

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des A, in B, vertreten durch C, in D, über die Beschwerde vom 17. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 29. Oktober 2014, betreffend Haftungsinanspruchnahme gem. § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 29. Oktober 2014 wurde der Beschwerdeführer (Bf) A gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. E (kurz KG) im Ausmaß von € 39.143,38, bestehend aus Umsatzsteuern der Jahre 2008 bis 2010 (siehe Aufgliederung im Haftungsbescheid) herangezogen.

In der Begründung wurde ausgehend von § 80 BAO ausgeführt, dass der Bf Vertreter der KG (Erg. Geschäftsführer der Komplementär GmbH) war und die Abgabenbeträge bei der Gesellschaft (KG) aufgrund deren Auflösung und Löschung nicht eingebracht werden konnten.

Weiters wurde auf die im Haftungsverfahren nach ständiger Rechtsprechung geltenden Beweislastumkehr, sowie darauf hingewiesen, dass das Schreiben des Finanzamtes vom 3.9. 2014 an den Bf mit der Aufforderung zur beabsichtigten Haftungsinanspruchnahme Stellung zu nehmen, unbeantwortet blieb.

Ebenso obliege es dem Vertreter nachzuweisen, dass wenn die vorhandenen Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, keine Bevorzugung einzelner Gläubiger erfolgt, sondern dass diese Mittel anteilig für alle Gläubiger verwendet werden.

Dieser Haftungsbescheid enthält auch den Hinweis, dass es bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend ist, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Auf die gem. § 20 BAO zu treffende Ermessensentscheidung (Erg. welche zu Ungunsten des Bf getroffen wurde) wird verwiesen.

Die der Haftung zugrundeliegenden Umsatzsteuerbescheide wurden beigelegt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 17. November 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde.

Unbestritten blieb, dass der Bf Geschäftsführer der Komplementär GmbH bis Dezember 2010 gewesen ist und die Abgaben bei der KG nicht eingebracht werden konnten.

In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben ausschließlich auf den Feststellungen einer Außenprüfung, welche, wie dem SB-Protokoll zu entnehmen ist, für die nachangeführten Abgaben aufgrund einer Schätzung gem. § 184 BAO beruhen:

Für 2008 € 9.277,47, 2009 € 23.823,20 und 2010 € 3.737,30.

Diese Schätzung habe die Gesellschaft in Beweisnotstand bisher nicht angefochten, was aber weder ein Schuldeingeständnis in finanzstrafrechtlicher Hinsicht, noch ein Hinweis darauf wäre, dass diese Umsatzsteuerbeträge bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung bis zum 15.2. 2009 bzw. 15.2. 2010 zu entrichten gewesen wären.

Die Fälligkeit der Jahresumsatzsteuer 2010 sei mit 15.2. 2011, also nach Auflösung der Gesellschaft und Beendigung der Vertretung durch den Bf fällig gewesen. Im Zeitpunkt der Bescheiderstellung (März 2013) habe der Bf mangels vorhandener Mittel - die KG war bereits gelöscht - die angefallenen Abgaben nicht entrichten können.

Darüber hinaus wurde darauf hingewiesen, dass die KG über keinerlei ausreichende Mittel zumindest ab 2008 mehr verfügt habe und ausschließlich durch Einlagen des Bf finanziert werden konnte. Die Umsatzsteuernachzahlungen waren zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit dem Bf weder bekannt, noch konnten sie ihm bekannt sein, weshalb um ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides ersucht werde.

Auf die gleichzeitig erhobene Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2008-2010 vom 6.3. 2014 und das dortige Vorbringen wird verwiesen.

Diese Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes mit Beschwerdevereentscheidung vom 26. November 2014 als unbegründet abgewiesen.

Auf die grundlegenden Ausführungen zu den sich aus den §§ 9 und 80 ergebenden Pflichten eines Geschäftsführers, der geltenden Beweislastumkehr sowie des bestehenden Gleichbehandlungsgebotes wird verwiesen.

Dem Beschwerdevorbringen betreffend Umsatzsteuer 2010 wurde entgegengehalten, dass der Fälligkeitstag dieser USt aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres der 16.8. 2010 gewesen ist.

Zudem sei nicht ausschlagen, wann die Abgaben bescheidmäßig vorgeschrieben wurden, sondern wann diese Selbstbemessungsabgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (siehe die dazu angeführten VwGH-Erkenntnisse). Dies hätte zu den Fälligkeitstagen 16.2. 2008, 17.8. 2009 und 16.8. 2010 erfolgen müssen. Nachweise für eine anteilige Entrichtung seien bisher nicht erbracht worden.

