

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Werner Beck, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 7/II, vom 12. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. Dezember 2002 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Zeitraum 22. 3. 1991 bis 16. 11. 1996 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 8. 12. 1976 gegründeten C. GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 19. 9. 1991 wurde die C. GmbH zum Stichtag 1. 1. 1991 auf die D. GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen. Der Firmensitz wurde von W. nach R. verlegt und der Firmenwortlaut von D. GmbH in C. GmbH geändert.

Die C. GmbH hat im Jahr 1987 die mit einem Wohn- und Bürogebäude sowie einem stillgelegten Sägewerk bebaute Liegenschaft EZ ... KG R. erworben, auf welcher sie in den Jahren ab 1991 eine umfangreiche Bau- und Investitionstätigkeit entfaltete. Insbesondere wurde auf dem zirka 19.000 Quadratmeter großen Grundstück eine neue Produktionshalle errichtet und mit der Montage einer industriellen Fertigungsstraße zur Erzeugung von H-Platten begonnen. Aufgrund zunehmender finanzieller Schwierigkeiten kam es in der Folge allerdings nicht zur Inbetriebnahme der Produktionsanlage, sondern wurde die Liegenschaft

samt Zubehör auf Betreiben der X.Bank am 31. 5. 1999 zum halben Schätzwert (rd. 28,6 Millionen Schilling) gerichtlich versteigert.

Nachdem ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der C. GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes I. vom 2. 2. 1999 mangels Vermögens gemäß § 71a Abs. 2 KO abgewiesen worden war, wurde die Gesellschaft am 27. 2. 2001 von Amts wegen aus dem Firmenbuch gelöscht (§ 40 FBG).

Mit Bescheid vom 17. 12. 2002 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der C. GmbH heran: Umsatzsteuer 1991: 233.558,06 €, Umsatzsteuer 1992: 102.086,36 €, Umsatzsteuer 1993: 26.645,06 €, Umsatzsteuer 1995: 319.293,92 €. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass der Bw. als Geschäftsführer der C. GmbH im Hinblick auf die Bestimmung des § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen sei, für die Abgabenentrichtung Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. diese Verpflichtung schulhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Hauptschuldnerin hin.

Nach einem fehlgeschlagenen Zustellversuch am Wohnort des Bw. in der Bundesrepublik Deutschland wurde der Haftungsbescheid am 3. 3. 2003 an den anwaltlichen Vertreter des Bw. rechtswirksam zugestellt.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wurde eingewendet, es sei unrichtig, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht entrichtet worden seien. Der Bw. sei zum "gegenständlichen Zeitpunkt" nicht Geschäftsführer der C. GmbH gewesen. Mit der Buchführung und Wahrnehmung sämtlicher steuerlicher Angelegenheiten der Gesellschaft sei der vormalige steuerliche Vertreter Mag. O. betraut worden. Die C. GmbH habe zwar einen Produktionsbetrieb für Spanplatten aufzubauen versucht, tatsächlich aber keine diesbezüglichen Umsätze erzielt.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. 8. 2003 keine Folge. Dazu führte es nach Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO aus, dass der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit vom 22. 3. 1991 bis 16. 11. 1996 die Geschäfte der C. GmbH geführt habe. Als Vertreter der C. GmbH habe der Bw. die der Gesellschaft obliegenden Pflichten zu erfüllen gehabt. Es sei Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er für die Abgabenentrichtung nicht habe Sorge tragen können, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Der Bw. sei von seinen Vertreterpflichten nicht dadurch befreit worden, dass mit der Wahrnehmung der steuerlichen Agenden Mag. O. betraut worden sei. Vielmehr hätte der Bw. durch geeignete Überwachungsmaßnahmen sicherstellen müssen, dass die abgaben-

rechtlichen Pflichten tatsächlich erfüllt werden. Werde der Geschäftsführer an der Ausübung seiner Rechte gehindert und bleibe er dennoch in seiner Funktion tätig, so habe auch er die Abgabenzahlungspflicht verletzt. Ein haftungsrelevantes Verschulden liege auch dann vor, wenn sich ein Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw. eine Beschränkung in Kauf nehme, die ihm die künftige Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich mache.

Im Vorlageantrag vom 26. 9. 2003 brachte der anwaltliche Vertreter des Bw. vor, dass kein "Nachweis" vorliege, auf welche "Daten, Fakten und Unterlagen" sich das Finanzamt beziehe. Der Bw. habe niemals eine Zahlungsaufforderung erhalten, lediglich der Haftungsbescheid sei ihm zugestellt worden. Buchhaltungsunterlagen, aufgrund derer die Ausführungen des Finanzamtes nachvollzogen werden könnten, seien nicht vorhanden. Dem Bw. sei auch keine Möglichkeit zu einer Stellungnahme geboten worden, weshalb der Grundsatz des Parteiengehörs verletzt worden sei. Die Steuerschulden, für die der Bw. zur Haftung herangezogen worden sei, seien gar nicht entstanden, weil die C. GmbH keine Umsätze erzielt habe. Die "begehrten Umsatzsteuerzahlungen" bestünden somit zu Unrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die dem von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Nach § 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.

