



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G.R., (Bw.) vertreten durch Dr. Elfriede und Dr. Michael Kropiunig, Rechtsanwälte, 8700 Leoben, Max- Tandler- Straße 28, vom 23. Dezember 2003 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 24. November 2003 entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, dass die Haftung auf Umsatzsteuer Februar 1997 in der Höhe von € 1.602,93 eingeschränkt wird.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk hat am 24. November 2003 gegen die Bw. einen Haftungsbescheid erlassen und sie gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für folgende Abgabenschuldigkeiten der Firma D.GesmbH herangezogen:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
2-3/97	Umsatzsteuer	9.065,73
5-6/97	Umsatzsteuer	14.625,41
1996	Umsatzsteuer	3.545,63
1997	Umsatzsteuer	27.857,32
1998	Umsatzsteuer	238,37

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass für die angegebenen Zeiträume Umsatzsteuer rechtskräftig gemeldet, festgesetzt bzw. veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden sei.

Die Bw. sei im Zeitraum 30. Juni 1995 bis 22. Juli 1997 handelsrechtliche Geschäftsführerin der D.GesmbH gewesen und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen und verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mittel zu bezahlen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe, als andere Verbindlichkeiten.

Ein abgeschlossenes Schuldenregulierungsverfahren, in dem die Bw. als Gemeinschuldner eventuelle Haftungsschulden anzuführen habe, sei kein Hindernis für eine Haftungsinanspruchnahme.

Mit Schreiben vom 18. November 2003 wurde auf die Aufforderung zur Stellungnahme zu einer geplanten Haftungsinanspruchnahme zunächst die Vertretungsvollmacht bekannt gegeben und zugestanden, dass über das Vermögen der D.GesmbH ein Konkursverfahren abgehalten und am 24. Juli 2001 beendet worden sei, zugleich sei jedoch auch über das Vermögen der Bw. ein Konkursverfahren eröffnet worden, welches mit Annahme eines Zwangsausgleiches am 18.2. 2000 beendet worden sei.

Die auf dem Abgabenkonto der GesmbH aushaftenden Verbindlichkeiten hätten demnach im Konkursverfahren der Bw. zur Anmeldung gebracht werden müssen. Nach § 156 KO werde der Gemeinschuldner bei einem rechtskräftigen Ausgleich von der Verpflichtung befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, zu ersetzen, unabhängig davon, ob diese am Konkursverfahren oder an der Abstimmung über den Ausgleich teilgenommen haben.

Nachdem die Forderungen bereits während des Konkurs- und Zwangsausgleichsverfahrens der Bw. bekannt und fällig gewesen seien, aber unterlassen wurde, diese Forderungen anzumelden, unterlägen sie der Bestimmung des § 156 KO und könnten nicht mehr geltend gemacht werden.

Am 23. Dezember 2003 wurde sodann Berufung gegen den Haftungsbescheid erhoben und ergänzend ausgeführt, dass es richtig sei, dass die Bw. bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der D.GesmbH am 11. Juli 1997 als Geschäftsführerin fungiert habe. Das

Konkursverfahren sei am 24. Juli 2001 mit der Ausschüttung einer geringfügigen Quote beendet worden.

Die Bw. sei zudem auch Inhaberin eines Einzelunternehmens gewesen, über welches sowie über sie als natürliche Person am 8. Juli 1997 ebenfalls ein Konkursverfahren eröffnet worden sei, wobei auch an diesem Verfahren die Republik Österreich als Gläubiger teilgenommen habe. Das Verfahren sei mit Annahme eines Zwangsausgleiches mit einer Barquote von 20 % im November 1999, am 18. Februar 2000 durch Konkursaufhebung beendet worden.

Bei den in Haftung gezogenen Abgabenverpflichtungen handle es sich um solche, welche weit vor Annahme des Zwangsausgleiches und Beendigung des Konkursverfahrens, das die Bw. als natürliche Person betroffen habe, den Abgabenbehörden bekannt und ermittelbar gewesen seien. Es sei Aufgabe der Gläubiger, die gegen den Gemeinschuldner gerichteten Forderungen im Konkursverfahren zur Anmeldung zu bringen.

Die Republik Österreich als Abgabengläubiger wäre leicht in der Lage gewesen, den Haftungsbescheid bereits vor Abschluss des persönlichen Konkursverfahrens der Bw. zu erlassen und mit den Abgabenverpflichtungen in der Höhe von € 57.332,46 an diesem Verfahren teilzunehmen, da ein Haftungsanspruch, so fern er bestehe, damals schon hätte festgestellt werden können. Die Behörde wäre in der Lage gewesen bei Annahme des Zwangsausgleiches die Zwangsausgleichsquote zu erhalten.

Feststehe, dass die Bw. aufgrund der rechtskräftigen Bestätigung des Ausgleiches und Aufhebung des Konkursverfahrens in die Begünstigung der Bestimmung des § 156 KO gelange. Im Zeitpunkt der Aufhebung des Konkursverfahrens über die Bw. seien die nunmehr mit Haftungsbescheid vorgeschriebenen Forderungen bereits festgestanden und hätten daher im Konkursverfahren zur Anmeldung gebracht werden können.

Es liege kein Verschulden der Bw. vor, dass die Forderungen nicht im Ausgleichsverfahren Berücksichtigung gefunden hätten, daher widerspreche der Haftungsbescheid der Rechtslage der Konkursordnung.

Mit Konkurseröffnung über das Vermögen der D.GesmbH sei ein Masseverwalter bestellt worden, daher treffe die Bw. ab dem Zeitpunkt 11. Juli 1997 nicht mehr die Haftung für die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

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.