Zum Einwand von nichtvorhandenen Mitteln bei der KG ab dem Jahr 2008, welche durch Einlagen des Bf finanziert wurde, wurde ausgeführt, dass die KG in den Jahren 2008 bis 2010 entsprechende Umsätze erzielte, sodass auch entsprechende Mittel zur Bestreitung der Verbindlichkeiten vorhanden gewesen sein müssten.

Bei Verletzung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedürfe es keiner näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung, da im Falle einer schuldhaften Pflichtverletzung diese für die Vermutung der Uneinbringlichkeit der Abgaben und den Rechtswidrigkeitszusammenhang spreche. (VwGH, Zln. 98/14/0114 und 2001/13/0127).

Auf die Ausführungen zur Ermessenentscheidung der Haftungsinanspruchnahme wird verwiesen.

Daraufhin stellte der Bf durch seine ausgewiesene Vertreterin (nach Fristverlängerung) mit Anbringen vom 8. Jänner 2015 einen Vorlageantrag.

Unter Punkt 1. Wurde ausgeführt, dass unbestritten bleibt, dass der Bf im Zeitpunkt der (ursprünglichen) Fälligkeit der Umsatzsteuer(n) 2008-2010 Geschäftsführer der Komplementär GmbH war.

Ebenso unbestritten bleibe die Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Hingewiesen wurde darauf, dass die (gegenständliche) Abgabeforderung zur Gänze aus Nachzahlungsbeträgen aus einer Außenprüfung resultieren, welche am 11.2. 2013 abgeschlossen wurde.

Im Zuge der Prüfung kam es zu Zuschätzungen an Umsatzerlösen, weil dem Prüfer Einlagen des Gesellschafters A (die zum Großteil von Dritter Seite stammten) nicht zur Gänze nachvollziehbar waren.

In Frage gestellt werde auch die Schätzungsbefugnis aufgrund geringer Kassafehlbeträge.

Darüber hinaus sei ungeklärt, ob diese „nicht nachgewiesenen Mittel“ tatsächlich fehlende Erlöse waren (was der Bf stets bestritten hat). Ebenso denkbar sei, dass es sich auch bei diesen Beträgen um eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen/einlagen handelte.

Zudem hafte den im Haftungsbescheid angeführten zugrunde liegenden Umsatzsteuerbescheiden vom 6.3. 2013 der Mangel an, dass die Bescheidbegründung zur Gänze fehle. In den Umsatzsteuerbescheiden findet sich kein Hinweis, auf den BP-

Bericht; bei einer von der USt-Erklärung abweichenden Veranlagung sei jedoch zwingend eine Begründung erforderlich.

Die Inanspruchnahme über die Vertreterhaftung setze weiters voraus, dass ein Verschulden vorliegt.

Aus den Feststellungen der Betriebsprüfung sei nicht abzulesen bzw. fehle die Begründung, warum die Hinzuschätzungen zu einer Bewertung als umsatzsteuerpflichtige Lieferung oder Leistung führen sollten. Allein daraus ergebe sich, dass der Bf im Zeitpunkt in dem die Umsatzsteuer abzuführen gewesen wäre, diese gar nicht in der von der Betriebsprüfung ex post und im Schätzungsweg vorgenommenen Bemessung abführen hätte können, da ihm jede Einsicht (Kenntnis) diesbezüglich fehlen musste. Eine Umsatzsteuerbemessungsgrundlage, wie die im Zuge der BP durch Schätzung ermittelte, sei für den Geschäftsführer nicht vorhersehbar gewesen, er ging vielmehr davon aus, dass die Einlagen eigenkapitaleretzende Gesellschaftereinlagen und damit nicht USt-pflichtig seien. Eine kausale Pflichtverletzung könnte daher nicht vorliegen.

Schließlich gehe die Haftungsinanspruchnahme über jenes Ausmaß hinaus um das der Abgabengläubiger (Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit vorausgesetzt) schlechter behandelt wurde als die übrigen Gläubiger.

Es werde daher nochmals ersucht den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Schreiben des BFG vom 2.2. 2017 wurde das Finanzamt seitens des BFG aufgefordert, den im Vorlageantrag vom 8.1. 2015 aufgezeigten Mangel der fehlenden Begründung der zugrunde liegenden Umsatzsteuerbescheide zu beheben.

Dies ist mit Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes vom 7.2. 2017 erfolgt und wurden dem Bf (nachweislich im Wege seiner Vertreterin) die betreffend die Primärschuldnerin zugrundeliegenden Wiederaufnahmebescheide 2008-2010, die Umsatzsteuerbescheide 2008-2010, sowie der Betriebsprüfungsbericht vom 28.2. 2013 (samt Beilage Niederschrift/Außenprüfung) zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme (ca. 1 Monat) übermittelt.

