



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W., Gastronom, S., vertreten durch B., Wirtschaftstreuhänder, S., vom 22. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes S. -St., vertreten durch Mag. P., vom 6. Dezember 2004 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 5.345,38 eingeschränkt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt zog mit Bescheid vom 6. Dezember 2004 den Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. G. GmbH in Höhe von € 9.394,94 heran. Begründend wurde auf die Gesetzeslage verwiesen. Die Abgabenschuldigkeiten setzten sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	1994	2.881,33
Umsatzsteuer	1995	2.646,05
Umsatzsteuer	1996	161,41
Kapitalertragsteuer	1994	1.409,93
Kapitalertragsteuer	1995	1.201,06

Kapitalertragsteuer	1996	830,00
Körperschaftsteuer	4-6/1999	232,99
Zwangs- u. Ordnungsstrafe	2000	145,35
Säumniszuschlag	1999	68,92
	SUMME	9.394,94

Zuvor ersuchte das Finanzamt mit *Schreiben vom 25.2.2002* den Bw. um Bekanntgabe jener Gründe, aus welchen die Entrichtung dieser Abgaben nicht mehr erfolgt ist. Auf die besondere Nachweispflicht wurde hingewiesen.

Im Antwortschreiben vom 20.3.2002 führte der Bw. aus, dass die Gesellschaft seit Feber 1997 keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet habe und seither vermögenslos sei. Dem Geschäftsführer standen danach keine Mittel mehr zur Abdeckung des Abgabenrückstandes und zur Befriedigung der Gläubiger zu. Der Rückstand stamme aus der Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer des Jahres 1997 und basiere auf einer Betriebsprüfung im Jahre 1999. Zu diesem Zeitpunkt habe die Gesellschaft über keine finanziellen Mittel mehr verfügt. In der Berufung vom 22.12.2004 wies der Bw. nochmals auf die Entwicklung seit 1997 hin.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.4.2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und darauf hin, dass der Bw. als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft seinen abgabenrechtlichen Pflichten nicht entsprechend nachgekommen war und unvollständige bzw. unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht hätte. Daher hafte der Bw. für im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit nicht rechtzeitig entrichtete Abgaben.

Im Vorlageantrag führt der Bw. aus, dass in den Jahren 1994, 1995 und 1997 keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden waren. Aus den Jahresabschlüssen dieser drei Jahre ergebe sich eine laufende Überschuldung. Das Finanzamt sei gegenüber anderen Gläubigern ständig begünstigt worden. Der Rückstand sei ab 27.10.1998 von ATS 308.298,-- um ATS 296.016,-- reduziert worden. Am 30.1.2001 sei ein Finanzstrafverfahren gegen den Bw. eingestellt worden. Daraus ergebe sich, dass sämtliche Abgaben im Zuge der Betriebsprüfung zu Unrecht festgesetzt worden wären. Es müsste von Amtswegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens wegen des Hervorkommens neuer Tatsachen durchgeführt werden. Der Bw. sei dazu nicht mehr in der Lage gewesen, weil er seit 4.11.2000 nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft war. Bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens würde sich der Rückstand auf € 539,75 reduzieren. Dieser Betrag sei verjährt. Die Auszüge aus den Bilanzen der Jahre 1994 bis 1997 sowie der Einstellungsbescheid des Finanzstrafverfahrens wurden vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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 (§ 9 Abs. 1 BAO). Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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 (§ 80 Abs. 1 BAO).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Haftung eines Vertreters - im gegenständlichen Verfahren eines Vertreters einer juristischen Person - sind:

- Abgabeforderung(en) gegen den Vertretenen,
- die Stellung als Vertreter der juristischen Person,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung(en) beim Vertretenen,
- eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Gemäß § 238 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen *fünf* Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Nach Abs. 2 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 Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass der Berufungswerber im (haftungs-) gegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführer zum Kreis der Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO zählt und daher für die Abgaben der G. GmbH herangezogen werden kann. Weiters ergibt sich aus dem Akteninhalt, dass die Primärschuldnerin ihre

Abgabenschuldigkeiten weder zum Zeitpunkt deren Fälligkeiten entrichtet hat und diese uneinbringlich sind.

Der Bw. erhebt in seiner Berufung Einwände gegen die Richtigkeit der Abgabensfestsetzung und gegen das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1997. Er habe nach dem Hervorkommen neuer Tatsachen einen Antrag auf Wiederaufnahme nicht mehr stellen können, weil er seit 4.11.2000 nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft war und die Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde. Der tatsächliche Abgabenrückstand wäre um € 8.855,19 geringer.

