



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Berufungssenat über die Berufung des Bw., vom 2. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, vertreten durch AR M., vom 2. Februar 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 2. Februar 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 24.345,40 statt bisher € 28.415,22 eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2004 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH in der Höhe von insgesamt € 28.415,22 herangezogen.

Bei diesen Abgabenschuldigkeiten handelt es sich um die Umsatzsteuer 1997 in Höhe von € 5.450,46, die Kapitalertragsteuer 1997 in Höhe von € 19.985,03 und die Körperschaftsteuer 1997 in Höhe von € 2.979,73.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. im Zeitraum 18. September 1997 bis 21. Jänner 1998 Geschäftsführer der genannten GmbH und damit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Nach zweimaliger Verlängerung der Rechtsmittelfrist brachte der Bw. gegen diesen Haftungsbescheid eine Berufung ein und führte zur Begründung aus, dass er für die Abgabe

der Steuererklärungen (Termin 31. März 1998) nicht mehr verantwortlich gewesen sei, da er nur vom 18. September 1997 bis 21. Jänner 1998 Geschäftsführer gewesen sei.

Daraus ergebe sich, dass er auch für Mehrergebnisse aufgrund der Betriebsprüfung für das Jahr 1997 im Jahr 2000, die auf angebliche Mängel im Rechnungswesen zurückzuführen seien, nicht verantwortlich sein könne. Ebenso treffe ihn kein Verschulden an der Nichtbezahlung der haftungsgegenständlichen Abgabenrückstände, da er als Geschäftsführer mit 21. Jänner 1998 gelöscht worden sei. Das gelte sowohl für die Festsetzung und Bezahlung der Mehrergebnisse von Umsatzsteuer 1997, Körperschaftsteuer 1997 und der Kapitalertragsteuer 1997, für deren Festsetzung und Entrichtung der Geschäftsführer grundsätzlich nicht hafte.

Dem Bw. sei keinerlei schulhaftes Verhalten als Geschäftsführer anzulasten und er könne daher nicht zur Haftung herangezogen werden.

Für den Fall, dass sich die Abgabenbehörde der Rechtsansicht nicht anschließe, werde die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat in Form des Gesamtsenates mit Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 17. Oktober 2005 legte das Finanzamt die Berufung den unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte der Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1997 statzugeben, da deren Fälligkeitszeitpunkt der 7. September 2000 gewesen sei, zu welchem Termin der Bw. nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei.

Mit Eingabe vom 26. Jänner 2006 brachte der Bw. ergänzend vor, dass im Zeitraum September 1997 und Dezember 1997 für die Fahrzeuge laut beigelegter Liste von A-GmbH Konzessionen gelöst und angemeldet worden seien. Diese Fahrzeuge seien an die M-GmbH vermietet und von dieser Firma mit eigenen Fahrern betrieben worden. Die in Rechnung gestellten Mieten für die in der Liste angeführten Kraftfahrzeuge seien uneinbringlich geworden, da über die M-GmbH Anfang 1998 das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Der Bw. werde in seinem Berufungsverfahren diesbezügliche Belege über die Verrechnung mit der M-GmbH vorlegen. Die A-GmbH könne die Kfz nicht selbst betrieben haben, da keinerlei Fahrpersonal vorhanden gewesen sei und auch keine Treibstoffkosten geltend gemacht worden seien. Es werde daher beantragt, die Schätzung für die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 9-12/97 aufzuheben.

In der am 2. Februar 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Bw. für die Abgabe der Steuererklärungen 1997 nicht mehr verantwortlich gewesen sei, da er bereits im Jänner 1998 als Geschäftsführer ausgeschieden sei. Es treffe ihn daher auch keine Verantwortung für die Steuererklärungen 1997 und auch

kein Verschulden an den Abgabenforderungen auf Grund der Betriebsprüfung, welche auf einer Schätzung auf Grund von Mängel des Rechnungswesens beruhen würden.