Davon wurde das BFG mit Anbringen des Finanzamtes vom 22.3. 2017 in Kenntnis gesetzt und darauf hingewiesen, dass eine Stellungnahme des Bf dazu nicht erfolgt ist.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Wie aus dem BP-Akt zur ABNr. YX zu entnehmen ist, wurde am 28.11. 2012 betreffend der gegenständlichen Umsatzsteuerbeträge der Jahre 2008-2010 (in noch festzustellender Höhe; wegen ungeklärter Einlagen) ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.

Wie den Firmenbuchauszügen zu entnehmen ist, war der Bf alleiniger Geschäftsführer, Gesellschafter und Kommanditist dieser KG.

Rechtslage und Erwägungen

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

Hinzuweisen ist zunächst darauf, dass bei Beschwerden sowohl gegen die Abgabenbescheide als auch gegen den Haftungsbescheid zuerst über die Beschwerde im Haftungsverfahren abzusprechen ist.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die für Umsatzsteuern der Jahre 2008-2010 ausgesprochene Haftung, insbesondere für die aufgrund einer Schätzung im Zuge der Betriebsprüfung (siehe SB-Protokoll) zugrunde gelegten Umsätze (im Ausmaß von € 36.837,97). Diesen Umsätzen liegen ungeklärte Einlagen des Gesellschafter-Geschäftsführers zugrunde.

Unbestritten blieb, dass der Bf im haftungsgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer der Komplementär GmbH und damit der KG war und dass die nunmehr aushaftenden Abgaben bei dieser nicht eingebracht werden konnten.

Im Wesentlichen unbestritten blieb die Haftungsinanspruchnahme für die in der Beschwerde bezüglich der Schätzung konkret angeführten über diese hinausgehenden Umsatzsteuerbeträge, welche für 2008 € 1.213,90, 2009 € 251,51 und 2010 iHv. € 840,--, betragen. Für diese Beträge wurde außer der Bestreitung von vorhandenen Mitteln (siehe in der Folge) keine weitere Begründung vorgebracht.

Der Bf wurde im bisherigen Haftungsverfahren (Vorhalt, Haftungsbescheid, BVE) mehrfach bezüglich der geltenden Beweislastumkehr darauf hingewiesen, dass es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn an der Entrichtung der Abgaben gehindert haben (siehe dazu zB. VwGH v. 27.1.2011, 2009/16/0108). Andernfalls vom schuldhaften Verhalten des Geschäftsführers ausgegangen werden darf.

Wie schon vom Finanzamt ausgeführt wurde, bestimmt sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte 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; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (siehe z.B. VwGH v. 23.1.2003, 2001/16/0291).

Das Vorbringen des Bf wonach zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Mittel mehr zur Verfügung standen ist daher ohne Relevanz.

Ein Verschulden wäre dann nicht gegeben, wenn dem Geschäftsführer bereits zu den Fälligkeitszeitpunkten keine Mittel für die Entrichtung von Verbindlichkeiten zur Verfügung standen.

Das Vorbringen des Bf dazu, dass bereits ab dem Jahr 2008 keinerlei ausreichende Mittel mehr vorhanden waren und die Gesellschaft ausschließlich durch Einlagen des Bf finanziert werden konnte, stellt bereits in sich einen Widerspruch dar.

Zudem blieb die Feststellung des Finanzamtes in der BVE über die von der KG selbst gemeldeten Umsätze und daraus sich ergebenden Mittel, im Vorlageantrag unbestritten (siehe dazu auch nicht unerhebliche Vorsteuergutschriften lt. Abgabekonto zur StNr. XY der KG im Jahr 2009, die zu entsprechenden Guthaben führten, über welche die KG verfügen konnte).

Es ist daher von vorhandenen Mitteln für die Entrichtung von Verbindlichkeiten im Haftungszeitraum auszugehen.

Weiters blieb im Vorlageantrag unbestritten (bzw. siehe auch Akteninhalt), dass aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres die Umsatzsteuer für 2010 bereits am 16.8. 2010 fällig war, und somit die Abfuhr dieser Umsatzsteuer in den Verantwortungsbereich des Bf fiel.

Trotz Hinweises des Finanzamtes wurde vom Bf kein Nachweis dafür erbracht, welche Quote bei nicht gänzlich ausreichen der Mittel an die übrigen Gläubiger bezahlt wurde, sodass keine quotenmäßige Einschränkung der Haftung vorgenommen werden konnte. Dazu wurde eben auch der Nachweis einer fiktiven (die Haftungsgegenständlichen Abgaben waren zu den Fälligkeitszeitpunkten weder gemeldet noch vorgeschrieben gewesen) Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten nicht nachgewiesen, sodass die Haftung im vollen Umfang in Frage kommt.

