

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Michael Haberl, 8962 Gröbming, Hauptstraße 65, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann im Pongau (nunmehr St. Johann Tamsweg Zell am See) betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf 4.800,92 € (Umsatzsteuer 1995) eingeschränkt.

### Entscheidungsgründe

Nachdem über das Vermögen der P.GesmbH wurde am 7. November 1996 der Konkurs eröffnet wurde, zog das Finanzamt den Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer mit Haftungsbescheid vom 5. Februar 1998 gem. §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten dieser Gesellschaft in Höhe von 1.102.546,00 S (Umsatzsteuer 1995, Umsatzsteuer 8/1996 und 10/1996, Säumniszuschlag 1996, Lohnsteuer 11/1996, Dienstgeberbeitrag 11/1996, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/1996) heran.

Als Geschäftsführer der P.GesmbH sei er verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgabenschuldigkeiten der GesmbH entrichtet werden. Da er dieser Verpflichtung in schuldhafter Weise nicht nachgekommen sei, werde gegen ihn die Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO geltend gemacht.

Der Bw. erhob Berufung und wandte ein, in den geltend gemachten Abgabenschulden seien Abgaben enthalten, die erst nach Konkursöffnung fällig geworden seien. Dazu komme, dass zum Fälligkeitstag dieser Abgaben keinerlei verfügbare Mittel vorhanden gewesen seien und auch keine andere Gläubiger befriedigt worden seien. Löhne seien für November 1996 nicht ausbezahlt worden. Bei der in Arbeit befindlichen Bilanz 1997 werde die Forderung an einen

insolvent gewordenen Kunden auszubuchen sein. Das daraus zu erwartende Umsatzsteuerguthaben 1997 in der Höhe von ca. 500.000,00 S werde ausreichen, um die bei der Haftung angeführten ältesten Abgabenschuldigkeiten, Umsatzsteuer 1995, Umsatzsteuer 8/1996 und Säumniszuschlag 1996 auszugleichen. Für die Inanspruchnahme des Bw. als Haftenden enfalle daher die Rechtsgrundlage.

Mittels teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 20. März 1998 schränkte das Finanzamt den Haftungsbetrag auf 434.999,00 S (Umsatzsteuer 1995 105.576,00 S, Umsatzsteuer 8/1996 319.302,00 S und Säumniszuschlag 1996 10.121,00 S) ein. Ein konkretes Berufungsbegehr gegen die Heranziehung zur Haftung betreffend die Umsatzsteuer 1995, die Umsatzsteuer 8/1996 und den Säumniszuschlag 1996 sei nicht vorgebracht worden. Auf dem Abgabenkonto der P.GesmbH würden die genannten Abgabenschuldigkeiten weiterhin uneinbringlich aushalten. Eine Umsatzsteuerberichtigung gem. § 16 Abs. 3 UStG 1994 sei noch nicht erfolgt. Durch sich eventuell ergebende Gutschriften vermindere sich der Abgabenzurückstand der P.GesmbH und somit automatisch der Haftungsbetrag.

Das Finanzamt erließ am 28. April 2003, nach Anerkennung der Behauptung des Bw., er habe die erste Berufungsentscheidung nie persönlich erhalten, eine zweite Berufungsvorentscheidung mit der die Haftungsinanspruchnahme auf 4.800,92 € für Umsatzsteuer 1995 eingeschränkt wurde. Die Umsatzsteuer 10/1996 und die Lohnabgaben November 1996 seien nach Konkurseröffnung fällig gewesen, eine Zahlung habe nach insolvenzrechtlichen Bestimmungen nicht mehr zu erfolgen gehabt. Die Umsatzsteuer 8/1996 sei zwischenzeitig durch eine Gutschrift auf Grund der Umsatzsteuerveranlagung 1998 zur Gänze abgedeckt und befindet sich nicht mehr im Rückstand. Ein konkretes Berufungsbegehr gegen die Heranziehung zur Haftung betreffend Umsatzsteuer 1995 sei nicht vorgebracht worden. Nach Verbuchung der in der Berufungsbegründung angeführten zu erwartenden Umsatzsteuerguthaben sei ein restlicher Haftungsbetrag für Umsatzsteuer 1995 in Höhe von 4.800,92 € verblieben.