Mit diesem Vorbringen ist der Bw. gemäß § 248 BAO auf das Abgabensfestsetzungsverfahren zu verweisen. Es ist nicht nachvollziehbar, warum der Bw. Einwendungen als verantwortlicher Geschäftsführer nicht bereits zeitnah im Zuge der Buch- und Betriebsprüfung im Jahre 1999 erhoben hat. Im Übrigen hat der Prüfer im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens im Jahr 1999 festgestellt, dass keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt wurden und hinsichtlich der Getränke "Schwarzeinkäufe" stattgefunden haben. Die Buchhaltung war mangelhaft geführt und mussten Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt werden (vgl. Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 30.12.1999, ABNr. 103084/99). Die Abgaben in Höhe von € 9.394,94 sind zufolge völliger Vermögenslosigkeit der GmbH für die Abgabenbehörde uneinbringlich geworden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters (Geschäftsführers), darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter (Geschäftsführer) schuldhaft seine Pflicht für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (siehe für viele das Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 99/13/0032, mwN). Der Vertreter (Geschäftsführer) haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2002/13/0218, mwN).

Im gegenständlichen Verfahren wäre eine Haftung des Berufungswerbers für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn der Primärschuldnerin überhaupt kein liquiden Mittel zur Tilgung zur Verfügung gestanden

wären, die offenen Schulden zu tilgen bzw. bei der Verteilung der zur Verfügung gestanden Mittel alle Gläubiger gleich behandelt worden wären (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Der Bw. bringt auch vor, er habe infolge Vermögens- und Mittellosigkeit nicht mehr für die Entrichtung der Abgaben sorgen können. Zum Beweis dafür legte er drei Auszüge aus den Jahresabschlüssen der Jahre 1994, 1995 und 1997 vor, aus welchen sich eine Überschuldung der Gesellschaft in Höhe von bis zu sieben Millionen Schilling ergibt. Die Überschuldung stieg im Zeitraum 1994 bis 1997 von ATS 5.503.000,-- auf ATS 7.108.000,--. Die Verbindlichkeiten betrugen zum 31.12.1997 ATS 7.397.675,30. Aufgrund der auszugsweise vorgelegten Bilanzen für 1994, 1995, 1997 und der Aktenlage steht fest, dass die Primärschuldnerin im maßgeblichen Zeitraum der Fälligkeit der Abgaben überschuldet war.

Fest steht aber auch, dass die Primärschuldnerin bis Feber 1997 ihren Geschäftsbetrieb aufrechterhalten hat und die Abgabenschuldigkeiten nicht in entsprechender Höhe vollständig ermittelt und abgeführt hat. Soweit der Bw. nun auf die auszugsweise vorgelegten Jahresabschlüsse hinweist, wird festgestellt, dass diese Unterlagen ohnehin mitsamt den Abgabenerklärungen beim Finanzamt eingereicht wurden (vgl. Körperschaftsteuerakt).

Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1994, 1995 und 1996 ergibt sich unzweifelhaft, dass die GmbH laufende betriebliche Aufwendungen (Löhne, Miete, Energiebezüge, Gerätemieten, Betriebsversicherungen, etc.) noch bezahlt hat, die Abgabenschuldigkeiten jedoch nicht mehr vollständig ermittelt und entrichtet wurden. Daraus lässt sich zumindest für die Abgaben des Zeitraumes 1994 bis 1995 schlüssig eine Ungleichbehandlung der Gläubiger ableiten. Es wurden nämlich jene Verbindlichkeiten entrichtet, die für den Erhalt des Betriebes notwendig waren. Gleichzeitig wurden die Abgaben nicht vollständig ermittelt und entrichtet.

Von einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten kann bei Begleichung von laufenden Betriebskosten und gleichzeitiger nicht vollständiger Bezahlung der Abgabenschulden keine Rede sein (siehe VwGH vom 28. Mai 1993, 93/17/0049 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 16. Oktober 1992, 91/17/0124). In diesem Fall haftet dann der Vertreter (Geschäftsführer) für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (siehe VwGH vom 29. Jänner 1993, 92/17/0042). Im Verwaltungsverfahren wurde der Beschwerdeführer ersucht (Schriftsatz vom 25.2.2002), etwa durch Erstellung einer Liquiditätsaufstellung seiner Nachweispflicht nachzukommen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten der GmbH vorhanden waren und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattgefunden hat (VwGH vom 13. April 2005, 2001/13/0190).

Der Berufungswerber ist dem Ersuchen insoweit nachgekommen, als er auszugsweise Bilanzen vorgelegt hat und den Nachweis erbracht hat, dass die Gesellschaft seit Feber 1997 keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet hat. Die Gesellschaft hat zwei Gastronomiebetriebe geführt und am 1. August 1997 das Inventar beider Lokale um ATS 400.000,-- und ATS 1,200.000,-- zzgl. 20% USt. verkauft.

