



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat10 über die Berufung des Bw., vertreten durch Hübner & Hübner Steuerberatung GmbH & CoKG, 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, vom 9. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6, 7, 15 vom 12. Oktober 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 27. September 2007 in nicht öffentlicher Sitzung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. Oktober 2006 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der P-GmbH für Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 516.347,18 zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich aus der Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer 2000 und 2001 zusammen.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass außer Streit gestellt werde, dass der Bw. im angeführten Zeitraum Geschäftsführer der in Rede stehenden GmbH gewesen sei und ihn insofern grundsätzlich die Pflicht für eine fristgerechte Entrichtung aller Abgaben zu sorgen treffe.

Im hier vorliegenden Fall sei jedoch zu berücksichtigen, dass der Bw. an der Erfüllung seiner Verpflichtungen ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei.

Aktenkundig sei, dass es im hier vorliegenden Umfeld ein gerichtliches Strafverfahren gegen die Herrn J.R., E.R. und den Bw. gebe.

Hinsichtlich des Bw. habe am 14. November 2005 eine Einvernahme vor der PAST stattgefunden. Wie aus der Niederschrift hervorgehe, habe sich der Bw. wie folgt gerechtfertigt:

"Ich habe die Firma P-GmbH im Auftrag von Herrn E.R , der selbst keine Firma mehr gründen konnte, gegründet. Der Kontakt zur Firma U. wurde von Herrn E.R hergestellt und auch die Montageverträge ausgehandelt. Herr E.R hat mir Herrn J.R als seinen Freund vorgestellt und dieser wurde dann bei der GmbH angestellt.

Für alle wichtigen Entscheidungen, wie z.B. Auftragsakquirierung, Mitarbeiterereinsatz und Kontrolle der Abrechnungen sei letztendlich Herr E.R bzw. während dessen Krankheit, Herr J.R zuständig. Genauer gesagt gebe ich an, dass ich bei den Abrechnungen mit der Fa. A. teilweise dabei war. Die Kontrolle der geleisteten Stunden erfolgte durch Herrn J.R . Herr W. kam mit Stundenzettel der Monteure. Diese wurden dann mit den Montagescheinen der Monteure verglichen. Auf welcher Basis diese Stunden mit den geleisteten Montagearbeiten verglichen wurden, weiß ich nicht. Ich habe mich dabei auf Herrn J.R verlassen und hatte keinen Grund zur Annahme, dass die erfolgten Abrechnungen nicht stimmen.

Nachdem es Herrn E.R gesundheitlich wieder besser ging, hat er die Firma von mir übernommen. Gleichzeitig wurde Herr J.R offizieller Geschäftsführer. Ich war danach nur noch einige Tage als Angestellter tätig.

Zu den oben angeführten Zahlen möchte ich noch anmerken, dass ich außer meinem offiziellen Geschäftsführergehalt keinerlei finanziellen Vorteil hatte."

Im Klartext heiße dies, dass der Bw. den de-iure Geschäftsführer inne gehabt habe, de facto im Innenverhältnis aber an die Weisungen der wahren Machthaber gebunden gewesen sei.

Etwaiges steuerunehrliches Verhalten der tatsächlichen Machthaber habe der Bw. weder erkennen können oder es sei von ihm ferngehalten worden, bzw. habe es für ihn, sofern und soweit er sich einen Überblick habe verschaffen wollen und können, auch keinen erkennbaren Grund zu Misstrauen gegeben.

Mit heutigem Wissensstand, also Jahre danach und im Lichte der Betriebsprüfung, zu welcher Stellung zu nehmen damals nicht möglich gewesen sei, erlebe sich der Bw. schlicht als instrumentalisiert, also missbraucht und insofern unschuldig.

Zu bewerten werde des Weiteren auch noch sein, dass im (abgesonderten) Finanzstrafverfahren gegen Herrn W. bereits eine rechtskräftige Verurteilung erfolgt sei, so dass dies auf einen möglichen Nutznießer und Machthaber deute. Der Bw. sei jedenfalls kein Nutznießer gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Jänner 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO sowie § 18 GmbHG aus, dass in der Berufung im Wesentlichen ausgeführt werde, dass die faktische Geschäftsführung Herr E.R ausgeübt habe.

Unbestritten sei, dass dem Geschäftsführer einer GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft obliege. Insbesondere sei im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Da die bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen nicht auf eine faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten abstellen würden, weil keine Rechtsgrundlage vorliege, die die Behörde in die Lage versetzen würde, den faktischen Geschäftsführer haftbar zu machen, sondern rein die rechtliche Stellung als handelsrechtliche Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Sicherstellung der Entrichtung der im Zeitraum der jeweiligen Geschäftsführung anfallenden Abgaben nach sich ziehe, könne ein de-facto-Geschäftsführer nicht als Vertreter im Sinne der §§ 80 Abs. 1 BAO und 18 Abs. 1 GmbHG angesehen werden. Da einen zwar tatsächlichen Machthaber aber mangels rechtlich nach Außen in Erscheinung getretener Bestellung keine abgabenrechtlichen Verpflichtungen treffen könne, die er verletzen könne, sei eine Heranziehung zur Haftung des Machthabers unzulässig.

Die schuldhafte Pflichtverletzung sei in der Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen zu sehen (BP-Bericht vom 3. Juli 2006, der ordnungsgemäß durch Hinterlegung rechtswirksam geworden sei).

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung. Nach Zitierung aus Ritz, BAO Kommentar zur Frage der schuldhaften Pflichtverletzung, Kausalität und Ermessen führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Haftungsinanspruchnahme u.a. eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter voraussetze. Mangels ausreichender Liquidität des Vertretenen hätten die gegenständlichen Abgaben nicht entrichtet werden können. Der Vertreter habe somit auch keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt.

Die Haftungsinanspruchnahme setze weiters eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Da die Abgabe auch ohne eine allfällige schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden wäre, bestehe mangels Kausalität keine Haftung des Vertreters.

Da die kumulativen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ausfallhaftung gemäß §§ 9 i.V.m. § 80 Abs. 1 BAO nicht vorlägen, sei die Haftungsinanspruchnahme zu Unrecht erfolgt.

Im Übrigen verfüge der Bw. weder über ausreichendes Einkommen noch über ausreichendes Vermögen. Die eingeforderten Abgabenschulden seien demnach auf Grund der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. bei diesem selbst uneinbringlich.

Der Haftungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2000/2001 bzw. Kest 2000/2001 datiere vom 12. Oktober 2006. Angesichts der Länge der verstrichenen Zeit zwischen Entstehen des Abgabensanspruches und der Haftungsinanspruchnahme sei die Geltendmachung der Ausfallhaftung gemäß §§ 9 und 80 BAO unbillig.

Wie schon in der Berufung vom 9. November 2006 ausgeführt, sei der Bw. zwar der iure Geschäftsführer, de facto im Innenverhältnis aber an die Weisungen der wahren Machthaber gebunden gewesen. Das vertragliche Innenverhältnis zwischen dem Hauptschuldner bzw. wahren Machthaber habe bei der Ermessensentscheidung überhaupt keine Berücksichtigung gefunden.

Die Ermessensübung des Finanzamtes sei somit nicht im Rahmen der Ermessensrichtlinie; weiters habe das Finanzamt die Ermessensübung überhaupt nicht begründet.

Mit Eingabe vom 7. September 2007 zog der Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurück.

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.

Außer Streit steht, dass der Bw. im Zeitraum 29. August 2000 bis 21. Mai 2002 im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer der P-GmbH eingetragen war.

Voraussetzung für die Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin. Die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der GmbH erfolgte am 2. April 2007. Der Masseverwalter hat gemäß Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 3. Mai 2007 angezeigt, dass die Konkursmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit). Da es somit zu keiner Ausschüttung einer Konkursquote kommen kann, ist von der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben auszugehen.

Steht die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabebeträge bei der Primärschuldnerin fest, ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat.

In der Berufung wird vorgebracht, die Geschäfte der GmbH seien in Wahrheit durch die Herrn E.R und J.R geführt worden. Der Bw. habe aber keine Zweifel daran gehabt, dass die Geschäfte abgabenrechtlich korrekt abgewickelt worden seien.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Das Einverständnis eines handelsrechtlichen Geschäftsführers, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren und somit keinen Einfluss auf die operative Tätigkeit der Gesellschaft auszuüben, befreit nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten. Die Untätigkeit des handelsrechtlichen Geschäftsführers führt zu einem Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten. Dabei kommt es nach der Rechtsprechung ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht darauf an, ob der handelsrechtliche Geschäftsführer Grund hatte zu zweifeln, ob der (die) faktische(n) Geschäftsführer ordnungsgemäß vorgeht (vorgehen).(vgl. das Erkenntnis vom 22.1.2004, 2003/14/0097).

Auch das Vorbringen, dass sich der Bw. bei den Abrechnungen auf Herrn J.R verlassen habe, führt zu keiner Haftungsbefreiung, da dem Bw. eine Verletzung der Überwachungspflicht vorzuwerfen ist.

Der Bw. bringt weiters vor, dass die Abgabenschuldigkeiten mangels Vorhandensein liquider Mittel nicht bezahlt hätten werden können.

Bei der Umsatz- und Kapitalertragsteuer richtet sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Vertreter den abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nachgekommen ist, danach, wann diese Selbstbemessungsabgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten bzw. einzubehalten und abzuführen gewesen wären.

Die Kapitalertragsteuer 2000 und 2001 in Höhe von € 24.207,03 und € 211.174,47 war gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG - binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen. Deren Nichtabführung kann grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der steuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhaftes Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

In diesem Zusammenhang wird auch auf Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes vom 3. Juli 2006 verwiesen, in dem ausgeführt wird:

"Die sich auf Grund der Tz 4 ergebende Ausschüttung unterliegt der Kapitalertragsteuer und wird dem Gesellschafter E.R. zugerechnet.

Dieser ließ die Gesellschaft über Auftrag von Herrn Wolfgang G. gründen, da er dazu selbst nicht in der Lage war (Privatkonkurs). Die Übernahme der Gesellschaftsanteile durch Herrn G.M. erfolgte erst im Juni 2005. Somit liegt der gesamte Prüfungszeitraum im Einflussbereich von Herrn E.R. und erfolgt die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung auch an ihn."

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (vgl. das Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0162).

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern basieren auf dem Betriebsprüfungsbericht vom 3. Juli 2006, in dem u.a. festgestellt wird, dass in den Jahren 2000 und 2001 Vorsteuern in Höhe von € 72.621,09 und € 208.344,59 zu Unrecht geltend gemacht bzw. lukriert wurden, da es sich bei den maßgeblichen Eingangsrechnungen der Subfirmen um Scheinrechnungen gehandelt hat, die lediglich dazu dienten, Aufwand zu erzeugen und Vorsteuern zu lukrieren.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich wie bereits dargelegt danach, wann diese Selbstbemessungsabgabe bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten bzw. einzubehalten und abzuführen gewesen wären.

Aus der Aktenlage geht zweifelsfrei hervor, dass der Gesellschaft im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit liquide Mittel zur zumindest anteiligen Befriedigung der Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung standen, zumal in den Bilanzen per 31. Dezember 2000 und 2001 Kassenbestände in Höhe von ATS 25.438,70 und 29.033,48 sowie Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von ATS 1.622.477,62 und 1.617.630,14 ausgewiesen sind. Weiters wurden erhebliche Umsätze gemeldet (es widerspricht der Lebenserfahrung, dass kein einziger Kunde seine Schuld beglichen hat), Löhne ausbezahlt und auch Zahlungen auf das Abgabenkonto geleistet.

Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde von

einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (vgl. das Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0162).

Einen solchen Nachweis hat der Bw. nicht angetreten.

Zur der im Vorlageantrag angesprochenen Kausalität zwischen Pflichtverletzung des Bw. und Uneinbringlichkeit der Abgaben genügt es darauf hinzuweisen, dass Abgaben getilgt worden wären, hätte der Bw. zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten richtige Abgabenerklärungen eingereicht und - ein Vorhandensein liquider Mittel wurde festgestellt - Zahlungen geleistet.

Sofern der Bw. mit dem Hinweis auf seine wirtschaftliche Lage eine Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld bei ihm vorbringt, ist dem zu entgegen, dass damit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177) eine unzweckmäßige Ermessensübung nicht dargelegt wird, da die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können.

Wenn im Rahmen der gegenständlichen Berufung die Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme angesichts lange verstrichene Zeiteingewendet wird, so ist der Bw. damit nicht im Recht. Die Festsetzungen der Abgaben erfolgten auf Grund der Betriebsprüfung im Jahr 2006, bei welcher die unrechtmäßige Geltendmachung von Vorsteuern aufgrund von Scheinrechnungen, sowie verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt wurden. Es entspricht dem Gesetz, wenn die Behörde die Haftung erst dann geltend macht, wenn sie Kenntnis vom Ausmaß der Uneinbringlichkeit hat. Der gegenständliche Haftungsbescheid erging am 12. Oktober 2006 somit in dem Jahr in dem die Pflichtverletzungen des Bw. festgestellt wurden. Ein Ermessensmissbrauch kann daher nicht vorliegen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2007