Daraufhin beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Mittels Vorhalt wurde der Bw. aufgefordert, die im Vorlageantrag angekündigte Stellungnahme zur Berufungsvorentscheidung beizubringen und darzulegen, welche Gründe der Heranziehung zur Haftung für die Umsatzsteuer 1995 entgegenstehen, insbesondere weshalb die rechtzeitige Entrichtung der Abgabe nicht möglich war.

Dazu führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, Gründe für die Insolvenz der Gesellschaft seien in erster Linie hohe Forderungsaufälle gewesen, die bereits vor Konkurseröffnung schlagend geworden seien. In der für das Jahr der Konkurseröffnung erstellten Bilanz zum 28.2.1997 würden die uneinbringlichen Forderungen mit 3.455,177,84 S beziffert (Anm.: Ausweis in der Bilanz zum 28.2.1998). Die in den Forderungen enthaltene Umsatzsteuer sei

bei Rechnungslegung in den Zeiträumen vor der Konkursöffnung im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen und –erklärungen dem Finanzamt gemeldet und größtenteils bezahlt worden. Die sich daraus ergebende Berichtigung nach § 16 UStG betrage ca. 556.000,00 S und decke somit sämtliche zur Haftung gemäß Berufungsvereinbarung vom 20. März 1998 herangezogenen Beträge von insgesamt 434.999,00 S. Inkonsistenterweise habe das Finanzamt die § 16-Berichtigung zwar für die Umsatzsteuer 8/1996 und den Säumniszuschlag 1996 haftungsmindernd als vor der Konkursöffnung gelegen anerkannt, nicht aber für die ältere Schuld Umsatzsteuer 1995. Sich ergebende Abgabengutschriften vor der Konkursöffnung seien mit der ältesten Abgabenverbindlichkeit vor der Konkursöffnung zu verrechnen. Daher seien die sich ergebenden Guthaben aus der Mehrwertsteuerberichtigung allein ausreichend, um sämtliche Haftungsverbindlichkeiten abzudecken. Diese Ansicht werde durch den Umsatzsteuerbescheid 1997, der den Zeitraum März 1996 bis Februar 1997 umfasst, unterstützt. Dieser Bescheid ergebe eine Nachzahlung von 87.737,00 S, wobei in diesem Bescheid eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 in der Höhe von 830.816,42 S angesetzt sei. Diese sei eindeutig durch die Konkursöffnung bedingt und könne die Haftung des Bw. nicht berühren. Der gesamte Abgabenrückstand der P.GesmbH sei wesentlich niedriger als diese Vorsteuerberichtigung. Daraus folge, dass – lasse man die Vorsteuerberichtigung außer Ansatz – die gesamte Umsatzsteuerertragbarung des Konkursjahres ein Guthaben von 743.076 S ergebe, das zur Deckung aller Rückstände ausreichend sei.

In seiner Stellungnahme entgegnete das Finanzamt, dass die Forderungsberichtigung der GesmbH nach § 16 Abs. 1 UStG 1994 nicht mit dem Haftungsbetrag als solchem zu erfolgen habe, sondern bei der Verrechnung die Gesamtrückstandszusammensetzung der GesmbH auf deren Steuerkonto maßgeblich sei. Sowohl die Forderungsberichtigung als auch die Vorsteuerberichtigung seien im Zeitraum einen Monat vor (= 10/1996) Konkursöffnung (= 11/1996) zu erfassen und veranlagen gewesen (10/1996 = Veranlagungszeitraum 3/1996 bis 2/1997 = Veranlagungsjahr 1997). Da aus diesem Veranlagungszeitraum jedoch Umsatzsteuer 8/1996 (319.302,00 S) und 10/1996 (650.928,00 S) im Rückstand enthalten sei, erfolge bei insolvenzrechtlich richtiger Erfassung der Forderungsberichtigungen in Höhe von 590.306,00 S im Zeitraum 10/1996 ein Rückstandsausgleich im selben Zeitraum, wobei ein Rückstand verbleibe und kein Guthaben für ältere Fälligkeiten. Überdies sei der gesamte Sachverhalt in der Haftungsinanspruchnahme bereits behandelt worden.

