



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D.K., (Bw.) vertreten durch Dkfm. Günther Lebensaft, Wirtschaftstreuhänder, 1040 Wien, Prinz Eugenstr. 66, vom 3. März 2004 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 29. Jänner 2004 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Haftungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 in der Höhe von € 2.357,80 aufgehoben.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk hat am 29. Jänner 2004 einen Haftungsbescheid erlassen und den Bw. für folgende Abgabenschuldigkeiten der C.GesmbH zur Haftung nach § 9 und 80 BAO herangezogen.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	1996	520,70
Umsatzsteuer	1997	792,13
Umsatzsteuer	1998	2.357,80
Kapitalertragsteuer	1996	3.197,60
Kapitalertragsteuer	1997	2.904,52

Kapitalertragsteuer	1998	2.043,78
---------------------	------	----------

Summe: € 11.816,53

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. im Zeitraum 20. September 1991 bis 13. Jänner 1999 als Geschäftsführer der C.GesmbH fungiert habe und somit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Die Umsatzsteuer der Jahre 1996 bis 1998 sei unzureichend gemeldet und entrichtet worden. In diesem Zusammenhang verwies die Abgabenbehörde erster Instanz auf die ständige Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038).

Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass der Bw. verabsäumt habe, für eine gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen und durch das pflichtwidrige Verhalten als Vertreter der Gesellschaft Uneinbringlichkeit herbeigeführt habe.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1972 bis 1988 schulde der Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer, welche durch Abzug einzubehalten sei. Der zum Abzug Verpflichtete hafte dem Bund für die Einhaltung und Abfuhr. Bei inländischen Kapitalerträgen sei der Verpflichtete der Schuldner der Kapitalerträge.

Die Schuldhaftigkeit des Bw. sei damit zu begründen, dass ihm als Vertreter der GesmbH Kapitalerträge zugeflossen seien und er der Schuldner der Kapitalertragsteuer sei.

Da die von ihm vertretene GesmbH für die Berechnung und Abfuhr der Kest gemäß § 93 EStG verpflichtet sei, hafte er als deren Vertreter für die Nichtentrichtung.

Nach Verlängerung der Berufungsfrist wurde mit Schriftsatz vom 3. März 2004 folgendes Vorbringen zur Haftungsinanspruchnahme erstattet:

Im bekämpften Bescheid werde der Bw. als ehemaliger Geschäftsführer der Firma C.GesmbH für Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer im Sinne des § 9 BAO in Verbindung mit entsprechenden anderen Bestimmungen zur Haftung herangezogen.

Diese Haftungs-Inanspruchnahme sei aus folgenden Gründen unberechtigt:

Vorweg möchte der Bw. die Situation schildern, die zur Steuernachzahlung im Bereich der Umsatz- und Kapitalertragsteuer und damit als Grundlage für die Haftungs-Inanspruchnahme geführt habe.

Die Familie K. als Gründer und Eigentümer der Firma habe die Geschäftsanteile an dieser Firma mit Notariatsakt vom 21.11.1998 verkauft. Mit Umlaufbeschluss vom 13.1.1999 seien die beiden Herren K. als Geschäftsführer abberufen und neue Geschäftsführer eingesetzt worden.

Anlässlich dieser Firmenübertragung seien den neuen Eigentümern auch sämtliche Geschäftsunterlagen, Belege, Ordner, sonstige Geschäftsbücher etc. übergeben worden. Im Abtretungsvertrag werde dies unter Punkt I, 6. Absatz, auch indirekt bestätigt.

Eineinhalb Jahre später, nämlich mit Prüfungsauftrag vom 12.7.2000 und Prüfungsbeginn 20.7.2000 habe eine steuerliche Betriebsprüfung stattgefunden, die Steuernachzahlungen ermittelt habe, die nunmehr Grundlage für den Haftungsbescheid seien.

Im Prüfungsbericht vom 12.12.2000 sei als Begründung für die unter TZ.18 erfolgten Umsatzzuschätzungen angeführt worden, dass Teile des Belegwesens aus den Jahren 1996 bis 1998 fehlten (siehe Tz. 17 des Berichtes).

