



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. Clemens Krabatsch als Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren des DH, vom 18. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 20. Juni 2007 zu StNr. 000/0000 betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der O LIMITED gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von 22.892,00 € eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über die laut Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 17.11.2003 gegründete primär-schuldnerische Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 4.5.2007 das Konkursverfahren eröffnet.

Als "handelsrechtlicher Geschäftsführer" wird im Firmenbuch H ausgewiesen, der die Gesellschaft seit 26.11.2003 selbständig vertreten habe. Über dessen Vermögen war bereits mit Beschluss des Bezirksgerichtes Wels vom 24.8.2006 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden. Als Masseverwalter wurde Rechtsanwalt Mag. Clemens Krabatsch bestellt.

Mit Haftungsbescheid vom 20.6.2007 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Lohnsteuer	12/06	2.201,06
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/06	2.213,89
Zuschlag zum DB	12/06	177,11

Umsatzsteuer	02/07	6.001,98
Kapitalertragsteuer	03/07	4.666,00
Kapitalertragsteuer	2006	34.339,00
Summe		49.599,04

Es wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt und auf das Konkursverfahren der Gesellschaft hingewiesen. Aufgrund der Aktenlage sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer wären vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Im Hinblick auf das Schuldenregulierungsverfahren des Berufungswerbers sei die dringliche Geltendmachung der Haftung als einziger Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches geboten.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 18.7.2007 Berufung erhoben, und darin zunächst die Verletzung des Rechtes auf Parteiengehör vor Erlassung des Haftungsbescheides gerügt. Der Berufungswerber sei zwar noch im Firmenbuch als Geschäftsführer der Firma O-Ltd. eingetragen, tatsächlich sei er aber aufgrund des Arbeitsvertrages vom 2.5.2002 sowohl bei der Firma I-AG als auch bei deren Nachfolgefirma, der Firma O-Ltd., lediglich weisungsgebundener Angestellter gewesen. Zudem sei er mit Gesellschafterbeschluss vom 25.9.2006 mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer abberufen und AO zum Geschäftsführer bestellt worden. Eine derartige Abberufung als Geschäftsführer wirke unabhängig von der Eintragung im Firmenbuch. Infolge seiner Abberufung habe er den Zentralschlüssel und das Firmenhandy retournieren müssen. Er sei daher gar nicht mehr in der Lage gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass allfällige Abgaben rechtzeitig bzw. überhaupt entrichtet werden, sodass er schon aus diesem Grund für die bestehenden Abgabenschulden nicht zur Haftung herangezogen werden könne. Eine persönliche Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde. In diesem Zusammenhang verwies der Berufungswerber auf sein Schuldenregulierungsverfahren, ferner darauf, dass einzelne Verbindlichkeiten doch schon länger zurücklägen, er nur weisungsgebundener Dienstnehmer gewesen sei, und mit Gesellschafterbeschluss vom 25.9.2006 mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer abberufen worden sei. Schließlich brachte der Berufungswerber zusammengefasst noch vor, es entziehe sich seiner Kenntnis, ob tatsächlich eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes vorliege, da er am 25.9.2006 als Geschäftsführer abberufen worden sei. Zum Beweis für das gesamte Vorbringen wurde auf den Konkursakt verwiesen, eine Ablichtung des Gesellschafterbeschlusses vom 25.9.2006 vorgelegt, eine Kopie einer Bestätigung über die Rückgabe der Bürozentralschlüssel und des Firmenhandys angeschlossen, und der Arbeitsvertrag vom 2.5.2002 mit der I-AG vorgelegt.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.9.2008 wurden folgende Feststellungen getroffen bzw. der Berufungswerber zu den angeführten Punkten um Stellungnahme ersucht:

1) DH war nicht nur weisungsgebundener Angestellter, sondern "Geschäftsführer" (director) der oben angeführten Private Limited Company (siehe dazu die in Ablichtung angeschlossene und vom Haftungsschuldner unterschriebene Niederschrift über die Erhebung anlässlich der Neuaufnahme vom 13.10.2004, Seite 2). Auch in der Berufung wird im Übrigen darauf hingewiesen, dass er mit Gesellschafterbeschluss vom 25.9.2006 als "Geschäftsführer" abberufen worden sei.

Die in dieser Niederschrift und auch im Firmenbuch zu FN 000x zunächst ausgewiesene weitere "Geschäftsführerin" RF schied aus dieser Funktion aus (Löschung im Firmenbuch am 13.8.2005).

Nach dem Ausscheiden von RF war H der für die Abgabentrachtung der Gesellschaft verantwortliche Vertreter, und nahm diese Funktion auch wahr (beispielhaft werden Ablichtungen der von ihm unterfertigten Eingabe an das Finanzamt vom 29.5.2006 sowie des Überweisungsbeleges vom 10.7.2006 angeschossen).

