



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des PL, vertreten durch Martin Friedl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4650 Lambach, Marktplatz 2, vom 15. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 14. Dezember 2006 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma P-Ltd., in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	02/03	15.04.2003	1.054,94
Umsatzsteuer	07/03	15.09.2003	100,00
Umsatzsteuer	06/03	18.08.2003	54,86
Umsatzsteuer	1999	15.02.2000	11.462,98
Umsatzsteuer	2000	15.02.2001	9.690,56
Umsatzsteuer	2001	15.02.2002	1.926,58
			24.289,92

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 19.10.1999 wurde die Firma P-Ltd. mit Sitz in London nach Maßgabe des Companies Act 1985 gegründet, und im Companies House Cardiff unter der Nr. 03861817 registriert.

Die Gesellschaft errichtete in G eine Zweigniederlassung, die im inländischen Firmenbuch zu FN 000 eingetragen ist. In der diesbezüglichen Eingabe an das Firmenbuchgericht vom 14.2.2000 wurde mitgeteilt, dass der Berufungswerber für den gesamten Geschäftsbetrieb der

Zweigniederlassung zum ständigen Vertreter bestellt worden wäre, und seit 14.2.2000 selbständig vertretungsbefugt sei.

In der Zeit vom 25.2.2003 bis 2.6.2004 wurde (mit Unterbrechungen) bei der Gesellschaft eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2002 durchgeführt. Dabei wurde unter anderem festgestellt, der Berufungswerber werde ab 19.10.1999 als "secretary" der Gesellschaft ausgewiesen. Als "director" scheine ab 27.9.2001 die Firma C-Ltd.. auf, deren "director" wiederum der Berufungswerber sei. Zuvor sei die Funktion des "director" bei der P-Ltd. durch S ausgeübt worden (Punkt I.2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.6.2004).

Weiters wurde festgestellt, aus den beschlagnahmten Unterlagen und den gesicherten Buchhaltungsunterlagen gehe hervor, dass die Gesellschaft seit Bestehen in Österreich den Ort der Geschäftsleitung habe und daher unbeschränkt steuerpflichtig sei. Erst im Zuge der Prüfung seien Steuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2002 eingereicht worden, die als Schätzungsgrundlage für die Bemessung der Abgaben herangezogen würden. Die Prüferin traf eine Reihe von Feststellungen. Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 14.5.2004 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens mangels Vermögens abgewiesen. Am 20.7.2004 wurde die Gesellschaft im englischen "Firmenbuch" gelöscht.

Einer Berufung des S gegen seine Heranziehung zur Haftung für aushaltende Abgaben der Gesellschaft gab der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 18.6.2006, RV/0347-L/05, im Wesentlichen mit der Begründung Folge, dass tatsächlich der nunmehrige Berufungswerber L der für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft verantwortliche Vertreter gewesen sei.

In einem Vorhalt vom 1.8.2006 wies daher das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass er als Vertreter der Gesellschaft für die Entrichtung der inländischen Abgaben verantwortlich gewesen sei. Bei der Gesellschaft seien näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 65.379,15 uneinbringlich. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. 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. Schließlich wurde der Berufungswerber ersucht, anhand eines angeschlossenen Fragebogens seine aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Da der Berufungswerber zu diesem nachweislich am 7.8.2006 zugestellten Vorhalt keine Stellungnahme abgab, nahm ihn das Finanzamt mit Haftungsbescheid vom 14.12.2006 für die im Vorhalt angeführten Abgaben in Anspruch.

Mit Eingabe vom 15.1.2007 wurde gegen diesen Haftungsbescheid im Wesentlichen mit der Begründung Berufung erhoben, dass die Funktion eines secretary bei Private Limited Companies nach dem Companies Act 1985-1989 mit der Funktion eines Geschäftsführers einer inländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung nicht vergleichbar wäre, und der Berufungswerber dadurch nicht als Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO anzusehen sei. Diese Funktion sei eher dem secretary der Gesellschaft zuzuordnen. Darüber hinaus sei ein im Firmenbuch eingetragener inländischer Vertreter einer Private Limited Company kein Vertreter iSd § 80 Abs. 1 BAO. Bei Vorliegen von Verlusten könnten Nebenansprüche nicht im Haftungsweg geltend gemacht werden, weil dem Vertreter eben nur die Verwaltung von vorhandenen Mitteln zukomme. Darüber hinaus sei zu beachten, dass der Unabhängige Finanzsenat neuerdings ausschließlich im Automationsweg zustande gekommenen Abgabenvorschreibungen (insbesondere SZ und ZI-Vorschreibungen) die Bescheidqualität abspreche. "Betreffend die Berechtigung der Abgabenvorschreibung" sei darauf zu verweisen, dass der Körperschaftsteuerbescheid 2000 und die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001 noch nicht rechtskräftig seien, sodass das bisher bereits in den diesbezüglichen Rechtsmittelverfahren Vorgebrachte nunmehr nochmals vorgebracht werde.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.5.2008 wurde der Berufungswerber eingeladen, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