Es mag nun entsprechend dem Berufungsvorbringen zutreffen, dass die Gesellschaft bereits seit 1997 überschuldet und vermögenslos war. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Geschäftsbetrieb in den Jahren 1994 bis 1996 aufrechterhalten wurde und laut Gewinn- und Verlustrechnung laufend notwendige Betriebskosten noch entrichtet wurden. Das Vorbringen, die Gesellschaft sei zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung (Ende 1999) vermögenslos gewesen und habe daher eine Entrichtung nicht mehr erfolgen können trifft zu.

Der *Zeitpunkt* für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist daher maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Maßgebend ist daher der *Zeitpunkt ihrer gesetzlichen Fälligkeit* und nicht der bescheidmäßigen Festsetzung.

Insoweit wirkt sich daher der Umstand der Vermögenslosigkeit in den Folgejahren für den Bw. hinsichtlich der nicht vollständig entrichteten Umsatzsteuer der Jahre 1994 und 1995 nicht aus. Die Heranziehung zur Haftung für die Umsatzsteuer der Jahre 1994 und 1995 erfolgte daher zu Recht, weil die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt laufende Betriebsausgaben bedient hat und verschiedene Gläubiger unterschiedlich behandelt hat.

Der Referent ist auf Grund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Ansicht gelangt, dass der Berufungswerber auf Grund der Missachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aller Gläubiger durch die Benachteiligung des Abgabengläubigers seiner Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht entsprechend nachgekommen ist und daher für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung heranzuziehen ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, 2001/17/0159).

Die Behauptung des Parteienvertreters in seinem Vorlageantrag, wonach die Abgabenfestsetzungen nach erfolgter Buch- und Betriebsprüfung im Jahr 1999 zu Unrecht erfolgten, findet in den Feststellungen der Betriebsprüfung keinen Niederschlag (Tz 19 u. Tz.24 des oa. Betriebsprüfungsberichtes, "Schwarzeinkäufe"). Zum Einwand, ein Finanzstrafverfahren gegen den Bw. sei eingestellt worden wird darauf verwiesen, dass eine Bindungswirkung an das Finanzstrafverfahren nicht besteht.

Bei der Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedarf es - anders als bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten - keiner näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl. VwGH vom 26. Januar 1999, 98/14/0114). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0127).

Soweit der Bw. meint, es liege Verjährung vor, wird gemäß § 238 Abs. 2 BAO eingewendet, dass seitens des Finanzamtes hinsichtlich der Abgaben des Jahres 1994 und 1995 rechtswirksame Unterbrechungshandlungen gesetzt wurden und daher eine Einhebungsverjährung nicht vorliegt.

Die Abgabennachforderungen wurden innerhalb nicht rechtsverjährter Frist im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren im Anschluss an die erfolgte Betriebsprüfung festgesetzt. Nachdem im Jahre 2000 und 2001 Einbringungsmaßnahmen erfolglos verliefen, ersuchte das Finanzamt den Bw. um Bekanntgabe der Gründe der Nichtentrichtung der Abgaben. Schließlich wurde der Bw. zur Haftung für die Abgabenschuldigkeiten herangezogen. Sämtliche amtliche Maßnahmen in den Jahren 2000 bis 2004 bewirkten, dass die Einhebungsverjährung neuerlich zu laufen beginnt.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH vom 23. Jänner 1997, 95/15/0173 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0122). Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Der angefochtene Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung enthalten zum Teil nur eine "standardisierte" Begründung für die Ermessensübung.

Die Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme der Bw. gemäß § 9 BAO sind aufgrund obiger Ausführungen erfüllt, sodass seitens des unabhängigen Finanzsenates die Ausübung des freien Ermessens bei der Haftungsanspruchnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu überprüfen war.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme zur Haftung wird nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem dann gesprochen werden können, wenn die Abgabenschuld vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

Der Bw. besitzt kein Vermögen und ist erwerbstätig. Es mag daher sein, dass aufgrund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation die Abgaben auch beim Bw. erschwert einbringlich wären, dies ist jedoch keineswegs ausgeschlossen. Der Bw. könnte nämlich aufgrund seiner Erwerbstätigkeit durchaus in der Lage sein, zumindest einen Teil der ausstehenden Verbindlichkeiten abzustatten. Auch ist im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen, dass im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Bw. ein beträchtlicher Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft entstanden und angewachsen ist und der Bw. als Geschäftsführer die Möglichkeit gehabt hätte, zeitnah entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung der Haftungsfolgen zu setzen. Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., aufgrund ihrer derzeitigen wirtschaftlichen Situation nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

31. August 2006