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 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 Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Der über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnete Konkurs wurde mit Beschluss des Gerichtes vom 23. September 2004 mangels Vermögen aufgehoben. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erlaubt allein die Abweisung eines Konkursantrages über das Vermögen des Hauptschuldners mangels kostendeckenden Vermögens und die Aufhebung des Konkurses aus diesem Grund die Feststellung der Uneinbringlichkeit der einem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgaben beim Hauptschuldner (VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083).

Unbestritten ist, dass der Bw. im Zeitraum 18. September 1997 bis 21. Jänner 1998 Geschäftsführer der A-GmbH war, und, da er somit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Personen zählt, zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt eine Haftungsinanspruchnahme neben der Uneinbringlichkeit voraus, dass diese Uneinbringlichkeit auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters zurückzuführen ist (vgl. z.B. das Erkenntnis des VwGH vom 21.5.1992, 91/17/0044).

Neben dem Eintritt eines objektiven Schadens - Ausfall der gegen den Vertretenen gerichteten Abgabenforderung - und dem Verschulden des Vertreters ist ein Rechtswidrigkeitszusammenhang - die Verletzung von Vertreterpflichten führt zur Uneinbringlichkeit - erforderlich. Das tatbestandsmäßige Verschulden kann in einem vorsätzlichen oder in einem fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen. Fahrlässig die Verpflichtung, für die Abgabenentrichtung Sorge zu tragen, vernachlässigt zu haben, wird angenommen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, wonach ihm die Erfüllung unmöglich war. Das Tatbestandsmerkmal "infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern

auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können" ist etwa dann als erfüllt anzusehen, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeiten Mittel für die Bezahlung – gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten – zur Verfügung hatte und nicht – wenn auch nur anteilig – für die Abgabentilgung Sorge getragen hat (vgl. ebenfalls das zitierte Erkenntnis vom 21. Mai 1992).

Eine Ausnahme für den Gleichbehandlungsgrundsatz besteht für die Kapitalertragsteuer.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung maßgebend.

Daraus folgt zunächst, dass der Bw. für die Körperschaftsteuer 1997 nicht zur Haftung herangezogen werden kann, da diese am 7. September 2000, somit erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig wurde.

Die Fälligkeit der Umsatzsteuer ergibt sich aus § 21 UStG:

Gemäß § 21 Umsatzsteuergesetz hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung 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 des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 21 Abs 5 UStG wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgeführt, dass die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten nicht mit dem Zeitpunkt der Entstehung der (Abgabenzahlungs-) Schuld, sondern erst mit deren Abstattung endet. Der Primärschuldner bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr bzw. Einzahlung er in Rückstand geraten ist zu erfüllen. Zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer einer GmbH verhalten. Dieser muss sich bei Übernahme seiner Funktion auch darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen

ist (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 10.7.1989, 89/15/0021, oder vom 13.11.1992, 91/17/0047), und es obliegt ihm, auch die vor seiner Bestellung fällig gewordenen, aber noch nicht abgestatteten Abgabenschuldigkeiten aus den vorhandenen Mitteln zu entrichten (vgl. das bereits erwähnte Erkenntnis vom 21.5.1992, Zl. 91/17/0044, und die dort angeführte weitere Rechtsprechung).

Im Hinblick auf diese Rechtslage kann aus dem Vorbringen, dass der Bw. für die Abgabe der Steuererklärungen 1997 nicht mehr verantwortlich gewesen sei, da er nur vom 18. September 1997 bis 21. Jänner 1998 Geschäftsführer gewesen sei, nichts gewonnen werden, zumal die Schätzung aufgrund formeller und materieller Mängel der Buchhaltung erfolgte.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 11. Juli 2000 wird betreffend das Jahr 1997 ausgeführt:

"Das Jahr 1997 wurde nachträglich (p. 31.12) aufgebucht. Ein Zusammenhang zwischen Buchung und Beleg war teilweise nicht erkennbar, sodass eine rasche Überprüfung der Geschäftsvorgänge innerhalb kürzester Zeit nur schwer oder gar nicht möglich war. Grundaufzeichnungen für die Losungsermittlung wurden nicht vorgelegt.

