



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/1228-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H, vom 8. August 2008 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Juli 2008 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgaben der Firma G Handelsges.m.b.H. in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der dem Finanzamt bei der Ermittlung der Summe der haftungsgegenständlichen Abgaben unterlaufene Rechenfehler wird dahingehend korrigiert, dass diese Summe richtig lautet: 16.742,95 €.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit 24.8.2000 Geschäftsführer der Firma G HandelsgesmbH (Primärschuldnerin). Ab dem 13.4.2005 übte diese Funktion B aus.

Ein Antrag des Finanzamtes auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 29.4.2008 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

Auf diese Konkursabweisung mangels Vermögens wies das Finanzamt den Berufungswerber in einem Vorhalt vom 26.5.2008 betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO hin. Folgende Abgabenschuldigkeiten, für deren Entrichtung der Berufungswerber verantwortlich gewesen wäre, seien bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlich:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
------------	----------	------------	--------

Umsatzsteuer	2000	15.02.2001	1.237,75
Umsatzsteuer	2001	15.02.2002	944,60
Körperschaftsteuer	1999	29.12.2003	730,65
Körperschaftsteuer	2000	29.12.2003	2.145,96
Anspruchszinsen	2000	29.12.2003	200,29
Körperschaftsteuer	2001	29.12.2003	1.963,77
Anspruchszinsen	2001	29.12.2003	89,02
Körperschaftsteuer	01-03/04	16.02.2004	1.058,00
Körperschaftsteuer	2002	19.03.2004	3.151,40
Körperschaftsteuer	04-06/04	17.05.2004	1.612,00
Säumniszuschlag 1	2004	21.05.2004	63,03
Körperschaftsteuer	07-09/04	16.08.2004	1.335,00
Körperschaftsteuer	10-12/04	15.11.2004	1.337,48
Körperschaftsteuer	01-03/05	15.02.2005	874,00
Umsatzsteuer	2003	16.02.2004	404,00
Umsatzsteuer	2004	15.02.2005	27.000,00
Summe			44.146,95

Der Berufungswerber möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungswerber um Darlegung seiner aktuellen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

In einer Stellungnahme vom 25.6.2008 führte der Berufungswerber aus, dass er seine Geschäftsführertätigkeit bei der Primärschuldnerin mit 13.4.2005 zurückgelegt habe. Nach Rücksprache mit der nunmehrigen Unternehmensleitung seien am 28.7.2006, also ein Jahr nach seinem Ausscheiden, die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 aus verschiedenen Gründen aufgehoben und teilweise durch Schätzungen ergänzt worden. Die genauerer Hintergründe seien ihm nicht bekannt. Jedenfalls seien sämtliche Bescheide betreffend die Jahre 2003 und 2004 mit Datum 28.7.2006 ausgestellt worden, und er habe weder die rechtlichen Voraussetzungen noch den Einfluss im Unternehmen gehabt, um auf diese Bescheide reagieren zu können. Im Übrigen habe er noch erfahren, dass unerklärlicher Weise für die noch von ihm eingereichte Umsatzsteuererklärung 2003 ein nachweislicher Forderungsausfall von Seiten der Behörde aus den von ihm vorgelegten Erklärungen gestrichen und damit wesentliche Verbindlichkeiten aufgebaut worden wären. All diese Vorgänge seien nach seiner Geschäftsführertätigkeit aufgetreten, und er habe weder die Möglichkeit noch die Mittel gehabt, um für die anteilige Begleichung der auf diese Weise entstandenen Abgabenschulden zu sorgen. Er habe daher in keiner Weise und zu keinem Zeitpunkt irgendeine Sorgfaltspflicht nicht erfüllt.

Mit Haftungsbescheid vom 3.7.2008 nahm das Finanzamt den Berufungswerber hinsichtlich der nachstehend angeführten, im Spruch des Bescheides in Tabellenform wie folgt dargestellten Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	2000	15.02.2001	1.237,75
Umsatzsteuer	2001	15.02.2002	944,60
Körperschaftsteuer	1999	29.12.2003	730,65
Körperschaftsteuer	2000	29.12.2003	2.145,96
Anspruchszinsen	2000	29.12.2003	200,29
Körperschaftsteuer	2001	29.12.2003	1.963,77
Anspruchszinsen	2001	29.12.2003	89,02
Körperschaftsteuer	01-03/04	16.02.2004	1.058,00
Körperschaftsteuer	2002	19.03.2004	3.151,40
Körperschaftsteuer	04-06/04	17.05.2004	1.612,00
Säumniszuschlag 1	2004	21.05.2004	63,03
Körperschaftsteuer	07-09/04	16.08.2004	1.335,00
Körperschaftsteuer	10-12/04	15.11.2004	1.337,48
Körperschaftsteuer	01-03/05	15.02.2005	874,00
Summe			8.370,04

