



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Abelshauser & Preindl Steuerberatung GmbH, 6600 Reutte, Jakob-Gapp-Straße 10, vom 8. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 20. Oktober 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (kurz Bw.) war seit 14. 7. 1998 Geschäftsführer der X-GmbH (kurz GmbH), welche geschäftsführende Komplementärin der X-KG (kurz KG) war. Am 20. 12. 2004 wurde beim Landesgericht Innsbruck zu 0S00/00 der Konkurs über das Vermögen der KG eröffnet. Das Konkursverfahren ist noch anhängig.

Mit Bescheid vom 20. 10. 2005 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der KG betreffend Umsatzsteuer, Lohnabgaben und Kammerumlage im Gesamtbetrag von 35.075,29 € heran. Laut Spruch des Haftungsbescheides wurde die Haftungsinanspruchnahme auf die §§ 9, 12 und 80 BAO gestützt. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass die KG zahlungsunfähig sei. Gemäß § 12 BAO hafte die Komplementär-GmbH unmittelbar, unbeschränkt, persönlich und solidarisch. Der Bw. sei haftbar, weil er seine Verpflichtung, als GmbH-Geschäftsführer für die Abgabenentrichtung der KG Sorge zu tragen, schuldhaft verletzt habe.

Der gegen den Haftungsbescheid am 8. 11. 2005 erhobenen Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 1. 2. 2006 teilweise Folge, indem es die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten einschränkte:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
11/2004	Umsatzsteuer	1.511,46
12/2004	Umsatzsteuer	6.894,70
1-12/2003	Lohnsteuer	758,55
1-12/2003	Dienstgeberbeitrag	231,79
1-12/2003	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	22,66
1-12/2004	Lohnsteuer	204,46
1-12/2004	Dienstgeberbeitrag	2.323,11
1-12/2004	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10,90
10-12/2004	Kammerumlage	135,18
Summe		12.092,81

Im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, ein Vertreter im Sinn des § 80 Abs. 1 BAO habe im Zuge der Abgabenentrichtung nicht nur für die Bereitstellung der vorhandenen Mittel zu sorgen, sondern im Fall des Nichtausreichens der Mittel eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger herbeizuführen. Vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei die vom Arbeitgeber einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer, die jedenfalls termingerecht zu entrichten sei. Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben beträfen Nachforderungen aus einer Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum Jänner 2003 bis Oktober 2004. Soweit der Bw. zur Haftung für Lohnabgaben im Zusammenhang mit Zahlungen durch den Insolvenzausgleichsfonds herangezogen worden sei, sei der Berufung stattgegeben worden. Im Übrigen habe der Bw. nicht dargelegt, dass er den Abgabengläubiger gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigern nicht benachteiligt habe.

Im Vorlageantrag vom 15. 2. 2006 wurde eingewendet, es sei nicht einsichtig, dass vom Bw. „hellseherische Fähigkeiten“ verlangt würden, seien doch die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten erst nach Konkursöffnung „durch teilweise Prüfung offenkundig geworden“, wobei „keine vorsätzliche Nichtabführung der Abgaben durch den Geschäftsführer nachgewiesen“ sei.

Dazu 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.

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 eingebbracht werden können.

Bei einer GmbH & Co KG wird die KG durch die Komplementär-GmbH, im Ergebnis somit durch deren Geschäftsführer vertreten. Dieser Geschäftsführer hat die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG betreffen, zu erfüllen. Bei einer schuldenhaften Pflichtverletzung haftet der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH für die Abgaben der KG (vgl. VwGH 23. 1. 1997, 96/15/0107).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt die Beurteilung, ob die Haftung dem Grunde nach zu Recht besteht, im Berufungsverfahren der Berufungsbehörde. Diese hat grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen und dabei die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen (vgl. VwGH 27. 4. 2000, 98/15/0129).

