

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. Juni 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 10.912,21 anstatt bisher € 98.922,36 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Juni 2005 wurde die Berufungswerberin (Bw.) für Abgabenschuldigkeiten der X-GmbH in der Höhe von € 98. 922,36 gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Dieser Betrag besteht aus der Umsatzsteuer 12/01, 4/02, 5/02, 6-8/02, der Kapitalertragsteuer 4-12/01, 1-8/02 und den Verpätungszuschlägen 4/02, 5/02 und 6-8/02.

Zur Begründung wurde nach Zitierung der maßgeblichen Rechtsvorschriften ausgeführt, dass für 12/01, 4/02, 5/02 und 6-8/02 die Umsatzsteuer unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung festgesetzt, jedoch nicht entrichtet worden sei. Auf die Niederschrift über das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung vom 22. Oktober 2002 werde verwiesen.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die Bestimmung des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken würden. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.

Weiters obliege einer GmbH die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Die Bw. sei ihren Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen und die Abgaben seien bei der Gesellschaft uneinbringlich.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass sie in ihrem Schuldenregulierungsverfahren das Finanzamt rechzeitig und ordnungsgemäß als möglichen Gläubiger angegeben habe. Das Finanzamt habe keine Forderung angemeldet. Nach Rücksprache mit der Schuldnerberatung Wien stehe dem Finanzamt als Gläubiger dadurch keine Quote zu.

Die Bw. erkläre weiters, dass sie erst ab Februar 2002 als Geschäftsführerin eingetragen gewesen sei und nicht bereits schon im Jahr 2001.

Durch die Geburt ihres zweiten Kindes beziehe die Bw. derzeit lediglich ein Kindergeld in Höhe von €436,00 monatlich.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2005 wurde ausgeführt, dass nach § 206 Abs. 1 KO die Konkursgläubiger während des Abschöpfungsverfahrens auf das Vermögen des Schuldners nicht Exekution führen dürften. Laut Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 17.2.2005, GZ 80d4/05d, werde die Exekutionsführung anderer Gläubiger jedoch nicht für unzulässig erklärt. Andere Gläubiger seien etwa die "Neugläubiger". Da das Finanzamt durch die Ausstellung des Haftungsbescheides als "Neugläubiger" anzusehen sei, könne Exekution auf das vom Abschöpfungsverfahren nicht erfasste Vermögen geführt werden.

Die Bw. sei vom 13. Februar 2002 bis 11. November 2002 Geschäftsführerin der X-GmbH gewesen. Der maßgebliche Beurteilungszeitraum für die Haftungsinanspruchnahme sei der Fälligkeitstag der Abgaben. Die Umsatzsteuer 12/01 sei am 15. Februar 2002 fällig gewesen und die Kapitalertragsteuer 4-12/01 am 29. Oktober 2002.

Die Heranziehung zur Haftung sei damit zu Recht erfolgt.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte zur weiteren Begründung aus, dass am 24. November 2003 über ihr Vermögen das gerichtliche Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden sei.

Seit 29. Jänner 2004 sei sie im gerichtlichen Zahlungsplan, das Schuldenregulierungsverfahren sei am 21. April 2004 aufgehoben worden.

Das Finanzamt sei von der Bw. als Gläubiger in der Gläubigerliste angeführt worden und auch vom Bezirksgericht vom Schuldenregulierungsverfahren verständigt worden.

Gemäß § 197 KO hätten Konkursgläubiger, die ihre Forderungen bei Abstimmung über den Zahlungsplan nicht angemeldet hätten, Anspruch auf die nach dem Zahlungsplan zu zahlende

Quote nur insoweit, als diese der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspricht.

Zur Zeit befindet sich die Bw. in Karentz und beziehe Kinderbetreuungsgeld in Höhe von €436,00 monatlich. Die Behauptung, dass das Finanzamt durch die Ausstellung des Haftungsbescheides als Neugläubiger anzusehen sei, sei unrichtig.

"Neugläubiger" seien Gläubiger, deren Forderung nach Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens erst entstehe.

Laut Haftungsbescheid sei die Forderung von 12/2001 bis 8/2002 entstanden. Dies sei eindeutig vor der Konkursöffnung.

Das Finanzamt hätte die Forderung im Rahmen des Schuldenregulierungsverfahrens anmelden müssen, habe aber wie bereits erwähnt, darauf verzichtet.

### ***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 schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebraucht werden können.*

Unbestritten wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 12. November 2002 der Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Weiters steht außer Streit, dass die Bw. im Zeitraum 13. Februar 2002 bis 11. November 2002 als handelsrechtliche Geschäftsführerin fungiert hat und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung berufen und verpflichtet war, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Gemäß den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen haftet ein bestellter Vertreter einer juristischen Person, der deren Abgaben nicht entrichtet hat, für die Abgaben, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebraucht werden können und er nicht beweisen kann, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.11.1998, 98/15/0115) 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. Dem Vertreter obliegt die konkrete Darstellung

der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

In der Stellungnahme zum Vorhalt des Finanzamtes vom 20. November 2002 führte die Bw. aus, dass sie hinsichtlich der Geschäftsanteile lediglich Treuhänderin ihres Gatten gewesen sei. Da sie Mutter eines Kleinkindes sei, sei ausdrücklich vereinbart worden, dass ihr Gatte als Prokurst alle Geschäftsführungshandlungen in Vertretung vornehme. Dieser habe tatsächlich täglich die Geschäfte geführt. Die Bw. habe sich zwar laufend davon überzeugt, dass ihr Gatte wirklich Grundaufzeichnungen führe, sie hätte jedoch nicht wissen können, dass nicht die richtigen Zahlen an die Steuerberatungskanzlei weitergeleitet worden seien.