Die Betriebsprüfung selbst sei durch den neuen steuerlichen Vertreter, Dr. Kr., und den neuen Geschäftsführer abgewickelt worden, wobei der Bw. in keiner Weise die Möglichkeit gehabt habe, an der Betriebsprüfung mitzuwirken oder das Ergebnis zu beeinflussen. Die neuen Eigentümer seien der Meinung gewesen, dass die Familie K. für Steuerzahlungen aus der Zeit vor 1999 lt. Abtretungsvertrag ohnehin aufkommen müsse und hätten sich daher kaum um die Abwicklung der Betriebsprüfung gekümmert. Dies zeige schon die Feststellung der fehlenden Unterlagen, welche vollständig vorhanden gewesen und auch den neuen Eigentümern übergeben worden seien.

Aus dieser Situation ergebe sich daher auch die Begründung für den seines Erachtens unrichtigen Haftungsbescheid.

Der Bw. werde zudem zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen, da ihm als Vertreter der GmbH Kapitalerträge angeblich zugeflossen wären, und er die Kapitalertragsteuer dafür nicht abgeführt hätte, und zwar in seiner Eigenschaft als Vertreter der GmbH.

Kapitalertragsteuer sei von der Betriebsprüfung aufgrund der Umsatzzuschätzungen ermittelt worden.

Diese Umsatzzuschätzungen seien wieder wegen der fehlenden Unterlagen erfolgt.

Die in den Jahren 1996 – 1998 von der Betriebsprüfung festgestellten Umsatzdifferenzen aufgrund der fehlenden Unterlagen seien in dieser Form dem Bw. natürlich nicht zugeflossen, zumindest habe es keinen Zufluss von Kapitalerträgen in dieser Zeit im Sinne der Bestimmung des § 95 EStG gegeben. Die Feststellung des Jahres 2000 konstruiere eine steuerliche Vermutung, die zwar in dieser Form gesetzlich richtig sei, aber als Zuschätzung nur die Gefahr eines Steuerausfalles ausgleichen musste, ohne dass tatsächlich ein Beweis für einen Kapitalertrag dadurch gegeben wäre.

Damit habe aber der Bw. keine Möglichkeit gehabt, rechtzeitig, zumindest vor dem Zeitpunkt des Eintritts der Uneinbringlichkeit der Forderung, diese Kapitalertragsteuer zu entrichten. Die Nichtentrichtung der Kapitalertragsteuer in den Jahren 1996 - 1998 stellte daher keine Pflichtverletzung gegenüber den Bestimmungen des § 95 EStG dar.

Gemäß Stoll, Kommentar zur BAO, zu § 9, Seite 131, erfordere die Haftung, "dass die Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit führe. Wäre demnach die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, kann der Vertreter nicht zur Haftung herangezogen werden" (Ende des Zitats).

Da der Bw. also nicht die Möglichkeit gehabt hätte, in jenem Zeitraum, in welchem er für die Führung der Firma verantwortlich war, die Kapitalertragsteuer abzuführen, könne von keiner Pflichtverletzung gesprochen werden und eine Haftungsinanspruchnahme sei daher unberechtigt.

Für den Bereich der Umsatzsteuer gelte dasselbe wie für die Kapitalertragsteuer. Die Grundlage der Umsatzsteuernachforderungen seien ebenfalls die Zuschätzungen durch die Betriebsprüfung. Auch die vorher stattgefundenen Umsatzsteuernachschauen hätten bereits nach Übergabe der Geschäftsführerbefugnis stattgefunden. Eine Haftung des Geschäftsführers für die Umsatzsteuer sei daher aus den gleichen Gründen auszuschließen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den bekämpften Bescheid aufzuheben.

Gleichzeitig werde der Antrag gern. § 212 a BAO auf Aussetzung der vorgeschriebenen Abgaben bis zur Erledigung dieser Berufung gestellt. Der Bw. erkläre keinerlei Maßnahmen zu treffen, die zu einer Gefährdung der Einbringlichkeit der offenen Abgaben führen könne.