"1) Ein großer Teil der gegenständlichen Haftungsschuld entfiel auf Kapitalertragsteuern 1999 bis 2002. Diese sind nicht mehr im aushaftenden Rückstand enthalten (stattgebende Berufungsvorentscheidungen vom 28.1.2008 aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 20.9.2006, 2005/14/0122), sodass hinsichtlich dieser Abgaben eine Haftungsinanspruchnahme nicht mehr in Betracht kommt. Die Haftungsschuld reduziert sich allein aus diesem Grund von bisher 65.409,57 € auf 34.976,58 €.

2) Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 14.5.2004 wurde ein Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass ab diesem Zeitpunkt tatsächlich keine Gesellschaftsmittel mehr zur Verfügung standen, die zur Abdeckung der Abgabenschulden herangezogen werden hätten können. Werden die erst nach diesem Zeitpunkt fällig gewesenen Abgaben aus der Haftung ausgeschieden, verbleiben nur mehr folgenden Abgaben, hinsichtlich derer eine Haftungsinanspruchnahme in Betracht kommt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
-------------------	-----------------	-------------------	---------------

<i>Umsatzsteuer</i>	<i>02/03</i>	<i>15.04.2003</i>	<i>1.054,94</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>07/03</i>	<i>15.09.2003</i>	<i>100,00</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>06/03</i>	<i>18.08.2003</i>	<i>54,86</i>
<i>Zwangs- und Ordnungsstrafe</i>	<i>10/03</i>	<i>17.11.2003</i>	<i>308,57</i>
<i>Verspätungszuschlag</i>	<i>02/03</i>	<i>09.12.2003</i>	<i>93,37</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>1999</i>	<i>15.02.2000</i>	<i>11.462,98</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>2000</i>	<i>15.02.2001</i>	<i>9.690,56</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>2001</i>	<i>15.02.2002</i>	<i>1.926,58</i>
			<i>24.691,86</i>

3) Zur Frage der haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit der Vertreter einer Limited wird auf die Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates in der beiliegenden anonymisierten Berufungsentscheidung vom 18.7.2006, GZ. RV/0347-L/05, betreffend den ehemaligen "director" der Gesellschaft, S, verwiesen (das Original dieser Entscheidung erging zu Handen ihres steuerlichen Vertreters). Ergänzend wird auf die Entscheidung des VwGH vom 27.4.2006, 2003/16/0110 hingewiesen, wonach die private company der Organisationsform der GmbH entspricht. Auf dieses Erkenntnis nahm der VwGH auch in seiner Entscheidung vom 20.9.2006, 2005/14/0124 Bezug.

4) Wer war nach dem Ausscheiden des S "director" der P Ltd.? Laut Punkt I.2. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.6.2004 nahm diese Funktion ab 27.9.2001 die C Ltd. wahr, deren "director" Sie waren. Damit hatten Sie nach dem Ausscheiden des S sowohl die Funktion des "secretary" als auch des "director" (mittelbar über die C Ltd.) inne. Diese Stellung eines "directors" in einer Ltd., die ihrerseits die Funktion eines "directors" in einer anderen Ltd. inne hat, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durchaus vergleichbar mit der Stellung des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG (vgl. zur Haftung eines solchen Geschäftsführers für die Abgaben der KG z.B. VwGH 27.4.2000, 98/15/0129; VwGH 25.1.2006, 2001/14/0126).

Schließlich wird noch auf Ihre in Ablichtung angeschlossene Stellungnahme vom 20.6.2006 verwiesen, in der Sie ausdrücklich bestätigt haben, dass Sie für den gesamten Bereich der österreichischen (inländischen) Abgaben zuständig waren."

