



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/2124-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Haftung gemäß § 9 BAO vom 10. August 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 10. August 1999 nahm das Finanzamt den Bw. als Haftungspflichtigen gemäß § 9 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH im Ausmaß von S 2.762.550,- in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die Begründung des Haftungsbescheides in etwa laute, dass bei einer Betriebsprüfung bei der Abgabenschuldnerin (welche im Oktober 1992 stattgefunden habe) festgestellt worden sei, dass im Namen der Abgabenschuldnerin keine Rechnungen gemäß § 11 BAO zur Rechtfertigung

geltend gemachter Vorsteuergutschriften von S 2,188.143,- für 1988 und von S 574.407,95 für 1989 vorgelegt hätten werden können.

Die Haftung werde nunmehr damit begründet, dass vom Bw. Vorsteuergutschriften im Namen der Vertretenen geltend gemacht worden seien, ohne dass die hiefür geforderten gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 12 UStG gegeben wären; hiedurch habe der Bw. schuldhaft abgabenrechtliche Pflichten verletzt.

Die Begründung sei nicht haltbar.

§ 12 UStG normiere lediglich, welche Vorsteuerbeträge abziehbar seien, wovon im Wesentlichen gegenständlich zu erwähnen wären: die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an den Unternehmer gesondert ausgewiesenen Steuern für Lieferungen oder sonstige Leistungen. Eine Aufbewahrungs- oder Vorlagepflicht normiere § 12 UStG nicht. Die Abgabenbehörde unterstelle dem Haftpflichtigen, dass keine Rechnungen vorhanden gewesen wären, aus denen der Vorsteuerabzug berechtigterweise hätte geltend gemacht werden können. Tatsache sei allerdings, dass der Bw. vom 10. Juni 1988 bis 26. Jänner 1990 handelsrechtlicher Geschäftsführer gewesen sei. Demzufolge sei auch das Datum 22. Mai 1990 in der Begründung des Haftungsbescheides unrichtig. Aus dem Finanzamtsakt zeige sich, dass ein Schreiben der A-GmbH vorliege, in dem dem Finanzamt mitgeteilt werde, dass der Bw. mit Wirkung zum 26. Jänner 1990 als Geschäftsführer zurückgetreten sei. In weiterer Folge sei der Bw. für den Zeitraum 12. Juni 1990 bis 19. Oktober 1990 als Liquidator bestellt worden. Danach habe als Liquidator Dr. H, in dessen Tätigkeitszeitraum auch die Betriebsprüfung gefallen sei, fungiert.

Im Zeitpunkt des Rücktrittes des Bw. am 26. Jänner 1990 hätten sich sämtliche Geschäftsunterlagen in den Geschäftsräumlichkeiten der von ihm Vertretenen befunden. Die Räumlichkeiten hätten nach Wissen des Bw. auch nach seinem Rücktritt als Geschäftsräumlichkeiten gedient. Darüber hinaus sei seit der Gründung der Gesellschaft der Steuerberater Dr. S als mit der steuerlichen Vertretung Betrauter bestellt gewesen, der seine Vollmacht erst mit Schreiben vom 30. Jänner 1990 an das Finanzamt mit sofortiger Wirkung zurückgelegt habe. Aus dem Finanzamtsakt ergebe sich weiters, dass hinsichtlich geltend gemachter Vorsteuern für die Jahre 1988 und 1989 auch Rechnungen über Ansuchen des Finanzamtes an dieses übersandt worden seien, wie sie nach wie vor im Akt erlägen.

Die Behörde erster Instanz begründe daher die Haftung in Wirklichkeit damit, dass nahezu zwei Jahre nach dem Rücktritt des Bw. im Zuge einer Betriebsprüfung der damalige Liquidator Dr. H nicht in der Lage gewesen sei, Unterlagen, welcher Art auch immer (vgl. Betriebs-

prüfungsbericht), vorzulegen. Alleine aus der Nichtvorlage von Unterlagen schließe das Finanzamt rechtsirrig, dass entsprechende Rechnungen nicht existent seien und Vorsteuern im gegenständlichen Betrag zu Unrecht geltend gemacht worden seien. Dem sei jedenfalls entgegenzuhalten, dass das "Verschwinden" von Buchhaltungsunterlagen in einem Zeitraum von nahezu zwei Jahren nach Rücktritt des Geschäftsführers diesem nicht mehr zurechenbar sei (mangelnde Kausalität), aber auch, dass nicht schlichtweg von einem unberechtigten Vorsteuerabzug hätte ausgegangen werden dürfen, sondern eine Schätzung im Sinne der §§ 184 f BAO erfolgen hätte müssen.

