



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA, vom 14. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 14. Mai 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 14. Februar 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insofern stattgegeben, als die Haftungsschuld von € 55.096,53 auf € 39.076,72 eingeschränkt wird.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Februar 2004 wurde das am 11. März 1999 über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkursverfahren nach Verteilung einer Konkursquote von 16,7% aufgehoben.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2004 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 BAO als Geschäftsführer der GmbH für Abgaben in der Höhe von € 55.096,53, nämlich

Abgabenart	Betrag in €	fällig am	Erstbescheid vom
Säumniszuschlag 1995 (richtig 1994)	56,98	16. 01. 1995	11. 05. 1999
Kapitalertragsteuer 1995	4.232,81	binnen einer Woche ab Zufließen	11. 05. 1999
Säumniszuschlag 1996 (richtig 1995)	86,48	15. 01. 1996	11. 05. 1999
Kapitalertragsteuer 1996	7.401,44	binnen einer Woche ab Zufließen	11. 05. 1999
Säumniszuschlag 1997	148,03	15. 01. 1997	11. 05. 1999

(richtig 1996)			
Kapitalertragsteuer 1997	8.163,56	binnen einer Woche ab Zufließen	11. 05. 1999
Säumniszuschlag 1998 (richtig 1997)	163,30	15. 01. 1998	11. 05. 1999
Kapitalertragsteuer 1998	5.520,45	binnen einer Woche ab Zufließen	11. 05. 1999
Säumniszuschlag 1999 (richtig 1998)	110,39	15. 01. 99	11. 05. 1999
Körperschaftsteuer 1994	703,76	25. 06. 1999	17. 02. 1997
Körperschaftsteuer 1995	2.865,13	28. 06. 1999	29. 10. 1997
Körperschaftsteuer 1997	1.090,09	25. 10. 1999	16. 01. 1998
Körperschaftsteuer 1998	3.190,34	26. 06. 2000	19. 05. 2000
Körperschaftsteuer 1999	1.744,15	-----	22. 08. 2000
Körperschaftsteuer 1-3/1999	983,93	15. 02. 1999	
Körperschaftsteuer 10-12/1999	797,58	15. 11. 1999	
Säumniszuschlag 1999	27,25	15. 11. 1999	
Dienstgeberbeitrag 1994	785,96	16. 01. 1995	04. 05. 1999
Zuschlag 1994	80,45	16. 01. 1995	04. 05. 1999
Dienstgeberbeitrag 1995	2.495,02	15. 01. 1996	04. 05. 1999
Zuschlag 1995	293,89	15. 01. 1996	04. 05. 1999
Dienstgeberbeitrag 1996	3.379,00	15. 01. 1997	04. 05. 1999
Zuschlag 1996	397,96	15. 01. 1997	04. 05. 1999
Dienstgeberbeitrag 1997	4.035,81	15. 01. 1998	04. 05. 1999
Zuschlag 1997	475,35	15. 01. 1998	04. 05. 1999
Dienstgeberbeitrag 1998	4.297,87	15. 01. 1999	04. 05. 1999
Zuschlag 1998	506,17	15. 01. 1999	04. 05. 1999
Dienstgeberbeitrag 1-3/1999	1.162,18	15. 04. 1999	04. 05. 1999
Zuschlag 1-3/1999	136,84	15. 04. 1999	04. 05. 1999
Zwangs- und Ordnungsstrafe 1999	363,36	26. 04. 1999	

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können. Die Schuldhaftigkeit werde damit begründet, dass durch das pflichtwidrige Verhalten die Uneinbringlichkeit eingetreten wäre.

In der dagegen am 14. Juni 2004 rechtzeitig eingebrochenen Berufung beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und wandte ein, dass er als der zur Vertretung

der GmbH Berufene keine haftungsbegründenden Handlungen oder Unterlassungen vorgenommen hätte. Insbesondere werde bestritten, schulhaft auferlegte Pflichten der BAO nicht erfüllt zu haben. Insofern tatsächlich Steuerverbindlichkeiten der GmbH nicht abgeführt worden wären, würde dies ausschließlich daran liegen, dass die notwendigen Mittel hierfür nicht vorhanden gewesen wären. Ein Verschulden liege daher nicht vor.

Hinsichtlich des Vorwurfs der nicht gleichberechtigten Bedienung der Abgabenschuldigkeiten werde ausgeführt, dass hierfür ausschließlich die ordentlichen Gerichte zuständig wären.

Hilfsweise werde ausdrücklich Verjährung eingewendet.

Darüber hinaus stellte der Bw. den Antrag auf Zustellung sämtlicher relevanter an die GmbH ergangener Steuerbescheide bzw. Rückstandsausweise zur Wahrung seines rechtlichen Gehörs.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2005 wurde der Berufung insoferne stattgegeben, als die Haftungsinanspruchnahme auf € 52.191,44 eingeschränkt werde, da die Zwangs- und Ordnungsstrafe 1999 in Höhe von € 363,36, die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/1999 von € 797,58 sowie die Körperschaftsteuer 1999 von € 1.744,15 außerhalb des Haftungszeitraumes liegen würden. Die Haftung erstrecke sich nämlich nur auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fallen würde.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bw. zur schulhaften Pflichtverletzung monierte das Finanzamt, dass vom Vertreter nicht nur allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen wären.

Die in der Berufung vorgebrachte Behauptung des Bw., dass die Gesellschaft im haftungsgegenständlichen Zeitraum keine liquiden Mittel gehabt hätte, wäre nach Ansicht des Finanzamtes nicht glaubhaft.

Zur eingewendeten Verjährung zitierte das Finanzamt den Gesetzeswortlaut des § 238 Abs. 1 und 2 BAO, ohne zum konkreten Sachverhalt Stellung zu nehmen.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 22. August 2005 ohne weiteres Vorbringen die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der am 14. Februar 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend vor, dass die der Nachforderungen zugrunde liegenden Provisionen von Herrn E.D. sen. und Frau D.E. ohne Wissen des Bw. vereinnahmt worden wären. Zu dem Zeitpunkt, als der Bw. davon Kenntnis erlangt hätte, wären aber keine Mittel mehr vorhanden gewesen. Es wäre unstrittig, dass die Provisionen der Gesellschaft

zuzurechnen wären, jedoch würde es mangels Kenntnis des Zufließens am Verschulden des Bw. mangeln.

Dazu wandte der Vertreter des Finanzamtes ein, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Unkenntnis von Vorgängen im Einflussbereich der Gesellschaft den Geschäftsführer nicht exkulpieren könne.

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 eingebbracht werden können.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben 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.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO 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 leg.cit. unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Durch die Anmeldung im Konkurs wird gemäß § 9 Abs. 1 KO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Zum nicht näher ausgeführten Einwand der Verjährung wird festgestellt, dass die frühesten Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben im Jänner 1995 (für den Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag 1994 und Säumniszuschlag 1994) bestanden. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO wäre diesfalls die Einhebungsverjährung frühestens am 31. Dezember 1999 eingetreten. Die Verjährung wurde jedoch gemäß § 238 Abs. 2 BAO zum Einen mit den zu den Nachforderungen führenden Bescheiden in den Jahren 1999 und 2000 und zum Anderen

durch das am 11. März 1999 eingeleitete Konkursverfahren unterbrochen. Die fünfjährige Verjährungsfrist begann gemäß § 9 Abs. 1 KO erst wieder mit der Beendigung des Konkursverfahren am 21. Februar 2004 neu zu laufen und wurde gemäß § 238 Abs. 2 BAO durch die Haftungsinanspruchnahme vom 14. Mai 2004 erneut unterbrochen.

Das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, ist demnach für keine der haftungsgegenständlichen Abgaben verjährt.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe des die Konkursquote übersteigenden Betrages von 83,3% der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da das Konkursverfahren mit Beschluss vom 20. Februar 2004 nach Schlussverteilung aufgehoben wurde (vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0016).

Den Ausführungen des Finanzamtes, dass die Schuldhaftigkeit damit zu begründen wäre, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten wäre, kann jedoch nicht gefolgt werden, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Dabei bestimmt sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018).

Bei Selbstbemessungabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Für die Kapitalertragsteuern samt dazugehörenden Säumniszuschläge sowie die Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280), somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Da die Fälligkeitszeitpunkte aber allesamt mit Ausnahme des Dienstgeberbeitrages und des

Zuschlages 1-3/1999 (am 15. April 1999 fällig) vor dem Zeitpunkt der Konkursöffnung gelegen waren, bestand für den Bw. grundsätzlich die Verpflichtung zur Abfuhr dieser Abgaben.

Anders verhält sich die Lage bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, für die grundsätzlich der Zeitpunkt der erstmaligen Abgabenfestsetzung maßgeblich ist (VwGH 21.5.1992, 88/17/216). Da die Körperschaftsteuern 1994-1997 erstmals im Jahr 1997 festgesetzt wurden sowie die Körperschaftsteuervorauszahlung 1-3/1999 am 15. Februar 1999 fällig wurde, war auch diesfalls die Zahlungsverpflichtung gegeben. Hingegen wurden die Körperschaftsteuern 1998 und 1999 erstmals im Jahr 2000 festgesetzt und die Vorauszahlung 10-12/1999 samt Säumniszuschlag sowie die Zwangs- und Ordnungsstrafe 1999 erst am 15. November 1999 bzw. am 15. April 1999 fällig, somit während des Konkursverfahrens, weshalb für diese Abgaben die Haftungsinanspruchnahme nicht zu Recht besteht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Dem Einwand des Bw., dass die zur Entrichtung der Abgaben notwendigen Mittel nicht vorhanden gewesen wären, muss entgegengehalten werden, dass im inkriminierten Zeitraum nach den Feststellungen der Betriebsprüfung sowohl Einnahmen, die nicht der Besteuerung unterzogen wurden, erzielt als auch Löhne ohne Abfuhr der Lohnabgaben ausbezahlt wurden.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Dabei lässt sich aus dem Einwand des Bw., dass zur Klärung des Vorwurfs der nicht gleichmäßigen Bedienung der Abgabenschuldigkeiten ausschließlich die ordentlichen Gerichte zuständig wären, nichts gewinnen, da der Nachweis der kridamäßigen Befriedigung sämtlicher Gläubiger auch im Rahmen des abgabenrechtlichen Haftungsverfahren zu führen ist.

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es daher gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Dem Einwand des Bw., dass die der Nachforderungen zugrunde liegenden Provisionen ohne sein Wissen vereinnahmt worden wären, weshalb es am Verschulden mangeln würde, ist entgegenzuhalten, dass er als alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin zumindest den Vorwurf des fahrlässigen Verhaltens gegen sich gelten lassen muss. Behauptet der Vertreter, er sei durch Gesellschafter an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert worden, so schließt dies ein Verschulden an der Verletzung der Pflichten nicht aus, da der Geschäftsführer verhalten gewesen wäre, entweder im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war der Haftung für die Kapitalertragsteuer 1995 auch nur der in Höhe von € 2.869,81 aushaftende Betrag unterworfen.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH, nämlich Kapitalertragsteuer 1995-1998, Säumniszuschlag 1994-1998, Körperschaftsteuer 1994-1997, Körperschaftsteuervorauszahlung 1-3/1999 sowie

Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag 1994-1998, insgesamt in Höhe von € 46.910,83, abzüglich der Konkursquote von 16,7% (€ 7.834,11), im Ausmaß von nunmehr € 39.076,72 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Februar 2006