Sollten Rückfragen zu den von ihm aufgezeigten Abläufen oder Tatbeständen sein, stehe er gerne zur Verfügung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz nach Zusammenfassung der Berufungsargumente des Bw. erwidern aus, dass gemäß der Bestimmung des § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) die zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen alle Pflichten zu erfüllen habe, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und befugt seien, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Insbesondere hätten sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Der Einwand, dass die Nachforderungen erst durch eine Betriebsprüfung festgestellt worden seien, die erst nach Ihrer Funktionsperiode durchgeführt worden sei, sei nicht haftungsentlastend, da laut Lehre und ständiger Rechtsprechung Pflichtverletzungen durch den Vertreter innerhalb seiner Funktionsperiode stets die Haftungsfolgen gemäß § 9 BAO auslösen und zwar auch dann, wenn der Abgabenausfall nach dem Ablauf der Funktionsperiode wirksam werde. Da aufgrund eines Haftungsbescheides auch die Rechtsmittelfrist gegen die Abgabenbescheide, die Grundlage für die Haftung seien, wieder offen sei, könne der Haftende gegen diese Bescheide Rechtsmittel einbringen. Es sei nicht Gegenstand eines Haftungsverfahrens darüber abzusprechen, ob die materiell rechtlichen Grundlagen richtig seien. Im Haftungsverfahren sei lediglich darüber zu entscheiden, ob Abgabenrückstände beim Primärschuldner uneinbringlich geworden sind, wem sie bei mehreren Geschäftsführern zuzuordnen sind und ob von der Behörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden könne. Da alle Umstände (Firma gelöscht, der Funktionsperiode des Bw. zuzurechnen, Fehlen von Belegen) im konkreten Fall zutreffend seien, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Am 3. Mai 2004 wurde ein Vorlageantrag eingereicht und um Begründungsnachreichung bis 30. Juni 2004 ersucht.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2004 wird vorgebracht, dass in der bekämpften Berufungsvorentscheidung das Finanzamt zunächst zutreffenderweise feststelle, dass gemäß § 80 BAO der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene alle Pflichten zu erfüllen habe, die dem von ihm Vertretenen obliege und dazu unter anderem weiter ausführe, dass Pflichtverletzungen durch den Vertreter innerhalb seiner Funktionsperiode stets die Haftungsfolgen gemäß § 9 BAO auslösten, und zwar auch dann, wenn der Abgabenausfall nach dem Ablauf der Funktionsperiode wirksam werde. Der weitere Hinweis, dass aufgrund eines Haftungsbescheides auch die Rechtsmittelfrist gegen die Abgabenbescheide offen stehe, bringe dem ehemaligen Geschäftsführer nichts, da er mangels jedweglicher Unterlagen nicht in der Lage sei, dieses Rechtsmittel auch auszuschöpfen.

Das Finanzamt habe jedoch die in Lehre und Rechtsprechung angeführten Voraussetzungen für die Haftung nach § 9 nur unvollständig dargestellt und in der Begründung rechtswidrig interpretiert.

Gemäß Stoll, Kommentar zur BAO, Pkt. 5 zu § 9, werde neben den vom Finanzamt bereits angeführten Haftungsgründen als weiterer Grund folgendes aufgezählt "Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit".

Damit werde erläutert, dass eine Haftung nach § 9 nur eingefordert werden könne, wenn die Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit führe. "Sei trotz objektiver Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht aus dem Verschulden des Vertreters, sondern aus dem Verschulden einer anderen Person eingetreten, könne in diesem Fall nicht die Haftung gem. § 9 geltend gemacht werden" (Ende des Zitats).

Damit verlange Stoll eindeutig, dass der Vertreter (Geschäftsführer) auch für die Uneinbringlichkeit der Abgaben verantwortlich sein müsse. Sei er dies nicht, könne er nicht zur Haftung nach § 9 BAO herangezogen werden.