Haftpflichtig im Sinne des § 9 BAO werde der Vertreter einer Kapitalgesellschaft nur dann, wenn er eine schuldhafte Verletzung auferlegter Pflichten zu verantworten habe. Dass die Aufbewahrungspflichten durch den Bw. bis zu seinem Rücktritt am 26. Jänner 1990 von diesem verletzt worden seien, sei von der Behörde erster Instanz nicht einmal behauptet worden. Für die Geltendmachung der Haftung des Vertreters auf Grundlage des § 9 BAO sei aber ein Kausalzusammenhang zwischen der Verletzung von Obliegenheiten (vgl. §§ 119 bis 142 BAO) und dem Abgabenausfall erforderlich. Diese Voraussetzung könne nur angenommen werden, wenn durch die Unterlassung oder Verspätung, durch die Unvollständigkeit oder Fehlerhaftigkeit der von einem Vertreter zu verantwortenden Erfüllungshandlungen die damit im Zusammenhang stehenden Abgaben "nicht eingebracht werden könnten", wenn also die Pflichtverletzung des Vertreters für einen Ausfall im Einbringungsverfahren ursächlich sei. Es bestehe kein Kausalzusammenhang zwischen der Nichtvorlage von Rechnungen im Jahre 1992 durch Dr. H im Zuge der Betriebsprüfung und der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen in den Jahren 1988 und 1989; insbesondere bestehe kein Kausalzusammenhang zwischen dem Rücktritt des Bw. als Vertreter am 26. Jänner 1990 und dem "Verschwinden" von Rechnungen in den darauf folgenden nahezu zwei Jahren und der "Uneinbringlichkeit" der Abgabenforderung. Es mangle sohin schon an der Kausalität, um eine Haftung nach § 9 BAO begründen zu können.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass in der Nichtvorlage von Rechnungen bei der Betriebsprüfung 1992 eine schuldhafte Pflichtverletzung des Haftungspflichtigen zu erblicken wäre, wäre die Abgabe auch im Jahr 1992 uneinbringlich geworden, weil die Rechnungen (und die gesamten Buchhaltungsunterlagen) offensichtlich von den Gesellschaftern K und W, die amtsbekannt wegen fahrlässiger Krida rechtskräftig verurteilt worden seien, offensichtlich verbracht worden seien (auch in diesem Zusammenhang sei auf den mangelnden Kausalzusammenhang hingewiesen), aber auch, weil bereits auf Grund der aktenkundigen Abwei-

sung eines Antrages auf Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss vom 13. März 1990 die Uneinbringlichkeit und somit die Vermögenslosigkeit der Gesellschaft eingetreten sei.

Unrichtig sei in diesem Zusammenhang die Begründung, dass mit der Löschung der GmbH im Firmenbuch am 18. Juni 1994 die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Die Löschung habe nicht zwangsweise die Uneinbringlichkeit zur Folge. Die Löschung sei ein handelsrechtlicher (firmenbuchrechtlicher) Akt, der mit der Verpflichtung einer ordnungsgemäßen Liquidation nichts zu tun habe. Entsprechende konkrete Eintreibungsschritte seien von der Behörde nicht unternommen worden (gegen den Abgabepflichtigen, die A-GmbH).

Zum Beweis dafür, dass die Buchhaltungsunterlagen einschließlich jener Rechnungen, aus denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei, im Zeitpunkt des Rücktrittes des Haftungspflichtigen am 26. Jänner 1990 tatsächlich vorhanden gewesen seien, werde die Einvernahme der Gesellschafter W und K beantragt, was die Behörde erster Instanz jedenfalls hätte durchführen müssen, um zu einem rechtsrichtig ermittelten Sachverhalt zu gelangen.

Folgerichtig lege die Behörde erster Instanz dem Bw. nicht einmal ein tatbestandsmäßiges Verschulden gemäß § 9 BAO zur Last. Unter dem Aspekt der jüngeren Rechtsprechung, wonach die Beweislastzuordnung losgelöst vom § 1298 ABGB zu Lasten des Haftungspflichtigen gehe, was damit begründet werde, dass der Vertreter in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gestion des Vertretenen habe, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche, werde gerade im gegenständlichen Fall deutlich, dass der Bw. keine Möglichkeit gehabt habe, zwei Jahre nach seinem Rücktritt am 26. Jänner 1990 Einblick in die Gestion der einst von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft zu haben. Es treffe ihn daher kein Verschulden. Die BAO kenne keine Erfolgshaftung, schon gar keine Erfolgshaftung für Dritte. Desweiteren widerspreche es jeder Lebenserfahrung, dass sämtliche Vorsteuerbeträge für die Jahre 1988 und 1989 ohne das Vorliegen von Rechnungen geltend gemacht worden seien, wie die Betriebsprüfung dies in den geänderten Umsatzsteuerbescheiden zum Ausdruck bringe. Im Akt der Behörde erster Instanz fänden sich entsprechend auch Rechnungen für die Zeiträume 1988 und 1989.

