



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Schüßling, Kofler & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Körperschaftsteuer 1982: € 43.518,31 (S 598.825),

Körperschaftsteuer 1983: € 66.574,86 (S 916.090),

Körperschaftsteuer 1985: € 36.231,40 (S 498.555)

Kapitalertragsteuer 1982: € 4.571,47 (S 62.905)

Kapitalertragsteuer 1983: € 33.829,28 (S 465.501)

Kapitalertragsteuer 1985: € 10.326,52 (S 142.096)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, der mit Notariatsakt vom 6. November 1981 100 % der Geschäftsanteile der T-GmbH erworben hat, ist seit dem 16. November 1982 deren alleiniger Geschäftsführer. In der Zeit vom 4. September 1987 bis 19. November 1987 war RP als weiterer Geschäftsführer ebenfalls zur selbständigen Vertretung der Gesellschaft befugt.

Mit dem Bescheid vom 16. November 1999 zog das Finanzamt den Berufungswerber zur Haftung gemäß den §§ 9 und 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der T-GmbH (betreffend Körperschaftsteuer 1982, 1983, 1985, 1997 und 1998, Kapitalertragsteuer 1982, 1983 und 1985 sowie Aussetzungszinsen 1997, 1998 und 1999) heran. Dies mit der Begründung, dass der Berufungswerber als Vertreter der T-GmbH für die Abgabentrückstellung Sorge zu tragen gehabt hätte. Aufgrund der Aktenlage sei bis zu Beweis des Gegenteils davon auszugehen, dass der Berufungswerber diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Die Haftung sei geltend gemacht worden, weil Einbringungsmaßnahmen bei der T-GmbH erfolglos geblieben seien.

In der fristgerechten Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde im Wesentlichen eingewendet, dass bei der T-GmbH eine Betriebsprüfung umfassend die Jahre 1982 bis 1984 durchgeführt worden sei, deren Ergebnis dem Berufungswerber erstmals mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 22. April 1988 zur Kenntnis gebracht worden sei. Die hieraus resultierende Steuernachforderung (2.757.229 S) habe zu einer Überschuldung der Gesellschaft geführt. Ihr Negativvermögen habe zum 31. Dezember 1988 fast 2,9 Mio. S betragen. Bereits zu diesem Zeitpunkt seien die für die Abgabentrückstellung erforderlichen Mittel "schuldlos nicht vorhanden" gewesen. In weiterer Folge habe sich die wirtschaftliche Situation der T-GmbH von Jahr zu Jahr verschlechtert, weil der Markt, auf dem sie tätig gewesen sei, total zusammengebrochen sei. Aufgrund der "damaligen und heutigen" Vermögenslosigkeit der Gesellschaft sei dem Berufungswerber keine schuldhafte Verletzung der Abgabenzahlungspflicht vorwerfbar. Im Übrigen sei bereits "Haftungsverjährung" gemäß § 224 Abs. 3 und § 209 Abs. 3 BAO eingetreten.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2001 teilweise Folge, indem es von einer Haftungsanspruchnahme für die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1982 und 1983 mit der Begründung absah, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO eingetreten sei. Die erstmalige Geltendmachung dieser Abgabenansprüche anlässlich der Erlassung des bekämpften Haftungsbescheides sei gemäß § 224 Abs. 3 BAO unzulässig gewesen. Zur Haftungsanspruchnahme für die übrigen Abgaben und Nebenansprüche führte das Finanzamt aus, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der T-GmbH für die Abgabenschulden der Gesellschaft insoweit hafte, als eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall bestünde. Dabei habe der Berufungswerber darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Abgabentrichtung nicht möglich gewesen sei, widrigenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werde. Der Berufungswerber sei im Hinblick auf die behauptete Vermögenslosigkeit der T-GmbH ab dem Jahr 1988 zur Stellung eines Konkursantrages verpflichtet gewesen. Das Unterbleiben eines solchen Antrages rechtfertige entweder die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung, oder lasse darauf schließen, dass die T-GmbH im Jahr 1988 nicht zahlungsunfähig gewesen sei. Bezüglich der aushaftenden Kapitalertragsteuer sei die schuldhafte Pflichtverletzung darin gelegen, dass von den Gewinnausschüttungen der T-GmbH kein Steuerabzug vorgenommen worden sei. Die Behauptung, dass die Geldmittel der Gesellschaft hiezu nicht ausgereicht hätten, stelle keinen Rechtfertigungsgrund für die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer dar. Laut beiliegender Rückstandsauflgliederung beliefen sich die Steuerschulden der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides auf 5.250.985,20 S, welcher Betrag uneinbringlich sei.