Der Schriftsatz des Finanzamtes wurde dem Steuerberater zur Kenntnisnahme und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Eine Gegenäußerung erfolgte nicht.

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.

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.

Daraus ergibt sich, dass der Geschäftsführer einer GesmbH für die diese Gesellschaft treffenden Abgaben insoweit haftet, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihm als Geschäftsführer auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können. Dabei ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, ansonsten von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden kann. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (vgl. für viele VwGH 17.12.2003, 99/13/0032). Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. zB VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (Ritz, BAO Kommentar, § 9 Tz 10).

Bei der streitgegenständlichen Abgabenschuld handelt es sich um die erklärungsgemäß veranlagte Umsatzsteuer 1995.

Der Bw. vertritt die Auffassung, die haftungsgegenständliche Umsatzsteuerschuld 1995 der GesmbH würde nach Verrechnung der sich aus den Umsatzsteuerberichtigungen nach §16 Abs. 3 UStG 1994 ergebenden Gutschriften nicht bestehen, weswegen auch die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht gegeben seien.

Mit diesem Vorbringen vermischt der Bw. die Frage, welche Abgaben bei der GesmbH uneinbringlich geworden sind, mit der Frage, ob der Vertreter seine Pflicht zur Entrichtung dieser Abgaben schulhaft verletzt hat. Auf welche Abgabenschuldigkeiten Gutschriften zu verrechnen sind, regelt § 214 BAO. Bestehen zwischen einem Abgabenpflichtigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, ist darüber nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem durch einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO ausgelösten Verfahren zu entscheiden. Auch der Haftungspflichtige ist zur Stellung eines solchen Antrages legitimiert (vgl. VwGH vom 26.1.1999 unter Hinweis auf VwGH vom 10.4.1997, 94/15/0188). Somit waren die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. im Haftungsverfahren nicht zielführend.

Auf Grund der Veranlagung der Umsatzsteuer 1995 (abweichendes Wirtschaftsjahr März 1994 bis Februar 1995) kam es zu einer Nachforderung von 105.576,00 S (7.672,51 €). Nach Verrechnung der vom Bw. angesprochenen Umsatzsteuerberichtigungen nach § 16 Abs. 3 UStG und Entrichtung von Umsatzsteuer 1995 durch Überrechnung in Höhe von 2.871,59 € verblieb die haftungsgegenständliche Abgabenschuld von 4.800,92 €

Dem Bw. obliegt es, Gründe für die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer darzulegen, andernfalls die Abgabenbehörde davon ausgehen kann, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war.

Weshalb die rechtzeitige Entrichtung der Umsatzsteuer 1995 nicht möglich war, hat der Bw. auch über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates nicht dargetan. Die Ausführungen in der Berufung, wonach zum Fälligkeitstag der Abgaben bei der GesmbH keinerlei verfügbaren Mittel vorhanden gewesen seien und auch keine anderen Gläubiger befriedigt worden seien, beziehen sich auf die Umsatzsteuer 10/1996 und die Lohnsteuer 11/1996 für die der Bw. zunächst fälschlicherweise zur Haftung herangezogen wurde. Dass dem Bw. für die Entrichtung der Umsatzsteuer 1995 keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wird nicht behauptet und es erscheint dies ist im Hinblick darauf, dass der Konkurs erst im November 1996 eröffnet wurde, auch unwahrscheinlich. Damit ist vom Vorliegen einer schulhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht auszugehen, die ursächlich für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe war.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Behörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§20 BAO). Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der

Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind. Im Übrigen wurde vom Bw. kein diesbezügliches Vorbringen erstattet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 19. August 2005