Es sei auch in sich widersprüchlich, wenn den geänderten Umsatzsteuerbescheide tatsächlich getätigte Umsätze (vereinbarte Entgelte) in Höhe von rund S 19,6 Mio. für 1988 und rund S 2 Mio. für 1989 zugrundelägen, Vorsteuern allerdings nicht anerkannt würden, wobei doch regelmäßig sämtlichen Vorsteuern für beim vorliegenden Handelsbetrieb zwingend logisch in annähernd ähnlicher Höhe bezogenen Vorleistungen gegenüberstehen müssten. Dass entsprechende Vorleistungen ohne einzige Rechnung bezogen worden seien, widerspreche schon der Lebenserfahrung. Die Betriebsprüfung hätte bei Nichtvorlage jeglicher Unterlagen durch

den zuständigen Liquidator für den Fall des Abweichens von den ursprünglichen Erklärungen eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO jedenfalls unter Berücksichtigung auch der Vorsteuern als Teil der Besteuerungsgrundlagen vornehmen müssen (vgl VwGH 13.12.1977, 1347/77). Die Vorgangsweise der Behörde widerspreche insoweit jeder Lebenserfahrung. Dies spreche auch im besonderen Maße gegen die Ansicht, dass Vorsteuern ohne Rechnungen geltend gemacht worden seien, wodurch wiederum keine Pflichtverletzungen des Bw. erkennbar seien, die für den Abgabenzustand kausal gewesen wären.

Die Behörde erster Instanz gründe die Haftung unter Anderem darauf, dass Rechnungen gemäß § 11 BAO zur Rechtfertigung nicht hätten vorgelegt werden können. Gemeint werde wohl § 11 UStG sein. § 11 BAO normiere ebenso wenig wie § 11 UStG eine Verpflichtung zur Vorlage von Rechnungen; § 11 UStG regle die Ausstellung von Rechnungen, § 11 BAO behandle die Haftung rechtskräftig verurteilter Täter. Auch in diesem Punkt sei die Begründung rechtsunrichtig, der Bescheid somit rechtsirrig erlassen. Dem Bw. könne keine Pflichtverletzung hinsichtlich der Nichtvorlage von Buchhaltungsunterlagen an die Betriebsprüfer in einer Zeit nach Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit vorgeworfen werden, weil die Existenz bzw. der Verbleib dieser Unterlagen nach Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit (26: Jänner 1990) nicht mehr in seinem Ingerenzbereich liege. Erinnert werden dürfe auch daran, dass für steuerliche Angelegenheiten, einschließlich UVAs und Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen der Wirtschaftstreuhänder Dr. S jedenfalls auch während der Geschäftsführertätigkeit des Bw. bestellt gewesen sei. Jedenfalls sei auch keine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Bw. ersichtlich, welche kausal für die mit Schreiben des Finanzamtes vom 23. Juni 1995 erstmals festgestellte Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung hinsichtlich angeblich zu Unrecht bezogener Vorsteuerbeträge sei.

Der Bw. habe überdies im Zuge des Erstverfahrens (Haftungsbescheid vom 31. Oktober 1995) dem Finanzamt drei Aktenordner mit Überweisungsbelegen zukommen lassen, aus denen Zahlungen für Leistungen im relevanten Zeitraum von knapp S 10 Mio. ersichtlich seien, die zu einem Vorsteuerabzug von rund S 2 Mio. berechtigt hätten, woraus bei nachträglicher Nichtvorlage auf das Vorhandensein von Rechnungen geschlossen werden hätte müssen. Schon aus diesem Grund hätte die gänzliche Aberkennung von Vorsteuern zu unterbleiben gehabt und eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO hinsichtlich der lediglich nachträglich nicht mehr belegten Vorsteuern vorgenommen werden müssen.

Umsatzsteuern seien nach Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, S. 12, RZ. 36, als Verbrauchssteuern anzusehen und gelte daher die kurze Verjährung von drei Jahren. Der Anspruch sei sohin jedenfalls verjährt. Selbst der Haftungsbescheid aus 1995 vermöge diese

Verjährung nicht zu unterbrechen, weil dieser ersatzlos vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben worden sei.