Im Zuge der Erhebung des damals zuständigen Finanzamtes X gab der Geschäftsführer K. an, dass im Zeitraum 3-12/97 keine Tätigkeit ausgeübt wurde. Die Einstellung der Betriebstätigkeit mit Ende Februar 1997 wurde durch eine Eingabe des damaligen Steuerberaters A. dem Finanzamt mitgeteilt.

In der Buchhaltung wurden lediglich Erlöse für den Zeitraum 1/97 erfasst.

Lt. Auskunft der WGKK war das Personal bis Ende 2/1997 gemeldet und wurde das Gehalt auch für zwei Monate ausbezahlt.

Die Abmeldung der Kraftfahrzeuge sowie die Auflösung der diesbezüglichen Versicherungsverträge erfolgte ebenfalls mit Ende 2/1997.

Im Februar wurden nachweislich Funkgebühren entrichtet.

Nachdem die Treibstoffkosten 1997 mit einem Betrag von netto S 18.161,58 zuzüglich 20% MwSt in der Buchhaltung erfasst wurden, der diesbezügliche Beleg von der "E. Garage" aber auf netto S 21.107,08 ausgestellt ist (Zusammenhang: Buchhaltung-Beleg???) wurde im Rahmen der Betriebsprüfung der diesbezügliche Beleg abverlangt. Vorgelegt wurde ein Originalbeleg vom 31. 12.1999, ausgestellt von der Firma "M.-GmbH.".

Im Zeitraum 9-12/97 wurden acht Pkws (zuzüglich einer An- und Abmeldung) angeschafft und lt. der hieramts durchgeföhrten Abfrage beim Verkehrsamt auch angemeldet. Die Einsichtnahme in die Schadensakten der Versicherungsanstalten ergab, dass zB. das Taxi XXX sehr wohl in Betrieb war".

Gerade das Fehlen von Aufzeichnungen, insbesondere einer ordnungsgemäßen Buchhaltung (Monate Jänner und Februar 1997) bei Übernahme der Geschäftsführung, hätte Anlass sein müssen, Nachforschungen über allfällige Verbindlichkeiten des Vereines anzustellen. Konkrete Maßnahmen in diesem Zusammenhang gesetzt zu haben hat der Bw. nicht vorgebracht. Im Hinblick auf die verschuldete Unkenntnis von den Abgabenverbindlichkeiten kann sich der Bw. nicht mit Erfolg darauf berufen, er habe die Abgabenverbindlichkeiten nicht gekannt.

Die Mängel der Buchhaltung betreffen im Übrigen auch einen Zeitraum in dem der Bw. Geschäftsführer war.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 94/14/0148, daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten.

Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Berufungen ein, so sind diese Berufungen nicht gemäß § 277 zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Vielmehr ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, zumal von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 249, TZ 16).

Einwändungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung, sowie der Antrag, die Schätzung für Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 9-12/1997 aufzuheben, waren daher in diesem Verfahren nicht zu beachten.

Gemäß Betriebsprüfungsbericht vom 11. Juli 2000 ,Tz 17, erfolgte die Festsetzung der Umsatzsteuer 1997 in der Weise, dass zuzüglich einer Erlöserzielung in den Zeiträumen 2/1997 und 9-12/97 in Höhe von netto S 660.000,00 ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% angesetzt wurde.

Die Umsatzsteuer 1997 beinhaltet demgemäß die Nachforderung für die Monate Februar und September bis Dezember. Allerdings wurde die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum 12/97, erst mit 16. Februar 1998, somit in einem Zeitpunkt fällig, zu dem der Bw. nicht mehr Geschäftsführer war. Da es sich bei der Nachforderung um eine Gesamtzuschätzung handelt, wird vom diesbezüglichen Haftungsbetrag 1/5, somit ein Betrag in Höhe von € 1.090,09 ausgeschieden.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei

der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG - binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Dass keinerlei liquide Mittel zur Abgabenentrichtung vorhanden waren, hat der Bw. nicht behauptet.

Augrund des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung durfte gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156, davon ausgegangen werden, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Der Haftungsbetrag reduziert sich daher von bisher € 28.415,22 um € 4.069,82 (€ 2.979,73 und € 1.090,09) auf € 24.345,40.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Februar 2006