2) Unter der unpräjudiziellen Annahme, dass mit dem "Gesellschafterbeschluss" vom 25.9.2006 tatsächlich eine wirksame Zurücklegung der "Geschäftsführerfunktion" erfolgt ist (nach dem Inhalt dieses in Ablichtung vorgelegten Beschlusses hat im Ergebnis der Haftungsschuldner seine eigene Abberufung beschlossen), könnte dem vom Finanzamt im Zuge der Berufungsvorlage geäußerten Vorschlag einer teilweisen Stattgabe hinsichtlich jener Abgaben näher getreten werden, die nach dem 25.9.2006 fällig waren. Damit würde sich die Haftungsschuld von 49.599,04 € laut Bescheid vom 20.6.2007 auf einen Teil der Kapitalertragsteuer 2006 in Höhe von insgesamt 34.339,00 € reduzieren.

3) Diese Kapitalertragsteuer resultiert aus verdeckten Gewinnausschüttungen (siehe dazu den in Ablichtung angeschlossenen Bescheid vom 11.6.2007). Diese wurden gegenüber dem Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Gesellschaft zugestanden, der in dem in Ablichtung angeschlossenen Bericht vom 4.7.2007 ausdrücklich von der Einbringung eines Rechtsmittels gegen diesen Bescheid abgesehen hat.

Eine zeitliche Zuordnung dieser verdeckten Gewinnausschüttungen innerhalb des Jahres 2006 war dem Prüfer nicht möglich. Sie werden um Mitteilung ersucht, ob Ihnen eine Aufteilung der Ausschüttungen in den Zeitraum 1.1.2006 bis 25.9.2006 (Ende der Vertreterfunktion) und 26.9.2006 bis 31.12.2006 möglich ist. Diesfalls wären geeignete Unterlagen vorzulegen, anhand derer die Aufteilung nachvollzogen werden kann.

*Sollte dies nicht möglich sein, wäre auch eine schätzungsweise Aufteilung dahingehend denkbar, dass unter Berücksichtigung der Fälligkeitsbestimmung des § 96 Abs. 1 Zif. 1 EStG (die auch für verdeckte Gewinnausschüttungen gilt) nur 8/12 dieser Gewinnausschüttungen bzw. der darauf entfallenden KESt für die Monate Jänner bis August 2006 in Ansatz gebracht werden. In einem solchen Fall würde sich die haftungsgegenständliche KESt 2006 und damit die **verbleibende Haftungsschuld** auf **22.892,00 €** reduzieren.*

4) Das Konkursverfahren betreffend die primärschuldnerische Fa. O=Ltd.. (LG Wels, 000y) läuft zwar noch. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates steht die Uneinbringlichkeit der oben angeführten restlichen Haftungsschuld bei der Gesellschaft im Konkursverfahren aber bereits hinreichend fest. Am Abgabekonto bestehen noch ältere Konkursforderungen in Höhe von 7.845,13 € (Umsatzsteuer 2005, Dienstgeberbeitrag 2005 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005), die bei der gemäß § 214 Abs. 1 BAO gebotenen Verrechnung der Konkursquote noch vor der haftungsgegenständlichen KESt abgedeckt würden. Unter Berücksichtigung der vom Finanzamt in diesem Verfahren angemeldeten Konkursforderungen von 80.844,23 € müsste eine Quote von mehr als rund 10 % erzielt werden, damit auch noch ein Teil der haftungsgegenständlichen KESt abgedeckt werden kann. Dafür finden sich in den vorliegenden Akten aber keine Anhaltspunkte. Der Masseverwalter hatte zunächst Masseunzulänglichkeit angezeigt (Beschluss vom 24.7.2007), die nur durch erfolgreiche Anfechtung von Zahlungen an das Finanzamt vor Konkurseröffnung behoben werden konnte; Anfechtungsansprüche gegenüber der Gebietskrankenkasse würden noch geprüft. Im beiliegenden Bericht vom 24.7.2007 hat der Masseverwalter darauf hingewiesen, dass die Verwertung der Konkursmasse im Wesentlichen nur aus der versuchten Veräußerung von Funkgeräten und alten Uniformen bestünde. Angesichts der Forderungsanmeldungen von insgesamt über 500.000,00 € erscheint die Erzielung einer Konkursquote, mit der zusätzlich auch noch ein Teil der haftungsgegenständlichen KESt abgedeckt werden könnte, unrealistisch.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme vom 24.9.2008 erklärte sich der Berufungswerber mit einer teilweise stattgebenden Berufungsentscheidung (Einschränkung der Haftungsschuld auf 22.892,00 € wie unter Punkt 3 des Vorhaltes dargestellt) einverstanden.

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 eingebracht 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.

Zur Frage der Stellung des Berufungswerbers als verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft sowie die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die dazu getroffenen Feststellungen im Vorhalt vom 11.9.2008 verwiesen.

Unter Berücksichtigung der Zurücklegung der Funktion als verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft mit Wirksamkeit 25.9.2008 kommt eine Haftungsinanspruchnahme nur mehr für jene Abgabenschuldigkeiten in Betracht, die vor diesem Zeitpunkt fällig waren, somit lediglich hinsichtlich jenes Teiles der KEST 2006, der vor dem 25.9.2008 fällig war. Die übrigen Abgaben waren aus der Haftungssumme auszuscheiden und der Berufung in diesem Umfang stattzugeben.