Im Vorlageantrag vertrat der Berufungswerber weiterhin die Ansicht, dass seine Haftungsanspruchnahme nach § 224 Abs. 3 BAO unzulässig sei. Gemäß § 209 BAO sei die Bemessungsverjährung "bei allen im Haftungsbescheid angeführten Beträgen grundsätzlich abgelaufen, wodurch kein Haftungsanspruch möglich ist". Deshalb käme nach § 212a Abs. 9 lit. b BAO auch keine Haftung für die Aussetzungszinsen in Betracht. An Körperschaftsteuer für 1997 und 1998 seien jeweils 15.000 S entrichtet worden, sodass "keine Bemessungsgrundlage bleibt". Die T-GmbH habe bis zur Bekanntgabe der aus der Betriebsprüfung resultierenden Steuernachforderung gegen Ende Juni 1988 über ein - wenn auch geringes - Eigenkapital verfügt, sodass bis zu diesem Zeitpunkt keine Überschuldung gegeben gewesen sei. Die später eingetretene Überschuldung sei ausschließlich auf diese Abgabennachforderung zurückzuführen, welche in einem mehr als zehn Jahre andauernden Rechtsmittel- und Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft worden sei. Da die Steuerschuld wäh-

rend dieses Zeitraumes nicht festgestanden habe, seien die Voraussetzungen für die Einleitung eines Konkursverfahrens im Jahr 1988 nicht gegeben gewesen. Im Jahresabschluss der T-GmbH zum 31. Dezember 1988 seien Aktiva von rund 425.000 S und Passiva von rund 104.000 S (ohne Steuerschulden) ausgewiesen. Nach Verrechnung der in den sonstigen Forderungen enthaltenen Steuerguthaben mit den gegenständlichen Steuerschulden verbliebe ein "echter" Vermögenswert von rund 192.000 S. Bei einer Konkursöffnung im Jahr 1988 wäre mit einer Konkursquote von maximal 24.000 S zu rechnen gewesen, der allerdings wesentlich höhere Verfahrenskosten gegenübergestanden wären. Da auch bei einer Konkursabweisung mangels Kostendeckung für die Abgabenbehörde "nichts zu gewinnen" gewesen wäre, könne dem Berufungswerber keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden. Die Schlussfolgerung des Finanzamtes, die T-GmbH sei trotz der Steuervorschreibung von rund 2,7 Mio. S nicht zahlungsunfähig geworden, sei unzutreffend. Da das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung von einer Haftungsinanspruchnahme für die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1982 und 1983 abgesehen habe, und die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1985 erst mit Bescheiden vom 24. November 1993 (richtig: 25. November 1993) bzw. 30. November 1993 vorgeschrieben worden sei, sei die Nichteröffnung eines Konkursverfahrens im Jahr 1988 für die Frage der Einbringlichkeit der Abgaben bedeutungslos. Was die Haftung für die Kapitalertragsteuer 1985 betreffe, so werde nach wie vor bestritten, dass dem Berufungswerber von der verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit den vom Finanzamt nicht als Betriebsausgaben anerkannten Provisionszahlungen an einen ausländischen Vertreter ein Vorteil oder Geldbetrag zugekommen sei. Da keine Ausschüttung erfolgt sei, habe auch kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen werden können. Abgesehen davon sei eine verdeckte Gewinnausschüttung erst mit dem Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 24. November 1993 (richtig: 25. November 1993) unterstellt worden, zu welchem Zeitpunkt die T-GmbH bereits vermögenslos gewesen sei.

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 ebenso wie das Finanzamt, 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 gemäß § 198 Abs. 1 BAO gegenüber der T-GmbH am 22. Juni 1988 bzw.

30. November 1993 erlassenen Körperschaftsteuerbescheide für 1982, 1983 und 1985 sowie durch die gegenüber der Gesellschaft am 21. Juni 1988 bzw. 25. November 1993 (innerhalb der Frist des § 224 Abs. 3 BAO) erlassenen Haftungs- und Zahlungsbescheide für Kapitalertragsteuer der Jahre 1982, 1983 und 1985.

