



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Baumgartner Wirtschaftstreuhand GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 5. März 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 12.173,72 (S 167.514,04) anstatt S 703.249,00 (€ 51.107,10) eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **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**

Mit Haftungsbescheid vom 5. März 2001 nahm das Finanzamt den Bw. als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der P-GmbH im Ausmaß von insgesamt S 703.249,- in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass ihm als Geschäftsführer keinerlei Mittel zur Verfügung gestanden seien, sodass nicht nur die angeführten Abgabenforderungen, sondern auch sonst keine Verbindlichkeiten im maßgeblichen Zeitraum hätten beglichen werden können. Insofern seien die Abgabenforderungen keinesfalls benachteiligt worden. Auf Grund dieser Umstände werde jedoch eine ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Weiters erhebe der Bw. gegen die zugrundeliegenden Sachbescheide, insbesondere den Umsatzsteuerbescheid 1991 sowie den Umsatzsteuerbescheid 1994 sowie den Bescheid über die Kapitalertragsteuer 1991 und die Kapitalertragsteuer 1994 das Rechtsmittel der Berufung. Aus den derzeit zur Verfügung stehenden Unterlagen gehe hervor, dass diese Bescheide auf Grund der Feststellungen einer Betriebsprüfung erfolgt seien. Offensichtlich sei gegen die seinerzeitigen Feststellungen der Betriebsprüfung sowie den daraus resultierenden Bescheiden seinerzeit weder von der Gesellschaft, noch von deren damaligen steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden, sodass die Bescheide in Rechtskraft erwachsen seien. Nachdem die Feststellungen der Betriebsprüfung nach der Rechtsansicht des Bw. nicht gerechtfertigt seien, werde nunmehr seitens des Bw. das Rechtsmittel der Berufung als Haftungspflichtiger erhoben.

Mit Eingabe vom 16. Mai 2001 brachte der Bw. im Wesentlichen ergänzend vor, dass die Abgabenforderungen auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers im Jahr 1998 entstanden seien und der Bw. zu diesem Zeitpunkt gar nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei. Aus dem Grund, dass der Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei, sei auch die Berufung der T-GmbH vom April 1998 seitens der Behörde zurückgewiesen worden. Der Bw. habe ja grundsätzlich davon ausgehen können, dass zum Zeitpunkt seiner Geschäftsführung die Vorsteuern zu Recht in Anspruch genommen worden seien, da ja korrespondierend die entsprechende Umsatzsteuer ordnungsgemäß von ihm abgeführt worden sei. Von einem schuldhaften Verhalten zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Vorsteuer könne daher keinesfalls ausgegangen werden. Zum Zeitpunkt der Feststellungen der Betriebsprüfung habe er jedoch keine Möglichkeit mehr gehabt, ein entsprechendes Rechtsmittel zu erheben, da dies ja seitens der Behörde selbst abgelehnt worden sei. Wie bereits ausgeführt worden sei, habe der Bw. jedoch zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Vorsteuer von der Ordnungsmäßigkeit überzeugt sein müssen, da er selbst auf der anderen Seite die Abfuhr der korrespondierenden Umsatzsteuerbeträge vorgenommen habe. Da die Nachforderung demgemäß erst durch die Beurteilung der Betriebsprüfung erfolgt sei, deren inhaltliche Richtigkeit vom Bw. entsprechend obigen Ausführungen nach wie vor bestritten werde, liege keinerlei Verschulden des Bw. als Geschäftsführer vor, dass die Nachforderung der Betriebsprüfung

nicht mehr habe entrichtet werden können. Darüberhinaus habe die Betriebsprüfung selbst bereits festgestellt, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der Betriebsprüfung die Gesellschaft bereits ihre Tätigkeit eingestellt gehabt habe und völlig vermögenslos gewesen sei. Dass die Gesellschaft untätig und vermögenslos gewesen sei, sei ja von der Betriebsprüfung unter Tz 26 selbst ausgeführt worden. Abgesehen davon, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Feststellung und Festsetzung der Abgaben durch die Betriebsprüfung gar nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei, habe die Gesellschaft auch keinerlei Mittel gehabt, wodurch eine bevorzugte Begleichung anderer Verbindlichkeiten von vornherein außer Betracht gestanden sei. Weiters sei auszuführen, dass, wie ebenfalls von der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, keine anderen Verbindlichkeiten gegenüber fremden Dritten bestanden hätten. Somit komme auch deshalb eine bevorzugte Behandlung anderer Gläubiger von vornherein nicht in Betracht. Letztlich zeige sich die Rechtswidrigkeit des Bescheides dadurch, dass einerseits seitens der Behörde die Berufung des Bw. beziehungsweise dessen steuerlichen Vertreters mangels Vertretungsberechtigung zurückgewiesen werde, andererseits aber der Bw. für die Haftung als gesetzlicher Vertreter in Anspruch genommen werden solle. Diese Vorgangsweise der Behörde stelle in sich einen Widerspruch dar.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2002 als unbegründet ab.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. vor, dass der Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht gefolgt werden könne, da es nicht zu Lasten des ehemaligen Geschäftsführers gehen könne, wenn die nachfolgenden Vertreter der Gesellschaft im Rahmen der Betriebsprüfung es verabsäumt hätten, entsprechende Unterlagen vorzulegen bzw. ein entsprechendes Rechtsmittel einzubringen, die die Feststellungen in der Betriebsprüfung eindeutig als unrichtig erwiesen hätten. Die Versäumnisse der rechtlichen Vertreter im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens, in dem der Bw. nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei, könnten jedoch nicht dem ehemaligen Geschäftsführer angelastet werden, weshalb der Begründung in der Berufungsvorentscheidung keinesfalls gefolgt werden könne. Dies zeige sich dadurch, dass die seitens des Bw. eingebrachte Berufung durch die Behörde mangels einer Vertretungsberechtigung seinerzeit zurückgewiesen worden sei. Die Berufungsvorentscheidung sei auch aus dieser Sicht völlig rechtswidrig, da auf diese Argumente in keiner Weise eingegangen werde. Weiters sei anzumerken, dass die Berufung gegen die Sachbescheide bisher unerledigt sei. Auch die seinerzeit bereits beantragte Zeugeneinvernahme sei bisher nicht vorgenommen worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Unbestritten ist, dass dem Bw. entsprechend der Eintragung im Handelsregister vom 26. Februar 1990 bis zu seinem Rücktritt als Geschäftsführer, welcher entsprechend dem Vorbringen des Bw. laut Berufungsvorentscheidung vom 6. September 1999 im April 1997 erfolgte, als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) spätestens mit der Eintragung der Löschung ihrer Firma im Firmenbuch mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 17. Mai 2000 fest.