Die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen KEST 2006 wurde nicht bestritten. Dem Berufungswerber wurde eine Ablichtung des Bescheides vom 11.6.2007 übermittelt, in dem die verdeckten Ausschüttungen eingehend dargestellt wurden. Auf den Inhalt dieses Bescheides wird verwiesen. Auch der Masseverwalter im Konkursverfahren der Primärschuldnerin hatte diese Abgabenforderungen anerkannt und ausdrücklich auf die Einbringung eines Rechtsmittels verzichtet, da auch ihm gegenüber die verdeckten Ausschüttungen zugestanden wurden.

Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95, 96 EStG 1988) haben unter der Sanktion des § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter der juristischen Person zu erfüllen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043 mit Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 95 Tz 3 letzter Absatz). Dies gilt auch für Kapitalertragsteuer aus verdeckten Gewinnausschüttungen (vgl. z.B. VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010).

Gemäß § 96 Abs. 1 Zif. 1 EStG ist bei Kapitalerträgen iSd § 93 Abs. 2 Zif. 1 und 2 EStG die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen. Verdeckte Ausschüttungen unterliegen ebenfalls der KEST gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG (Jakom, EStG-Kommentar, § 93 Tz 13 mit Hinweis auf VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002). Da im vorliegenden Fall dem Prüfer eine Aufteilung der Ausschüttungen in den Zeitraum vor bzw. nach Zurücklegung der Vertreterfunktion nicht möglich war, erschien es sachgerecht, unter Berücksichtigung der Fälligkeitsfrist eine schätzungsweise aliquote Aufteilung dahingehend vorzunehmen, dass nur 8/12 der Gewinnausschüttungen dem zeitlichen Verantwortungs-

bereich des Berufungswerbers zugerechnet wurden. In der Stellungnahme vom 24.9.2008 wurden dagegen keine Einwände erhoben. Damit war auch die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer auf 8/12 des im angefochtenen Haftungsbescheid angeführten Betrages, somit auf 22.892,00 € zu vermindern. Auch insoweit wurde der Berufung daher stattgegeben.

Zusammenfassend lag daher im vorliegenden Fall eine dem Berufungswerber vorzuwerfende schuldhafte Pflichtverletzung darin, dass in seinem zeitlichen Verantwortungsbereich verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen wurden ohne die darauf entfallende Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Wie bereits das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zutreffend festgestellt hat, ist die Kapitalertragsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen (Ritz, BAO³, § 9 Tz 11 mit Hinweis auf VwGH 16.2.2000, 95/15/0046). Die Nichtentrichtung der Kapitalertragsteuer, die auf (verdeckte oder offene) Gewinnausschüttungen entfällt, kann daher nicht mit dem Hinweis auf fehlende Mittel gerechtfertigt werden.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikurnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

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. Die Geltendmachung der Haftung war im vorliegenden Fall zweckmäßig, da im Schuldenregulierungsverfahren des Berufungswerbers zumindest ein Teil der dort angemeldeten Haftungsschuld eingebracht werden kann. Die tatsächlich erzielbare Quote wird im Hinblick auf die gegenständliche Einschränkung der Haftungsschuld, die zu einer Forderungseinschränkung des Finanzamtes im Schuldenregulierungsverfahren führen wird, erst in weiterer Folge zu ermitteln sein, in einem Zahlungsplanvorschlag wurde in der Vergangenheit aber bereits eine Quote von 31,6 % in fünf Jahresteilquoten angeboten. Die Einbringung eines Teiles der Haftungsschuld in diesem Insolvenzverfahren erscheint damit gesichert. In der Berufung wurde ferner darauf hingewiesen, dass im Zuge der Ermessensübung auch zu berücksichtigen wäre, dass einzelne haftungsgegenständliche Verbindlichkeiten bereits längere Zeit zurücklägen. Wohl vertritt der Verwaltungsgerichtshof

im Hinblick auf die anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen im Zusammenhang mit der Einhebungsverjährung die Ansicht, dass eine Haftungsinanspruchnahme nicht erst ungebührlich lange Zeit nach Verwirklichung des haftungsrelevanten Verhaltens erfolgen soll; davon kann im vorliegenden Fall aber ohnehin keine Rede sein. Die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer betrifft das Jahr 2006, die Haftungsinanspruchnahme erfolgte mit Bescheid vom 20.6.2007. Dem auch im Zusammenhang mit der Ermessensübung vorgebrachten Einwand, dass der Berufungswerber am 25.9.2006 als Vertreter der Gesellschaft abberufen worden wäre, wurde ohnehin bereits durch eine Einschränkung der Haftung auf die vor diesem Zeitpunkt fällig gewesenen Abgaben Rechnung getragen. Dass der Berufungswerber nicht nur weisungsgebundener Dienstnehmer war, wurde ebenfalls bereits festgestellt. Andere Billigkeitsgründe, welche die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen und eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgebracht. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 1. Oktober 2008