Unzutreffend ist auch die Beurteilung, wonach der Erlassung des Haftungsbescheides § 209 Abs. 3 BAO entgegenstünde. Nach der mit Ablauf des 17. Juli 1987 in Kraft getretenen Neufassung dieser Bestimmung durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 1987, BGBl. Nr. 312, verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches. Durch die so genannte absolute Verjährung wird daher nur das Recht auf Festsetzung, nicht jedoch auch das Recht auf Einhebung und zwangsweise Einbringung von Abgaben beschränkt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 209, Tz. 37; Stoll, BAO, 2201). Für die Frage der Anwendbarkeit dieser BAO-Novelle auf den Berufungsfall ist zwar der Grundsatz zu beachten, dass nur die nach dem Inkrafttreten eines Gesetzes verwirklichten Sachverhalte nach dem neuen Gesetz zu beurteilen sind (vgl. zB VwGH 8. 6. 1994, 92/13/0155). Der hier maßgebliche Sachverhalt besteht aber in der Tatsache der Erlassung des Haftungsbescheides. Da dieser Bescheid nach dem Inkrafttreten der Neufassung des § 209 Abs. 3 BAO ergangen ist, war diese auf den Berufungsfall anzuwenden. Damit unterlag die Geltendmachung der Haftung für die Körperschaftsteuer 1982 und 1983 sowie die Kapitalertragsteuer 1982, 1983 und 1985, hinsichtlich derer der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 und 3 BAO entstanden ist, als Maßnahme der Abgabeneinhebung nicht der absoluten Verjährung. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1985 stellte sich diese Frage von vornherein nicht, weil zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides noch nicht fünfzehn Jahre seit der Entstehung des Abgabenanspruches (mit Ablauf des Jahres 1985) vergangen waren.

Mit den obigen Körperschaftsteuerbescheiden für 1982, 1983 und 1985 (Ausfertigungsdatum 22. Juni 1988 bzw. 30. November 1993) sowie Haftungs- und Zahlungsbescheiden für Kapitalertragsteuer der Jahre 1982, 1983 und 1985 (Ausfertigungsdatum 21. Juni 1988 bzw. 25. November 1993) wurden die gegenständlichen Abgabenansprüche gegenüber der primärschuldnerischen T-GmbH vor dem Eintritt der Bemessungsverjährung bzw. innerhalb der Frist des § 224 Abs. 3 BAO geltend gemacht. 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 Zahlungsverleichterung 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.

Nach § 210 Abs. 1 BAO werden Abgaben unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des Abgabenbescheides fällig. Die Fälligkeit eines durch Haftungs- und Zahlungsbescheid nach § 224 Abs. 3 BAO erstmals geltend gemachten Abgabenanspruches (hier: Kapitalertragsteuer 1982, 1983 und 1985) richtet sich nach der gemäß § 224 Abs. 1 zu setzenden Zahlungsfrist (vgl. VwGH 18. 10. 1995, 91/13/0037, 91/13/0038).

Wie den Körperschaftsteuerbescheiden vom 22. Juni 1988 und 30. November 1993 zu entnehmen ist, war die Körperschaftsteuer für 1982 und 1983 am 29. Juli 1988, die Körperschaftsteuer für 1985 am 7. Jänner 1994 fällig. Die mit den Haftungs- und Zahlungsbescheiden vom 21. Juni 1988 vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für 1982 und 1983 war laut Lastschriftanzeigen am 25. Juli 1988 fällig. Fälligkeitstermin der mit dem Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 25. November 1993 festgesetzten Kapitalertragsteuer für 1985 war der 3. Jänner 1994.

Die Frist für die Verjährung des Einhebungsrechtes bezüglich der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für 1985 begann gemäß § 238 Abs. 1 BAO am 1. Jänner 1995 zu laufen. Der Haftungsbescheid vom 16. November 1999 wurde daher innerhalb der (durch die Verfügung der Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben mit Bescheid vom 24. 1. 1994 gehemmten) Einhebungsverjährungsfrist erlassen.