Im vorliegenden Fall habe der Bw. die Gesellschaft im Jahr 1998 verkauft und sei per 13.1.1999 als Geschäftsführer abberufen worden. Die Betriebsprüfung habe im Jahr 2000 stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt habe die Gesellschaft offensichtlich noch bestanden. Es sei auch nahezu denkunmöglich, dass man eine Firma verkaufen könne, die bereits zahlungsunfähig sei. Die Tatsache des Verkaufes beweise daher die Zahlungsfähigkeit zum Zeitpunkt des Verkaufes. Die Zahlungsfähigkeit der Firma und damit die Uneinbringlichkeit der vorliegenden Abgabeforderungen könne daher erst nachher eingetreten sein. Damit liege dies aber eindeutig außerhalb der Periode, in der der Bw. Geschäftsführer gewesen sei, demnach könne er daher aus den vorstehend angeführten Gründen eindeutig nicht zur Haftung gem. § 9 herangezogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 § 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 eingebracht werden können.

Haftungsvoraussetzungen sind demnach eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte,

dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 9. 7. 1997, 94/13/0281).

Unstrittig sind die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der C.GesmbH und der Zeitraum der handelsrechtlichen Geschäftsführung durch den Bw.

Zur Frage der schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voraus, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung an den Abgabenbescheid zu halten (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127).

Mit Prüfungsbericht vom 12. Dezember 2000 wurde eine für die Jahre 1996 bis 1999 abgehaltene Betriebsprüfung abgeschlossen, wobei die Prüferin unter TZ 17 des Berichtes festhält, dass für das Jahr 1996 die gesamte Buchhaltung, alle Ausgangsrechnungen, 304 Kassabelege, das Kassabuch, einige Bankbelege und die Inventur, für die Jahre 1997 und 1998 Ausgangsrechnungen, das Kassabuch und die Inventur fehlten.

Die Buchhaltung wurde daher als formell und materiell nicht ordnungsmäßig bewertet und die Besteuerungsgrundlagen in der Folge nach § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt und Umsatzzuschätzungen vorgenommen sowie die Umsatzzuschätzungen als verdeckte Gewinnausschüttungen der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können, wenn Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 19.06.2002, 2002/15/0018).

Bei schwerwiegenden Verstößen gegen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergibt sich aus haftungsrechtlicher Sicht der Zeitpunkt, zu dem die sich als Folge dieser Verstöße ergebenden Abgabennachforderungen zu entrichten gewesen wären, nicht erst auf Grund der Bescheide, die diese Nachforderungen festsetzten. In solchen Fällen bestimmt sich vielmehr der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Abgabenzahlungspflicht getroffen hat, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung und nicht erst die Nachforderung auf Grund der festgestellten Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel maßgeblich (VwGH 16. 12.1986, 86/14/0077).

Gemäß den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es für die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen Sorge tragen zu müssen, daher ist der Bw. für die Abgabennachforderungen als Konsequenz der Missachtung dieser Vorschrift heranzuziehen.

Gemäß § 96 Abs. 1 EStG ist die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen.

Der Haftungsanspruchnahme geht ein Abgabenbescheid nach den Feststellungen der Betriebsprüfung voraus. An diesen Bescheid ist die Behörde gebunden, da gemäß §§ 95, 96 EStG 1988) die Vertreter der juristischen Personen zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet sind, haftet der Bw. für die diesbezüglichen Außenstände.

Wenn schuldhaft nicht entrichtete Abgaben in der Folge uneinbringlich werden, werden der Rechtswidrigkeitszusammenhang und die Verursachung des Abgabenausfalles durch die Pflichtverletzung vermutet, wobei das Vorbringen ein wirtschaftlich potentes Unternehmen verkauft zu haben, bestätigt, dass der Bw. bei Fälligkeit der Abgabenschuldigkeiten in der Lage gewesen wäre diese (allenfalls auch teilweise im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes betreffend Umsatzsteuer) auch zu begleichen.

Betreffend Umsatzsteuer 1998 war nicht zweifelsfrei festzustellen, ob die verfahrensgegenständlichen Nachforderungen auch tatsächlich während des Zeitraumes der Geschäftsführerverantwortung des Bw. fällig geworden sind. Er ist am 13. Jänner 1999 als Geschäftsführer ausgeschieden, d.h. Zahllasten für die Voranmeldungszeiträume November und Dezember 1998 waren erst nach seinem Ausscheiden fällig. Da eine Zuordnung der Nachforderungen zu einzelnen Monaten nicht möglich war, ist von einer diesbezüglichen Haftungsanspruchnahme abzusehen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Berufungswerber nicht dargelegt.

Die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2005