



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 10

GZ. RV/1682-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse1, vom 11. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 19. Jänner 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2011 wurde die Berufungswerberin (Bw.) als Haftungspflichtige gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. T-GmbH. (FN) in Höhe von insgesamt € 2.135,69, und zwar für Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 1.535,69 und für Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 600,00 in Anspruch genommen.

Zur Begründung wurde dazu seitens der Abgabenbehörde erster Instanz neben Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, die Bw. sei vom 1. August 1996 bis 3. März 2004 Geschäftsführerin der Fa. T-GmbH. und somit verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mittel zu entrichten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw. vom 11. Februar 2011, mit welcher die Aufhebung des zugrunde liegenden Haftungsbescheides beantragt wird.

Zur Begründung bringt die Bw. vor, die Umsatzsteuer 2002 sei am 7. April 2004 vorgeschrieben worden. Die Buchungsmitteilung habe der Steuerberater der GmbH am 13. April 2004 erhalten, die Firma selbst sei noch später informiert worden. Der Bw. sei ihre Funktion als Geschäftsführerin bereits am 26. Februar 2004 entzogen worden, also Wochen bevor die Umsatzsteuer 2002 vorgeschrieben worden sei. Sie könne also nicht für Schulden haften, die nach ihrem Ausscheiden aufgetreten seien. Die vorliegende Bilanz des Steuerberaters weise überdies keine diesbezügliche Schuld aus. Zu dem Zeitpunkt, als das Finanzamt diese Schuld vorgeschrieben habe, sei die Bw. bereits arbeitslos gewesen und habe Notstandshilfe vom AMS bezogen. Im Rückblick und aufgrund der vorliegenden Unterlagen finde sie die Vorschreibung der Umsatzsteuer 2003 mehr als seltsam und sie hätte sie ohne nähere Aufklärung bestritten. Das Lokal sei bereits am 30. September 2002 geschlossen worden. Die Firma habe ab September 2002 keine Angestellten mehr gehabt. Die Buchhaltung und Bilanz 2003 würden keine Umsätze ausweisen. Das Finanzamt könne zu einem errechneten Betrag von € 600,00 keine Auskunft erteilen. Ein diesbezügliches Ersuchen vom 9. November 2004 sei ignoriert worden, die Bw. könne sich nicht erklären, woher die Umsatzsteuer 2003 komme.

Sie habe in der Zeit als Geschäftsführerin alle ihre Pflichten erfüllt und sämtliche vorgeschriebenen Abgaben entrichtet. Ihre Abberufung als Geschäftsführerin sei am 25. Februar 2004 erfolgt. Bei Ende ihrer Tätigkeit seien keine entsprechenden Schulden beim Finanzamt bekannt gewesen. Es könne ihr kein schulhaftes Verhalten hinsichtlich der ihr auferlegten Pflichten vorgehalten werden, wenn die entsprechenden Schulden nicht bekannt und auch vom Finanzamt noch nicht vorgeschrieben gewesen seien. Sie sei nicht an der Erfüllung ihrer Verpflichtungen gehindert gewesen, vielmehr habe das Finanzamt zu spät agiert. Die Bw. wisse nicht, was sie beweisen solle: Dass sie nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei, sondern arbeitslos mit Notstandsunterstützung? Für nicht bekannte und daher nicht entrichtete Schulden sei sie nicht haftbar.

Unbestritten sei sie Geschäftsführerin gewesen, nicht bis zum 3. März 2004, sondern sie sei bereits am 25. Februar 2004 abberufen worden. Sie könne also nicht verpflichtet werden, Abgaben aus Mitteln der Fa. T-GmbH. zu begleichen, wenn sie dazu kein Recht mehr gehabt habe. In Bezug auf die Selbstberechnung weise die Bw. auf die Steuerberatungskanzlei der GmbH hin. Wie könne man hier ein schulhaftes Verhalten für nicht entrichtete Abgaben vorwerfen, die ihr nicht bekannt gewesen und vom Finanzamt erst nach ihrem Ausscheiden vorgeschrieben worden seien?

