



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung F.S., gegen den Bescheid des FA, vertreten durch A.S., betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung wird auf den Betrag von € 12.353,44 eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wurde im Oktober 2003 als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO iVm § 80 ff BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der A.P. im Ausmaß von € 14.591,56 (Umsatzsteuer 1997, 1998; sowie Körperschaftsteuer 1998, 04-12/1999, 01-06/2000 und 10-12/2000) mit folgender Begründung in Anspruch genommen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften 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 eingebracht werden können. Ein Geschäftsführer einer GmbH sei ein Vertreter im Sinne des § 80 BAO. Der uneinbringlich gewordene Rückstand der oben bezeichneten Firma setze sich aus der Umsatzsteuer 1997 mit S 55.121,- und der Umsatzsteuer 1998 mit S 114.866,- (erklärungsgemäße Veranlagungen) und der Körperschaftsteuer (Mindestkörperschaftsteuer) zusammen (in Summe S 200 784,24/€ 14.591,56).

Beim Primärschuldner liege die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben vor.

Die Gewerbeberechtigung sei über Parteienantrag gelöscht (29.9.1995), die Firmenbuchlöschung erfolgte wegen Vermögenslosigkeit (26.7.2000). Die Anmeldung einer

Liquidation sei weder im Akt noch im Firmenbuch ersichtlich, so auch nicht die Abwicklung eines Insolvenzverfahrens.

Wie den eingereichten Steuererklärungen entnommen werden könne, war die Gesellschaft 1997 und 1998 noch tätig. Die Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1997 weise Umsätze in Höhe von S 293.693,- aus, davon S 275.605,- an Handelswarenerlösen, den Rest als sonstige betriebliche Erlöse, diejenigen des Jahres 1998 S 640.076,24, davon S 350.360,- an Handelswarenerlösen. Auch sei in beiden Jahren Handelswareneinsatz ersichtlich.

Umsatzsteuervorauszahlungen für diese Umsätze habe man nicht geleistet, Umsatzsteuervoranmeldungen nicht eingereicht, sodass gegen die unter Strafsanktion stehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen des § 21 UStG verstoßen werde. Wäre der Geschäftsführer seiner Verpflichtung zur zeitgerechten Bekanntgabe der Umsatzsteuerzahllasten durch Einreichen von Umsatzsteuervoranmeldungen nachgekommen, wäre die Abgabenbehörde in der Lage gewesen, die Einbringlichmachung derselben durch Vollstreckungsmaßnahmen bereits in den Jahren 1997 und 1998 durchaus erfolgversprechend zu betreiben. In den Bilanzen dieser Jahre scheinen in den Aktiva neben Anlagevermögen auch Forderungen in Höhe von S 644.000,- für 1997 und S 1.120.000,- für 1998 ebenso wie nicht eingeforderte Einlagen auf das Stammkapital in Höhe von S 250.000,- auf.

Die Kausalität der Pflichtverletzung durch den Bw. im Hinblick auf die endgültige Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner sei offenkundig. Er habe die Erlöse aus den in den Jahren 1997 und 1998 getätigten Umsätze vereinnahmt und sei seiner Verpflichtung zur Bezahlung der vereinnahmten Umsatzsteuern nicht nachgekommen. In einem dem Haftungsbescheid vorgelagerten Vorhalteverfahren werde nicht konkret dargelegt, warum keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliege. Zahlungsunfähigkeit dürfte nicht vorgelegen sein, denn sonst wäre der Bw. zur Anmeldung eines Insolvenzverfahrens verpflichtet gewesen.

Bei diesem Sachverhalt sei es nicht erheblich, in welchem Ausmaß in den Jahren 1997 und 1998 der Gesellschaft liquide Mittel zur Abdeckung der Abgabenverbindlichkeiten zur Verfügung standen. Selbst hier sei anzumerken, dass in diesen Jahren keinerlei Zahlungen auf die Abgabenverbindlichkeiten geleistet wurden, nach den G und V - Rechnungen seien offenbar noch betriebliche Leistungen (Miet- und Pachtaufwand, Beratungsaufwand) angefallen. Wie weit diese bezahlt wurden, sei aus der Aktenlage nicht feststellbar. Dies und die Tilgung anderer Verbindlichkeiten hätte im Vorhalteverfahren dargelegt werden müssen. Am Abgabekonto sei einzig eine Überrechnung eines Betrages von S 30.605,- per 13.3.200 als Zahlungseingang feststellbar.