Aus dem Punkt von nicht vorhandenen Mitteln lässt sich für den Bf im Sinne der Beweislastumkehr und damit einhergehenden kausalem Verschulden somit nichts gewinnen.

Weiters ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH davon auszugehen, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit (Höhe) der Abgabenfestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den/die Bescheid/e über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg vorgebracht werden (VwGH v. 30.3.2006, 2003/15/0125). Das BFG ist daher im Haftungsverfahren an die bis jetzt rechtskräftigen Abgabenbescheide – hier – Umsatzsteuerbescheide 2008-2010 gebunden.

Das Vorbringen des Bf im Vorlageantrag, wonach es sich bei den ungeklärten Einlagen (welche zum Großteil von dritter Seite stammten) nicht um Umsätze sondern um eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen/-einlagen gehandelt hätte geht daher ins Leere.

Dazu führt der Bf lediglich aus, dass es ungeklärt sei, dass diese nicht nachgewiesenen Mittel tatsächlich fehlende Erlöse waren bzw. es auch denkbar sei, dass es sich um

eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen/-einlagen gehandelt hat. Ein Nachweis im Sinne der Beweislastumkehr wurde dafür nicht erbracht.

Demnach ist im Haftungsverfahren auch nicht zu prüfen, ob die Schätzung dem Grunde nach, wie der Bf aufgrund geringer Kassafehlbeträge vermeint, zu unrecht Recht erfolgt ist.

Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es aufgrund der nicht nachgewiesenen Herkunft der Mittel für Einlagen des Bf auf fehlende Umsätze geschlossen hat. Dazu ist auch auf das eingeleitete Finanzstrafverfahren zu verweisen.

Das Vorbringen des Bf, wonach dieser die von der Betriebsprüfung ex post im Schätzungsweg festgestellten Umsatzsteuerbeträge im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit nicht hätte abführen können, da ihm jede Einsicht (Kenntnis) fehlte bzw. für ihn nicht vorhersehbar war, geht daher ins Leere.

Dazu ist wiederum auf die geltende Rechtsprechung des VwGH (bereits oben zitiert) in 2001/16/0291 zu verweisen:

Wurden im Zuge einer Betriebsprüfung nachträglich zusätzliche Abgabenverbindlichkeiten festgestellt, dann kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass der für die GmbH handelnde Vertreter zuvor seinen abgabenrechtlichen Pflichten gesetzmäßig nachgekommen ist.

Ausreichende Gründe, die den Bf daran gehindert hätten, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen nämlich Umsatzsteuern im vollen Umfang offen zu legen und gesetzmäßig zu entrichten, wurden nicht dargetan. Dabei ist auch zu beachten, dass nur er als einziger Geschäftsführer, Gesellschafter und Kommanditist der KG den Einblick in die Gebarung der Gesellschaft hatte, der es ihm ermöglicht, entsprechende Behauptungen und Nachweise zu erbringen. Daher hat er für die Möglichkeit des Nacheises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH v. 7.9.1990, 89/14/0132).

Da das Vorbringen des Bf über Behauptungen nicht hinausgeht, ist von einer schuldhaften abgabenrechtlichen Pflichtverletzung auszugehen, die als kausal für den Abgabenausfall angesehen werden darf.

Wenn der Bf im Vorlageantrag bemängelte, dass die Begründung der Umsatzsteuerbescheide zur Gänze fehlte, ist darauf zu verweisen, dass dies im Beschwerdeverfahren im Wege des Finanzamtes nachgeholt wurde und der Bf zur Begründung dieser Bescheide, im Wesentlichen zur Niederschrift anlässlich der BP, kein Vorbringen erstattet hat.

Durch Übermittlung der zugrunde liegenden Umsatzsteuerbescheide im Haftungsverfahren wurde der Bf über den Abgabenanspruch somit ausreichend in Kenntnis gesetzt, zumal er auch gegen die Abgabenbescheide Beschwerde erhoben hat.

Zur genauen Kenntnis des Bf von dem dem Haftungsverfahren zugrunde liegenden Betriebsprüfungsverfahren, ist auf die Beschwerde zum Haftungsverfahren vom 17.

November 2014 zu verweisen, in der der Bf auf die Feststellungen einer Außenprüfung für die dem Haftungsverfahren zugrunde liegenden Abgabenschulden unter Anführung der ABNr. und deren Beendigung mit Schlussbesprechung vom 11.2. 2013 hingewiesen hat.

Der Beschwerde kommt daher keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Die Revision ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt (da durch die ständige Rechtsprechung des VwGH als geklärt anzusehen), der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 24. April 2017