



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WF, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 19. Dezember 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach der am 18. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 2.839.402,23 anstatt € 3.462.441,99 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 19. Dezember 2006 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der I-GmbH im Ausmaß von € 3.462.441,99 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrochenen Berufung beantragte der Bw, den Bescheid ersatzlos aufzuheben. In eventu lege der Bw auch das Rechtsmittel der Berufung gegen die ursprünglichen Haftungs- und Abgabenbescheide, mit denen der I-GmbH eine Kapitalertragsteuer in Höhe von € 1.740.842,90 und eine Körperschaftsteuer in Höhe von € 1.721.599,09 vorgeschrieben worden seien, und stelle den Antrag, diese Bescheide ebenfalls ersatzlos aufzuheben.

Mit Eingabe vom 30. März 2007 führte der Bw aus, dass gegen die Vorschreibung der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 in Höhe von insgesamt € 3.462.441,99 die Verjährung der Festsetzung und somit auch der Einhebung eingewendet werde.

Gemäß den Prüfungsfeststellungen bei der I-GmbH, auf die sich die Vorschreibung der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 beziehe, begründe sich die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer durch den Zufluss in Folge der Nichtanerkennung von getätigten Ausgaben in den Zeiträumen 1998 bis 2000. Der Kapitalertragsteuer-Anspruch entstehe gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 BAO am Ende des Jahres des Zuflusses. Da die zufließenden Beträge in den Jahren 1998 bis 2000 auch zugeflossen seien, verjähre das Recht auf Festsetzung der Abgaben für 1998 mit 31. Dezember 2003, der Abgaben für 1999 mit 31. Dezember 2004 und der Abgaben für 2000 mit 31. Dezember 2005.

Da die Festsetzungsverjährung der Kapitalertragsteuer mit Ende des Jahres des Zuflusses zu laufen beginne, sei mangels Unterbrechungshandlungen mit Ablauf des 31. Dezember 2005 vollständige Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Geltendmachung der persönlichen Haftung beim Bw im Dezember 2006 sei damit zu spät erfolgt und deswegen unzulässig (vgl. VwGH 13.9.2006, 2003/13/0012).

Ebenso entstehe der Abgabenanspruch bei der Körperschaftsteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde. Die Festsetzung betreffend den Bw innerhalb der 5-jährigen Verjährungsfrist hätte somit bis spätestens 31. Dezember 2005 erfolgen müssen.

Gemäß dem angeführten VwGH-Erkenntnis sei die Geltendmachung der persönlichen Haftung zwar eine Maßnahme der Abgabeneinhebung und insoweit die Einhebungsverjährung zu beachten. Es sei aber laut VwGH-Erkenntnis bei der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer als Erhebungsformen der Einkommensteuer die Festsetzungsverjährung vorrangig zu beachten. Werde der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer-Anspruch nicht rechtzeitig geltend gemacht, so sei es dafür nach Eintritt der Festsetzungsverjährung zu spät.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2007 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte der Bw die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 18. Juni 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden keine ergänzenden Ausführungen zum Sachverhalt vorgebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen 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.

Unbestritten ist, dass dem Bw als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 9. Oktober 1997 bis 12. Juni 2001 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) spätestens mit der Eintragung der amtsweigigen Löschung ihrer Firma im Firmenbuch am 24. Mai 2006 fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) muss für das Haftungsverfahren von der Rechtsrichtigkeit der Vorschreibung der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer ebenso prüfunglos ausgegangen werden, wie von der Rechtsrichtigkeit der ihrem Entstehen zugrunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttung. Hinsichtlich der dadurch bewirkten Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG – binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der

Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Dass der Gesellschaft keine Mittel zur Entrichtung der übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw nicht behauptet. Vielmehr brachte der Bw auf Vorhalt vom 27. Oktober 2006 mit Eingabe vom 5. Dezember 2006 vor, dass aufgrund der Einnahmen sämtliche Ausgaben der Gesellschaft hätten bezahlt und ein entsprechender Gewinn hätte ausgewiesen werden können. Es seien vom Bw auch stets die Abgaben rechtzeitig bezahlt und keine anderen Zahlungen vorgezogen worden. Soweit dem Bw bekannt sei, habe es auch hinsichtlich der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerzahlungen keine Probleme seitens der Finanzbehörde gegeben.