Aufgrund dieser Rechtslage setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabenforderung gegen den Vertretenen besteht, der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

Der Bw. bestreitet zunächst das Bestehen der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen, indem er die Nichtentrichtung der betreffenden Abgaben in Abrede stellt. Dieser Einwand ist nicht berechtigt. Tatsache ist vielmehr, dass die in der Haftungssumme enthaltenen Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 1992 bis 1993 und 1995, welche aus den rechtskräftigen Abgabenfestsetzungen mit Bescheiden vom jeweils 23. 4. 1999 resultieren, bis dato unberichtigt aushaften. Die betreffenden Abgaben sind im aktuellen Rückstand in unverän-

derter Höhe ausgewiesen. Die aus dem weiteren Umsatzsteuerbescheid vom 23. 4. 1999 herührende Nachforderung an Umsatzsteuer 1991 (7.469.344 S bzw. 542.818,39 €) war zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides noch im Teilbetrag von 233.558,06 € ausständig, in welcher Höhe der Bw. zur Haftung herangezogen wurde. Dass diese Abgaben bei der im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides bereits aus dem Firmenbuch gelöscht waren, ist unbestritten.

Der weitere Einwand, der Bw. sei zum Zeitpunkt seiner Haftungsinanspruchnahme nicht (mehr) Geschäftsführer der Hauptschuldnerin gewesen, verhilft der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg. Sind doch die sich aus § 21 Abs. 1 iVm Abs. 5 UStG ergebenden Zahlungs- bzw. Fälligkeitstermine für die den Gegenstand der Haftung bildende Umsatzsteuer 1991 bis 1993 und 1995 in die Zeit der Vertretungstätigkeit des Bw. gefallen, sodass er hiefür bei Vorliegen aller übrigen Haftungsvoraussetzungen haftbar gemacht werden kann. Die Haftung kann nämlich auch für Abgabenforderungen bestehen, die nach Beendigung der Vertretungstätigkeit zu entrichten sind, wenn etwa der Vertreter unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht hat (vgl. Ritz, BAO Kommentar/3, § 9 Tz 26). Der Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, wonach der Bw. laut Firmenbuch im eingangs angeführten Zeitraum als Geschäftsführer der C. GmbH bestellt war, wurde im Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

Der Bw. bringt weiters vor, die Abgabenforderungen beständen nicht zu Recht, weil die Umsatzsteuersteuerschuld gegenüber der C. GmbH mangels Erzielung von Umsätzen nicht entstanden sei. Mit diesen Ausführungen wendet sich der Bw. inhaltlich gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibungen. Nun können zwar im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben nicht mit Erfolg erhoben werden, wenn diese – wie vorliegendenfalls – gegenüber der Primärschuldnerin bescheidmäßig festgesetzt wurden und der zur Haftung Herangezogene sohin gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide betreffend die Abgabenansprüche Berufung erheben hätte können (vgl. zB VwGH 25. 4. 2002, 99/15/0253). Gleichwohl ist es aber unter dem Aspekt eines dem Bw. vorzuwerfenden Verschuldens beachtlich, wenn der Abgabenausfall nicht durch eine Pflichtverletzung des Vertreters verursacht wurde (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 130 f.).

Ausgangspunkt für die Beurteilung eines für den Abgabenausfall kausalen Verschuldens des Bw. ist der Umstand, dass die Primärschuldnerin, deren alleiniger Geschäftsführer der Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum war, ab dem Jahr 1991 umfangreiche Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit (Erzeugung von H-Platten) getroffen hat. Der auf die betreffenden Investitionen in Form von Bautätigkeit und Anschaffung maschineller Anlagen entfallende Vorsteuerabzug führte zu entsprechenden Umsatzsteuerüberschüssen (1991: 7.469.344 S; 1992: 1.404.739 S; 1993: 366.644 S; 1995: 4.393.580 S). Mit den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1991 (6. 10. 1992), 1992 (22. 4. 1994) und

1993 (5. 12. 1994) wurden die von der Primärschuldnerin geltend gemachten Vorsteuerbeträge anerkannt und wurden die für die Monate Jänner bis Dezember 1995 vorangemeldeten Überschüsse ihrem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Erst in der Folge versagte das Finanzamt der Primärschuldnerin die ursprünglich anerkannten Vorsteuern, indem es die Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1993 und 1995 mit Bescheiden vom 23. 4. 1999 jeweils in Höhe von Null Schilling festsetzte, wodurch im Ergebnis der Vorsteuerabzug rückgängig gemacht wurde. Eine Begründung hiefür enthalten diese Bescheide nicht. Lediglich aus einem undatierten Aktenvermerk ist ersichtlich, dass der Primärschuldnerin nachträglich die Unternehmereigenschaft abgesprochen wurde, weil diese den geplanten Produktionsbetrieb nie aufgenommen, sondern lediglich einen Teil des Wohn- und Bürogebäudes vermietet und ansonsten nur ein sale and lease back Geschäft betreffend den Maschinenpark mit der Y- Leasing GmbH abgeschlossen habe. Dieser Aktenvermerk der Großbetriebsprüfung wurde offenbar im Zuge von Vorerhebungen im Zusammenhang mit einer zunächst ins Auge gefassten, dann aber doch nicht durchgeföhrten UVA-Prüfung bei der Primärschuldnerin angefertigt.