Die Bw. weise ausdrücklich den Vorwurf eines pflichtwidrigen Verhaltens, wodurch Uneinbringlichkeit eingetreten sei, zurück. Sie verweise auf ein Rundschreiben an einige

Gläubiger mit Schuldsummen von lediglich einigen € 100,00, welches darlege, wie es zu der Misere gekommen sei.

Sie könne auch den Vorwurf nicht hinnehmen, dass sie nicht Behauptungen und Beweisanbote vorgelegt habe. Sie habe in einem Schreiben vom 23. August 2010 das Finanzamt aufgeklärt, dass ihr zu diesem Zeitpunkt natürlich keine Unterlagen mehr zur Verfügung gestanden seien, dass sie aber versuchen werde, im Akt zu weiteren Aufklärungen Einsicht zu nehmen, wenn dies vom Finanzamt gewünscht werde. Vom Finanzamt sei diesbezüglich nichts mehr gewünscht worden bzw. sei ihr dies nicht mitgeteilt worden.

Die Bw. erlaube sich noch, auf § 114 BAO hinzuweisen, dass darauf zu achten sei, dass alle Steuerbürger gleichmäßig behandelt werden, dies würde bedeuten, dass Schulden aus dem Jahr 2002 verjährt seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2011 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde dazu seitens des Finanzamtes ausgeführt, für die Abklärung der Haftungsinanspruchnahme, welche Abgaben welchem Geschäftsführer zuzurechnen seien, sei ausschließlich das Fälligkeitsdatum der betreffenden Abgabe ausschlaggebend. Nach- und Zahlungsfristen, die aus einer zu einem späteren Zeitpunkt der Festsetzung ergebenden bescheidmäßigen Frist resultierten, seien für eine Haftung nicht relevant und nicht zu berücksichtigen.

Die Abgabennachforderung der Umsatzsteuer 2002 habe sich aufgrund der erkläzungsgemäßen Veranlagung mit Bescheid vom 28. Mai 2004 ergeben. Auch wenn die Festsetzung der Abgabe nach dem Austrittsdatum liege, so sei die Fälligkeit der Umsatzsteuer mit 15. Februar 2003 innerhalb des Funktionszeitraumes der Bw. als verantwortliche Geschäftsführerin gewesen. Aufgrund ihrer Funktion sei der Bw. auch bewusst gewesen bzw. habe sie Kenntnis davon gehabt, dass die noch zu veranlagenden Kalenderjahre eine Nachforderung ergeben könnten.

Für die Umsatzsteuer 2003 sei festzuhalten, dass diese wegen Nichtabgabe der Erklärung im Schätzungswege festgesetzt worden sei. Für die Entscheidung der Haftung seien die Ausführungen zur Umsatzsteuer 2002 ebenso anzuwenden.

Die Bw. sei im Zeitraum 1. August 1996 bis 3. März 2004 (= Eintragungsdatum im Firmenbuch) jedenfalls aber bis zum 25. Februar 2004 (= Datum des Gesellschafterbeschlusses laut Honorarnote Notar Dr. X.) als handelsrechtliche

Geschäftsführerin tätig und somit auch für die im Haftungsbescheid genannten Abgaben verantwortlich gewesen.

Am 24. März 2004 beantragte die Bw. fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne ein ergänzendes Vorbringen zu erstatten.

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 betreffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

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 § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

(2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

(3) Die Verjährung ist gehemmt, solange

*a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder
b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder
c) einer Beschwerde gemäß § 30 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 oder § 85 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.*

(4) Wenn fällige Abgaben durch Handpfand gesichert sind, findet § 1483 ABGB sinngemäß Anwendung. Sind sie durch bucherliche Eintragung gesichert, so kann innerhalb von dreißig Jahren nach erfolgter Eintragung gegen die Geltendmachung der durch das Pfandrecht gesicherten Forderung die seither eingetretene Verjährung der Abgabe nicht eingewendet werden.

(5) Die Abs. 1 bis 4 gelten auch für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der im § 207 Abs. 4 bezeichneten gegen Abgabepflichtige gerichteten Ansprüche.

