



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder Helmut Hummel, KomzIR Gottfried Hochhauser und Herbert Biesenberger im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes X., vertreten durch ADir. W., nach der am 23. September 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 3. Mai 2002 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der J-GmbH gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in der Höhe von € 252.629,46 zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. es unterlassen habe, die Abgaben zu entrichten und der Abgabenrückstand infolge schuldhafter Verletzung der den Geschäftsführer treffenden Pflichten nicht eingebracht werden könne.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die angelasteten Beträge zu einem erheblichen Teil auf Feststellungen der letzten Umsatzsteuersonderprüfung beruhen würden. Diese Feststellungen seien zum größten Teil nicht rechtskräftig. Im Übrigen seien diese Nachforderungen nicht vorhersehbar gewesen und würden in die Zeit der bereits eingetretenen Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft fallen. Bis dahin sei der Bw. als Geschäftsführer der J-GmbH immer um Gleichbehandlung aller Gläubiger bemüht gewesen. Im Rahmen der verfügbaren Mittel seien immer wieder größere Zahlungen an das Finanzamt geleistet worden. Dem Bw. könne unter den gegebenen Umständen nicht vorgeworfen werden, er hätte es als Geschäftsführer schuldhaft unterlassen, für die Entrichtung der Abgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln zu sorgen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. alleiniger Geschäftsführer der J-GmbH gewesen sei. Infolge des am 19. März 2002 eröffneten Konkurses seien die Abgaben bei der GmbH uneinbringlich.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre es insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben rechtzeitig entrichtet würden.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben würden einerseits den Zeitraum 2000 bis 2002 erfassen, andererseits handle es sich größtenteils um selbst zu berechnende und abzuführende Abgaben (Lohnabgaben und Umsatzsteuer).

Würden Selbstbemessungsabgaben zunächst aufgrund einer unrichtigen (oder generell nicht bekannt gegebenen) Erklärung zu gering festgesetzt, so beeinträchtigt dies nicht die Verantwortung des Haftungspflichtigen, hinsichtlich seiner Aufgabe dafür zu sorgen, dass einerseits Abgabenerklärungen termingerecht eingereicht, andererseits der Höhe nach richtig bekannt gegeben würden.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung

gestanden seien, hiezu nicht ausreichen würden, es sei denn, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Erklärung Verbindlichkeiten verwende (VwGH 17.9.1986, 84/13/0198).

Der Vertreter müsse daher die Abgabenbehörde nicht bevorzugen, er dürfe sie jedoch nicht benachteiligen, indem er andere Forderungen voll oder in einem verhältnismäßig höheren Ausmaß befriedige.

Außer Streit stehe, dass einzelne Gläubiger (A-Versicherung.....) zur Gänze befriedigt worden seien. Dies werde auch durch eine Erhebung anlässlich einer Betriebsprüfung belegt, wo festgestellt worden sei, dass mehrere Gläubiger, insbesondere die genannten, regelmäßig Zahlungen erhalten hätten.

Das Finanzamt sei daher insofern benachteiligt worden, als die vorhandenen Mittel nicht anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und einzelne Gläubiger im maßgeblichen Zeitraum sogar zur Gänze befriedigt worden seien.

An einer schuldhaften Verletzung der Geschäftsführerpflichten würde daher kein Zweifel bestehen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Der Bw. verwies auf die Berufung vom 29. Mai 2002 und führte weiters aus, dass eine ausführliche Darstellung der von der J-GmbH zur Befriedigung einzelner Gläubiger geleisteten Zahlungen nachgereicht werde.

Mit Schreiben vom 17. September 2002 übermittelte der Bw. eine Aufstellung über die im Zeitraum 2001 bis 18. März 2002 an die einzelnen Gläubiger geleistete Zahlungen. Der Bw. führte weiters aus, dass diese Zahlungen insgesamt € 119.470,98 betragen hätten. Eine Haftung könne somit maximal in dieser Höhe bestehen.

Gleichzeitig werde eine Kopie der Berufung vom 29. Mai 2002 gegen die Bescheide vom 25. April 2002 betreffend Umsatzsteuer 6-9/2001, 10/2001, 11/2001 und 12/2001 übermittelt. Diese Umsatzsteuervorschreibungen seien in der berichtigten Höhe der Haftung zu Grunde zu legen. Diese sei daher insoweit begrenzt.

