



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 10 am 27. November 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Bubla & Bubla Wirtschaftstreuhand KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, entschieden:

Die Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung in der Höhe von bisher € 628.058,34 auf € 318.456,23 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 Bescheid vom 7. August 2002 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO als Geschäftsführer für Abgabenschuldigkeiten der C-GmbH in der Höhe von insgesamt € 628.058,34 zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass der Bw. seinen Verpflichtungen als Geschäftsführer schuldhaft nicht nachgekommen sei, wobei auf den dem Haftungsbescheid beigelegten Betriebsprüfungsbericht verwiesen wurde.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die Abgabenschuldigkeiten nicht aushaften würden, da die Abgaben, für die die Haftung ausgesprochen worden sei, noch nicht rechtskräftig festgestellt worden seien. Dazu werde auf die Berufung der Primärschuldnerin vom 15. März 2002 verwiesen.

Die Abgabenschuldigkeiten seien nicht fällig, da im Rahmen der genannten Berufung ein Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO gestellt worden sei, der bisher nicht abgelehnt worden sei und damit als aufrecht gelte.

Der Bw. sei nur bis 17. August 1994 Geschäftsführer der GesmbH gewesen, sodass seine Haftungsinanspruchnahme für Zeiten danach nicht gedeckt sei.

Der Bw. habe mit gleicher Post gegen die aufgrund der gegenständlichen Betriebsprüfung ergangenen Bescheide Berufung gemäß § 248 BAO erhoben und in diesem Zusammenhang auch die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt, sodass auch aus diesem Grund kein rechtskräftig festgestellter bzw. fälliger Abgabenanspruch bestehe, womit die Haftungsinanspruchnahme nicht gerechtfertigt sei.

Von der Behörde sei in keiner Weise dargetan worden, warum und ob etwaige rechtskräftig festgestellte (was diese jedoch noch nicht seien) Abgabenschuldigkeiten bei der GmbH uneinbringlich seien, was ebenfalls Voraussetzung der Erlassung des Haftungsbescheides wäre.

Im Vorlagebericht vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide der GmbH nicht rechtswirksam zugestellt worden seien, da diese bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen sei.

Mit Eingabe vom 31. Jänner 2003 beantragte der Bw. die Entscheidung durch den Berufungssenat.

### ***Der Senat hat 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.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung und im Verfahren vor dem VwGH bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt.

Der vom Finanzamt im Vorlagebericht vertretenen Rechtsauffassung, dass dem gegenständlichen Haftungsbescheid keine rechtswirksam zugestellten Abgabenbescheide vorausgehen würden, da die Zustellung zu einem Zeitpunkt erfolgt sei, in dem die GmbH bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen sei, kann nicht gefolgt werden, weil eine GmbH ihre Rechtssubjektivität durch die amtswegige Löschung im Firmenbuch nicht verliert, solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (VwGH vom 20.9.1995, 95/13/0068).

Bringt, wie im gegenständlichen Fall, der Bw. sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen die maßgeblichen Bescheide über den Abgabeananspruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, zumal von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (VwGH vom 17.9.1996, 92/14/0138).

Unbestritten ist, dass der Bw. bis zum 17. August 1994 Geschäftsführer der genannten GmbH war und daher zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Voraussetzung für die Haftung ist die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin. Uneinbringlichkeit liegt u.a. vor, wenn der Konkursantrag mangels Deckung der Kosten abgewiesen wird (VwGH 17.8.1994, 94/15/0016). Im gegenständlichen Fall erfolgte die Konkursabweisung mangels Vermögens mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 12. Oktober 1994. Per 20.11.1996 wurde die GmbH im Firmenbuch gelöscht. Die

Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht daher fest.

Eine Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung für Abgabenrückstände ist auch dann zulässig, wenn Bescheide, die die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Die Umsatzsteuer war gemäß § 21 UStG in der jeweils gültigen Fassung für die Jahre bis einschließlich 1993 am 10. Tag, ab 1994 am 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates zu entrichten. Gemäß § 21 Abs. 5 UStG wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine abweichende Fälligkeit begründet.

Daraus folgt, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer 1994 der Berufung stattzugeben ist, da der Bw. im Zeitpunkt deren Fälligkeit für die ordnungsgemäße Entrichtung nicht mehr verantwortlich war. Da die Säumniszuschläge das Schicksal der Stammabgabe teilen, gilt das Gesagte auch für die SZ1 in der Höhe von € 242,15 und € 1.162,77.