Unbestritten war die Bw. im Zeitraum 1. August 1998 bis 25. Februar 2004 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Fa. T-GmbH. und zählt somit zum Kreis der im § 80 BAO genannten Vertreter, welche gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Die ebenfalls unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten steht aufgrund der am 5. Mai 2004 erfolgten Abweisung des Konkurses mangels Vermögens (Handelsgericht XY, Zi.) und der daraufhin am 24. Juli 2004 erfolgten amtswegigen Löschung der GmbH im Firmenbuch fest.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus dem Mittel der Gesellschaft Sorge zu tragen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel auch zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Beträge zur Gänze (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter eine Entrichtungspflicht verletzt hat, bestimmt sich danach, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben, wie im gegenständlichen Fall der Umsatzsteuer, ist der gesetzliche Fälligkeitstag maßgeblich, an dem die jeweilige Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates die Umsatzsteuervorauszahlung zu entrichten. Die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuern 2002 und 2003 waren daher spätestens am 15. Jänner 2003 bzw. 2004, also noch während des Zeitraumes der Geschäftsführung der Bw. fällig und wären von dieser zu entrichten gewesen. Zu Recht wurde dieser Umstand der Bw. in der Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2011 vorgehalten und sie ist diesem Vorhalt im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 24. März 2011 nicht mit entsprechenden Behauptungen bzw. Beweismittel entgegengetreten, warum ihr zu den einzelnen Fälligkeitstagen der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2002 die Entrichtung nicht möglich war bzw. weswegen ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht wurden.

Im Sinne der obzitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und unter Beachtung des maßgeblichen Beurteilungszeitpunktes, welcher der Bw. im Zuge der Berufungsvorentscheidung bekanntgegeben und vorgehalten wurde, wäre es ihre Aufgabe als ehemalige Geschäftsführerin gewesen, das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung

zu den maßgeblichen Beurteilungszeitpunkten darzutun. Da sie dies unterlassen hat, konnte die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht von einer schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. ausgehen.

Das Berufungsvorbringen der Bw., sie habe im Zeitpunkt der Beendigung ihrer Geschäftsführertätigkeit keine Kenntnis durch Buchungsmittelungen bzw. bescheidmäßige Vorschreibung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerschuldigkeiten gehabt, geht ins Leere, da, wie bereits ausgeführt, die schuldhafte Pflichtverletzung zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit und nicht zum Zeitpunkt des Ablaufes der Zahlungsfrist nach bescheidmäßiger Vorschreibung der Umsatzsteuer zu beurteilen ist und weiters die Unkenntnis einer Umsatzsteuerschuld im Zeitpunkt der Beendigung der Geschäftsführertätigkeit die Bw. nicht vom Vorwurf einer schuldhafte Pflichtverletzung befreien kann, da auch eine fahrlässige Unkenntnis der Bw. von der Nichtentrichtung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer bzw. eine Geltendmachung ungerechtfertigter Umsatzsteuergutschriften bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO darstellt.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, wurde die Umsatzsteuer 2002 erklärungsgemäß veranlagt und damit einbekannt, dass zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-9/2002 diese in zu geringer Höhe entrichtet bzw. Umsatzsteuergutschriften zu hoch geltend gemacht wurden. Dass sie daran kein Verschulden trifft, hat die Bw. weder behauptet noch dargelegt, weswegen in Bezug auf Umsatzsteuer 2002 von einer schuldhafte Pflichtverletzung ausgegangen werden kann.

Anders verhält es sich in Bezug auf die Umsatzsteuer 2003. Insoweit hat die Bw. behauptet und auch glaubhaft dargelegt, dass die Geschäftstätigkeit der GmbH mit 30. September 2002 geendet hat und danach keine Umsätze mehr getätigten wurden, sodass insoweit von einer schuldhafte Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 600,00 nicht gesprochen werden kann, da die Bw. zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstagen der Umsatzsteuervorauszahlungen berechtigterweise vom Nichtvorliegen einer Entrichtungspflicht ausgehen konnte. Insoweit war der Haftungsausspruch daher aufzuheben.