Die Frist für die Verjährung des Einhebungsrechtes bezüglich der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für 1982 und 1983 begann am 1. Jänner 1989 und wäre mit Ablauf des 31. Dezember 1993 abgelaufen, wenn sie nicht nach § 238 Abs. 3 lit. b BAO gehemmt worden wäre. Dazu ist festzustellen, dass die T-GmbH mit Schreiben vom 1. August 1988 die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO der berufsverfangenen Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1982 und 1983 beantragte, welche das Finanzamt mit Bescheid vom 14. Dezember 1988 bewilligte. Die damit verbundene Wirkung der Hemmung der Einhebungsverjährungsfrist war bis zur Ablaufverfügung mit Bescheid vom 17. Juli 1997 gegeben. Zwar wurde der Ablauf der Aussetzung mit der Berufungsentscheidung der FLD für Tirol vom 17. November 1997, Zl. RV 102-05/03/97, rückwirkend mit 22. März 1993 verfügt, weil der Ablauf gemäß § 212a Abs. 5 lit. b BAO schon anlässlich der Beendigung der der Aussetzung zugrunde liegenden Berufungsverfahren auszusprechen gewesen wäre (siehe Berufungsentscheidungen vom 22. März 1993, Zl. 30.168-3/93, und 26. April 1993, Zl. 40.040-4/91). Die Hemmung gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO richtet sich aber nach der tatsächlichen Dauer der Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben, und nicht danach, wann das Finanzamt den Ablauf der Aussetzung von Gesetzes wegen zu verfügen gehabt hätte. Die Hemmungswirkung war de facto bis zur Ablaufverfügung vom 17. Juli 1997 gegeben, auch wenn der Spruch dieses Bescheides (im Hinblick auf die Bemessung der Aussetzungszinsen) nachträglich abgeändert wurde. Somit wurde mit dem Haftungsbescheid vom 16. November 1999 auch die Haftung hinsichtlich der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für 1982 und 1983 innerhalb der - im Ausmaß des Zeitraumes ab der Wirksamkeit der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung (14. Dezember 1988) und der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung (17. Juli 1997) verlängerten - Einhebungsverjährungsfrist geltend gemacht. Die der Berufungsvorentscheidung zugrunde liegende gegenteilige Rechtsansicht, an die die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen ihrer Änderungsbefugnis nach § 289 Abs. 2 BAO nicht gebunden ist, erweist sich daher als verfehlt.

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 im haftungsgegenständlichen Zeitraum alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der T-GmbH war. Weiters steht außer Streit, dass die Abgaben aufgrund der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft uneinbringlich sind.

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. zB VwGH 17. 10. 2001, 2001/13/0127).

Dem Berufungswerber ist zunächst einzuräumen, dass die T-GmbH den Textilhandel Ende 1985 eingestellt und seither keine Umsätze aus einer operativen Geschäftstätigkeit mehr erzielt hat. Den vorliegenden Jahresabschlüssen für 1997 bis 1999 ist zu entnehmen, dass die Gesellschaft bereits vermögenslos war, als die Körperschaftsteuer für 1997 bis 1998 und die (mit Bescheiden vom 5. Dezember 1997, 23. Februar 1998, 12. Jänner 1999 und 26. April 1999 festgesetzten) Aussetzungszinsen für 1997 bis 1999 zu entrichten gewesen wären. Der Gesellschaft standen zu den Fälligkeitsterminen 19. Mai 1999 (Körperschaftsteuer 1997), 16. November 1998 (Körperschaftsteuer 1998), 25. August 1997 bzw. 15. Jänner 1998 (Aussetzungszinsen 1997), 2. April 1998 (Aussetzungszinsen 1998) und 19. Februar 1999 bzw. 26. Februar 1999 bzw. 4. April 1999 (Aussetzungszinsen 1999) keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung. Den Berufungswerber trifft daher an der Nichtentrichtung dieser Abgaben und Nebengebühren kein Verschulden. Zwar ist der Aussetzungszinsenanspruch laufend während jener Zeit entstanden, in der der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wurde. Doch kann nicht davon ausgegangen werden, dass den Berufungswerber schon seinerzeit die Pflicht getroffen habe, für den Fall der Erfolglosigkeit der der Aussetzungsbewilligung zugrunde liegenden Berufungen entsprechend Vorsorge zu treffen. Von einer Haftungsinanspruchnahme war daher insoweit abzusehen.

