

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KO, vertreten durch Dr. R, vom 19. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 28. November 2002 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Firma V GmbH & Co KG im Ausmaß von € 47.955,86 herangezogen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 10.3.1988 wurde die Fa. O Gesellschaft m.b.H. mit Sitz in Linz gegründet. Der Berufungswerber war seit 24.3.1988 Geschäftsführer dieser Gesellschaft, die persönlich haftende Gesellschafterin der ebenfalls in Linz ansässigen Fa. O Gesellschaft m.b.H. & Co KG war.

Die Gesellschaftsverträge einschließlich der Firmenbezeichnungen wurden mehrfach geändert. Die Kommanditgesellschaft firmierte zuletzt als V Gesellschaft m.b.H. & Co. KG (Primärschuldnerin), die Komplementär-GmbH als V Gesellschaft m.b.H. Ab 3.1.1995 war GP Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft.

Über das Vermögen der KG wurde am 8.7.1993 das Ausgleichsverfahren eröffnet, und am 18.2.1994 gemäß § 57 Abs. 1 AO aufgehoben. Auch bei der Komplementär-GmbH war am 8.6.1993 das Ausgleichsverfahren eröffnet worden, welches ebenfalls am 18.2.1994 nach rechtskräftiger Ausgleichsbestätigung aufgehoben wurde.

Über die Vermögen beider Gesellschaften in weiterer Folge eröffnete Konkursverfahren (am 17.4.1996 bei der KG und am 22.3.1996 bei der GmbH) wurden am 9.12.1996 mangels Kos-

tendeckung aufgehoben. Die Firmen wurden im Firmenbuch gelöscht (am 4.7.1997 die KG, am 9.6.1998 die GmbH).

In einem Vorhalt vom 16.5.2001 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass bei der Primärschuldnerin (KG) noch folgende Abgabenschuldigkeiten unberichtet aushalten würden:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in S	Betrag in €
Lohnsteuer	11/93	76.242,00	5.540,72
Dienstgeberbeitrag	11/93	22.124,00	1.607,81
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/93	2.056,00	149,42
Umsatzsteuer	06/94	559.456,00	40.657,91

Der Berufungswerber sei als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH für die Entrichtung dieser Abgaben der KG verantwortlich gewesen, und möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die angeführten Abgaben entrichtet wurden (zB Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Falls nicht nachgewiesen werden könne, dass vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, möge nachgewiesen werden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 1.6.2001 teilte der Vertreter des Berufungswerbers mit, dass dieser seit 1995 nicht mehr Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gewesen sei und daher über keine Unterlagen aus dieser Zeit mehr verfüge. Die Gesellschaft habe ihr Unternehmen zum damaligen Zeitpunkt auch in Lz eingerichtet gehabt, wo auch die Buchhaltung aufbewahrt worden sei. Es stelle sich daher vorweg die Frage der Zuständigkeit des Finanzamtes Linz, weil die Abgaben mit dem Finanzamt Liezen verrechnet worden seien. Der Berufungswerber müsse diese Umstände und den allfälligen Ort noch vorhandener Buchhaltungsunterlagen nach so vielen Jahren erst eruieren. Die Frist zur Abgabe einer Stellungnahme möge daher bis 10.7.2001 verlängert werden.

Eine weitere Stellungnahme wurde vom Berufungswerber jedoch nicht mehr abgegeben. Das Finanzamt zog ihn daher mit Bescheid vom 28.11.2002 zur Haftung für die im Vorhalt vom 16.5.2001 angeführten Abgaben heran. Der Berufungswerber habe es trotz dieses Vorhaltes verabsäumt, nachzuweisen, dass ihm eine Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei. Er habe auch nicht belegt, wie die vorhandenen Gesellschaftsmittel verwendet worden seien. In der Stellungnahme (vom 1.6.2001) sei zwar um Fristverlängerung

ersucht worden, um die Buchhaltungsunterlagen nachzureichen. Diese wären aber bis dato nicht nachgereicht worden.

Gegen diesen Haftungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 19.12.2002 Berufung erhoben. Die haftungsgegenständlichen Abgaben seien gegenüber der Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt rechtskräftig mit Bescheid festgestellt worden. Die gesamten Forderungen seitens der Finanzbehörden seien im Konkursverfahren der Gesellschaft bestritten worden und bestritten geblieben. Das Finanzamt Linz sei für die Durchführung des Abgabenverfahrens örtlich unzuständig, da die Gesellschaft ihren Sitz in Lz gehabt hätte und das zuständige Betriebsfinanzamt auch jenes in Liezen gewesen sei. Der Berufungswerber werde durch die Nichteinhaltung der gesetzlichen Zuständigkeit im Recht auf den gesetzlichen Richter verletzt. Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen seien längst verjährt (§ 207 Abs. 2 BAO). Schließlich sei nicht nachvollziehbar, wie die einzelnen Haftungsbeträge „kalkuliert“ worden wären. Dem Berufungswerber wären seitens des Finanzamtes diesbezüglich keine Unterlagen bzw. Berechnungsgrundlagen zur Verfügung gestellt worden. Im Bescheid sei auch kein Hinweis auf eine Schätzung enthalten.

