



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 23. Juni 2004 als Haftungspflichtiger der Firma RH GmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 15. März 2004 betreffend die im Haftungsbescheid erfasste Umsatzsteuer für die Zeiträume Dezember 2002 und Februar 2003 nach der am 1. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. Bw. war (seit 21. Jänner 1999 mit selbständiger Vertretungsbefugnis) Geschäftsführer der RH GmbH, die laut vorliegendem Gesellschaftsvertrag u.a. im Bereich der Planung, Herstellung und Errichtung von kälte-, wärme-, sanitär- und lufttechnischen Anlagen in der Form eines Industriebetriebes tätig war.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 4. September 2003 wurde über die RH GmbH das Konkursverfahren eröffnet, die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst und der Rechtsanwalt Dr. B. als Masseverwalter bestellt. Mit Beschluss des Gerichtes vom 10. Jänner 2008 wurde das Konkursverfahren aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.

Am 20. Jänner 2004 erging an die RH GmbH (zu Handen des Masseverwalters) der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr **2002**, wobei die Umsätze entsprechend eines Schreibens des Masseverwalters vom 13. November bzw. 30. Dezember 2003 anhand der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen iHv 762.568,30 € mit dem Normalsteuersatz im Schätzungswege ermittelt wurden. Begründend wurde im Umsatzsteuerbescheid 2002 ausgeführt, dass eine genaue Darstellung des Umsatzes und der Vorsteuern nicht möglich sei, die Umsatzsteuer teilweise mittels Umsatzsteuervoranmeldungen, teilweise mittels Vorauszahlungen gemeldet worden seien. Aus verwaltungsvereinfachenden Gründen sei daher das am Konto bestehende Umsatzsteuervorsoll auf einen fiktiven Umsatz hochgerechnet worden.

Mit Datum vom 12. Juli 2004 erging an die RH GmbH ein Umsatzsteuerbescheid für das Jahr **2003**, wonach Vorsteuerberichtigungen gemäß § 16 Abs. 3 UStG laut dem vorgelegten Anmeldungsverzeichnis mit einem Betrag von 218.685,36 € (statt bisher laut Schätzung mit 70.000,00 €) angesetzt wurden.

Die an die RH GmbH ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 blieben unangefochten.

Gleichzeitig erging am 15. März 2004 an den Bw. als Haftungspflichtiger gemäß §§ 224 iVm 9 und 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der RH GmbH iHv € 155.986,92 ein **Haftungsbescheid**. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer der RH GmbH für die umseitig genannten Abgaben (u.a. Umsatzsteuer 12/02 € 67.493,26 und Umsatzsteuer 02/03 € 18.811,26) hafte, als diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten bei der insolventen Gesellschaft nicht eingebracht habe werden können. Die Uneinbringlichkeit sei gegeben, da bisherige Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos verliefen. Im derzeit bestehenden Konkursverfahren sei voraussichtlich mit keiner Quotenausschüttung zu rechnen. Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Geschäftsführers gehören insbesondere die ordnungsgemäße Meldung und Entrichtung der laufenden Selbstbemessungsabgaben. Da der Bw. als die zur Vertretung berufene Person seinen Verpflichtungen nicht nachgekommen sei, musste die Haftungsinanspruchnahme über den angeführten Rückstand ausgesprochen werden.

Im Zuge der **Berufung** gegen den Haftungsbescheid vom 15. März 2004 brachte der Bw. mit Schreiben vom 23. Juni 2004 innerhalb der bis 30. Juni 2004 verlängerten Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Berufung u.a. gegen jene Bescheide ein, mit denen die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben festgesetzt wurden.

In der Berufung wurde zur Begründung des Rechtsmittels zu den Grundlagenbescheiden (Umsatzsteuer) Folgendes ausgeführt:

„Die RH GmbH hat bei Konkurseröffnung eine Reihe von Kundenforderungen in der Bilanz ausgewiesen, die uneinbringlich sind. Durch die Uneinbringlichkeit dieser Kundenforderungen wäre spätestens für den Monat 08/03 eine Berichtigung der Umsatzsteuer zu erfolgen. Im Detail stellt sich diese Umsatzsteuerberichtigung wie folgt dar:

Kunde	Forderung	USt-Berichtigung	Grund
C.	304.355,89	50.725,98	Konkurs
D.gesmbH	2.299,57	383,26	Baumängel
W. GmbH	241.330,74	40.221,79	Baumängel
E. GmbH	25.310,81	4.218,47	Baumängel
Z.	45.637,29	7.606,22	Baumängel
K.	86.505,49	14.417,58	Baumängel
H	56.924,31	9.487,39	Baumängel
Sp.	5.520,00	920,00	Baumängel
Kr. & Co	13.631,10	2.271,85	Baumängel
T.	78.000,00	13.000,00	Baumängel
R. Bau	49.054,74	8.175,79	Baumängel
G. GmbH	3.419,19	569,87	Baumängel“
		151.998,19	

In einem **Ersuchen um Ergänzung** betreffend Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 14. Dezember 2004 wurde der Bw. zur Stellungnahme aufgefordert:

„Sie haben die Gesellschaft beginnend mit 24.1.99 als Geschäftsführer vertreten.

Durch die nunmehrige Verbuchung der Umsatzsteuerveranlagung 2003 (1 bis 5/2003) ergab sich nach Berücksichtigung der Berichtigungen lt. Betriebsprüfung eine Restschuld in Höhe von € 148.685,36 (siehe Beilage).

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 angefallenen Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, die ihm entsprechende Nachweise ermöglicht. Hat der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur

Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden nicht ausreichen, so ist sie nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass sie die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt wurden. Die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeiten der zum Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel bedingt nicht eine Beschränkung der Haftung auf den Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden. Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keinerlei Mittel zur Verfügung standen, wurde nicht behauptet, mit dem Hinweis, dass der Auszahlungsanteil 44 % betrug, wurde sogar die Ungleichbehandlung (31 % beim Finanzamt ohne Berücksichtigung des nunmehrigen Mehrergebnisses der Prüfung) bestätigt. Aus der Aktenlage ergeben sich schon aufgrund der angeführten Umsätze (Umsatzsteuervoranmeldungen) keine ausreichenden Anhaltspunkte für das Fehlen der zur Entrichtung der Abgaben erforderlichen Mittel.

...

Lt. Mitteilung des Masseverwalters gemäß § 116 KO wurde zwecks Vermeidung eines Schuldenregulierungsverfahrens und dem Umstand, dass mit mehreren andrängenden Gläubigern eine Ratenvereinbarung abgeschlossen worden ist, eine Abschlagszahlung zur Regelung der Haftung im Insolvenzverfahren der RH GmbH zu 10 S 202/03i angeboten. Zur Vermeidung der Ungleichbehandlung von Haftungsverbindlichkeiten wird eine einvernehmliche Lösung mit allen Gläubigern zweckmäßig sein....“

In der **Berufungsvorentscheidung** vom 14. Juni 2005 wurde die Berufung hinsichtlich des Haftungsbescheides teilweise stattgegeben (als der Haftungsbetrag hinsichtlich der Lohnabgaben auf 44 % gekürzt wurde) und u.a. „auf das gemäß § 248 BAO eingebrachte Rechtsmittel im Abgabenverfahren gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 verwiesen.“ In weiterer Folge blieb diese Berufungsvorentscheidung unangefochten und erging in Rechtskraft.

Im **Mängelbehebungsauftrag** des Finanzamtes vom 8. September 2005 wird der Bw. zur Behebung der in der Berufung vom 23. Juni 2004 gegen die Grundlagenbescheide vorliegender Mängel aufgefordert: „Es fehlt die Bezeichnung der Bescheide, gegen den sie sich richtet. Es fehlt die Erklärung, in welchen Punkten die Anfechtung erfolgt. Es fehlt die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden.“

Mit **Schreiben** des Steuerberaters vom 26. September 2005 wird dazu Folgendes ergänzend mitgeteilt: „Die Berufung richtet sich gegen die Grundlagenbescheide mit denen folgende Abgaben festgesetzt wurden: Umsatzsteuer 12/02 und Umsatzsteuer 02/03 somit den Umsatzsteuerbescheid 2002 bzw. Umsatzsteuerbescheid 2003 in eventu gegen die

Festsetzungsbescheide U 12/02 bzw. U 02/03. Die Bescheide werden hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer angefochten, da durch die Uneinbringlichkeit von Kundenforderungen eine Berichtigung der Umsatzsteuer in der Höhe von € 151.998,19 zu erfolgen hat. Beantragt wird somit, den Umsatzsteuerbescheid 2002 bzw. 2003 neu zu erlassen und dabei eine Berichtigung der Umsatzsteuer gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG durchzuführen.“

In der abweisender **Berufungsvorentscheidung** vom 26. September 2006 gegen die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben U 12/02 und U 02/03 wird begründend ausgeführt:

„In der Berufung wird vorgebracht, dass die RH GmbH bei Konkurseröffnung eine Reihe von Kundenforderungen in der Bilanz ausgewiesen hat, die uneinbringlich gewesen seien. Durch die Uneinbringlichkeit dieser Kundenforderungen hätte spätestens für den Monat 08/03 eine Berichtigung der Umsatzsteuer erfolgen müssen. Im Anschluss werden in einer Liste Forderungen betragsmäßig aufgezählt, die von der durchzuführenden Umsatzsteuerberichtigung betroffen gewesen seien.

Dazu ist auszuführen: § 16 Abs. 1 UStG 1994, der die Änderungen der Bemessungsgrundlage ändert, lautet: „Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben 1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.“

Da für die Jahre 2002 und 2003 keine Bilanzen vorgelegt wurden, konnte nicht geprüft werden, ob tatsächlich eine Forderungsberichtigung in diesen Jahren durchgeführt wurde.

Dies wird in der Berufung auch nicht einmal behauptet, sondern nur auf die Berichtigungsmöglichkeit wegen Uneinbringlichkeit hingewiesen, ohne allerdings anzugeben, ob und wann tatsächlich die Uneinbringlichkeit der Forderungen – spätestens im Voranmeldungszeitraum vor Konkurseröffnung – festgestanden ist.

Dagegen steht fest, dass mit Schreiben an das FA A vom 19.11.2003 der für die Fa. RH. GmbH eingesetzte Masseverwalter Dr. B bekanntgibt, „... mangels Unterlagen können wir weder eine Körperschaftsteuer- noch eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 abgeben. Wir ersuchen daher, die Umsatzsteuer 2002 anhand der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen festzusetzen und die Körperschaftsteuer mangels Gewinn mit Null festzusetzen.“ Ein gleichlautendes Schreiben vom 28. Jänner 2004 – ebenfalls vom MV Dr. B an das FA A. gerichtet – befindet sich betreffend das Jahr 2003 im Steuerakt.

Da der Masseverwalter als steuerlicher Vertreter verpflichtet ist, die vorliegenden Unterlagen aufzubereiten und entsprechende Steuererklärungen für die in Konkurs befindliche Fa. RH

GmbH einzureichen, ist davon auszugehen, dass eine erkennbare Uneinbringlichkeit der Forderungen von ihm berücksichtigt worden wäre. Tatsächlich war es dem Masseverwalter aber mangels Unterlagen nicht möglich, überhaupt Steuererklärungen zu erstellen. Die vom Berufungswerber nunmehr geforderte Berücksichtigung der Uneinbringlichkeit bestimmter Forderungen kann somit ohne konkreten Nachweis – weil es darüber auch nach Angaben des MV Dr. B keine Unterlagen gibt – nicht anerkannt werden. Die bloße Behauptung, dass eine Forderungsberichtigung schon damals hätte durchgeführt werden müssen, genügt nicht, weil weder Unterlagen für diese Behauptung vorgelegt wurden noch dem Masseverwalter als steuerlichen Vertreter Berichtigungsgründe erkennbar waren und er deshalb die Festsetzungen auf Basis der vor Konkurseröffnung abgegebenen Voranmeldungen beantragte. Wenn tatsächlich zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung Kundenforderungen uneinbringlich gewesen sein sollen, so ist der Berufungswerber angehalten, wie im Telefonat zwischen Stb. und FA bereits angesprochen, entsprechende Unterlagen vorzulegen. Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.“