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben beim Hauptschuldner im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Uneinbringlichkeit ist gegeben, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 5 f und die dort angeführte Judikatur). Aus der Konkursöffnung allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese ist erst dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Schließlich würde selbst eine geringe Quote die Haftung betragsmäßig entsprechend vermindern (vgl. VwGH 6. 8. 1996, 92/17/0186). Nur wenn feststeht, dass die Abgabenforderungen im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können, kann die Uneinbringlichkeit bereits vor der vollständigen Abwicklung des Konkurses angenommen werden. In einem solchen Fall ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich, jedoch bedarf es konkreter, im einzelnen nachprüfbarer Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen juristischen Person, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen (vgl. VwGH 19. 3. 2002, 98/14/0056; VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153; VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0218).

Der erstinstanzliche Haftungsbescheid ist während des Konkurses der KG ergangen; das Insolvenzverfahren ist im Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung noch anhängig. Das Finanzamt hat die Uneinbringlichkeit ausschließlich auf die Zahlungsunfähigkeit der KG gestützt und keine Feststellungen über allfällige Aktiva der Konkursmasse bzw. darüber getroffen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe eine Konkursquote zu erwarten ist.

Aus den Akten geht hervor, dass das Konkursgericht im Jänner 2006 die kridamäßige Versteigerung der Betriebsliegenschaft der KG bewilligt hat. Mit Beschluss des zuständigen Exekutionsgerichtes vom 4. 7. 2007 wurde die Liegenschaft der Z-GmbH um das Meistbot von 710.000 € zugeschlagen. In der Folge wurde jedoch die Tagsatzung vom 28. 11. 2007 zur Meistbotverteilung auf unbestimmte Zeit erstreckt, weil die Verteilung des nach der Befriedigung der absonderungsberechtigten X-Bank verbleibenden Betrages (rd 189.000 €) an die Gesellschaftsgläubiger wegen eines auf der versteigerten Liegenschaft lastenden Wohnrechtes der H. strittig ist. Da beim derzeitigen Stand des gerichtlichen Verwertungsverfahrens unklar ist, welcher Betrag dem Masseverwalter zwecks Ausschüttung einer Konkursquote zur Verfügung stehen wird, lässt sich die Frage, ob die haftungsgegenständlichen Abgaben zur Gänze uneinbringlich sind, weder in die eine noch in die andere Richtung beantworten. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. 5. 2002, 99/14/0233, ausgesprochen hat, muss aber auch eine teilweise Einbringlichkeit der Abgabenforderungen im Haftungsverfahren berücksichtigt werden, weil der Vertreter nur für jenen Teil der ausständigen Abgabenschulden zur Haftung herangezogen werden darf, welcher im Insolvenzverfahren voraussichtlich nicht einbringlich gemacht werden kann. Auf der Grundlage des vorliegenden Verfahrensergebnisses kann keine verlässliche Aussage darüber getroffen werden, ob die den Gegenstand der Haftung bildenden Abgabenschulden mangels einer zu erzielenden Konkursquote zur Gänze uneinbringlich sind oder nicht. Denn eine Beurteilung, ob es im Konkurs der erstschuldnerischen Gesellschaft zu einer Quotenausschüttung kommen wird, ist aus den dargelegten Gründen nicht möglich.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) 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. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Die unterlassenen Ermittlungen über die Befriedigungsaussichten der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen im Konkurs der KG sind wesentlich, weil hievon das Ausmaß der bei Vorliegen aller übrigen Haftungsvoraussetzungen gegebenen Haftung des Bw. abhängt. Selbst eine geringe Konkursquote würde eine allfällige Haftung betragsmäßig vermindern (vgl. VwGH 6. 8. 1996, 92/17/0186).

Da es die fehlenden Ermittlungen bezüglich der endgültigen Höhe des Abgabenausfalles nicht ausgeschlossen erscheinen lassen, dass ein im Spruch anders lautender Haftungsbescheid ergangen wäre, der zu einer Verminderung der Haftungssumme in Höhe einer allfälligen Konkursquote geführt hätte, sind die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gegeben.