Dabei unterlief dem Finanzamt bei der Ermittlung der Summe der haftungsgegenständlichen Abgaben offenkundig ein Rechenfehler, da die Summe tatsächlich 16.742,95 € (und nicht wie fälschlicherweise angegeben 8.370,04 €) beträgt. Dieser Rechenfehler ist auch bei einem Vergleich dieser Tabelle mit jener im Vorhalt vom 26.5.2008 augenfällig. In jener war die Summe der dargestellten Abgaben zutreffend mit 44.146,95 € ausgewiesen worden. Aus der damals beabsichtigten Haftungsinanspruchnahme wurden nur die Umsatzsteuern 2003 und 2004 in Höhe von 404,00 € und 27.000,00 € ausgeschieden, woraus sich ebenfalls die Summe der verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben von 16.742,95 € ergibt (44.146,95 abzüglich 404,00 und 27.000,00).

In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt zusammengefasst auf die Konkursabweisung mangels Vermögens, weshalb die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlich wären. Dem Einwand, dass der Berufungswerber die Geschäftsführertätigkeit mit 13.4.2005 zurückgelegt habe, werde insoweit Rechnung getragen, als für die aus der Festsetzung vom 28.7.2006 resultierenden Nachforderungen an Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer keine Haftung geltend gemacht werde. Die von der Haftung umfassten und im Spruch angeführten Abgaben wären aber alle bereits lange vor der Zurücklegung der Geschäftsführertätigkeit festgesetzt und am Abgabenkonto bzw. in den Buchungsmittelungen auch ausgewiesen worden. Gründe, weshalb der Haftungspflichtige nicht Sorge tragen habe könne, dass diese Abgaben entrichtet wurden, seien in der Vorhaltsbeantwortung nicht vorgebracht worden. Insbesondere sei ein Fehlen der Mittel und die Gleichbehandlung der Gläubiger in keiner Weise dargestellt und nachgewiesen

worden. Es sei daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen. Die Geltendmachung der Haftung sei eine geeignete Maßnahme um den Abgabenausfall zu verhindern. Der Haftungspflichtige habe laut einer Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungs träger ein aufrechtes Dienstverhältnis. Aufgrund seines Alters werde er voraussichtlich noch einige Jahre am Erwerbsleben teilnehmen können. Es könne daher nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Abgaben auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich wären.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 8.8.2008 erhobenen Berufung führte der Berufungswerber aus, dass die von ihm als Geschäftsführer geführte Primärschuldnerin am 20.9.2004 eine Buchungsmittelung erhalten habe, "in der aufgrund einer Betriebspprüfung die im Haftungsbescheid angeführten Steuern vorgeschrieben" worden wären. Zu diesem Zeitpunkt seien aufgrund der krisenhaften Entwicklung in der gesamten P Gruppe, in deren Rahmen die Primärschuldnerin tätig war, keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen, um irgendwelche Gläubiger zu befriedigen. Auch in der Folge hätten bis zu seinem Ausscheiden als Geschäftsführer keine Umsätze erzielt werden können. Die in der Bilanz 2004 ausgewiesenen Erträge bezögen sich einzig und allein auf einen mit privaten Gläubigern vereinbarten Forderungsnachlass, der als Sanierungszuschuss deklariert worden wäre. Es sei daher von ihm weder ein Gläubiger begünstigt worden, noch wären Mittel einseitig zur Befriedigung anderer Gläubiger eingesetzt worden. Es lägen daher keine Verstöße irgendwelcher Art gegen die Bundesabgabenordnung vor.

Dieser Berufung war eine Ablichtung der Buchungsmittelung Nr. 6 /1 vom 20.9.2004, in der lediglich eine Übertragung der Gebarungsdaten vom Finanzamt Spittal Villach (damalige Steuernummer 00/000) an das Finanzamt Klagenfurt (Steuernummer: 000/000) ersichtlich ist (die Übertragung der Gebarungsdaten an das nunmehr zuständige Finanzamt Linz erfolgte am 23.2.2007). Ferner wurde aus der Buchhaltung der Primärschuldnerin die Kopie des Kontos 4960 für das Jahr vorgelegt, in dem zum 31.12.2004 ein Sanierungszuschuss in Höhe von 40.632,85 € ausgewiesen wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gegen die Primärschuldnerin sind im vorliegenden Fall unbestritten und nach wie vor offen. Im Übrigen wären Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) gegebenenfalls in einem Verfahren gemäß § 248 BAO zu prüfen gewesen. Nach dieser Bestimmung wäre es dem Berufungswerber freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu berufen.

Bei der Gesellschaft ist eine Einbringung dieser Abgaben angesichts der bereits mit Beschluss vom 29.4.2008 erfolgten Konkursabweisung mangels Vermögens nicht mehr möglich. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin steht daher fest.

