



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch W, vom 19. Februar 2004, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Jänner 2004, mit dem der Berufungswerber zur Haftung gem. § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der K im Ausmaß von € 64.916,96 herangezogen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber war seit 12.12.1988 Geschäftsführer der Fa. K. Mit Beschluss vom 6.2.1995 wurde über das Vermögen der GesmbH das Konkursverfahren eröffnet. Am 24.3.1995 wurden vom Finanzamt Abgabensforderungen im Gesamtausmaß von ATS 4.559.998,63 angemeldet. Mit Beschluss vom 24.9.1997 wurde das Konkursverfahren nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben.

In einem Ersuchen um Ergänzung betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung vom 18.9.2000 wurde der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass eine Überprüfung des Abgabenskontos der Primärschuldnerin ergeben habe, dass Abgaben in Höhe von ATS 893.276,82 nicht entrichtet worden seien. Weiters wurde er ersucht einen Fragenkatalog zu beantworten und dabei insbesondere darzulegen, weshalb nicht dafür Sorge getragen wurde, dass die Abgaben entrichtet werden.

Im Antwortschreiben vom 14.11.2000 wurde festgehalten, dass die diversen Arten der Abgabenschulden einen Zeitraum des Jahres 93 bis einschließlich 16.1.95 betreffen würden. Selbst unter Berücksichtigung einer fünfjährigen Verjährungsfrist sei eine Vertreterhaftung nicht mehr möglich. Die Verjährung beginne mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden sei, soweit nicht im Abs. 2 der Bestimmung des § 208 ein

anderer Zeitpunkt bestimmt werde. Ein derartig anderer Zeitpunkt sei in der gegenständlichen Angelegenheit ohne Relevanz, sodass sogar die jüngsten Abgabenschulden mit 16.1.2000 abgelaufen seien. Eine nach außen erkennbare Amtshandlung gegen den Berufungswerber selbst sei nicht durchgeführt worden, sodass von einer Unterbrechung der Verjährungsfrist nicht auszugehen sei. Die Abgabenschulden seien als verjährt anzusehen. Dass dem so sei ergebe sich auch auf Grund der Bescheinigung des Amtes der O.Ö. Landesregierung, mit welcher festgehalten worden sei, dass gegenwärtig keine Abgabenforderungen bestünden. Man habe auf diese Bescheinigung vom 26.7.99 vertraut und wiesen die nunmehr eingeforderten Abgabenschulden einen Fälligkeitstermin aus, der vor der Ausstellung der Bescheinigung liegen würde.

Mit Haftungsbescheid vom 3.1.2004 wurde der Berufungswerber als Haftungspflichtiger gem. § 9 i.V.m. §§ 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. K im Ausmaß von € 64.916,96 in Anspruch genommen. Dabei entfielen € 51,82 auf die Kraftfahrzeugsteuer 4-12/93, € 15.881,47 auf die Umsatzsteuer 1993, € 317,65 auf den Säumniszuschlag 1, € 539,96 auf die Lohnsteuer 1994, € 886,61 auf die Familienbeihilfe 1994, € 143,38 auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, € 8.660,93 auf die Umsatzsteuer 10/94, € 12.576,18 auf die Umsatzsteuer 1991, € 7.563,72 auf die Umsatzsteuer 1992 und € 18.295,24 auf die Umsatzsteuer 1993. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass der Berufungswerber seit 12.12.1988 Geschäftsführer und somit für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich gewesen sei. Auf Grund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen seien, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes auszugehen. Im Übrigen habe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich sei. Ein diesbezüglicher Fragenvorhalt des Finanzamtes sei nur unzureichend beantwortet worden. Da ein mangelndes Verschulden an dieser Pflichtverletzung nicht dargelegt worden sei, sei von einem Verschulden an den angeführten Pflichtverletzungen auszugehen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes bzw. der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 wäre es nicht zum Abgabenausfall gekommen, vielmehr hätten die Abgabenschuldigkeiten zumindest teilweise getilgt werden können. Da nicht dargelegt worden sei, in welchem Ausmaß die Abgabenschulden bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes

entrichtet worden wären, bestehe die Haftung zur Gänze. Bezüglich der Verjährungsproblematik sei darauf hinzuweisen, dass Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 BAO nicht personenbezogen sondern anspruchsbezogen wirken. Eine Unterbrechung sehe § 9 Abs.1 KO vor. Dies sei eine speziellere Bestimmung gegenüber § 238 BAO. Die vom Haftungsbescheid umfassten Abgaben seien vom Finanzamt im Konkurs angemeldet worden. Eine weitere Unterbrechungshandlung sei am 18.9.2000 durch Zustellung des Ergänzungssuchens an den potentiellen Haftungsschuldner erfolgt. Den Ausführungen hinsichtlich der Bescheinigung des Amtes der O.Ö. Landesregierung könne nichts abgewonnen werden, zumal diese Behörde zur Erteilung von Bestätigungen oder Auskünften in ho. Abgabenangelegenheiten nicht zuständig sei. Letztendlich wurde darauf hingewiesen, dass die Geltendmachung der Haftung die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches darstelle.

Im Berufungsschriftsatz vom 19.2.2004 wurde nach Zitierung des § 238 Abs 1 und Abs. 2 BAO vorgebracht, dass nach ständiger Rechtsprechung die Eröffnung des Konkurses auf den Lauf der Verjährung einer Forderung keinen Einfluss habe. Es möge zwar richtig sein, dass das Finanzamt die Forderung im Konkurs der Primärschuldnerin angemeldet habe, jedoch werde nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH und OGH durch die gegenüber der GmbH vorgenommene Forderungsanmeldung im Konkurs der Lauf der Einhebungsverjährung nur gegenüber dem Hauptschuldner der Abgabe unterbrochen (VwGH 29.6.1992, 91/15/0154). Daraus ergebe sich, dass unabhängig von der vom Finanzamt behaupteten Unterbrechungshandlung am 18.9.2000 der Großteil der geltend gemachten Abgaben auf Grund der fünfjährigen Verjährungsfrist verjährt sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Berufungswerber macht geltend, dass sich die durch die Anmeldung der Forderungen im Konkursverfahren bedingte Unterbrechung der Verjährung der Abgabenforderungen nur auf den Hauptschuldner beziehe, während die Verjährung gegenüber dem Haftenden weiterlaufe.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten: Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben 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. Nach Abs. 2 leg. cit. wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen. Nach der gegenüber § 238 BAO spezielleren Bestimmung des § 9 Abs.1 KO wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der

angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar 2, RZ 14 zu § 238 BAO). Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, Zl. 91/13/0037, hat der VwGH den bis dahin vertretenen Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrechterhalten und sich zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen derart bekannt, dass Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten. Dies hat wiederum zur Folge, dass sich die Unterbrechungswirkung auf Grund der Anmeldung der Forderung im Konkursverfahren, nicht mehr auf eine bestimmte Person, sondern auf den Anspruch selbst bezieht und somit auch auf den Haftenden (vgl. VwGH 29.7.2004, Zl. 2003/16/0137). Die Anmeldung der in Rede stehenden Forderung im Konkurs der Primärschuldnerin erfolgte am 24.3.1995. Der Konkurs wurde mit Beschluss vom 20.10.1997 aufgehoben und vierzehn Tage danach rechtskräftig. Somit wurde 1997 eine Unterbrechungshandlung gesetzt, die nach dem Wortlaut des § 238 BAO die Einhebungsverjährung bis zum Ablauf des 31.12.2002 verlängerte. Durch das Ergänzungsersuchen vom 18.9.2000 betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung wurde eine weitere Unterbrechungshandlung gesetzt, sodass der angefochtene Bescheid jedenfalls noch vor Ablauf der Einhebungsverjährung ergangen ist. Somit vermag die Einrede der Verjährung der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

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. Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit 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.

