



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RS, vertreten durch WR, vom 1. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. Juli 2002 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. P-GmbH. im Ausmaß von € 150.480,18 in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	08/01	17.09.01	1.051,24
Dienstgeberbeitrag	08/01	17.09.01	615,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/01	17.09.01	58,79
Säumniszuschlag	2001	17.09.01	23,47
Säumniszuschlag	2001	15.10.01	16,50
Körperschaftsteuer	10-12/01	15.11.01	437,49
Dienstgeberbeitrag	10/01	15.11.01	634,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/01	15.11.01	60,61
Säumniszuschlag	2001	15.11.01	24,85
Pfändungsgebühr	2002	10.01.02	55,07
Postgebühr	2002	10.01.02	0,51
Umsatzsteuer	11/01	15.01.02	833,69
Lohnsteuer	12/01	15.01.02	410,02
Dienstgeberbeitrag	12/01	15.01.02	570,99
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/01	15.01.02	54,58
Säumniszuschlag	1997	17.02.97	183,91
Säumniszuschlag	1997	18.08.97	194,44
Säumniszuschlag	1998	17.08.98	179,94
Säumniszuschlag	2000	15.02.00	70,27
Säumniszuschlag	2000	16.08.00	64,21
Säumniszuschlag	2001	15.02.01	203,79
Säumniszuschlag	2001	16.08.01	64,93

Säumniszuschlag	2001	15.10.01	126,16
Kapitalertragsteuer	1996	17.12.01	13.429,94
Kapitalertragsteuer	1997	17.12.01	13.989,52
Kapitalertragsteuer	1998	17.12.01	11.663,99
Kapitalertragsteuer	1999	17.12.01	11.046,27
Pfändungsgebühr	2002	30.01.02	54,97
Postgebühr	2002	30.01.02	0,51
Körperschaftsteuer	01-03/02	15.02.02	1.311,00
Umsatzsteuer	12/01	15.02.02	2,99
Kammerumlage	10-12/01	15.02.02	49,18
Lohnsteuer	01/02	15.02.02	6.884,83
Dienstgeberbeitrag	01/02	15.02.02	1.160,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/02	15.02.02	100,54
Lohnsteuer	2000	15.01.01	0,01
Säumniszuschlag	2002	16.05.02	103,13
Säumniszuschlag	2002	16.05.02	137,70
Umsatzsteuer	1996	17.02.97	9.195,58
Umsatzsteuer	1997	18.08.97	9.611,13
Umsatzsteuer	1998	17.08.98	8.996,90
Umsatzsteuer	1999	16.08.99	7.235,02
Umsatzsteuer	07-12/99	15.02.00	3.513,51
Umsatzsteuer	01-06/00	16.08.00	3.210,69
Umsatzsteuer	07-12/00	15.02.01	9.156,42
Umsatzsteuer	06/01	16.08.01	3.246,30
Umsatzsteuer	07-08/01	15.10.01	6.308,07
Körperschaftsteuer	1996	28.01.02	12.742,31
Körperschaftsteuer	1997	28.01.02	4.685,51
Summe			143.770,83

Im Übrigen wird die Berufung 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

Der Berufungswerber war seit 30.6.1994 Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 27.11.1987 gegründeten Fa. P-GmbH. (Primärschuldnerin).

In der Zeit vom 12.2.2001 bis 5.12.2001 fand bei der Gesellschaft eine Betriebsprüfung statt. Gegenstand der Prüfung waren laut Prüfbericht vom 17.12.2001 die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 1999, sowie eine Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Juli 1999 bis November 2000. Dabei wurden erhebliche Verkürzungen an Umsatzsteuern durch Nichterfassung von Erlösen und die Auszahlung von „Schwarzlöhnen“ festgestellt.

Das Finanzamt erließ – zum Teil unter Wiederaufnahme des Verfahrens – den Prüfungsfeststellungen folgende Sachbescheide. Eine Berufung der Primärschuldnerin gegen diese Bescheide wurde mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 8.8.2003 als unbegründet abgewiesen.

Das in Folge der Betriebsprüfung gegen den Berufungswerber eingeleitete gerichtliche Finanzstrafverfahren endete laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 2.3.2004 mit einer rechtskräftigen Verurteilung des Berufungswerbers.