Die Entscheidung, ob eine Berufung kassatorisch erledigt wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. Ritz, a. a. O., § 289 Tz 4). Aus der Sicht der Ermessensübung ist im Streitfall vor allem zu berücksichtigen, dass dem Finanzamt einerseits Parteistellung im Haftungsverfahren und andererseits die Position eines Konkursgläubigers im Konkurs der KG zukommt, während sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die Beurteilung zu beschränken hat, ob die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. vorliegen. Im Hinblick auf die Stellung des Finanzamtes als Konkursgläubiger erscheint es zweckmäßig, wenn die Befriedigungsaussichten der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen vom Finanzamt festgestellt werden und im fortgesetzten Verfahren auf eine allfällige Konkursquote Bedacht genommen wird. Dadurch wird das zweitinstanzliche Berufungsverfahren – dem Zweck des § 289 Abs. 1 BAO entsprechend – beschleunigt, weil mit der Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht so lange zugewartet werden muss, bis das Konkursverfahren der KG ein Stadium erreicht hat, in welchem die endgültige Höhe des Abgabenausfalles feststeht. Weiters werden durch die Aufhebung des Haftungsbescheides ineffiziente Doppelgleisigkeiten vermieden, weil andernfalls beide Instanzen der Abgabenbehörde den derzeit noch nicht absehbaren weiteren Verlauf des Insolvenzverfahrens im Auge behalten müssten, obwohl nur die Abgabenbehörde erster Instanz am Konkursverfahren beteiligt ist (vgl. UFS 18. 4. 2007, RV/0380-I/04; UFS 18. 6. 2007, RV/0536-L/06; UFS 18. 7. 2007, RV/0447-W/05). Im Übrigen ist es in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz, die für die Geltendmachung der Haftung maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, wozu auch das Ausmaß der Uneinbringlichkeit gehört.

Aus gegebenem Anlass sei noch erwähnt, dass in Haftungsbescheiden auf die maßgebliche gesetzliche Vorschrift, welche die Haftung begründet, hinzuweisen ist (§ 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO). Dabei kann aber der Spruch des Haftungsbescheides nicht gleichzeitig auf zwei verschiedene Haftungstatbestände – im Berufungsfall auf jene der §§ 9 und 12 BAO – gestützt werden.

Weiters wäre im fortgesetzten Verfahren zu beachten, dass der Bw. nur für jenen Zeitraum zur Haftung herangezogen werden kann, in dem er als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zur Bezahlung der Abgaben der KG verpflichtet war. Da der Bw. ab dem Zeitpunkt der Konkursöffnung über das Vermögen der KG (20. 12. 2004) nicht mehr zur Vertretung berechtigt war, kann der Bw. den Ausfall der (erst am 15. 1. bzw. 15. 2. 2005 zur Zahlung fällig gewordenen) Umsatzsteuer 11/2004 und 12/2004 nicht schuldhaft herbeigeführt haben.

Der sinngemäße Einwand im Vorlageantrag, die im Haftungsbetrag enthaltenen Lohnabgaben seien erst anlässlich einer nach Konkursöffnung durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung festgesetzt worden, war nicht berechtigt, weil sich bei Selbstbemessungsabgaben der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter der Abgabenzahlungspflicht nachgekommen ist, danach richtet, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuföhren gewesen wären. Aus haftungsrechtlicher Sicht ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit und nicht der (spätere) Zeitpunkt der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung maßgeblich (vgl. nochmals Ritz, a. a. O., § 9 Tz 10 und die dort angeführte Rechtsprechung). Das weitere Vorbringen im Vorlageantrag, der Bw. habe die Abgabenzahlungspflicht nicht vorsätzlich verletzt, war ebenfalls nicht stichhaltig, weil zum tatbestandsmäßigen Verschulden im Sinn des § 9 BAO bereits fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters ausreicht (vgl. z. B. VwGH 18. 10. 1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0137).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden

Innsbruck, am 19. Juni 2008