Weiters ist dem Berufungswerber zuzugestehen, dass es sich bei den Pflichten, deren Verletzung eine der Voraussetzungen für die Haftung des Vertreters ist, nur um abgabenrechtliche Verpflichtungen handelt. Die Pflicht, einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das

Vermögen des Vertretenen zu stellen, zählt nicht dazu (vgl. VwGH 17. 8. 1998, 97/17/0096). Da die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung die Haftungsanspruchnahme nicht rechtfertigen, erübrigt sich ein näheres Eingehen auf die Frage des (Nicht)-Vorliegens der Voraussetzungen für eine Konkursöffnung im Jahr 1988. Ob und in welcher Höhe die Steuerschulden der T-GmbH einbringlich gewesen wären, wenn der Berufungswerber damals einen Konkursantrag gestellt hätte, ist für die Beurteilung des Streitfalles ebenfalls bedeutungslos.

Das Vorbringen im Vorlageantrag, dem Berufungswerber sei deshalb kein Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vorzuwerfen, weil die T-GmbH tatsächlich keine verdeckten Gewinnausschüttungen vorgenommen habe, richtet sich letztlich gegen die Rechtmäßigkeit der gegenüber der Gesellschaft erlassenen Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer, denen eine gegenteilige Rechtsansicht zugrunde liegt. Diese Einwendungen sind aber nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden gemäß § 248 BAO ermöglichte Berufung gegen den Abgabeananspruch geltend zu machen. Im Haftungsverfahren ist die Behörde an die dem Haftungsbescheid vorangegangenen Abgabenbescheide bzw. Haftungs- und Zahlungsbescheide gebunden und hat sich die Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten. Für eine Beurteilung der (Vor)-Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabeananspruch gegeben ist, bleibt daher im Haftungsverfahren kein Raum (vgl. zB VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0142).

Vorliegendenfalls wurde über die Abgabeanprüche mit den Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 22. März 1993, Zl. 30.168-3/93, 27. November 1998, GZ. RV 56/1-T7/98, und 14. April 1999, Zl. RV 163/1-T6/98, abgesprochen. Im Haftungsverfahren muss daher von der Rechtsrichtigkeit der betreffenden Steuervorschreibungen ebenso ausgegangen werden, wie von der Rechtsrichtigkeit der ihrem Entstehen zugrunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttungen. Demnach ist der Steuerrückstand darauf zurückzuführen, dass der Berufungswerber als Vertreter der T-GmbH Provisionszahlungen sowohl an nicht existente Personen als auch an eine Person geltend gemacht hat, die die Leistung, für welche die als Aufwand verbuchten Provisionen gezahlt worden sein sollen, nicht erbracht hat. Durch dieses dem Berufungswerber als alleinigem Geschäftsführer zuzurechnende - zumindest bedingt vorsätzliche - Verhalten wurden die tatsächlichen Betriebsergebnisse und Kapitalerträge der Besteuerung entzogen. Der Berufungswerber verhielt sich pflichtwidrig, indem er als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizierende Zuwendungen als Betriebsausgaben behandelte, ohne dass ihm eine vertretbare Rechtsansicht zugute gehalten werden könnte. Er reichte unrichtige Steuererklärungen ein, wodurch der für

das Entstehen der Steuerschulden maßgebliche Sachverhalt erst bei einer mehrere Jahre später durchgeführten Betriebsprüfung aufgeklärt werden konnte. Schließlich unterließ es der Berufungswerber zu der Zeit, als ihm dies noch möglich gewesen wäre, die von der T-GmbH abzuführende Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Dem Standpunkt des Berufungswerbers, an der Uneinbringlichkeit der Abgaben treffe ihn kein Verschulden, weil die T-GmbH zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide, mit denen diese Abgaben vorgeschrieben wurden, mittellos gewesen sei, kann nicht gefolgt werden. Denn wenn der Abgabenausfall dadurch verursacht wurde, dass der Berufungswerber mit seinem Verhalten eine Steuerverkürzung herbeiführte bzw. eine solche zumindest in Kauf nahm, dann kann sich aus haftungsrechtlicher Sicht der Zeitpunkt, zu dem die sich als Folge dieses Verhaltens ergebende Kapitalertragsteuer abzuführen war, nicht erst auf Grund der Bescheide ergeben, mit denen die T-GmbH zur Haftung und Zahlung herangezogen wurde. Vielmehr bestimmt sich in einem solchen Fall der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob die T-GmbH die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte und den Berufungswerber die Abgabenzahlungspflicht traf, danach, wann die von der T-GmbH selbst zu berechnende Kapitalertragsteuer bei ordnungsgemäßer Einbehaltung abzuführen gewesen wäre (vgl. VwGH 10. 11. 1993, 91/13/0181). Dabei steht dem Berufungswerber der Einwand, zur Abfuhr dieser Abgabe seien keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden, im Hinblick auf die Natur der Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung, die sich für den Berufungsfall aus den §§ 95 und 96 des Einkommensteuergesetzes 1972 ergibt, nicht offen (vgl. zB VwGH 18. 10. 1995, 91/13/0037; VwGH 23. 1. 1997, 95/15/0121). Für die bescheidmäßig festgesetzte Körperschaftsteuer ist hingegen die erstmalige Abgabenfestsetzung und nicht erst die Nachforderung aufgrund der Betriebsprüfung entscheidend (vgl. VwGH 21. 5. 1992, 88/17/0216).

Nun wurde weder in der Berufung noch im Vorlageantrag behauptet, dass die vom Berufungswerber vertretene T-GmbH im Zeitpunkt der erstmaligen Abgabenfestsetzung mit Bescheiden vom 24. Juli 1984 (Körperschaftsteuer 1982), 31. Mai 1985 (Körperschaftsteuer 1983) und 27. April 1987 (Körperschaftsteuer 1985) mittellos gewesen sei. Die Überschuldung der Gesellschaft trat - der eigenen Darstellung des Berufungswerbers zufolge - erst zu dem Zeitpunkt ein, als die aus der Betriebsprüfung resultierenden Abgabennachforderungen (mit den Bescheiden vom 21. Juni 1988 und 22. Juni 1988) zur Vorschreibung gelangten. Für die Annahme, die für die Entrichtung der Körperschaftsteuer erforderlichen Mittel seien bereits zu einem früheren Zeitpunkt nicht vorhanden gewesen, besteht kein Anhaltspunkt.

Die erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Juli 2003 aufgestellte Behauptung, die Gesellschaft sei bereits zu Beginn des Jahres 1985 vermögenslos gewesen, widerspricht der

Aktenlage. Zum einen erzielte die T-GmbH aus ihren Handelsgeschäften Umsätze von rund 7 Mio. S (1982), 21,7 Mio. S (1983), 4,6 Mio. S (1984) und knapp 14 Mio. S (1985), wobei die Gründe, aus denen der Berufungswerber nicht in der Lage war, die Abgaben aus den solcherart erwirtschafteten Mitteln zu entrichten, nicht dargelegt wurden. Zum anderen ist den vorliegenden Jahresabschlüssen zu entnehmen, dass die T-GmbH am 31. Dezember 1985 über ein Bankguthaben von fast 2,9 Mio. S verfügte, dem Lieferantenverbindlichkeiten von rund 2 Mio. S gegenüberstanden. Der Umstand, dass im Jahresabschluss 1996 keine Lieferantenschulden (und auch keine nennenswerten sonstigen Verbindlichkeiten) mehr ausgewiesen sind, rechtfertigt den Schluss, dass diese von der T-GmbH zur Gänze beglichen wurden. Die noch in den Jahren 1987 und 1988 vorhandenen restlichen Bankguthaben (und Kassenbestände) wurden offenbar ebenfalls zur Befriedigung anderer Gläubiger verwendet. Auf die im Jahr 1988 geleistete Honoraranzahlung an den steuerlichen Vertreter (80.000 S) wird beispielsweise hingewiesen. Soweit im obigen Schreiben mit dem Verlustvortrag laut Prüferbilanz zum 31. Dezember 1984 (2.462.429,12 S) argumentiert wird, ergeben sich aus der Überschuldung der T-GmbH als Folge der im Jahr 1988 entstandenen Steuerbelastung keine Rückschlüsse auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft zu den aus haftungsrechtlicher Sicht maßgeblichen Zeitpunkten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung, sondern der Berufungswerber das Fehlen dieser Mittel nachzuweisen hatte. Dieser Nachweis wurde nicht erbracht. Der Auffassung des Berufungswerbers, die von ihm behaupteten Umstände seien geeignet, die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung zu widerlegen, konnte aus den geschilderten Gründen nicht gefolgt werden. Wenn schuldhaft nicht entrichtete Abgaben in der Folge uneinbringlich werden - davon war im Berufungsfall auszugehen -, werden der Rechtswidrigkeitszusammenhang und die Verursachung des Abgabenausfalles durch die Pflichtverletzung vermutet. Der Berufungswerber hat letztlich nichts vorgetragen, was diese Vermutung entkräftet.

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 "berechtigter 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 (ist) alleiniger Geschäftsführer der T-GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Aus der Bestreitung des Abgabeananspruches im Haftungsverfahren ergibt sich kein Unbilligkeitsgrund.

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 1999 erlassen wurde. Wie bereits erwähnt, wurde der dem Abgabenrückstand zugrunde liegende Sachverhalt erst bei einer im Jahr 1986 begonnenen Betriebsprüfung festgestellt, die aufgrund der umfangreichen, sich auch auf das Ausland erstreckenden Ermittlungen erst im April 1988 abgeschlossen werden konnte. Die im Anschluss daran erlassenen Abgabenbescheide wurden von der T-GmbH mit Berufung bekämpft. In weiterer Folge erhob die T-GmbH gegen die Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 23. März 1993, Zl. 30.168-3/93, und 26. April 1993, Zl. 40.040-4/91, mit denen über die Körperschaftsteuer sowie Haftung- und Zahlung für Kapitalertragsteuer 1982 bis 1983 abgesprochen wurde, Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Da der Ausgang dieses Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung- und Zahlung für Kapitalertragsteuer 1985 war, wurde die Entscheidung hierüber im Februar 1994 gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Diese Berufung wurde nach dem Ergehen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 28. Oktober 1997, Zl. 93/14/0073, mit den Berufungsentscheidungen der FLD für Tirol vom 27. November 1998, GZ. RV 56/1-T7/98, und 14. April 1999, GZ. RV 163/1-T6/98, erledigt. Zwischenzeitig war von der T-GmbH die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1982 und 1983 beantragt worden, welche im Instanzenzug nicht bewilligt wurde (vgl. Berufungsentscheidung der FLD für Tirol vom 10. Juni 1998, GZ RV 40/1-T5/98, und das hiezu ergangene VwGH-Erkenntnis vom 17. Dezember 2001, Zl. 98/14/0140). Die Einhebung der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für 1982 und 1983 war aufgrund des Aussetzungsantrages der T-GmbH vom 1. August 1988 bis zur Ablaufverfügung vom 10. Juli 1997 ausgesetzt. Die am 27. Dezember 1993 beantragte Aussetzung der Einhebung der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für 1985 war bis 12. Jänner 1999 aufrecht. Während der Zeit des dadurch von der Primärschuldnerin erwirkten Zahlungsaufschubes war die Erlassung eines Haftungsbescheides unzulässig (vgl. Ritz,

BAO-Kommentar², § 224, Tz. 5). Aufgrund der Hemmung der Einbringung, welche bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe der Bescheide über den Ablauf der Aussetzung bestehen blieb (§ 230 Abs. 2 iVm § 212a Abs. 7 BAO), durften gegenüber der T-GmbH keine Einhebungsmaßnahmen gesetzt werden.

