiten nicht auszuschließen sind.

Die Frage der Zumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme könnte sich allenfalls deshalb stellen, weil zwischen der Entstehung der Steuerschulden und der Geltendmachung der Haftung ein langer Zeitraum verstrichen ist. Dabei dürfen aber weder der zeitliche Ablauf des Geschehens noch die Gründe außer Betracht bleiben, aus denen der Haftungsbescheid erst im Jahr 2010 erlassen wurde. Wie bereits festgehalten, nahm das Rechtsmittelverfahren einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren in Anspruch und durften gegenüber der Primärschuldnerin keine Einhebungsmaßnahmen gesetzt werden.

Billigkeitsgründe wurden weder in der Berufung noch im Vorlageantrag vorgebracht. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Jänner 2011