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2006 wurde ein **Vorlageantrag** gestellt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Schreiben** vom 17. Dezember 2007 wurde vom Steuerberater ergänzend vorgebracht, dass im Verfahren vor dem Finanzamt stets behauptet worden sei, dass vor Konkurseröffnung bestimmte Forderungen uneinbringlich gewesen seien und daher eine Forderungsberichtigung hätte durchgeführt werden müssen, die eine Korrektur der im Haftungsweg geltend gemachten Umsatzsteuer zur Folge gehabt hätte. Nunmehr stehe das Konkursverfahren der Firma RH GmbH kurz vor dem Abschluss und der Masseverwalter habe mittels Schreiben vom 12. November 2007 die Tatsache der Uneinbringlichkeit von Forderungen ausdrücklich bestätigt und eine entsprechende Korrektur der Umsatzsteuer vornehmen müssen. Die im Schreiben angeführte Umsatzsteuerberichtigung in Höhe von € 165.391,26 gehe sogar weit über die im Haftungsweg geltend gemachte Umsatzsteuer von € 86.304,52 hinaus. Im angesprochenen (beiliegenden) Schreiben vom 12. November 2007 teile der Masseverwalter dem Finanzamt mit, dass aus vorliegenden Saldenlisten der Gemeinschuldnerin ersichtlich sei, dass € 826.956,31 inklusive Umsatzsteuer, die die Gemeinschuldnerin an ihre Kunden verrechnet hatte, nicht einbringlich gemacht werden konnten. Die darin enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von € 165.391,26 wäre somit von der angemeldeten Konkursforderung in Abzug zu bringen und die Konkursforderung entsprechend einzuschränken. Da bei der Schlussrechnungstagsatzung noch Forderungsbestreitungen erfolgten, sei das Verfahren noch aufrecht und die Schlussrechnung entsprechend noch zu modifizieren.

Daraufhin hat das Finanzamt in seiner **Stellungnahme** vom 23. Jänner 2008 betont, dass es am entscheidungswesentlichen Faktum des Zeitpunktes des Eintrittes der Uneinbringlichkeit fehle. Denn für die Berücksichtigung einer Forderungsberichtigung in einem bestimmten Zeitraum komme es darauf an, in welchem Zeitpunkt die Uneinbringlichkeit als eingetreten anzusehen sei. Über diesen Zeitpunkt liegen nach wie vor keine nachvollziehbaren Unterlagen vor. Auch wenn der Masseverwalter sich nunmehr erstmalig der Behauptung des Berufungswerbers anschließe, dass eine Forderungsberichtigung durchgeführt hätte werden müssen, belasse er sei bei einer bloßen Behauptung, ohne konkret auf den Zeitpunkt oder andere Umstände der Forderungsberichtigung einzugehen.

In der am 1. Dezember 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden die Buchhaltungsunterlagen des Jahres 2003 erstmalig vorgelegt und in weiterer Folge die des Jahres 2002.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 BAO, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Erledigung von Berufungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens. Diese Anordnungen des Gesetzgebers würden aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315) unterlaufen werden, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde.

Der Bw. wandte in der Berufung im Zusammenhang mit der gegen ihn im Wege der Haftungsinanspruchnahme geltend gemachten Umsatzsteuern für die Zeiträume Dezember 2002 und Februar 2003 die Uneinbringlichkeit von Forderungen ein, die die Umsatzsteuerschuld neutralisieren würde. Es wurden in der mündlichen Verhandlung erstmalig die Buchhaltungsunterlagen des Jahres 2003 und in weiterer Folge auch die des Jahres 2002 vorgelegt.

Die Klärung der Frage, ob die Besteuerungsgrundlagen der in Haftung gezogenen Abgabenansprüche richtig ermittelt wurden und wann eine Uneinbringlichkeit der Forderungen, die die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage vermindern würde, tatsächlich eingetreten ist, erfordert relativ umfangreiche zusätzliche Erhebungen, ohne die eine abschließende rechtliche Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme in Form einer Berufungsentscheidung nicht getroffen werden kann und die zur Erlassung eines anders lautenden Bescheides führen könnte.

Für die Zurückverweisung spricht weiters der Umstand, dass es nicht primäre Aufgabe der Berufungsbehörde sein kann, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmalig zu ermitteln. Primäre Aufgabe von Rechtsmittelbehörden ist vielmehr die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Würdigung der Vorinstanz.

Gegen die Verfahrensergänzung durch die Berufungsbehörde spricht weiters der Umstand, dass im Hinblick auf das kontradiktorische Rechtsmittelverfahren alle Beweisergebnisse erst der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme vorgehalten werden müssten, weshalb auch prozessökonomische Gründe für die Aufhebung unter Zurückverweisung an die Vorinstanz sprechen.

Im Rahmen der Ermessensübung ist schließlich auch auf die Bestimmung des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO Bedacht zu nehmen, wonach die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Auch geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat betrachtet es im Hinblick auf seine Funktion als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen und zur Wahrung des vollen Instanzenzuges für den Bw. sah sich die Berufungsbehörde dazu veranlasst, von der ihr gemäß § 289 Abs. 1 BAO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen und die

angefochtenen Bescheide (samt Berufungsvorentscheidung) unter Zurückverweisung der Rechtssache an das Finanzamt aufzuheben.
Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Dezember 2009