Der Bescheid vom 20. November 1992 (wie er im Verfahren zum Haftungsbescheid aus 1995 von der belangten Behörde erwähnt worden sei) sei dem Bw. bis zum heutigen Tage nicht zur Kenntnis gebracht worden. Ob und an wen der Abgabenbescheid zugestellt worden sei, insbesondere ob er an die A-GmbH zugestellt worden sei, sei fraglich; es sei eher davon auszugehen, dass er nicht zugestellt worden sei. Es werde daher jedenfalls die Zustellung des Abgabenbescheides, angeblich datiert mit 20. November 1992, bestritten. Selbst wenn der Bescheid an die A-GmbH zugestellt worden wäre, hätte dies die Einhebungsfrist gegenüber dem Bw. nicht unterbrochen. Nachdem eine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellung über angeblich hinterzogene Abgaben fehle, unterliege der gegenständliche Abgabenanspruch auch aus diesem Grund lediglich der dreijährigen Verjährungsfrist, sodass schon der vermeintliche Bescheid vom 20. November 1992 nicht mehr hätte erlassen werden dürfen. Der angefochtene Haftungsbescheid sei entgegen den ausdrücklichen Bestimmungen der BAO und des Zustellgesetzes nicht dem ausgewiesenen Vertreter, nämlich den Rechtsanwälten P-OEG, zugestellt worden. Diese seien bis zum Einschreiten des Bevollmächtigten mit dieser Berufung nach wie vor als Zustellungsbevollmächtigte ausgewiesen. Der Haftungsbescheid hätte daher rechtsrichtig dem ausgewiesenen Vertreter zugestellt werden müssen. Dies sei unterblieben, sodass das Verfahren an einem unheilbaren wesentlichen Mangel leide, der zwangsläufig zur Aufhebung des Haftungsbescheides zu führen habe.

Aus all den dargelegten Gründen werde der Antrag gestellt, die Berufungsbehörde möge in Stattgebung der Berufung den angefochtenen Haftungsbescheid vom 10. August 1999 ersatzlos beheben.

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 eingebrocht 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. als Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung in das Handelsregister vom 10. Juni 1988 bis zum 26. Jänner 1990 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 30.5.1989, 89/14/0044) spätestens mit der Eintragung der Löschung ihrer Firma im Firmenbuch gemäß § 2 AmtsLG am 18. Juni 1994 fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19.11.1998, 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.

Das diesbezügliche Vorbringen des Bw. geht zwar - unrichtigerweise, falls die dem Haftungsbescheid vorangegangenen Abgabenbescheide der Abgabepflichtigen gegenüber wirksam wurden - von der Richtigkeit der geltend gemachten Vorsteuerbeträge und der Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung in den Umsatzsteuerbescheiden für 1988 und 1989 aus, lässt sich aber dennoch auch dahin verstehen, dass und aus welchen Gründen dem Bw. nach dem ihm bei aller Sorgfalt zugänglichen Wissensstand eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht zugerechnet werden kann. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung im Sinne des § 9 BAO ua. nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) zu prüfen, ob dem Bw. die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (nämlich die unrichtige Geltendmachung der Vorsteuerbeträge) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Bw. im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge bei Aufwand der zufordernden Sorgfalt ihre Unrichtigkeit hätte erkennen können.

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 5. November 1999 konnte die gegenständliche Berufung nicht in Behandlung genommen werden, weil die Veranlagungsakten nicht mehr zur Verfügung stehen. Dies wurde auch anlässlich eines Versuches der Anforderungen der Veranlagungsakten am 22. Mai 2001 bestätigt.

Somit kann schon mangels der Möglichkeit eines Nachweises weder dem Vorbringen, dass sich im Finanzamtsakt auch Rechnungen für die Zeiträume 1988 und 1989 befänden, noch der Bestreitung der Zustellung der Abgabenbescheide vom 20. November 1992, wodurch mangels Wirksamkeit der Abgabenbescheide nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 17.12.1996, 94/14/0148) im Haftungsverfahren auch über das Vorliegen des Abgabenanspruches als Vorfrage zu entscheiden wäre, entgegengetreten werden, sodass dem Bw. auch die Geltendmachung von Vorsteuern, ohne dass die hiefür geforderten gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 12 UStG gegeben gewesen wären, nicht zum Vorwurf gemacht werden kann.

Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH im Ausmaß von S 2.762.550,- zu Unrecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 11. März 2002