Aus diesem Vorbringen kann jedoch für das vorliegende Haftungsverfahren nichts gewonnen werden, da der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargelegt hat, dass der Geschäftsführer, der einen Prokursten mit den steuerlichen Agenden betraut, ihn zumindest in solchen Abständen zu überwachen hat, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben. Eine solche Betrauung führt daher nicht zu einer relevanten Einschränkung der abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers (VwGH 16.12.1999, 96/15/0104).

Hinsichtlich Behauptung der Bw., die Grundaufzeichnungen kontrolliert zu haben, muss jedoch auf den Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 22. Oktober 2002 verwiesen werden, wonach bei der Ermittlung der Tageslösungen keine Grundaufzeichnungen vorgelegt und im Kassabuch 2001 und 2002 die Tageslösungen nicht laufend, sondern nur in einem Betrag als Monatslösung angeführt wurden. Weiters hat die Bw. in ihrer Stellungnahme zum Schreiben vom 20. November 2002 dargetan, dass sie erst nach der Inhaftierung ihres Gatten mit der tatsächlichen Situation des Betriebes konfrontiert worden sei. Im Hinblick auf diesen Sachverhalt kann das Vorbringen der Bw. nicht verifiziert werden und stellt sich somit als Schutzbehauptung dar.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen, 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 wie der Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (Verspätungszuschlag) ist grundsätzlich die (erstmalige) Abgabenfestsetzung maßgeblich.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist zunächst auf die Bestimmung des § 21 UStG zu verweisen.

*Gemäß § 21 Umsatzsteuergesetz hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen wurden somit im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Bw. fällig.

Bei der Kapitalertragsteuer hat der Schuldner der kapitalsteuerpflichtigen Beträge eine vom Empfänger geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG binnen einer Woche nach Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) an das Finanzamt abzuführen.

Demnach wurde die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer zwar teilweise vor der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit der Bw. fällig, jedoch endet die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten nicht mit dem Zeitpunkt der Entstehung der (Abgabenzahlungs-) Schuld, sondern erst mit deren Abstattung. Die GmbH bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr bzw. Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist gemäß § 9 BAO der Geschäftsführer einer GmbH verhalten. Dieser muss sich bei der Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.7.1989, 89/15/0021, sowie vom 7. Dezember 2000, 2000/16/0601).

Die Bw. haftet daher auch für die vor ihrer Geschäftsführertätigkeit fällig gewordene Kapitalertragsteuer.

Dass im Zeitraum ihrer Geschäftsführertätigkeit keine liquide Mittel zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten vorhanden waren hat die Bw. nicht behauptet. Im Übrigen ist im Gastgewerbe davon auszugehen, dass die Gäste (Kunden) den Rechnungsbetrag in bar entrichten.

Für die im angefochtenen Bescheid angeführten Verspätungszuschläge kann die Bw. jedoch nicht zur Haftung herangezogen werden, da diese erst am 6. Dezember 2002, somit erst nach Beendigung ihrer Geschäftsführertätigkeit fällig wurden.

Der Haftungsbetrag reduziert sich daher aus diesem Grunde auf € 97.517,50 (€ 98.922,36 – € 1.404,86).

Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach den Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.

Der Haftende wird daher erst durch die Erlassung des Haftungsbescheides, der insoweit konstitutiv wirkt, zum Gesamtschuldner (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038).

Im Haftungsbescheid wurde die Bw. aufgefordert, die Haftungsschuld binnen einer Frist von einem Monat ab Zustellung des Bescheides zu entrichten, wodurch eine eigene Fälligkeit gegenüber der Bw. bewirkt wurde.

Die Forderung gegenüber der Bw. ist somit keine Konkursforderung.

Bei ihrer Argumentation scheint die Bw. zu übersehen, dass die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenforderungen gegenüber der GmbH vor der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens fällig geworden sind, die Bw. jedoch zu diesem Zeitpunkt noch nicht zur Haftung herangezogen worden und somit noch nicht Schuldnerin der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die Geltendmachung einer Haftung ist jedoch in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu einer Ermessensübung in einer vergleichbaren Fallkostellation in der Entscheidung vom 5.7.2004, 2002/14/0123, ausgeführt, dass eine Begründung der Ermessensentscheidung betreffend das Ausmaß, in welchem die Haftung geltend gemacht wird, vorzunehmen ist.

Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich bzw. ein Zahlungsplan zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkurseröffnung verwirklicht, so entspricht es der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote (Ausgleichsquote) orientiert, sofern nicht im Rahmen der Ermessensübung ergänzend auf andere Umstände Bedacht zu nehmen ist.

Auf dieser Entscheidung aufbauend wird daher nunmehr im Rahmen der Ermessensübung von den verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben in Höhe von € 97.517,50 der Quote des Schuldenregulierungsverfahrens folgend ein Anteil von 11,19%, das ist ein Betrag von € 10.912,21, als Haftungsschuld bestimmt.

Soweit die Bw. auf ihre finanzielle Situation verweist, ist dem entgegenzuhalten, dass die derzeitige wirtschaftliche Lage nicht ausschließt, dass künftig neues Vermögen hervorkommt oder künftig ein höheres Einkommen erzielt wird (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. September 2005