In einer Stellungnahme vom 31.7.2008 führte der Berufungswerber dazu aus, dass er nunmehr seine haftungsrechtliche Verantwortlichkeit für die Umsatzsteuern 1999 bis 2003, nicht jedoch für die Zwangs- und Ordnungsstrafe in Höhe von 308,57 €, für einen Verspätungszuschlag in Höhe von 93,37 € und für die übrigen im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten einsehe. Ob die Umsatzsteuer der Höhe nach richtig sei, wäre in einem anderen Verfahren zu klären (der Berufungswerber hat gemäß § 248 BAO auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch Berufung erhoben).

Das Finanzamt erklärte sich, nachdem ihm der Vorhalt und die dazu abgegebene Stellungnahme zur Kenntnis gebracht worden waren, mit einer Einschränkung der Haftung auf die im gegenständlichen Spruch angeführten Abgaben einverstanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Zur Frage der Vertretung einer nach englischem Gesellschaftsrecht gegründeten Private Limited Company wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates in der Berufungsentscheidung vom 18.7.2006, RV/0347-L/05 verwiesen, die dem Berufungswerber mit Vorhalt vom 15.5.2008 zur Kenntnis gebracht wurde, sowie auf die weiteren, oben wiedergegebenen Ausführungen in eben diesem Ergänzungssuchen. Die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit des Berufungswerbers wurde überdies in der Stellungnahme vom 31.7.2008 für die im gegenständlichen Bescheidspruch angeführten Umsatzsteuern ausdrücklich anerkannt.

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO³, § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen). Zutreffend wurde daher in der Stellungnahme vom 31.7.2008 festgehalten, dass die Frage, ob die Umsatzsteuern der Höhe nach richtig sind, in einem anderen Verfahren (Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO) zu klären wäre.

Zur Frage der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass die Abweisung eines Konkursantrages über das Vermögen des Hauptschuldners mangels kostendeckenden Vermögens und die Aufhebung des Konkurses aus diesem Grund schon vorweg eine Feststellung der Uneinbringlichkeit der einem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgaben beim Hauptschuldner erlauben (z.B. VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083 und 24.10.2000,

95/14/0090). Das Finanzamt konnte daher schon aufgrund der Konkursabweisung mangels Vermögens vom 14.5.2004 davon ausgehen, dass die Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr einbringlich sind. Darüber hinaus wurde allenfalls verwertbares Gesellschaftsvermögen weder vom Berufungswerber aufgezeigt, noch finden sich dafür Anhaltspunkte in den vom Finanzamt vorgelegten Akten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters der Gesellschaft, 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 Vertreter 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 Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Dieser 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 er für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (z.B. VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Die Abweisung des Konkurses mangels Vermögens rechtfertigt nicht nur die Annahme einer Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft, sondern auch den Schluss, dass die Gesellschaft ab diesem Zeitpunkt über keine Mittel zur Abgabenentrichtung mehr verfügte (UFS 4.6.2008, RV/0627-I/06). Aus der Haftung sind daher jene Abgabenschuldigkeiten auszuscheiden, die nach dem 14.5.2004 fällig waren.

Wie bereits im Vorhalt vom 15.5.2008 ausgeführt, kommt eine Haftungsinanspruchnahme auch für die Kapitalertragsteuern 1999 bis 2002 nicht mehr in Betracht, da diese Abgabenforderungen aufgrund der im fortgesetzten Verfahren zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.9.2006, 2005/14/0122, ergangenen Berufungsvorentscheidungen aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind.

Es verblieben daher nur mehr die im Spruch angeführten Umsatzsteuern, hinsichtlich derer die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit des Berufungswerbers anerkannt wurde. Das Fehlen ausreichender Mittel zur (zumindest anteiligen) Entrichtung dieser Abgaben wurde weder behauptet, noch – trotz Aufforderung im Finanzamtsvorhalt vom 1.8.2006 – glaubhaft gemacht.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keine

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. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Derartige Gründe wurden vom Berufungswerber nicht vorgebracht. Eine Darstellung der persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse erfolgte trotz Aufforderung im Vorhalt des Finanzamtes vom 1.8.2006 nicht. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass die Haftung keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden darf (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Die Geltendmachung der Haftung kann auch 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; 14.12.2006, 2006/14/0044). Insgesamt gesehen erfolgte daher die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung in dem im Spruch dargestellten Ausmaß im Rahmen des vom Gesetz eingeräumten Ermessens zu Recht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 3. September 2008