Ein Antrag des Finanzamtes auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss vom 22.5.2002 mangels Vermögens abgewiesen.

In einem Ergänzungsersuchen vom 28.5.2002, nachweislich zugestellt am 5.6.2002, wies das Finanzamt den Berufungswerber auf diese Konkursabweisung sowie darauf hin, dass folgende Abgabenschuldigkeiten nicht entrichtet worden wären:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	08/01	17.09.01	1.051,24
Dienstgeberbeitrag	08/01	17.09.01	615,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/01	17.09.01	58,79
Säumniszuschlag	2001	17.09.01	23,47
Lohnsteuer	09/01	15.10.01	826,00
Dienstgeberbeitrag	09/01	15.10.01	439,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/01	15.10.01	42,00
Säumniszuschlag	2001	15.10.01	16,50
Körperschaftsteuer	10-12/01	15.11.01	437,49
Lohnsteuer	10/01	15.11.01	1.241,32
Dienstgeberbeitrag	10/01	15.11.01	634,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/01	15.11.01	60,61
Säumniszuschlag	2001	15.11.01	24,85
Umsatzsteuer	10/01	17.12.01	1.843,71
Pfändungsgebühr	2002	10.01.02	55,07
Postgebühr	2002	10.01.02	0,51
Umsatzsteuer	11/01	15.01.02	2.265,14
Lohnsteuer	12/01	15.01.02	410,02
Dienstgeberbeitrag	12/01	15.01.02	570,99
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/01	15.01.02	54,58

Säumniszuschlag	1997	17.02.97	183,91
Säumniszuschlag	1997	18.08.97	194,44
Säumniszuschlag	1998	17.08.98	179,94
Säumniszuschlag	2000	15.02.00	70,27
Säumniszuschlag	2000	16.08.00	64,21
Säumniszuschlag	2001	15.02.01	203,79
Säumniszuschlag	2001	16.08.01	64,93
Säumniszuschlag	2001	15.10.01	126,16
Kapitalertragsteuer	1996	17.12.01	13.429,94
Kapitalertragsteuer	1997	17.12.01	13.989,52
Kapitalertragsteuer	1998	17.12.01	11.663,99
Kapitalertragsteuer	1999	17.12.01	11.046,27
Pfändungsgebühr	2002	30.01.02	54,97
Postgebühr	2002	30.01.02	0,51
Körperschaftsteuer	01-03/02	15.02.02	1.311,00
Umsatzsteuer	12/01	15.02.02	2,99
Kammerumlage	10-12/01	15.02.02	49,18
Lohnsteuer	01/02	15.02.02	6.884,83
Dienstgeberbeitrag	01/02	15.02.02	1.160,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/02	15.02.02	100,54
Lohnsteuer	2000	15.01.01	0,01
Säumniszuschlag	2002	16.05.02	103,13
Säumniszuschlag	2002	16.05.02	137,70
Umsatzsteuer	1996	17.02.97	9.195,58
Umsatzsteuer	1997	18.08.97	9.611,13
Umsatzsteuer	1998	17.08.98	8.996,90
Umsatzsteuer	1999	16.08.99	7.235,02
Umsatzsteuer	07-12/99	15.02.00	3.513,51
Umsatzsteuer	01-06/00	16.08.00	3.210,69
Umsatzsteuer	07-12/00	15.02.01	9.156,42
Umsatzsteuer	06/01	16.08.01	3.246,30
Umsatzsteuer	07-08/01	15.10.01	6.308,07
Körperschaftsteuer	1996	28.01.02	12.742,31
Körperschaftsteuer	1997	28.01.02	4.685,51
Aussetzungszinsen	2002	27.05.02	885,56
Summe			150.480,18

Der Berufungswerber möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die angeführten Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungswerber ersucht, seine wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Da dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, nahm das Finanzamt den Berufungswerber mit Haftungsbescheid vom 2.7.2002 für die oben angeführten Abgaben in Höhe von insgesamt € 150.480,18 in Anspruch. In der Begründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, und auf die den Berufungswerber im Haftungsverfahren treffende

Darlegungs- und Nachweispflicht sowie den nicht beantworteten Fragenvorhalt vom 28.5.2002 verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 1.8.2002 wurde ausgeführt, dass vom Finanzamt nahezu ausschließlich Beträge geltend gemacht worden wären, welche im Rahmen einer Betriebsprüfung der Gesellschaft „unberechtigt“ vorgeschrieben worden wären. Alle im Haftungsbescheid aufgelisteten Beträge seien mit Rechtsmitteln bekämpft und auch Aussetzungsanträge gestellt worden, sodass keine Abgabenschuld rechtskräftig festgestellt worden sei. So gut wie alle diese Bescheide seien im Jänner 2002 oder später zugestellt worden, sodass die frühest mögliche Fälligkeit im Februar 2002 vorliege. Die Gesellschaft habe aber bereits im Jänner 2002 keine Zahlungen mehr leisten können, sodass eine Ungleichbefriedigung der Finanzbehörden und damit die Voraussetzung für die geltend gemachte Haftung nicht vorliege. Dieser Umstand müsste dem Finanzamt bekannt sein, da dieses mehrere Prüfungen (zuletzt Umsatzsteuersonderprüfung im Juni 2002) durchgeführt, und die Buchhaltungsunterlagen in Augenschein genommen habe. Ansonsten müsste seitens der Finanzbehörden bekannt gegeben werden, dass diese im Rahmen der durchgeführten umfangreichen Prüfung nicht ausreichende Informationen im Hinblick auf §§ 9, 80 BAO erlangen konnten, sodass diese nachgereicht werden können. Schließlich sei der Bescheid nicht ausreichend begründet, da die Begründung weder auf den genauen Sachverhalt, noch auf die einzelnen Abgaben bzw. Haftungsbeträge in irgendeiner Weise Bezug nehme.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht fest. Der Konkursantrag des Finanzamtes wurde mangels kostendeckenden Vermögens mit Beschluss vom 22.5.2002 abgewiesen, und die Firma am 6.3.2004 im Firmenbuch gelöscht.

Der Berufungswerber war seit 30.6.1994 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft und damit für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten verantwortlich.

In der gegenständlichen Berufung wurde die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung bekämpft und bemängelt, dass die Haftungsinanspruchnahme vor Rechtskraft der Abgabenfestsetzung erfolgt sei.

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO², § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen). Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 BAO nicht gehemmt. Aus dem Hinweis in der gegenständlichen Berufung, dass (zum damaligen Zeitpunkt) über die materiell-rechtlichen Berufungen betreffend die Abgabenfestsetzungen noch nicht entschieden worden war, kann für den Berufungswerber im Haftungsverfahren nichts gewonnen werden. Im Übrigen wurde die Berufung betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer mittlerweile mit Berufungsentscheidung vom 8.8.2003 abgewiesen.

Unzutreffend ist auch der Einwand, dass aufgrund der Zustellung der im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide die „frühest mögliche Fälligkeit im Februar 2002“ liegen könne. So wird beispielsweise gemäß § 21 Abs. 5 UStG durch eine Umsatzsteuernachforderung auf Grund der Veranlagung keine von § 21 Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet. Die Fälligkeitstermine der haftungsgegenständlichen Abgaben führte das Finanzamt bereits im oben wiedergegebenen Vorhalt vom 28.5.2002 an.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungs-

abgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist 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).

Deutlich wird dies gerade bei Umsatzsteuerverkürzungen durch Nichterfassung von Erlösen. Hier kann es nicht darauf ankommen, wann diese Verkürzungen im Zuge einer Prüfung aufgedeckt werden und es zu bescheidmäßigen Nachforderungen kommt, sondern es ist allein darauf abzustellen, wann diese Umsatzsteuern bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung fällig gewesen wären. Gleiches gilt für die Auszahlung von „Schwarzlöhnen“. In solchen Fällen fällt dem Haftungspflichtigen eine doppelte Pflichtverletzung zur Last. Es wurde nicht nur die abgabenrechtliche Erklärungspflicht verletzt, sondern auch die Pflicht, die Abgaben zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen zu entrichten.