Gegen diesen Haftungsbescheid wurde seitens des Bw. berufen, mit folgender Begründung:

Die Anmerkung einer Liquidation im Akt sei sehr wohl ersichtlich und beweisbar (Aktenvermerk vom 30.1.1996, Aktenvermerk vom 18.12.1996, Anhang Dr.K.). Das Firmenbuch verlangte eine Unbedenklichkeitsbescheinigung, dadurch, dass die Jahresveranlagungen noch durchzuführen waren, verzögerte sich die firmenbuchmäßige Löschung.

In der Vorbehaltsbeantwortung habe man dargelegt, dass die Firma liquidiert werde. In den Jahren 1997 und 1998 habe man nur Abverkäufe getätigt. Der Handelswareneinsatz sei falsch, da keine Wareneinkäufe getätigt wurden. Wenn in der Bescheidbegründung nun angegeben werde, dass die Firma noch tätig gewesen wäre, so widerspreche dies dem gesamten Ermittlungsverfahren und sei aktenwidrig.

Die angesprochenen Forderungen betrafen Forderungen an die A.R. und seien uneinbringlich. Die ausstehende Stammeinalge werde vom Eigentümer der Werkstätte in Pfändung gebracht (Grund:Streit über Pachtzahlungen).

Dass es immer noch offene Fragen gebe, sei nicht nachvollziehbar, zumal eine amtswegige Durchsuchung der jetzigen Geschäftsräumlichkeiten seitens des FA angeordnet wurde, und diese nichts ergeben habe.

Ein Insolvenzantrag hätte bei einer Überschuldung von S 5 Mio keine Aussicht auf Erfolg gehabt. Die Beendigung der Firma habe man beschlossen und die Liquidation durchgeführt, aber ohne eines gerichtlichen Verfahrens.

Eine quotenmäßige Befriedigung aller unbesicherten Gläubiger habe man durchgeführt.

Ein Auszug aus dem Kommentar zum § 9 BAO laute wie folgt:

- 1. Die Haftung des § 9 setze u.a. die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Bestehe aber nur die Pflicht zur anteiligen Entrichtung, so sei die Verletzung dieser Pflicht nur kausal für den anteiligen Abgabenausfall (nicht jedoch für die Abgabe zur Gänze). Nicht zuletzt deshalb bestehe bei Verletzung der Gleichbehandlungspflicht die Haftung des § 9 nur anteilig, nämlich mit jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre (vgl Arnold, AnwBl 1993, 519, Auer, Rechtsgrundlagen für GmbH-Geschäftsführer).*
- 2. Eine Haftung zur Gänze komme daher nur in Betracht, wenn der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nicht nachkomme (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115).*
- 3. Eine solche Haftungsinanspruchnahme sei jedoch nur rechtmäßig, wenn nach den Umständen des Einzelfalles keine diesbezügliche abgabenbehördliche Ermittlungspflicht bestanden habe. Auch wenn die Judikatur (VwGH 19.2.1997, 96/13/0079) betone, nicht die*

Behörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung Herangezogene das Fehlen ausreichender Mittel, sollte die Haftung des § 9 nicht als Sanktion der Verletzungen der Mitwirkungspflicht dienen; die Haftung setze vielmehr insbesondere die schuldhafte Pflichtverletzung und die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Wenn nach der Aktenlage (z.B. als Folge von Ermittlungen der Buch- und Betriebsprüfung) der Behörde bekannt sei, dass mangels liquider Mittel eine Abgabentrachtung (zur Gänze oder anteilig) nicht möglich sei, so könne den Vertreter keine Haftung treffen.

Der Mitwirkungspflicht hinsichtlich des teilweise Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel sei man nachgekommen

Die monatlichen UVA`s habe man nicht abgegeben, da eine Aussage des Finanzamtes lautete, Null-Meldungen seien nicht notwendig.

Den Warenvorrat habe man an die F.B.R. verkauft und die entsprechende Umsatzsteuer im Überrechnungswege an das Finanzamt anteilig abgeführt. Der Jahresabschluss 1998 erfolgte am 16.2.2000, die Überrechnung am 13.3.2000.

Die Verpflichtung zur anteiligen Bezahlung der Abgaben habe man somit erfüllt.

Weiters existiere ein Bericht der Betriebsprüfungsabteilung, der die Beendigung der Firma bestätige.

Abschließend darf noch bemerkt werden, dass man die obigen Abgabenschuldigkeiten zunächst mit Bescheid vom 12.7.2001 gelöscht habe und damit auch der Abgabensanspruch erlöscht sei.

In der Folge ersuchte der Bw. um Direktvorlage der anhängigen Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und beantragte eine mündliche Verhandlung.

Die Berufung wurde mit folgender Begründung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt:

Die vom Bw. im Jahr 1995 beantragte Löschung der A.P. im Firmenbuch wäre zu diesem Zeitpunkt noch nicht angebracht gewesen, da noch in den Jahren 1997 und 1998 Umsätze getätigt wurden. Die Vorschriften der Umsatzsteuer erfolgte erklärungsgemäß. Ob die Beendigung der A.P. der Abgabenbehörde bekannt gewesen sei oder nicht, ändere nichts daran, in Rechnung gestellte Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Ein Tätigwerden der Firma in den Streitjahren habe man aus den Bilanzen abgeleitet.

Die Tatsache, dass die Firma Schulden hatte, könne den Geschäftsführer nicht von seiner Verpflichtung, Umsatzsteuer abzuführen, entbinden. Fremdfinanzierung sei ein gängiges

Instrument, sich notwendige Liquidität zu verschaffen. Eine quotenmäßige Befriedigung der unbesicherten Gläubiger werde nur behauptet, nicht dargelegt. Sind zur Befriedigung sämtlicher fälligen Schulden einer Gesellschaft die Gesellschaftsmittel nicht ausreichend, so werde der Geschäftsführer nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweisen könne, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt habe. Werde dieser Nachweis unterlassen, komme eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht. Dieser Nachweis werde im gegenständlichen Fall nicht zu erbringen sein, da im betroffenen Zeitraum nach Angaben des Bw. Abverkäufe durchgeführt wurden, welche die Umsatzsteuerpflicht auslösten. 1997 verfügte die Firma noch über ein Anlagevermögen mit Buchwert von S 1.022.639,-. Die Fälligkeit der haftungsrelevanten Umsatzsteuern liege in den Jahren 1997, 1998. In diesen Jahren habe man keinerlei Mittel aus den Abverkäufen zur (zumindest quotenmäßigen) Abgabentrachtung verwendet. Neben einem Kassaguthaben über S 50.000,- sei auch ein Sparbuch in Höhe von S 259.000,- ausgewiesen. Mittel zur Entrichtung wären somit vorhanden gewesen. Da die vorliegenden Unterlagen zur Feststellung des Kausalzusammenhanges zwischen Abgabenausfall und schuldhafter Pflichtverletzung ausreichen, sei eine zusätzliche Befragung des Bw. nicht erforderlich. In der Begründung des Haftungsbescheides sei nicht ausgeführt, dass die Vorhaltsbeantwortung nicht ausreichend sei, sondern dass in dieser nicht konkret dargelegt werde, warum keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vorliege.

Einen Löschungsbescheid habe man zwar erstellt, aber nie zugestellt, wodurch keine rechtswirksame Löschung erfolgt sei.

Vor dem Erörterungstermin wurden seitens des Bw. vorgelegt:

Schreiben der F.E., aus dem hervorgeht, dass auf eine Restforderung in Höhe von ca S 78.000,- nach Eingang von S 10.000,- verzichtet werde.

Grundbuchsatzug, zum Nachweis eines verpfändeten Liegenschaftsanteils.

Am 18. April fand vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungstermin statt, indem zunächst seitens des Amtsbeauftragten der Haftungsbescheid auf das Ausmaß der Umsatzsteuer 1997 und 1998 eingeschränkt wurde.

Die erklärungskonforme Veranlagung und die Höhe der Umsatzsteuer 1997 und 1998 wurden außer Streit gestellt.

Da die bis dato vorgelegten Unterlagen nicht geeignet waren, das Gleichbehandlungsgebot zu belegen, wurde dem Bw. eine Frist bis 2. Mai 2005 eingeräumt, dies nachzuholen. Bei

Verstreichen der Frist wird der Unabhängige Finanzsenat nach Aktenlage entscheiden. Gleichzeitig wurde vom Bw. der Antrag auf Mündlichkeit der Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Mit Schreiben vom 2.5.2005 legte nun der Bw. neben einem Schreiben der V.B., worin bestätigt wurde, dass das Konto der A.P. bereits vor 1998 aufgelöst wurde, auch eine Eidesstattliche Erklärung vor, die beinhaltet, dass er über keinerlei Buchhaltungsunterlagen der A.P. mehr verfüge bzw dass diese im Zuge des anhängigen Scheidungsverfahrens in Verstoß geraten sind.

