



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prinzenberg Prien Sendler Rechtsanwälte, Elbchaussee 112, D-22763 Hamburg, vom 3. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 12. Oktober 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Haftung für Umsatzsteuer 2008 wird auf einen Betrag in der Höhe von 8.516,61 € eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) vertrat die im Jahr 2004 errichtete O.GmbH als alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 18. März 2009, s, wurde über die O.GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Mit dem Beschluss vom 29. Februar 2012 wurde der Konkurs nach der Schlussverteilung (Konkursquote 14%) aufgehoben.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 12. Oktober 2011 wurde die Bw. als Haftungspflichtige für aushaftende Abgaben der O.GmbH im Ausmaß von 14.536,15 € (Umsatzsteuer 2008) in Anspruch genommen. Begründend wurde ausgeführt, eine Einbringung der Abgabe sei bei der Gesellschaft in Folge deren Auflösung nicht mehr möglich.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. das Rechtsmittel der Berufung. Der Bw. erschließe sich weder die dem Bescheid beigefügte Begründung noch der Betrag von 14.536,15 €. Um weitere Erläuterungen werde ersucht. Der Umstand, dass die GmbH aufgelöst worden sei, stelle nicht per se einen Haftungsgrund dar. Welche schuldhafte Handlung die Bw. zu vertreten habe, lasse sich der Begründung nicht entnehmen.

In einem Ergänzungersuchen vom 25. November 2011 teilte das Finanzamt der Bw. mit, der Haftungsbetrag belaufe sich auf 13.390,32 € (Nachforderung an Umsatzsteuer 2008 15.570,14 € abzüglich der Konkursquote von 2.179,82 €). Der Betrag sei bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Da die Umsatzsteuer 2008 nicht entrichtet worden sei, werde bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgegangen, dass die Bw. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen als Geschäftsführerin nicht nachgekommen sei.

Sofern die Gesellschaft am Fälligkeitstag der Abgabe nicht über ausreichende Mittel zur vollen Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde die Bw. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger, den gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie den verfügbar gewesenen liquiden Mitteln darzulegen.

Mit dem Ersuchen wurde der Bw. eine Ausfertigung des Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 23. Juli 2010 übermittelt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Dezember 2011 wies die Bw. darauf hin, dass der Umsatzsteuerbescheid 2008 an den Insolvenzverwalter der O.GmbH gerichtet war, weshalb sie von diesem keine Kenntnis haben konnte. Weiters stelle sich die Frage der Fälligkeit der Steuerschuld. Die Bw. könne nicht für Abgabenverbindlichkeiten haften, die zum Zeitpunkt ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin weder bekannt noch fällig waren. Der angefochtene Bescheid sei daher aufzuheben.

In einer weiteren Eingabe vom 28. Dezember 2011 führte die Bw. ergänzend aus, der Insolvenzverwalter habe mangels Vorliegen der entsprechenden Buchhaltungsunterlagen und der Unmöglichkeit, die Ursachen für die vom Finanzamt festgestellten Differenzen zwischen der für das Jahr 2008 erstellten „ZM innergemeinschaftliche Lieferungen“ und den bis dahin eingereichten Abgabenerklärungen der Gesellschaft keine Möglichkeit gesehen, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 das Rechtsmittel der Berufung einzubringen. Die Buchhaltung sei mittels eines lizenzierten Buchhaltungsprogrammes durchgeführt worden, das mit der Insolvenzeröffnung nicht mehr zugänglich gewesen sei. Es bestehe daher kein Zugriff auf die

EDV-Daten der Gesellschaft, weshalb die Richtigkeit der in der ZM bzw. der in den Abgabenerklärungen enthaltenen Daten nicht überprüft werden könne.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Es müsse von einem schuldhafoten Verhalten der Bw. ausgegangen werden, weil die Zusammenfassende Meldung nach § 21 Abs. 4 UStG 1994 zeitgleich mit der Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben werden sollte, die Bw. jedoch selbst zugegeben habe, die Zusammenfassende Meldung für 2008 zu einem späteren Zeitpunkt eingebracht zu haben. Die Nachforderung an Umsatzsteuer 2008 mit dem Fälligkeitszeitpunkt 15. Februar 2009 müsse daher noch vor der Konkurseröffnung bekannt gewesen sein.

In der Eingabe vom 2. April 2012 beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es sei ungeklärt, wie es zu der vom Finanzamt festgestellten Differenz der innergemeinschaftlichen Lieferungen gekommen sei. Ebenso unklar sei, ob die ZM seinerzeit zeitnah abgegeben oder zu einem späteren Zeitpunkt erstellt worden sei. Von einem schuldhafoten Verhalten der Bw. könne gegenwärtig nicht die Rede sein.

Aus der Begründung des Umsatzsteuerbescheides 2008 ergebe sich auch, dass das Finanzamt die Differenz zwischen den festgestellten innergemeinschaftlichen Lieferungen und denjenigen in den Umsatzsteuervoranmeldungen nicht habe aufklären können. Es stelle sich daher die Frage, wie die Bw. von dieser nicht aufgeklärten Differenz hätte wissen sollen.