Am 4.2.2004 legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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 eingebbracht 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 verwalteten, entrichtet werden.

Bei einer GmbH & Co KG, bei welcher die KG durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten wird, haben diese Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG betreffen, zu erfüllen. Sie haften bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0129).

Der Berufungswerber war ab 24.3.1988 Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der primärschuldnerischen KG, und damit für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der KG verantwortlich. Erst ab 3.1.1995 hatte diese Funktion GP inne.

Insoweit der Berufungswerber die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderung gegen die Primärschuldnerin bestreitet, ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern ist. Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO², § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen). Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 BAO nicht gehemmt. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzige und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Gemäß § 248 erster Satz BAO wäre es dem Berufungswerber außerdem freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihm die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte er gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Aus dem Hinweis, die haftungsgegenständlichen Abgaben wären gegenüber der Primärschuldnerin zu keinem Zeitpunkt rechtskräftig mit Bescheid festgesetzt worden, ist für den Berufungswerber im Haftungsverfahren daher nichts zu gewinnen.

Im Übrigen wurden die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben mit Bescheid vom 28.12.1993, der zu Handen des Berufungswerbers zugestellt worden war, festgesetzt. Dass gegen diesen Bescheid Berufung erhoben worden wäre bzw. ein noch unerledigtes Rechtsmittelverfahren anhängig wäre, wurde vom Berufungswerber nicht dezidiert dargelegt, und ist den vom Finanzamt vorgelegten Akten auch nicht zu entnehmen.

Für den Voranmeldungszeitraum 6/94 war von der Primärschuldnerin eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von S 667.073,00 bekannt gegeben worden. Auf diese Zahllast wurde von der KG selbst eine Teilzahlung in Höhe von S 100.000,00 geleistet. Ferner reduzierte sich diese Abgabe durch Gutschriften aus der UVA 5/94 in Höhe von S 3.343,00 und der UVA 12/94 in Höhe von S 4.265,00 auf den haftungsgegenständlichen Betrag von S 559.465,00.

Entgegen dem Vorbringen des Berufungswerbers wurden alle haftungsgegenständlichen Abgaben in dem im Jahr 1996 durchgeföhrten Konkursverfahren vom Masseverwalter schließlich anerkannt. Am 20.5.1996 meldete das Finanzamt Konkursforderungen in Höhe von insgesamt S 2.902.259,72 an. Darin waren auch die haftungsgegenständlichen Abgaben enthalten. Vom

Masseverwalter wurden die Abgabenforderungen zwar zunächst bestritten, mit Schreiben vom 11.11.1996 jedoch nachträglich vollinhaltlich anerkannt.

Auch der Einwand der örtlichen Unzuständigkeit des Finanzamtes Linz ist unberechtigt. Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen obliegt gemäß § 72 BAO den Abgabenbehörden, die für die Einhebung der den Gegenstand der Haftung bildenden Abgabe örtlich zuständig sind. Den vorliegenden Akten ist zu entnehmen, dass aufgrund der behaupteten Sitzverlegung das Finanzamt Linz zwar eine Abtretung der Akten an das Finanzamt Liezen durchführen wollte. Von letzterem wurde auch unter der Steuernummer 00/00 ein Abgabenkonto für die primärschuldnerische KG angelegt. Auf diesem Abgabenkonto sind jedoch keine Buchungen ersichtlich, vielmehr wurde das Abgabenkonto bereits am 4.1.1995 wieder gelöscht. Das Finanzamt Liezen teilte dem Finanzamt Linz im Februar 1995 mit, mehrere Erhebungen der Vollstreckungsstelle hätten eindeutig ergeben, dass die KG den Ort der Geschäftsleitung nicht in den Bereich des Finanzamtes Liezen verlegt habe. Der Veranlagungsakt werde somit zuständigkeitsshalber wieder an das Finanzamt Linz rückgemittelt. Der Geschäftsführer habe zwar einige Male telefonisch mitgeteilt, er werde bis längstens 31.12.1994 die Geschäftsleitung in den Finanzamtsbereich Liezen verlegen. Dies sei jedoch bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht geschehen und nach dem bisherigen Erhebungsstand nicht ernsthaft beabsichtigt. In einem Aktenvermerk vom 13.2.1995 hielt das Finanzamt Liezen weiters fest, dass laut Mitteilung des GP (Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seit 3.1.1995) dieser die für die Primärschuldnerin bestimmte Post beim Postamt Liezen abhole, da eine Zustellung an der Adresse L mangels Büro nicht möglich sei. Die Poststücke würden sodann umgehend nach Linz weitergeleitet. Schließlich teilte das Finanzamt Liezen dem Finanzamt Linz in einem weiteren Schreiben vom 17.5.1996 mit, dass in seinem Zuständigkeitsbereich auch keine Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG vorliege.

Insgesamt gesehen ist daher davon auszugehen, dass für das Abgabenverfahren der KG und damit auch für das gegenständliche Haftungsverfahren das Finanzamt Linz zuständig war.

Unberechtigt ist schließlich der Verjährungseinwand. Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme. Sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig (Ritz, BAO², § 224 Tz 4).

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsläufig 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. § 209a gilt sinngemäß.

Die Verjährung fälliger Abgaben wird 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 (§ 238 Abs. 2 BAO).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, den zuvor eingenommenen Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht erhalten und bekennt sich nunmehr zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen derart, dass Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbrochen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten. Diese Auffassung hat nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes schon die Wortinterpretation der Bestimmung des § 238 Abs. 2 BAO für sich. Der Text dieser Vorschrift nimmt nicht Bezug auf eine Person, sondern handelt allein vom Anspruch. "Jede" zur Durchsetzung "des Anspruches" unternommene, nach außen "erkennbare" Amtshandlung wird als verjährungsunterbrechend normiert, ohne dass diesem Gesetzestext ein Anhaltspunkt für die Anordnung entnommen werden kann, eine bestimmte, von einer solchen Amtshandlung "betroffene" Person in das die Verjährungsunterbrechung bewirkende Geschehen einzubinden. Die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes verjährungsrechtlich im Lichte der Bestimmung des § 238 Abs. 1 BAO demnach ausschließlich daran zu messen, ob diese Einhebungsmaßnahme innerhalb der in § 238 Abs. 1 BAO geregelten, allenfalls durch - gegen wen immer "gerichtete" - Amtshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO unterbrochenen Einhebungsfrist gesetzt worden ist.

Eine solche Unterbrechung sieht auch § 9 Abs. 1 KO vor; dies ist eine speziellere Bestimmung gegenüber § 238 BAO. Nach dieser Bestimmung wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist (Ritz, BAO², § 238 Tz 14).

Diese Unterbrechungswirkung gegenüber dem Gemeinschuldner erstreckt sich auch auf den Haftenden (anspruchsbezogene Wirkung; vgl. VwGH 29.7.2004, 2003/16/0137).

Die haftungsgegenständlichen Abgaben wurden am 20.5.1996 im Konkursverfahren der Primärschuldnerin angemeldet. Am 9.12.1996 erfolgte die Konkursaufhebung, die nach Ablauf der 14-tägigen Rekursfrist in Rechtskraft erwuchs. Mit Ablauf des Jahres 1996 begann daher die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO neu zu laufen (Fristende: 31.12.2001). Vor Ablauf dieser Frist erging an den Berufungswerber der Vorhalt vom 16.5.2001, dem neuerlich verjährungsunterbrechende Wirkung zukam. Mit Ablauf des Jahres 2001 begann daher die Einhebungsverjährungsfrist neu zu laufen, sodass im Zeitpunkt der

Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides vom 28.11.2002 die Einhebungsverjährung noch nicht eingetreten war.

Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Vertreter der Komplementär-GmbH und daher für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der primärschuldnerischen KG verantwortlich.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei dieser Gesellschaft steht fest. Das Konkursverfahren wurde mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma im Firmenbuch gelöscht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es 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. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Der Berufungswerber wurde dazu vom Finanzamt mit Vorhalt vom 16.5.2001 ausdrücklich aufgefordert, die Gründe für die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben darzulegen und glaubhaft zu machen. Der Berufungswerber kam dieser Aufforderung jedoch nicht nach, sodass nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden durfte.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber wurde zuletzt zur Einkommensteuer 2002 veranlagt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung wurde mit € 165.588,59 festgestellt. Die Einkommensteuervorauszahlungen für 2004 und Fol-

gejahre wurden mit € 80.534,21 festgesetzt. Der Berufungswerber besitzt umfangreiches, wenn auch hypothekarisch belastetes Grundvermögen (Grundbuch H; Grundbuch W). Es kann daher nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen (zur Gänze) uneinbringlich wären. Es ist auch keineswegs so, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Schließlich kann die Geltendmachung der Haftung selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Aus all diesen Gründen war die Geltendmachung der Haftung daher zweckmäßig, und vermochte allein der Umstand, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bereits vor relativ langer Zeit angefallen sind, eine Abstandnahme von der Haftungsinanspruchnahme nicht zu rechtfertigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. März 2005