Wie bereits erwähnt, ist der Abgabenbehörde im Verfahren zur Geltendmachung der Haftung eine inhaltliche Überprüfung des Abgabenanspruches wegen der Bindung an die dem Haftungsbescheid vorangegangenen Abgabenbescheide verwehrt (vgl. zB VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0142). Daher hat eine Auseinandersetzung mit der Frage der Rechtmäßigkeit der Anerkennung des Rechtes auf Vorsteuerabzug (ex tunc) zu unterbleiben, selbst wenn nach Lehre und Rechtsprechung die Unternehmereigenschaft im Falle ernsthafter Vorbereitungs-handlungen und Abbruch der Tätigkeit noch vor der Erzielung von Einnahmen nicht rückwirkend verloren geht (vgl. Ruppe, UStG 1994/3, § 2 Tz 137; EuGH 29. 2. 1996, Rs C-110/94 "INZO", Slg I-857; VwGH 30. 9. 1998, 96/13/0211).

Ungeachtet dessen kann aber bei der Prüfung eines allfälligen Verschuldens des Bw. an der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben der Umstand nicht außer Betracht bleiben, dass die vormals durch den Bw. vertretene Primärschuldnerin die Aufnahme einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit beabsichtigt hat, wobei das ernsthafte Bestreben, die Produktion von H-Platten tatsächlich aufzunehmen, nicht strittig ist. Die Primärschuldnerin war daher zum Vorsteuerabzug von den mit dem geplanten Unternehmenszweck zusammenhängenden Investitionsausgaben berechtigt.

Somit geht es im Berufungsfall nicht um einen von vornherein fehlerhaften oder gar missbräuchlichen Vorsteuerabzug, sondern darum, ob der Bw. in jenem Zeitraum, für den die Primärschuldnerin Vorsteuern geltend gemacht hat, von deren Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG als persönliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ausgehen durfte.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist dies zu bejahen, zumal es zur Begründung der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich ist, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, sondern ein Tätigwerden zum Zweck des späteren Bewirkens von Umsätzen genügt. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es nicht. Vielmehr hängt die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft (vgl. nochmals VwGH 30. 9. 1998, 96/13/0211). Da die geschilderten Vorbereitungshandlungen der Primärschuldnerin zweifellos der Erzielung späterer Einnahmen dienten, kann dem Bw. somit nicht der Vorwurf einer unrechtfertigten Inanspruchnahme von Vorsteuern gemacht werden, zumal im erstinstanzlichen Haftungsverfahren keine wie immer gearteten gegenteiligen Feststellungen getroffen wurden. An dieser Betrachtungsweise ändert auch der Umstand nichts, dass sich das Finanzamt im Nachhinein dazu veranlasst gesehen hat, den Vorsteuerabzug infolge des fehlgeschlagenen Unternehmensstarts und der Nichterzielung steuerpflichtiger Umsätze wieder rückgängig zu machen. Kann doch nach dem Vorgesagten nicht der Standpunkt vertreten werden, dass der Bw. seine abgabenrechtlichen Pflichten dadurch verletzt hat, dass er für die durch die nachträgliche Aberkennung der Vorsteuern ausgelöste Steuerbelastung der Primärschuldnerin keine finanzielle Vorsorge getroffen hat.

Der gegen Ende 1996 als Geschäftsführer abgelöste Bw. mag zwar für den geschäftlichen Misserfolg der von ihm vertretenen Gesellschaft verantwortlich gewesen sein und allenfalls auch deren Zahlungsunfähigkeit herbeigeführt haben. Dies ändert aber nichts daran, dass ein derartiger Verhalten keine Haftung nach § 9 BAO begründet, weil hiefür nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung ist (vgl. nochmals Ritz, aaO, § 9, Tz 9 u. 16, sowie die dort angeführte Judikatur).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei der gegebenen Sach- und Rechtslage kein abgabenrechtlich relevantes Fehlverhalten des Bw. erkennen kann. Da es schon solcherart an den Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme des Bw. mangelt, braucht auf die von den Streitparteien angestellten weiteren Überlegungen nicht näher eingegangen zu werden.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden

Innsbruck, am 2. Juni 2006