Das Finanzamt forderte den Berufungswerber im Vorhalt vom 28.5.2002 auf, die Ursachen für die Nichtentrichtung der Abgaben darzulegen, und die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung (z.B. für das Fehlen ausreichender Mittel) vorzulegen. Im angefochtenen Haftungsbescheid wurde auf den unbeantwortet gebliebenen Vorhalt und die den Berufungswerber im Haftungsverfahren treffende Darlegungs- und Nachweispflicht hingewiesen. Unverständlich ist daher die Aufforderung in der gegenständlichen Berufung, das Finanzamt möge mitteilen, dass im Rahmen durchgeführter abgabenbehördlicher Prüfungen (zuletzt Umsatzsteuersonderprüfung im Juni 2002) nicht ausreichende Informationen im Hinblick auf §§ 9, 80 BAO erlangt worden wären, sodass diese nachgereicht werden können. Zunächst ist einmal darauf hinzuweisen, dass eine Umsatzsteuersonderprüfung nicht dazu dient, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Geschäftsführerhaftung zu prüfen. Die Niederschrift über diese Prüfung vom 3.6.2002 enthält daher auch weder derartige Feststellungen noch Aussagen über das Vorhandensein oder Fehlen liquider Mittel. Bei der Prüfung ergaben sich für den Zeitraum 10/2001 bis 3/2002 keine Feststellungen, die zu einer Änderung der bisher erklärten Bemessungsgrundlagen geführt hätten. Lediglich für den Zeitraum 9/2001 ergab sich eine Nachforderung von S 22.322,- (Gesamtbeitrag der Entgelte rund S 500.000,-). Gegen die Annahme einer völligen Mittellosigkeit der Gesellschaft sprach überdies der Umstand, dass beispielsweise für die Monate Oktober bis Dezember 2001 in den Umsatzsteuervoranmeldungen die Gesamtbeträge der Entgelte mit S 661.069,16 (10/2001), S 724.517,57 (11/2001) und € 66.808,74 (S 919.308,30; 12/2001) beziffert wurden. Im Übrigen war die Aufforderung im Vorhalt vom 28.5.2002, das behauptete Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen, unmissverständlich. Eine weitere Aufforderung seitens des Finanzamtes war daher nicht mehr erforderlich. Ein Großteil der Abgaben weist Fälligkeiten auf, die vor dem behaupteten Eintritt der völligen Mittellosigkeit (Jänner 2002) liegen. Dass die Gesellschaft vor diesem Zeitpunkt mittellos gewesen wäre, wurde vom Berufungswerber nicht einmal behauptet.

Insgesamt gesehen fällt dem Berufungswerber eine sich über einen langen Zeitraum erstreckende Verletzung der abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten zur Last, die auch ursächlich für den Abgabenausfall war.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber ist 46 Jahre alt (geboren 17.7.1956) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig. Seine wirtschaftlichen Verhältnisse wurden vom Finanzamt zuletzt am 27.8.2003 erhoben. Dabei wurde zwar festgestellt, dass aufgrund der angespannten finanziellen Situation die Haftungsschuld derzeit uneinbringlich sei. Allerdings wurde festgehalten, dass ein Privatkonkurs angestrebt werde. Auch anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 19.5.2004 wurde auf den beabsichtigten Privatkonkurs verwiesen. Die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung war daher zweckmäßig, da in einem solchen Insolvenzverfahren zumindest ein Teil der haftungsgegenständlichen Abgaben doch noch eingebracht werden kann. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Haftung nicht etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden darf (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067).

Aus der Haftungssumme waren die erst am 27.5.2002 fällig gewesenen Aussetzungszinsen auszuscheiden. Angesichts der mit Beschluss vom 22.5.2002 ausgesprochenen Konkursabweisung mangels Vermögens war davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Abgabe die Gesellschaft tatsächlich über keine Mittel zur Abgabentrückung mehr verfügte. Im Übrigen wurde die Haftungsinanspruchnahme auf jene Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt, die derzeit am Abgabenkonto der Gesellschaft noch unberichtigt aushaften, sodass sich die Haftungssumme auf € 143.770,83 verminderte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Juli 2004