Die Aussetzung der Einhebung dient der faktischen Effizienz von Berufungen. Das berechnigte Interesse der Primärschuldnerin, nicht einseitig mit den Folgen einer potenziell rechtswidrigen Abgabenvorschreibung bis zur Erledigung der betreffenden Rechtsmittel belastet zu werden, vermag aber die Rechtsposition des Abgabengläubigers nicht etwa in der Weise zu beeinträchtigen, dass diesem die Geltendmachung der Haftung auch nach dem Ablauf der Aussetzung der Einhebung verwehrt wäre. Die gegenüber der Primärschuldnerin bewilligte Aussetzung der Einhebung kann dem Berufungswerber als potenziell Haftungspflichtigem nicht in der Weise zugute kommen, dass seine Haftungsinanspruchnahme unzumutbar erschiene, weil die Hauptschuldnerin mit ihrem Rechtsstandpunkt im Abgabungsverfahren nicht durchgedrungen ist. Vom Sicherungsgedanken des Abgabengläubigers durch die Haftungsbestimmungen her kann sich eine solche Unzumutbarkeit selbst dann nicht ergeben, wenn die Abgabeneinhebung infolge der Dauer der ihr zugrunde liegenden Berufungsverfahren über einen längeren Zeitraum hinweg ausgesetzt blieb. Dass der Haftungsbescheid im Berufungsfall erst lange nach dem Entstehen des Abgabenspruches erging, folgt aus dem Gesetz selbst. Eine Unbilligkeit ergibt sich hieraus nicht. Schließlich wäre es auch nicht zu rechtfertigen, wenn der grundsätzlich nicht vorhersehbare Zeitpunkt der Beendigung des einem Haftungsverfahren vorangegangenen Abgabenrechtsmittelverfahrens als ausschlaggebendes Kriterium für eine Ermessensübung zugunsten des Haftungspflichtigen zu werten wäre. Würde dies doch zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung zur Haftung in jenen Fällen führen, in denen der Abgabenspruch unbekämpft bleibt. Der Begrenzung der Durchsetzbarkeit des Abgabenspruches im Interesse der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens dient die Verjährung.

Zwar hätte das Finanzamt den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1982 und 1983 nicht erst im Jahr 1997, sondern bereits anlässlich des Ergehens der erwähnten Berufungsentscheidungen vom 22. März 1993 und 26. April 1993 zu verfügen gehabt. Außer Streit steht aber, dass die T-GmbH schon im Jahr 1993 (nahezu) vermögenslos war. Wie dem Jahresabschluss 1993 zu entnehmen ist, verfügte die Gesellschaft zu dieser Zeit noch über ein Aktivvermögen von 116.101,45 S, das im Wesentlichen aus einer Forderung auf Einzahlung der ausstehenden Stammeinlage in Höhe von 67.000 S und einem Kassenbestand bzw. Bankguthaben von insgesamt 41.601,45 S bestand. Da nicht auszu-

schließen ist, dass die Steuerschulden bei der T-GmbH insoweit einbringlich gewesen wären, wenn die Hemmung der Einbringung im Jahr 1993 beendet und auf diese Vermögenswerte Exekution geführt worden wäre, erscheint die Haftungsinanspruchnahme im Betrag von 116.101,45 S (8.437,42 €) nicht gerechtfertigt. Die Haftung für die derzeit noch offene Kapitalertragsteuer 1982 (13.008,89 €) vermindert sich daher auf 4.571,47 €.

Hinsichtlich der übrigen Steuerschulden kommt dem Umstand, dass das Finanzamt aufgrund der bis zum Jahr 1997 aufrechten Aussetzung der Einhebung keine exekutiven Maßnahmen setzte, keine streitentscheidende Bedeutung zu, weil Exekutionsmaßnahmen – über den genannten Umfang hinaus - im Hinblick auf die Vermögenslage der T-GmbH erfolglos geblieben wären. Da insoweit kein Mitverschulden des Finanzamtes an der Uneinbringlichkeit der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für 1982 bis 1983 feststellbar ist - zwischen der Säumigkeit bei der Beendigung der Einbringungshemmung und der Uneinbringlichkeit dieser Abgaben besteht keine Kausalität, weil diese Abgaben bei der Primärschuldnerin auch ohne diese Säumnis uneinbringlich gewesen wären - erweist sich die Haftungsinanspruchnahme auch für diese Steuerschulden nicht als ermessenswidrig (vgl. VwGH 7. 12. 2000, 97/16/0365).

Der Berufungswerber wies im Schreiben vom 25. Juli 2003 darauf hin, dass er persönlich vermögenslos sei und nur eine ASVG-Rente beziehe. Dazu wurde bei der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse am 3. November 1999 festgestellt, dass sich die monatlichen Pensionsbezüge auf rund 20.800 S belaufen. Da der Berufungswerber seinen eigenen Angaben zufolge keine Verbindlichkeiten (Miete, Kredite etc.) hat, erscheint die Einbringlichkeit der Haftungsschuld - gegebenenfalls in angemessenen Raten - gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 28. Oktober 2003