Weiters wurde die Einräumung einer Frist von 4 Wochen für eine Kontaktaufnahme mit dem Dr.K. (steuerlicher Vertreter der Primärschuldnerin) beantragt, zur Klärung der Frage, ob in den Jahren 1997 und 1998 tatsächlich noch Umsätze erzielt wurden.

Diese Frage wurde in der Folge seitens des Unabhängigen Finanzsenates fernmündlich an den Dr.K. gestellt und wie folgt beantwortet:

Laut den in der Kanzlei noch vorgefundenen Aufzeichnungen setzen sich die erklärten Umsätze 1997 aus einem Autoverkauf und dem Verkauf diverser Ersatzteile zusammen, der erklärte Umsatz 1998 resultiert aus einem Autoverkauf. Abnehmer war jeweils die F.B.R. , wobei die Abrechnung über deren Verrechnungskonto erfolgte. Buchhaltungsunterlagen wurden dem Bw. ausgehändigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den 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 BAO 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.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung sind demnach 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft den Gesellschafter einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, im Haftungsweg die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben, die nun uneinbringlich geworden sind, rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (vgl. zB VwGH 17.10.2001, Zl. 2001/13/0127).

In diesem Zusammenhang hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 28. 1. 2002, Zl. 2001/17/0158).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen.

Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, hat der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften (§ 21 Abs. 1 UStG) zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (Ritz, BAO Kommentar, § 9 Tz 10).

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Unbestritten ist die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin (GmbH) und die Stellung des Bw. als Vertreter.

Bei den streitgegenständlichen Abgabenschulden handelt es sich um antragsgemäß veranlagte Umsatzsteuer 1997 und 1998, die aus Lieferungen (und sonstige Leistungen) der Primärschuldnerin resultieren und so auf finanzielle Mittel schließen lassen.

Dem Bw. obliegt es nun, Gründe für die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer darzulegen, andernfalls die Abgabenbehörde davon ausgehen kann, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war.

Stehen ausreichende Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuer nicht zur Verfügung, so kann dies nur dann eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhaft Verletzung der Abfuhrpflicht ausschließen, wenn dem Bw. der Nachweis gelingt, den Abgabengläubiger im Vergleich zu den anderen Gläubigern, nicht schlechter behandelt zu haben.

Vermag er nämlich nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht erbracht, kann dem Vertreter die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 30.10.2001, 98/14/0082).

Weder die Frage, ob den Bw. ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der GmbH trifft, noch andere als abgabenrechtliche Pflichten (etwa die Pflicht, rechtzeitig einen Konkursantrag zu stellen) sind für die Haftung nach § 9 BAO von Bedeutung.

Dem Bw. wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates ausreichend Zeit (ab Februar 2005), zur Erbringung dieses ihm obliegenden Nachweises eingeräumt, nämlich die ihm - aus den erklärten Erlösen - zur Verfügung stehenden Mittel anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet zu haben, ohne dabei die Abgabenschulden im Verhältnis schlechter zu stellen.

Der Bw. entsprach aber dieser Aufforderung nicht. Die von ihm sukzessive vorgebrachten Nachweise spiegeln lediglich seine prekäre finanzielle Lage wieder, eine anteilige Mittelverwendung, gerade in Bezug auf den Abgabengläubiger, enthalten sie nicht, sodass ihm die uneinbringliche Abgabe schon aus dieser Tatsache heraus zur Gänze vorgeschrieben werden kann.

Vielmehr zeigt die vom Bw. zwar angekündigte, aus Zeitersparnis seitens des Unabhängigen Finanzsenates in die Wege geleitete Anfrage beim steuerlichen Vertreter der Primärschuldnerin auf, dass Umsätze sehr wohl erzielt wurden, liquide Mittel zur Verfügung standen, deren Abrechnung aber über das Verrechnungskonto **eines** Gläubigers erfolgte.

Eine Umbuchung/Überrechnung (wie dies im März 2000 geschah) erfolgte nicht.

Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers stellt aber eine schuldhaft Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, zumal dieses Verhalten im streitgegenständlichen Fall eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

Da für die Abgabentrückzahlung nicht gesorgt wurde, darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgabe war.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 13. Mai 2005