Es gebe auch keinerlei Hinweise darauf, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabenforderung andere Gläubiger besser behandelt worden seien als das Finanzamt. Der Berufungsantrag werde aufrecht erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. BAO 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.

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

Mit dem im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheid vom 23. Juli 2010 setzte das Finanzamt Oststeiermark gegenüber der

O.GmbH die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 mit -507.580,44 € (statt bisher -523.150,58 €) fest.

Die Verbuchung des Bescheides am Abgabenkonto der Gesellschaft führte zu einer Nachforderung an Umsatzsteuer für das Jahr 2008 in der Höhe von 15.570,14 €.

Nach der Aufhebung des Konkursverfahrens mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 29. Februar 2012 steht fest, dass der über die erzielte Konkursquote von 14% hinaus gehende Teil der Abgabenverbindlichkeit bei der O.GmbH uneinbringlich ist. Des Weiteren wurde im Zuge einer Überprüfung des Rückstandes der O.GmbH festgestellt, dass die Umsatzsteuer 2008 nur mehr mit einem Betrag in der Höhe von 8.516,61 € aushaftet (Rückstandsaufgliederung vom 21. Dezember 2012). Der Berufung war daher insoweit stattzugeben.

Nach dem vorliegenden Firmenbuchauszug FN war die Bw. seit Errichtung der Gesellschaft bis zur Konkurseröffnung am 18. März 2009 alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin der O.GmbH und kann daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen gemäß § 9 BAO zur Haftung der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen, in der Zeit ihrer Geschäftsführertätigkeit angefallenen fälligen Abgaben herangezogen werden.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von den Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Die Umsatzsteuer 2008 war daher am 16. Februar 2009 und somit zu einem Zeitpunkt fällig, in dem die Bw. Vertreterin der Gesellschaft war.

Der Zeitpunkt, für den die Haftungsvoraussetzungen zu prüfen sind, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144). Unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird, ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entscheidend (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 10).

Zu den Pflichten des Vertreters einer Kapitalgesellschaft gehört es, für die Errichtung der Abgaben Sorge zu tragen, die Abgabenbemessungsgrundlagen vollständig und

wahrheitsgemäß offen zu legen, Selbstbemessungsabgaben in richtiger Höhe zu berechnen, zu melden und termingerecht bei gesetzlicher Fälligkeit zu bezahlen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0156).

Im vorliegenden Fall hat also nicht das Finanzamt, sondern die Bw. darzutun, weshalb sie nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Das Vorbringen, es gäbe keine Hinweise darauf, dass im Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer 2008 andere Gläubiger besser behandelt worden seien, genügt dazu nicht.

Es wäre an der Bw. gelegen, nachzuweisen, dass sie die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz), wozu sie im Vorhalt des Finanzamtes Oststeiermark vom 25. November 2011 auch aufgefordert wurde. Eine den Anforderungen der der Bw. im Haftungsverfahren auferlegten Beweislast genügende Beantwortung des Vorhaltes des Finanzamtes vom 25. November 2011 ist bis dato unterblieben. Das Finanzamt ist daher zu Recht von einer schulhaften Pflichtverletzung der Bw. bei der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer 2008 ausgegangen.

Im Falle des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Unehinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, 90/15/0114).

Geht – wie im gegenständlichen Fall – einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Bescheid zu halten. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch, nicht aber im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid erhoben werden (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0112).

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 (Hemmung der Berufungsfrist) sinngemäß.

Aus dem im § 248 BAO eingeräumten Berufungsrecht des zur Haftung Herangezogenen gegen die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide ergibt sich, dass der Haftungspflichtige jedenfalls den gegen ihn geltend gemachten Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen können muss und ihm die Abgabenbehörde daher anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches, Kenntnis zu verschaffen hat. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch zu erfolgen (Ritz, BAO³, § 248 Tz 8 mit Judikatur Nachweisen; RAE Rz 1216 und 1222). Wird dies unterlassen, liegt ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist (siehe dazu VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145).

Das Ersuchen der Bw. in der Eingabe vom 15. November 2011 „um weitere Erläuterungen“ hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 ist als Antrag auf Mitteilung des ihr noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches im Sinne des § 248 BAO anzusehen. Dementsprechend ließ das Finanzamt der Bw. zusammen mit dem Vorhalt vom 25. November 2011 eine Ausfertigung des Umsatzsteuerbescheides 2008 zukommen.

Ob die in der Eingabe vom 20. Dezember 2012 von der Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vorgebrachten Einwände, verbunden mit dem Vorbringen, „der Steuerbescheid sei aufzuheben“, als Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 auszulegen ist bzw. ob die Berufung gegen den Abgabenbescheid rechtzeitig eingebracht wurde, ist nicht in diesem Verfahren, das lediglich die Frage der Haftung der Bw. zum Gegenstand hat, zu beurteilen. Bekämpft der zur Haftung Herangezogene den gegen ihn geltend gemachten Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach, ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0258).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Aba. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der O.GmbH dem Grunde nach zu Recht.

Graz, am 2. Jänner 2013