Voraussetzung für die Haftung sind 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 für die Uneinbringlichkeit. Die Abgabeforderungen gegen die Gesellschaft wurden vom Berufungswerber nicht bestritten. Ebenso unbestritten ist, dass der Berufungswerber im haftungsgegenständlichen Zeitraum verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin war. Die Abgaben, für die der Berufungswerber zur Haftung herangezogen wurde, sind allesamt seinerzeit als Forderungen im Konkurs angemeldet worden. Die Uneinbringlichkeit

der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin steht fest. Mit Beschluss vom 20.10.1997 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Für die Haftung nach § 9 ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung angenommen werden darf. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Nur der Vertreter wird idR jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Den Haftungsschuldner trifft daher in diesem Zusammenhang eine qualifizierte Behauptungs- und Beweislast.

Das Finanzamt hat den Berufungswerber mit Vorhalt vom 18.9.2000 zur Bekanntgabe aufgefordert, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben entrichtet wurden. Im Haftungsbescheid hat das Finanzamt festgehalten, dass auf Grund der Aktenlage vom Vorhandensein von Geldmitteln zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben auszugehen sei, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Es hat weiters den Vorwurf erhoben, dass die Abgabenschulden schlechter behandelt worden seien als die übrigen Schulden und somit von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen sei. Weiters hat das Finanzamt auf den unbeantworteten Vorhalt vom 18.9.2000 hingewiesen. Da auch nicht dargelegt wurde, in welchem Ausmaß die Abgabenschuldigkeiten bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes entrichtet worden wären, wurde die Haftung zur Gänze ausgesprochen. Da der Fragenkatalog vom 18.9.2000 nicht beantwortet sondern lediglich in Richtung Verjährung argumentiert wurde und die im Haftungsbescheid ausgesprochene schuldhaftes Pflichtverletzung unwidersprochen blieb, war auch für die erkennende Behörde im Hinblick auf die qualifizierte Beweislast des Berufungswerbers von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen. Denn es wäre Sache des Berufungswerbers gewesen, wenn er schon dazu aufgefordert wird, konkret jene Gründe darzustellen, die der gebotenen rechtzeitigen (anteiligen) Abgabentrachtung entgegenstanden. So aber ist es lediglich bei der Verantwortung der Verjährung geblieben.

Auch hat das Finanzamt, was die Haftung für die Lohnsteuer betrifft, auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 hingewiesen, dass nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die

Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen habe. In diesem Zusammenhang ist vom Berufungswerber gleichfalls nicht behauptet worden, die laufenden Gehälter nicht ausbezahlt zu haben. Wird in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Insgesamt gesehen war vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang.

Die Haftungsinanspruchnahme des Erwerbers liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Auf Grund des Alters des Berufungswerbers (geb. 12.3.1961) kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich sind. Im Übrigen ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Haftung nicht etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. das aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen zulässig. Vom Berufungswerber wurde lediglich vorgebracht, dass er auf Grund der Bescheinigung des Amtes der O.Ö.

Landesregierung vom 26.7.1999 darauf vertraut habe, dass gegen ihn keine Abgabeforderungen bestünden. Das Finanzamt hat bereits treffend darauf hingewiesen, dass der Ansicht, die Abgabenhaftung könne deshalb nicht mehr geltend gemacht werden, nichts abzugewinnen sei, weil diese Behörde keinesfalls zur Erteilung von Bestätigungen oder Auskünften über ho. Abgabenangelegenheiten zuständig sei. Seitens des Berufungswerbers wurden daher keinerlei tragfähigen Billigkeitsgründe vorgebracht, welche die Heranziehung zur Haftung überwiegen würden. Insgesamt gesehen war daher die Geltendmachung der Haftung unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben geboten.

Linz, am 17. Februar 2005