Die diesbezügliche Berechnung, welche hier nicht wiedergegeben wird, da sie nicht entscheidungsrelevant ist, ergab einen Betrag in Höhe von € 67.617,57. Demnach würde sich der Haftungsbetrag auf € 185.011,89 reduzieren.

Weiters führte der Bw. aus, dass sich die Haftung weiters auf € 152.827,55 reduziere, da ihm Umsatzsteuerzahllasten und Lohnabgaben, die erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig geworden seien, nicht vorgeworfen werden könnten.

Der Bw. würde daher für einen Betrag von € 152.827,55 haften, wenn er andere Gläubiger in dieser Höhe begünstigt hätte. Da dies aber nur in einem Ausmaß von € 119.470,98 geschehen sei, sei die Haftung in dieser Höhe begrenzt.

In der am 23. September 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall die Besonderheit zu berücksichtigen sei, dass im Rahmen der Familie M. mehrere Söhne im Baugeschäft tätig gewesen wären und die Intention innerhalb der Familie dahingehend gewesen sei, dass jedes Kind eine eigene Firma betreiben sollte.

Im konkreten Fall seien zwischen den Firmen des Familienverbandes durch Austausch von Leistungen im Rahmen der gegenständlichen GmbH Vorsteuern angefallen, welche von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden seien. Dies teilweise aufgrund unvollständiger Rechnungen, wobei im Laufe der Betriebsprüfung berichtigte Rechnungen vorgelegt worden, jedoch infolge zwischenzeitiger Konkursöffnung diese nicht mehr zum Vorsteuerabzug gelangt seien.

Es sei richtig, dass die Rechnungen in Summe teilweise schlampig ausgestellt gewesen wären, daher nachträgliche Berichtigungen erfolgen hätten müssen und auch, dass teilweise nur Rechnungskopien vorhanden gewesen wären, welche zur Aberkennung der Vorsteuern geführt hätten.

Ein weiterer Grund für das Entstehen der gegenständlichen Haftungsforderungen wären ungeklärte offene Lieferantenverbindlichkeiten, welche wegen Unzulänglichkeiten in der Belegausstellung bei der Zuordnung der Zahlungsbelege möglicherweise bei anderen Firmen der Familie M. zu berücksichtigen gewesen wären. Die Haftungsschulden würden insgesamt nicht den wirtschaftlichen Ist-Stand darstellen und wären bei einer Gesamtbetrachtung der Firmen im Familienverband M. nicht bzw. nicht in dieser Höhe angefallen.

Was die vom Finanzamt behauptete Ungleichbehandlung betreffe, sei auszuführen, dass im Rahmen einer Verhältnisrechnung auch noch die Bankverbindlichkeiten der Firma M. und auch andere Lieferantenverbindlichkeiten in die Gesamtkalkulation einzubeziehen gewesen wären. Der in der Berufung dargestellte Betrag von € 119.470,98 wäre daher unter Einbeziehung dieser Verbindlichkeiten nicht für Finanzamtzahlungen zur Verfügung gestanden.

Auch habe das Finanzamt Zahlungen bekommen, welche im Rahmen des Haftungsbescheides kalkulatorisch nicht berücksichtigt worden wären. Insgesamt sei daher auszuführen, dass im Gesamtzusammenhang der Firmen der Familie M. die gegenständlichen Haftungsverbindlichkeiten insgesamt nicht angefallen seien und diese Haftungsschuld nur durch ein Herausgreifen einer Firma aus dem Gesamtkontext des Firmengeflechtes entstanden sei.

Der Amtsvertreter beantragte die Abweisung der gegenständlichen Berufung und führte in rechtlicher Hinsicht aus, dass seitens des Finanzamtes bei der zwingenden Erlassung des Haftungsbescheides ausschließlich das Rechtssubjekt der gegenständlichen GmbH zu beurteilen gewesen sei. Auch sei im gegenständlichen Verfahren neuerlich bestätigt worden, dass einzelne Gläubiger zur Gänze befriedigt worden seien.

