



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat 3

GZ. RV/0474-I/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Zinell & Madritsch Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH 9900 Lienz, Fanny Wibmer Pedit-Straße 3, gegen den Bescheid des Finanzamtes Lienz betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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 Haftungsbescheid vom 15. Mai 2002 nahm das Finanzamt den Berufungswerber als Haftungspflichtigen gemäß § 9 iVm § 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der A GmbH im Ausmaß von € 40.063,69 in Anspruch: Umsatzsteuer 1995: € 4.042,62; Umsatzsteuer 1996: € 4.374,40; Umsatzsteuer 1997: € 2.807,06; Umsatzsteuer 2/1999:

€ 731,29; Umsatzsteuer 3/1999: € 3.744,60; Umsatzsteuer 7/1999: € 578,87; Umsatzsteuer 8/1999: € 2.651,04; Kapitalertragsteuer 1995: € 6.113,18; Kapitalertragsteuer 1996: € 8.451,96; Kapitalertragsteuer 1997: € 5.626,91; Körperschaftsteuer-VZ 7-9/1999: € 434,18; Körperschaftsteuer-VZ 10-12/1999: € 370,27; Säumniszuschlag 1999: € 137,31.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde eingewendet, die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten resultierten aus Teilschätzungen im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der A GmbH umfassend die Jahre 1995 bis 1997. Da der Grund hiefür in "Abrechnungsdifferenzen der Kellner" gelegen sei, könne dem Berufungswerber keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden. Alle laufenden Abgaben seien pünktlich entrichtet worden.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung wurde im Wesentlichen darauf gestützt, dass eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten insofern gegeben sei, als es der Berufungswerber unterlassen habe, das Personal in solchen Zeitabständen zu überwachen, dass ihm die Abrechnungsdifferenzen nicht verborgen blieben. Der Berufungswerber habe es in Kauf genommen, dass nicht die gesamten Einnahmen an ihn abgeliefert wurden. Die Steuerberechnung auf der Basis unrichtiger Bemessungsgrundlagen habe zu einer unvollständigen Abgabenentrichtung geführt. Diese Vernachlässigung der Sorgfaltspflicht rechtfertige die Haftungsanspruchnahme.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte der Berufungswerber seinen Standpunkt.

#### ***Über die Berufung 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.

Haftungsvoraussetzungen sind demnach eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtver-

letzung für die Uneinbringlichkeit. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, daß die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 9. 7. 1997, 94/13/0281).

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass der Berufungswerber bis zur Konkursöffnung über das Vermögen der A GmbH am 17. November 1999 Geschäftsführer war. Weiters ist unbestritten, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschulden uneinbringlich sind, soweit sie die im Zuge der Verteilung des Massevermögens ausgeschüttete Konkursquote übersteigen.

Was die Frage der schuldhaften Verletzung der Abgabenzahlungspflicht betrifft, so wurde dem Berufungswerber mit Schreiben vom 13. Februar 2003 Gelegenheit zur Konkretisierung seines Standpunktes gegeben. Dazu wurde im Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 13. März 2003 ausgeführt, dass die rückständigen Abgaben zur Gänze aus nach der Konkursöffnung verbuchten Lastschriften herrührten. Da der Berufungswerber hievon erst nach der Zustellung des Betriebsprüfungsberichtes an den Masseverwalter im Februar 2000 Kenntnis erlangt habe, sei ihm die rechtzeitige Abgabenentrichtung nicht möglich gewesen. Der Berufungswerber habe neben dem Betrieb der A GmbH noch zwei weitere Betriebe geführt, weshalb er auf die Losungsaufzeichnungen des Personals angewiesen gewesen sei. Die auf dieser Basis ermittelten Abgabenschuldigkeiten seien immer rechtzeitig entrichtet worden. Aus welchen Gründen die tatsächlichen Einnahmen von den erklärten Umsätzen abwichen, sei dem Berufungswerber nicht klar.

Dazu ist zunächst anzumerken, dass im Haftungsbetrag auch die eingangs angeführten Vorauszahlungen an Umsatz- und Körperschaftsteuer samt Nebengebühren enthalten sind. Die sich aus den Vorschriften der § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 2 EStG 1988, § 21 Abs. 1 UStG 1994 und § 220 Abs. 1 BAO idF vor BGBI I 2000/142 ergebenden Fälligkeiten dieser Abgaben lagen jeweils vor der Konkursöffnung am 17. November 1999. Da sich die Vertreterhaftung bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen auf jene Abgaben und

Nebenansprüche (§ 7 Abs. 2 iVm § 3 Abs. 1 und 2 BAO) erstreckt, deren Zahlungstermin (Fälligkeit) in die Vertretertätigkeit fällt, kam es auf das jeweilige Buchungsdatum nicht an. Der Vollständigkeit halber sei aber erwähnt, dass die betreffenden Lastschriftbuchungen vor der Konkursöffnung erfolgten (U 2/99: 22. April 1999; SZ zur U 2/99: 10. Mai 1999; U 3/99: 26. Mai 1999; SZ zur U 3/99: 9. Juni 1999; K 7-9/99: 16. Juli 1999; U 7/99: 21. September 1999; K 10-12/99: 18. Oktober 1999; U 8/99: 21. Oktober 1999). Der Berufungswerber vermochte keinerlei Gründe für die Nichtentrichtung dieser Abgaben darzulegen, weshalb im Einklang mit der obzitierten Rechtsprechung anzunehmen ist, dass er die Verpflichtung, für deren Entrichtung Sorge zu tragen, fahrlässig verletzte (vgl. dazu auch VwGH 21. 5. 1992, 91/17/0046, VwGH 19. 1. 1994, 93/16/0161).

Soweit sich das Vorbringen, die Teilschätzungen der Umsätze und Betriebsergebnisse des Prüfungszeitraumes 1995 bis 1997 sei im Hinblick auf unrichtige Losungsaufzeichnungen durch Kellner erfolgt, auf die diesbezüglichen Nachforderungen an Umsatz- und Kapitalertragsteuer bezieht, ist hierauf folgendes zu erwidern: Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Im vorliegenden Fall war die Schätzungsbefugnis auf Grund schwerwiegender formeller und materieller Buchführungsmängel gegeben (Einnahmenaufzeichnung auf der Basis mehrerer Tageslosungen, unvollständige Grundaufzeichnungen, Divergenzen zwischen Kassakonto und tatsächlichen Kassaständen, Korrekturbuchungen über das Privatkonto etc.). Der Berufungswerber bestreitet zwar nicht die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde. Mit den angesprochenen Abrechnungsdifferenzen versucht er jedoch, die von der Betriebsprüfung festgestellten Buchführungsmängel als außerhalb seines Einflussbereiches gelegen darzustellen. Selbst wenn aber solche Abrechnungsdifferenzen bestanden, entschuldigt dies den Berufungswerber nicht. Denn einerseits wurde diesem Umstand bereits in der Schlussbesprechung vom 9. Dezember 1999 durch entsprechende Abschläge von den Hinzuschätzungs beträgen (1995: -70.000 ATS, 1996: -75.000 ATS, 1997: -55.000 ATS) Rechnung getragen; ein weitergehender Zusammenhang zwischen der Schätzungsbefugnis und den Abrechnungsdifferenzen bestand offensichtlich nicht. Andererseits wurde dem Berufungswerber mit der Bestellung zum Geschäftsführer auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übertragen, wozu auch die Verpflichtung zur Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen gehört (VwGH 30. 5. 1989, 89/14/0043). Diese Pflicht zählt zu den von jedem

Wirtschaftstreibenden und erst recht von einem Geschäftsführer einer GmbH zufordernden Grundkenntnissen abgabenrechtlicher Buchführungspflichten. Ein Verstoß dagegen stellt eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs 1 BAO dar, wenn dadurch in der Folge Abgaben der Gesellschaft uneinbringlich werden.

An dieser Betrachtungsweise ändert auch die Tatsache nichts, dass der Berufungswerber mehrere Betriebe führte und Dienstnehmer beschäftigte. Denn dem Berufungswerber wäre auch ein über das im Abgabenfestsetzungsverfahren angenommene Ausmaß hinausgehendes Fehlverhalten seiner Mitarbeiter als eigenes Verschulden zuzurechnen, es sei denn, er hätte der ihm zumutbaren Überwachungspflicht entsprochen. Nun behauptet aber der Berufungswerber selbst nicht, dass er ein derartiges Fehlverhalten von Dienstnehmern auch im Falle einer ordnungsgemäßen Überwachung nicht hätte erkennen können. Der Vorlageantrag geht mit keinem Wort auf die Frage des Umfangs und der Intensität der Mitarbeiterkontrolle während des haftungsrelevanten Prüfungszeitraumes von immerhin drei Jahren ein, obwohl dem Berufungswerber in der Berufsvorentscheidung eine Verletzung der ihm obliegenden Überwachungspflicht vorgeworfen wurde. Davon, daß der Berufungswerber dieser Verpflichtung in solchen zeitlichen Abständen nachgekommen wäre, die es ausgeschlossen hätten, daß ihm zu Steuerverkürzungen führende Malversationen von Mitarbeitern verborgen geblieben wären, kann daher nicht gesprochen werden.

Bei schwerwiegenderen Verstößen gegen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergibt sich aus haftungsrechtlicher Sicht der Zeitpunkt, zu dem die sich als Folge dieser Verstöße ergebenden Abgabennachforderungen zu entrichten gewesen wären, nicht erst auf Grund der Bescheide, die diese Nachforderungen festsetzen. In solchen Fällen bestimmt sich vielmehr der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Abgabenzahlungspflicht getroffen hat, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Abgaben, die von der juristischen Person selbst zu berechnen (einzubehalten) und abzuführen sind, ist maßgebend, wann diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung (Einbehaltung) abzuführen gewesen wären, während bei beseidigmäßig festzusetzenden Abgaben grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung und nicht erst die Nachforderung auf Grund der festgestellten Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel entscheidend ist (VwGH 16. 12.1986, 86/14/0077). Der Umstand, dass die zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Vorauszahlungen zu entrichtende Umsatzsteuer wie auch die zu den Zuflusszeitpunkten der Kapitalerträge einzubehaltende und an das Finanzamt

abzuführen Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 erst nach der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Primärschuldnerin bescheidmäßig vorgeschrieben wurde, steht der Geltendmachung der Haftung somit nicht entgegen.

Der Auffassung des Berufungswerbers, die von ihm behaupteten Umstände seien geeignet, die Annahme einer schuldhafte Pflichtverletzung zu widerlegen, kann aus den obigen Gründen nicht gefolgt werden. Wenn schulhaft nicht entrichtete Abgaben in der Folge uneinbringlich werden - davon war im Berufungsfall auszugehen -, werden der Rechtswidrigkeitszusammenhang und die Verursachung des Abgabenausfalles durch die Pflichtverletzung vermutet. Der Berufungswerber hat letztlich nichts vorgetragen, was diese Vermutung entkräfftet.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Berufungswerber nicht dargelegt. Die Berufung war daher abzuweisen.

Innsbruck, 27. März 2003