Der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten zu ihrer Abstattung nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018) danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) somit maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216) grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend.

Die erstmalige Festsetzung der Körperschaftsteuer 1998 auf Grund der am 2. Dezember 1999 eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 1998 erfolgte mit Bescheid vom 26. Jänner 2000, die erstmalige Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 auf Grund der am 3. Jänner 2001 eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 1999 erfolgte mit Bescheid vom 16. März 2001 und die erstmalige Festsetzung der Körperschaftsteuer 2000 auf Grund der am 23. Jänner 2002 eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 2000 erfolgte mit Bescheid vom 24. Mai 2002. Aufgrund des Ausscheidens des Bw als Geschäftsführer vor der erstmaligen Festsetzung der Körperschaftsteuer 2000 kann ihm hinsichtlich dieser Abgabennachforderung in Höhe von € 623.039,76 nach der zuvor zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine schuldhafte Pflichtverletzung zum Vorwurf gemacht werden, zumal auch die Körperschaftsteuererklärung für 2000 nicht mehr vom Bw eingereicht wurde.

Die zu geringe Vorschreibung der Körperschaftsteuer 1998 und der Körperschaftsteuer 1999 mit Bescheiden vom 26. Jänner 2000 und 16. März 2001 erfolgte aufgrund der durch Einreichung unrichtiger Körperschaftsteuererklärungen bewirkten Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch den Bw. Da aufgrund dieser Pflichtverletzung die haftungsgegenständliche Körperschaftsteuer 1998 und 1999 nicht rechtzeitig bzw. nicht zu einer Zeit entrichtet wurden, zu der bei der GmbH dafür noch Geldmittel vorhanden waren, erfolgte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.5.1990, 89/13/0250) die Inanspruchnahme des Bw als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO zu Recht.

Der Einwand, dass das Recht auf Festsetzung der Abgaben für 1998 mit 31. Dezember 2003, der Abgaben für 1999 mit 31. Dezember 2004 und der Abgaben für 2000 mit 31. Dezember 2005 verjähre, da die zufließenden Beträge in den Jahren 1998 bis 2000 auch zugeflossen seien, übersieht, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben ohnehin mit Bescheiden vom 24. Mai 2002 festgesetzt wurden. Aufgrund der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides innerhalb von 5 Jahren nach Ergehen der Abgabenbescheide trat hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben auch nicht die Einhebungsverjährung ein.

Bezüglich des Vorbringens, dass es unmöglich sei, dass ein Rückstand von € 3,700.000,00 zu der Zeit, als der Bw Geschäftsführer gewesen sei, bei der Gesellschaft entstanden sein könne, und zum Eventalantrag betreffend die Aufhebung der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide vom 24. Mai 2002 ist zu bemerken, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen sind, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bw zur Haftung daher verwehrt ist, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Der Bw hat neben der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung ohnehin gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch berufen. Wird aber neben einer Berufung gegen den Haftungsbescheid eine - allenfalls auch mangelhafte - Berufung gegen den Abgabenanspruch erhoben, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt. Die Voraussetzungen für eine Verbindung der beiden Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren (§ 277 BAO) liegen in einem solchen Fall nicht vor (vgl. VwGH 10.9.1987, 86/13/0148).

Mit Eingabe vom 5. Dezember 2006 brachte der Bw weiters vor, dass er als Geschäftsführer weisungsgebunden durch den Eigentümer, der D aus P, vertreten durch JM und LQ, gewesen

sei. Die Geschäftstätigkeit sei durch die Gesellschafterin D aus P auch für die I-GmbH durchgeführt worden. Die Aufgabe des Bw in Österreich habe in der Wahrnehmung der Pflichten als gewerberechtlicher Geschäftsführer und in der Signierung der Bilanzen bzw. Steuererklärungen bestanden. In die aktive Geschäftstätigkeit der Gesellschaft sei der Bw nicht involviert gewesen. Neben der Gesellschafterin habe es noch zwei weitere Firmen gegeben, die TT und die GL, die Leistungen an die I-GmbH erbracht hätten, die dann an Kunden ausschließlich im Ausland weiterverrechnet worden seien. In Österreich habe nur das Verbindungsbüro bestanden und seien hier nur Büroarbeiten im kleineren Umfang durchgeführt worden.