Der Bw. sei wegen Nichtentrichtung der Selbstbemessungsabgaben auch zweimal wegen Finanzordnungswidrigkeiten vom Spruchsenat verurteilt worden, wobei auszuführen sei, dass sich diese Selbstbemessungsabgaben für welche eine Strafe ausgesprochen worden sei, teilweise mit der Haftungsschuld decken würden. Dazu legte er eine Vorstrafenanfrage vor, aus der hervorgeht, dass der Bw. mit Erkenntnissen des Spruchsenates vom 16.4.2002 und 27.4.2002 wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung und Finanzordnungswidrigkeit nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu einer Geldstrafe von € 5.600,00 und zu einer Zusatzgeldstrafe von € 4.400,00 verurteilt wurde.

Hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Lohnsteuer verwies der Amtsvertreter auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG und führte weiters aus, dass bei korrekter und pünktlicher Meldung der Selbstbemessungsabgaben auch Exekutionsmaßnahmen zu Hereinbringung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten hätten zeitnah gesetzt werden können.

Der Vertreter des Bw. führt dazu aus, dass allein aufgrund der Geringfügigkeit der strafbestimmenden Wertbeträge sich die Geringfügigkeit im Verhältnis zum nunmehr geltend gemachten Haftungsbetrag ergebe und beantragte der Berufung Folge zu geben.

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, sie 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.

Unbestritten ist, dass dem Bw. entsprechend der Eintragung im Firmenbuch die GmbH seit 15. Juni 1995 als Geschäftsführer vertreten hat. Ebenfalls unbestritten ist, dass das mit Beschluss des Landesgerichtes Y. vom 18. März 2002 eröffnete Ausgleichsverfahren per 29. Mai 2002 eingestellt und ein Anschlusskonkurs eröffnet wurde.

Die nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben steht auf Grund der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der Primärschuldnerin mangels Kostendeckung mit Beschluss des genannten Gerichtes vom 20. August 2003 fest.

Hinsichtlich des in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Einwandes, dass die Haftungsschuld nur durch ein Herausgreifen einer Firma aus dem Gesamtkontext des Firmengeflechtes entstanden sei, ist der Rechtsansicht des Finanzamtes zuzustimmen, dass bei der Haftung ausschließlich das Rechtssubjekt der gegenständlichen GmbH zu beurteilen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht habe Sorge tragen können, dass die GmbH die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat (vgl. VwGH 20.1.2004, 2000/15/0168-7).

Unbestritten blieb der Vorwurf des Finanzamtes, dass einzelne Gläubiger vollständig befriedigt wurden. Damit hat der Bw. jedoch gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstossen.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

In der Aufstellung vom 17. September 2002 wurden lediglich die Summen der an die einzelnen Gläubiger erfolgten Zahlungen, gegliedert in die Zeiträume 2001 und 1.1.2002-18.3.2002, dargestellt. Daraus lässt sich allerdings noch nicht ableiten, welche Mittel dem Bw. zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten der J-GmbH an den jeweiligen Fälligkeitstagen zur Verfügung standen.

Wie der Vertreter des Bw. in der mündlichen Verhandlung selbst dargetan hat, ist die Liste auch unvollständig, da in diese noch die Liefer- und Bankverbindlichkeiten aufzunehmen wären.

Aus der Aktenlage ergibt sich weiters, dass sowohl im Jahr 2001 als auch bis zur Eröffnung des Anschlusskonkurses Löhne ausbezahlt wurden. Somit standen der GmbH neben den in der Liste genannten noch weitere liquide Mittel zur Verfügung.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw. den zur Haftungsbeschränkung nach der oben zitierten Judikatur notwendigen Nachweis nicht erbracht hat.

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 6-9/2001, 10/2001, 11/2001 und 12/2001 wurden mit Bescheiden vom 7. Juli 2003 gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt, nachdem diese mit Schreiben des Masseverwalters vom 2. Juli 2003 zurückgenommen wurden. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen geht daher bereits aus diesem Grunde ins Leere.

Bei seinem Vorbringen, dass die Umsatzsteuernachforderungen aufgrund der letzten Umsatzsteuersonderprüfung nicht vorhersehbar gewesen seien, scheint der Bw. zu übersehen, dass es sich bei der Umsatzsteuer um eine Selbstbemessungsabgabe handelt.

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag.