Da die Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs. 1 EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen ist, wurden diese demgemäß bis einschließlich des Jahres 1993 während der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig. Da anhand der vorliegenden Akten für die Kapitalertragsteuer 1-12/94 keine monatsweise Aufgliederung vorgenommen wurden und somit nicht einwandfrei festgestellt werden konnte, welcher Anteil in die Zeit vor den 17. August 1994 fällt, kann der Bw. für diese Abgabe sowie dem diesbezüglichen Säumniszuschlag (€ 418,01) im Zweifel nicht zur Haftung herangezogen werden.

Den Körperschaftssteuernachforderungen liegen Wiederaufnahmebescheide zugrunde. Da es sich um eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe handelt, ist wie oben dargelegt die erstmalige Festsetzung maßgebend.

Die diesbezüglichen Erstbescheide ergingen für das Jahr 1988 am 7. Dezember 1990, für 1990 am 29. Oktober 1992, für 1991 am 25. März 1994, für 1992 am 15. November 1994, für 1993 und 1994 am 5. Juli 1995. Unter Berücksichtigung der einmonatigen Zahlungsfrist kann

der Bw. nur für die Körperschaftsteuer 1988, 1990 und 1991 zur Haftung herangezogen werden.

Die Erstbescheide betreffend Gewerbesteuer ergingen für 1988 am 7. Dezember 1990, für 1991 am 25. März 1994, für 1992 am 15. November 1994 und für 1993 am 5. Juli 1995. Demnach ist hinsichtlich der Gewerbesteuer 1992 und 1993 der Berufung stattzugeben, da deren Fälligkeit nicht in den Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällt.

Hinsichtlich der Verspätungszuschläge sowie der diesbezüglichen Säumniszuschläge kann die Haftung lediglich hinsichtlich des Betrages in Höhe von € 30,96 aufrecht erhalten werden, da nur dieser, wie aus der dem Haftungsbescheid beigelegten Rückstandsaufgliederung ersichtlich ist, im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig wurde.

Aus diesem Grunde war der Berufung auch hinsichtlich der Eintreibungsgebühren 2000 (Fälligkeitstag: 2.10.2000) stattzugeben.

In Ausübung des Ermessens war auch hinsichtlich des Betrages in der Höhe von € 106.362,14 stattzugeben, da dieser anhand der vorliegenden Akten nicht in die einzelnen Abgabenarten und Fälligkeitstage aufgegliedert werden konnte, sodass auch nicht überprüft werden konnte, ob etwa Einhebungsverjährung eingetreten ist.

Wie bereits dargelegt, bestimmt sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend. Solcherart zeigt der zur Haftung für Abgabenschulden der GmbH herangezogene Geschäftsführer mit seinem Vorbringen, gegen die Bescheide, die nach abgabenbehördlichen Prüfungen erlassen worden sind und aus denen sich die nunmehr haftungsgegenständlichen Nachforderungen ergeben haben, habe die GmbH, beziehungsweise er selbst berufen sowie Aussetzung der Einhebung beantragt, keine Rechtswidrigkeit des Bescheides, mit dem der Geschäftsführer zur Haftung herangezogen wurde, auf. Die Verpflichtung zur Entrichtung der genannten Abgaben ist nämlich bereits im Hinblick auf den Beurteilungszeitpunkt vor Bescheiderlassung eingetreten (vgl. VwGH vom 24.9.2002; 2000/14/0081).

Zusammenfassend werden jene Abgaben, hinsichtlich derer der Berufung stattgegeben wird, tabellarisch dargestellt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
19		106.362,14

Z	1992	1.445,46
SZ1	1995	28,92
U	1994	58.138,27
SZ1	1995	1.162,77
Z	1993	2.634,54
Z	1994	5.813,83
SZ1	1995	52,69
SZ1	1995	116,28
EG	2000	2.177,86
EG	2000	3,34
U	1994	12.107,51
SZ1	1995	242,15
KA	1-12/94	20.899,47
SZ1	2001	418,01
Z	1990	1.225,55
Z	1992	1.158,62
GW	1992	10.747,00
Z	1993	1.180,57
GW	1993	10.302,10
Z	1994	1.210,73
K	1992	23.112,14
K	1993	22.157,22
K	1994	26.904,94
SUMME		309.602,11

Werden Abgaben nicht entrichtet, ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben nicht entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückstellung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (VwGH vom 19.2.1997, 96/13/0079).

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückstellung nachzuweisen, sondern der zur Haftung Herangezogene das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die 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, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Verbindlichkeiten der Gesellschaft.

Dass keine ausreichenden "liquiden" Mittel zum jeweiligen Fälligkeitstag zur Abgabentrückstellung zur Verfügung standen, hat der Bw. nicht dargetan.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw. als Geschäftsführer die Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten benachteiligt, somit den Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt hat.

Die Haftung war jedoch gemäß den obigen Ausführungen auf jene Abgaben einzuschränken, die im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. November 2003