Unbestritten ist über das Vermögen der Firma D.GesmbH am 1. Juli 1997 ein Konkursverfahren eröffnet und am 24. Juli 2001 abgeschlossen worden.

Die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten sind daher bei der Gesellschaft nicht einbringlich.

Es steht weiters außer Streit, dass die Bw. im Zeitraum 30. Juni 1995 bis 11. Juli 1997 als handelsrechtliche Geschäftsführerin fungiert hat und daher gemäß § 18 GesmbHG zur Vertretung berufen und verpflichtet war, die Abgaben aus den Mittel der Gesellschaft zu entrichten.

Gemäß den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen haftet ein bestellter Vertreter einer juristischen Person, der deren Abgaben nicht entrichtet hat, für die Abgaben, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweisen kann, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.11.1998, 98/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Dem Vertreter obliegt die konkrete Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Haftungsgegenstand sind Selbstberechnungsabgaben, die zwar gemeldet aber nicht entrichtet wurden.

Dazu ist zunächst auf die Bestimmung des § 21 UStG zu verweisen.

Gemäß § 21 Umsatzsteuergesetz hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden 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.

Im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes hätte die Bw., so ferne die vertretene Gesellschaft über Mittel verfügt hat, die Verpflichtung gehabt die Abgabenschuldigkeiten zu entrichten und den Abgabengläubiger nicht schlechter zu stellen als die übrigen Schuldner (VwGH 29.2.1994, 93/17/0395).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls

haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlichen Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer mit den Preisen für die erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen bezahlt werde und daher für die Abfuhr an das Finanzamt zur Verfügung stehe (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Zu den im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben ist nunmehr im Einzelnen auszuführen:

Wie in der Berufung richtig aufgezeigt wird, war die Bw. an den gesetzlich vorgesehenen Terminen für die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai und Juni 1997 sowie einer Nachforderung für Umsatzsteuer 1998 nicht mehr über die Geldmittel der GesmbH entscheidungsbefugt, da die Fälligkeit dieser Zahllasten bereits in den Verantwortungszeitraum des Masseverwalters gefallen ist.

Für die Nachforderung aus der Umsatzsteuerveranlagung 1997 wäre allenfalls eine anteilmäßige Haftung für Monate, die in den Verantwortungsbereich der Bw. fallen, denkbar, jedoch beruht die gesamte Nachforderung auf Vorsteuerberichtigungen gemäß § 16 UStG, die erst im Zuge der Konkursöffnung vorzunehmen waren.

So verhält es sich auch mit der Umsatzsteuernachforderung für den Monat März 1997. Zunächst wurde fristgerecht eine Voranmeldung mit einer Gutschrift eingereicht und erst im August 1997 kam es zur Vorschreibung einer Nachforderung auf Grund einer Vorsteuerberichtigung.

Die offene Umsatzsteuer für 1996 resultiert aus einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahresveranlagung vom 3. Oktober 1998, wobei wegen Nichtabgabe einer Jahreserklärung ein 5 % iger Sicherheitszuschlag verhängt wurde. Auch diese Fallkonstellation kann nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde nicht als schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. gewertet werden.

Somit verbleibt die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Februar 1997. Die entsprechende Meldung mit einer Zahllast von S 251.798,00 wurde am 16. Mai 1997 verbucht. Eine Zahlung erfolgte nicht, wobei jedoch am 28. April 1997, nach Fälligkeit dieser Vorauszahlung, noch saldowirksam eine Zahlung in der Höhe von S 9.211,00 geleistet wurde, daraus ergibt sich, dass die Gesellschaft bei Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung noch nicht gänzlich illiquid war.

Aus dem Titel Umsatzsteuer 2/97 ist derzeit noch ein Betrag in der Höhe von € 8.014,66 offen und wäre daher im Sinne der bisherigen Ausführungen generell haftungsrelevant.

Zu der Hauptanfechtungslinie der Berufung, der Abgabenbehörde stehe in Folge des Zwangsausgleichsverfahrens der Bw. kein Recht mehr zu, nunmehr mittels Bescheid eine Haftung geltend zu machen, ist betreffend den verbleibenden Haftungstatsbestand der Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1997 auszuführen.

Das Konkursverfahren der D.GesmbH wurde am 24. Juli 2001 abgeschlossen, somit mehr als ein Jahr nach Beendigung des Zwangsausgleichsverfahrens über die Bw.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung; sie setzt die Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner voraus. Es entspricht demnach dem Gesetz, dass die Behörde die Haftung erst dann geltend macht, wenn sie Kenntnis über das Ausmaß der Uneinbringlichkeit hat und dies ist im konkreten Fall erst mit Abschluss des Konkursverfahrens am 24. Juli 2001 gegeben gewesen.

Die Geltendmachung einer Haftung ist jedoch in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu einer Ermessensübung in einer vergleichbaren Fallkonstellation in der Entscheidung vom 5.7.2004, 2002/14/0123 ausgeführt, dass eine Begründung der Ermessensentscheidung betreffend das Ausmaß, in welchem die Haftung geltend gemacht wird, vorzunehmen ist.

Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich bzw. ein Zahlungsplan zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkurseröffnung verwirklicht, so entspricht es der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote orientiert, sofern nicht im Rahmen der Ermessensübung ergänzend auf andere Umstände Bedacht zu nehmen ist.

Auf dieser Entscheidung aufbauend wird daher nunmehr im Rahmen der Ermessensübung von der nicht entrichteten Umsatzsteuer für Februar 1997 lediglich - der Quote des Zwangsausgleiches folgend - ein Anteil von 20 %, das ist ein Betrag in Höhe von € 1.602,93, als Haftungsschuld bestimmt.

Die Berufung war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. April 2005