Aufgrund von Zahlungen auf das Abgabenkonto bis zum 27. Oktober 2003 (letzte am Abgabenkonto ersichtliche Überweisung) kann auf das Vorliegen liquider Mittel für eine zumindest teilweise Entrichtung der haftungsrelevanten Umsatzsteuer 2002 geschlossen werden.

Soweit die Bw. mit der gegenständlichen Berufung Bedenken gegen die Höhe der zugrunde liegenden Abgabenschuld äußert, ist sie auf die Bestimmung des § 248 BAO zu verweisen. Ist

nämlich dem Haftungsbescheid ein an die Primärschuldnerin ergangener Abgabenbescheid vorangegangen, ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden nämlich ein Rechtszug auch gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung der Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0129).

Im gegenständlichen Fall wurde der Umsatzsteuerbescheid 2002 der Primärschuldnerin Fa. T-GmbH. zugestellt. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung wären daher in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen.

Da bei hier festgestellter schuldhafter Pflichtverletzung in Bezug auf Umsatzsteuer 2002 nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vermutung für die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall spricht und auch diesbezüglich keinerlei Berufungseinwendungen vorgebracht wurden, konnte auch von dieser Haftungsvoraussetzung ausgegangen werden.

Was die Einwendungen in Bezug auf Verjährung der Einbringlichkeit der Umsatzsteuer 2002 betrifft, ist auszuführen, dass die Umsatzsteuer 2002 mit (vorläufigem) Bescheid vom 7. April 2004 (Zahlungsfrist bis 17. Mai 2004) vorgeschrieben wurde. Am 28. Mai 2004 erging ein endgültiger Umsatzsteuerbescheid 2002 in selber Höhe.

Gemäß der Bestimmung des § 238 Abs. 1 BAO begann somit die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 und endete frühestens mit Ablauf des Jahres 2009.

Durch eine aus der Aktenlage ersichtliche Anfrage an den Hauptverband der Sozialversicherungsträger vom 10. August 2005 betreffend Auskunft über das Vorliegen eines Versicherungsträgers bzw. eines Dienstgebers wurde gemäß § 238 Abs. 2 BAO die Einhebungsverjährung unterbrochen und begann mit Ablauf des Jahres 2005 neu zu laufen. Innerhalb der offenen Verjährungsfrist (bis Ablauf des Jahres 2010) erging am 27. Juli 2010 ein Vorhalt an die Bw. betreffend Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO, welcher neuerlich die Frist der Einbringungsverjährung unterbrach (§ 238 Abs. 2 BAO) und eine neue Fünfjahresfrist mit Ablauf des Jahres 2010 in Gang setzte. Das Recht eine Einbringungsmaßnahme in Form des gegenständlichen Haftungsinanspruchnahmen zu setzen

war daher im Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Bescheides vom 19. Jänner 2011 nicht gemäß § 238 BAO verjährt.

Im Rahmen der Ermessensübung (§ 20 BAO) waren jedoch Billigkeitserwägungen zu Gunsten der Bw. dahingehend anzustellen, dass nach der Aktenlage im Zeitraum zwischen 10. August 2005 und 27. Juli 2010 keine Maßnahmen zur Haftungsinanspruchnahme der Bw. gesetzt wurden und der gegenständliche Haftungsbescheid nur wegen Setzung von Unterbrechungshandlungen noch innerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurde (vgl. VwGH 03.09.2008, 2006/13/0159 und vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038).

Es treten daher im gegenständlichen Billigkeitserwägungen betreffend das persönliche Interesse der Bw. dahingehend, angesichts der lange verstrichenen Zeit nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden und Eingriffe in ihr Vermögen in Kauf nehmen zu müssen, gegenüber Zweckmäßigkeitserwägungen betreffend des Interesses des Staates an der Einbringung der Abgabe eindeutig in den Vordergrund, sodass der Berufung der Bw. auch in Bezug auf Umsatzsteuer 2002 deswegen und auch wegen der verbleibenden relativ geringen Höhe des Haftungsbetrages aus Ermessensgründen stattzugeben war.

Wien, am 23. September 2011