Während seiner Geschäftsführertätigkeit seien dem Bw, soweit ihm überhaupt Informationen über die Geschäfte im Ausland zugekommen seien, keine solchen vorgelegen, aus denen für ihn erkennbar gewesen sei, dass eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten eingetreten sei. Während seiner Geschäftsführerzeit seien von der Gesellschaft alle Meldungen an Umsatzsteuer und Steuererklärungen rechtzeitig abgegeben worden und die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer auch entsprechend zeitgerecht bezahlt worden.

Dem Einwand, dass die Gesellschaft vom Eigentümer tatsächlich geleitet worden sei bzw. der Bw als Geschäftsführer weisungsgebunden gewesen sei, ist zu entgegnen, dass es sich hier nicht um eine rechtliche, jedenfalls nicht um eine Dritten gegenüber rechtlich wirksame Beschränkung handelt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1992, 92/17/0057), hat ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden. Auch binden im Innenverhältnis erteilte Weisungen den Geschäftsführer insoweit nicht, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt aber auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere auch den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Die mangelnde Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der Gesellschaft vermag daher ein fehlendes Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht zu begründen.

Zudem brachte der Bw mit Eingabe vom 5. Dezember 2006 vor, dass der Rückstand laut Vorhalt offensichtlich das Ergebnis einer Betriebsprüfung sei, die zu einem Zeitpunkt begonnen habe, zu dem der Bw als Geschäftsführer bereits abberufen gewesen sei. Der Bw

habe daher über den Gang der Betriebsprüfung und über die Steuernachzahlungen keine Informationen mehr erhalten und nehme verwundert zur Kenntnis, dass es offensichtlich einen Rückstand von € 3.700.000,00 gebe. Aufgrund dieser Größenordnung könne der Bw dazu nur festhalten, dass es unmöglich sei, dass dieser Rückstand zu der Zeit, als der Bw Geschäftsführer gewesen sei, bei der Gesellschaft entstanden sein könne, da alle abgabenrechtlichen Pflichten, soweit sie dem Bw zur Kenntnis gebracht worden seien, auch eingehalten worden seien. Es liege vom Bw bestimmt kein schuldhaftes Verletzen von abgabenrechtlichen Pflichten vor, welches eine Haftungsanspruchnahme nach nunmehr über 5 Jahren rechtfertigen würde.

Der Umstand, dass der Bw im Betriebsprüfungsverfahren, welches der bescheidmäßigen Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben gegenüber der I-GmbH vorangegangen ist, nicht beigezogen worden ist, führt entgegen der Ansicht des Bw nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006) ebenfalls nicht zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, zumal Einwendungen gegen die bescheidmäßig festgesetzte Abgabe nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem mit Berufung gegen den Abgabenbescheid (§ 248 BAO) in Gang zu setzenden Verfahren vorzubringen sind. Auch der Umstand, dass ein Geschäftsführer später als Geschäftsführer ausscheidet, entbindet ihn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.12.1997, 93/17/0405) nicht von dieser Haftung.

Sofern der Bw mit dem Vorbringen in der Eingabe vom 5. Dezember 2006, dass er aufgrund seines Jobverlustes seit mehreren Jahren von der Notstandshilfe abhängig sei und kein Einkommen beziehe, er verschiedene Programme vom AMS besucht habe und aufgrund seines Alters laut AMS eigentlich nicht mehr als Dienstnehmer vermittelbar sei und weder über Vermögenswerte (Lebensversicherung, Pkw, Bausparvertrag) noch über Geldforderungen noch über Grundbesitz verfüge, eine Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung bei ihm vorbringt, ist dem zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053) der bloße Hinweis auf die Einkommenssituation einen Ermessensfehler der Behörde nicht aufzuzeigen vermag. Laut Firmenbuchauszug war der Bw einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebbracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon

ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw für die laut Rückstandsaufgliederung vom 17. Juni 2010 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der I-GmbH im Ausmaß von € 2.839.402,23 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Juni 2010