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

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keinerlei Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw. zwar behauptet, doch hat er mit dieser allgemeinen Behauptung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.6.1996, 92/17/0083) keineswegs ausreichend konkret das Fehlen der Mittel zur Abgabentrichtung dargetan, weil er konkrete Gründe hierfür nicht vorgebracht hat. Auch aus der Aktenlage ergeben sich mangels diesbezüglicher Eingaben bzw. Feststellungen keine deutlichen Anhaltspunkte für das Fehlen der zur Entrichtung der Abgaben erforderlichen Mittel, zumal laut Vorbringen des Bw. die Gesellschafter der P-GmbH Ende 1990 eine Kapitalerhöhung von S 1,5 Mio. beschlossen und das Stammkapital auf S 2 Mio. erhöht haben.

Dem Einwand, dass die Abgabenforderungen auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers im Jahr 1998 entstanden seien und der Bw. zu diesem Zeitpunkt gar nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei, ist zu entgegnen, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018) danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) somit maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216) grundsätzlich die erstmalige Abgabensfestsetzung entscheidend.

Sofern der Bw. die inhaltliche Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bestreitet, ist dem entgegenzuhalten, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen sind, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bw. zur Haftung daher verwehrt ist, die Richtigkeit der Abgabensfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Der Bw. hat neben der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung ohnehin gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über den Abgabensanspruch berufen. Wird aber neben einer Berufung gegen den Haftungsbescheid eine - allenfalls auch mangelhafte - Berufung gegen den Abgabensanspruch erhoben, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch abhängt. Die Voraussetzungen für eine Verbindung der beiden Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren (§ 277 BAO) liegen in einem solchen Fall nicht vor (vgl. VwGH 10.9.1987, 86/13/0148).

Der Einwand, dass zum Zeitpunkt seiner Geschäftsführung die Vorsteuern zu Recht in Anspruch genommen worden seien, ist hinsichtlich der Umsatzsteuer 1991 in Höhe von S 153.200,00 nicht zutreffend, da nach den Feststellungen der Betriebsprüfung laut Bericht vom 25. März 1998, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, die Rechnung nicht die gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG erforderliche Bezeichnung der Art und des Umfanges der Leistung enthält. Bezüglich der Umsatzsteuer 1994 in Höhe von S 103.106,00 erfolgte die Vorsteuerkürzung durch die Betriebsprüfung laut Bericht vom 25. März 1998 infolge Nichtzahlung einer Verbindlichkeit an die M-GmbH, welche laut Eingabe an das Finanzamt vom 29. April 1998 auf die Nachlässigkeit deren Geschäftsführung insbesondere im Zusammenhang mit dem Forderungsmanagement zurückzuführen ist. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG geändert, so hat gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigung ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges bezüglich der Umsatzsteuer 1994 in Höhe von S 103.106,00 kann dem Bw. daher nicht als Pflichtverletzung zum Vorwurf gemacht werden. Ob in der Unterlassung der Berichtigung gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG durch den Bw. eine schuldhafte Pflichtverletzung zu erblicken ist, kann schon mangels Feststellungen über den Zeitpunkt des Eintrittes der Änderung des Entgeltes nicht beurteilt werden.

Infolge des Rücktrittes des Bw. als Geschäftsführer im April 1997 war die Haftung weiters um die laut Rückstandsaufgliederung vom 22. Oktober 2003 nach diesem Zeitpunkt fällig gewordenen Abgaben, also die Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer für das 2. (15. Mai 1997) und 3. Kalendervierteljahr 1997 und für das Jahr 1998, die Körperschaftsteuer 1997 (16. September 1999) und die Kapitalertragsteuer 1991 und 1994 (6. April 1998) samt den dafür vorgeschriebenen Säumniszuschlägen einzuschränken, da der Bw. für die Gesellschaft nicht mehr vertretungsbefugt war, sodass die Haftung die am 10. Februar 1992 fällige Umsatzsteuer 1991 in Höhe von € 11.133,48 samt den dafür festgesetzten Säumniszuschlag in Höhe von € 222,67 und die am 16. August 1996 und 17. Februar 1997 fälligen Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer für das dritte Kalendervierteljahr 1996 und das erste Kalendervierteljahr 1997 in Höhe von € 545,05 und € 272,52 umfasst.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1989, 89/14/0044, auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der P-GmbH im Ausmaß von € 12.173,72 (S 167.514,04) zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. Oktober 2003