Der Berufungswerber war von 24.8.2000 bis 13.4.2005 Geschäftsführer der Gesellschaft und daher in diesem Zeitraum für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten verantwortlich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. 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. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden

Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Im vorliegenden Fall wurde der Berufungswerber im Vorhalt des Finanzamtes vom 26.5.2006 ausdrücklich aufgefordert, die Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben "(z.B. Fehlen ausreichender Mittel ...)" nicht nur darzulegen, sondern auch entsprechende Unterlagen zum Beweis derselben vorzulegen. Ferner wurde der Berufungswerber aufgefordert, auch eine allfällige anteilige Mittelverwendung durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Die Stellungnahme vom 25.6.2008 beschränkte sich auf Vorbringen zu den (nicht in den Haftungsbescheid aufgenommenen) Nachforderungen an Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 (Bescheide vom 28.7.2006). Zutreffend wies daher schon das Finanzamt im Haftungsbescheid darauf hin, dass die übrigen (nunmehr haftungsgegenständlichen) Abgaben bereits lange vor der Zurücklegung der Geschäftsführertätigkeit festgesetzt und am Abgabenkonto bzw. in den Buchungsmitteilungen auch ausgewiesen worden wären. Sowohl im Vorhalt vom 26.5.2006 als auch im Haftungsbescheid wurden die Fälligkeitstermine der einzelnen Abgaben detailliert angeführt. Weiters wies das Finanzamt ausdrücklich darauf hin, dass Gründe, weshalb *diese* Abgaben nicht entrichtet wurden, in der Vorhaltsbeantwortung nicht vorgebracht worden wären. Insbesondere sei ein Fehlen der Mittel und die Gleichbehandlung der Gläubiger in keiner Weise dargestellt und nachgewiesen worden.

Ungeachtet des Umstandes, dass der Berufungswerber vom Finanzamt somit zwei mal unmissverständlich aufgefordert wurde, konkrete Nachweise für ein allfälliges Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen vorzulegen, wurden auch in der Berufung selbst nur zwei Kopien vorgelegt: zum einen die Buchungsmitteilung vom 20.9.2004 und zum anderen aus der Buchhaltung der Gesellschaft ein Auszug des Kontos 4960, in dem lediglich der vom Berufungswerber erwähnte Sanierungszuschuss ausgewiesen wird. Bei dieser Sachlage kann aber von einem Nachweis, dass der Gesellschaft zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen keine ausreichenden Gesellschaftsmittel zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung gestanden wären, keine Rede sein. Diese Fälligkeitstermine lagen im Übrigen zwischen dem 15.2.2001 und dem 15.2.2005 und erstreckten sich somit über einen Zeitraum von vier Jahren.

Naturgemäß gibt auch die vorgelegte Buchungsmittelung vom 20.9.2004 keine Aufschlüsse über die zu den Fälligkeitsterminen vorhandenen Gesellschaftsmittel. Es trifft zwar zu, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben zum überwiegenden Teil aus den Abgabenfestsetzungen nach einer Betriebsprüfung resultieren. Wurden im Zuge einer Betriebsprüfung nachträglich zusätzliche Abgabenverbindlichkeiten festgestellt, dann kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass der für die GmbH handelnde Vertreter zuvor seinen abgabenrechtlichen Pflichten gesetzmäßig nachgekommen ist. In einem solchen Fall obliegt es dem potenziell Haftungspflichtigen, Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert hätten, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, nämlich die Abgaben im vollen Umfang offen zu legen und gesetzmäßig zu entrichten (vgl. UFS 5.1.2009, RV/1359-L/07 mit Hinweis auf VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Derartige Gründe wurden vom Berufungswerber aber nicht vorgebracht. Darüber hinaus ergingen diese Bescheide bereits am 17.11.2003, und führten zu einer Fälligkeit der Körperschaftsteuernachforderungen zum 29.12.2003 (in der Buchungsmittelung zum 20.9.2004 wurden sie lediglich aufgrund der Übertragung der Geburungsdaten – neuerlich – ausgewiesen). An der gesetzlichen Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderungen (15.2.2001 und 15.2.2002) änderten diese Bescheide nichts. 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 daher maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist somit der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Insgesamt gesehen hat der Berufungswerber somit weder das Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen noch die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes glaubhaft gemacht. Auch wurden keine überzeugenden Gründe dargelegt, die den Berufungswerber daran gehindert hätten, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, und die im Zuge der Betriebsprüfung nachgeforderten Abgaben termingerecht und im vollen Umfang offen zu legen und gesetzmäßig zu entrichten. Es war daher vom Vorliegen einer schuldhafoten Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen.

In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Solche Gründe wurden nicht vorgebracht. Seine wirtschaftlichen Verhältnisse legte der Berufungswerber entgegen der Aufforderung des Finanzamtes im Vorhalt vom 26.5.2006 nicht näher dar. Die Haftung darf aber ohnehin keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Die Geltendmachung der Haftung kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein daher noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Oktober 2009