Unter Berücksichtigung des Umstandes aber, dass eine Haftung im Sinn des § 9 BAO u.a. nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, war zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (nämlich unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben zu haben) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Abgabe dieser Voranmeldungen bei Aufwendung der zu fordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldungen hätte erkennen können.

Diesbezüglich hat der steuerliche Vertreter des Bw. in der Berufungsverhandlung dargetan, dass Rechnungen teilweise schlampig ausgefertigt und diese teilweise nur in Kopie vorhanden gewesen seien. Im Betriebsprüfungsbericht vom 22. April 2002 wird diesbezüglich festgestellt, dass die Buchhaltung in materieller Hinsicht mangelhaft ist, zumal die ausgewiesenen Lieferantenverbindlichkeiten mit den tatsächlichen sehr häufig in keiner Weise übereinstimmen würden. Eine Zuordnung der Zahlungsausgänge insbesondere der gegebenen Schecks und der Barabhebungen zu den offenen Posten ist schwer bzw. überhaupt nicht

möglich gewesen. Eingangsrechnungen waren teilweise nur in Kopie vorhanden, Vertragspartner an der angegebenen Adresse nicht existent. Weiters wurden von der Betriebsprüfung Tages- und Nächtigungsgelder wegen überhöhter Auszahlung bzw. mangelnder Aufzeichnungen als laufender Lohn qualifiziert und der davon geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht anerkannt.

Diese mangelhafte Buchführung ist dem Bw. zur Last zu legen.

Bei schwerwiegenden Verstößen gegen Buchführungspflichten und Aufzeichnungspflichten kann sich jedenfalls aus dem Blickwinkel des § 9 Abs. 1 und § 80 Abs. 1 BAO der Zeitpunkt, zu dem die sich als Folge dieser Verstöße ergebenden Abgabennachforderungen zu entrichten waren, nicht erst auf Grund der Bescheide ergeben, die diese Nachforderungen festsetzen. In solchen Fällen bestimmt sich vielmehr der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob die juristische Person die für die Abgabenermittlung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Abgaben, die die juristische Person selbst zu berechnen (einzuhalten) und abzuführen hat, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung (Einbehaltung) abzuführen gewesen wären, während bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben grundsätzlich die erstmalige Abgabensatzung und nicht erst die Nachforderung auf Grund der festgestellten Buchführungsmängel und Aufzeichnungsmängel entscheidend ist.

Die Umsatzsteuervorauszahlung 2/2002 wurde am 15. März 2002 (Vorverlegung des Fälligkeitstages), somit vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens fällig.

Zwar wurden die Lohnabgaben 3/2002 erst nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens (18. März 2002) fällig, doch bleibt im Ausgleichsverfahren die Handlungsfähigkeit des gesetzlichen Vertreters grundsätzlich bestehen (vgl. VwGH 6.3.1989, 88/15/0063), sodass der Bw. seine Pflichten als Geschäftsführer u.a. zur Entrichtung der genannten Abgaben nicht verloren hat, zumal er das Vorliegen eines Anwendungsfalles des § 8 Abs. 2 letzter Satz AO insofern der Ausgleichsverwalter verlangt hätte, dass Zahlungen nur von ihm zu leisten seien, nicht vorgebracht hat.

Die Einwendung, dass ein weiterer Grund für das Entstehen der gegenständlichen Haftungsforderungen ungeklärte offene Lieferantenverbindlichkeiten wären, welche wegen Unzulänglichkeiten in der Belegausstellung bei der Zuordnung der Zahlungsbelege möglicherweise bei anderen Firmen der Familie M. zu berücksichtigen gewesen wären, impliziert eine Unrichtigkeit der Grundlagenbescheide. Dieses Vorbringen konnte der Berufung jedoch nicht zum Erfolg verhelfen, da Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit einer der Primärschuldnerin bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgabe nicht im Haftungsverfahren,

sondern durch eine - dem Haftenden gemäß § 248 BAO ermöglichte - Berufung gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen sind.

Daher war auch die im Berufungsverfahren vorgelegte Berechnung bezüglich der Höhe der nach Ansicht des Bw. zu berichtigenden Umsatzsteuervorschreibungen in diesem Verfahren nicht zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. September 2004

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: