



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 30. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes XXXX vom 26. August 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 26. August 2010 wurde die Berufungswerberin (Bw.) als ehemalige Geschäftsführerin der „XY“ Handels GmbH für deren Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 928.048,81 zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	1-8/2003	211.741,72
Umsatzsteuer	9-10/2003	67.969,96
Umsatzsteuer	11/2003	24.935,75
Umsatzsteuer	1-9/2004	623.401,38

Zur Begründung führte das Finanzamt nach Zitierung der [§§ 9](#) und [80 BAO](#) sowie der für die Haftung maßgeblichen Rechtsprechung im Wesentlichen aus, dass keine Anhaltspunkte für das gänzliche Fehlen von liquiden Mitteln vorlägen, zumal gemäß Jahresumsatzsteuerbescheid 2003 im gesamten Veranlagungszeitraum Umsätze in Höhe von € 1.370.631,24 und gemäß Jahresumsatzsteuerbescheid 2004 im gesamten Veranlagungszeitraum Umsätze in Höhe von € 127.947,13 erzielt wurden.

Der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung im Sinne des Vorhaltes vom 11. Jänner 2010 sei nicht erbracht worden, weshalb angenommen werden müsse, dass ein schulhaftes Verhalten vorliege.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass für dieses Verfahren der Grundsatz „ne bis in idem“ gelte. Aufgrund der rechtskräftigen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. November 2009 sei das Finanzamt nicht berechtigt, das Verfahren wieder aufzunehmen. Das Finanzamt versuche ganz offensichtlich der Bw. mit gegenüber der GmbH erlassenen nicht rechtskräftigen und der Bw. nicht bekannten Bescheiden eine Haftung rechtswidrigerweise anzulasten.

Als Begründung werde im Bescheid angeführt, dass nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen habe, sondern der zur Haftung heranzuziehende Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel.

Hiezu sei festzuhalten, dass die Bw. in der Zeit ihrer Geschäftsführung die Umsatzsteuererklärungen fristgerecht abgegeben habe und die jeweils ausgewiesenen Beträge auch zur Einzahlung gebracht habe.

Im Zuge von zwei Prüfungen, deren letztere ohne Schlussbesprechung geblieben sei und auf Grund einer Weisung des Finanzamtes W in der Firma keine Schlussbesprechung stattgefunden habe und somit kein rechtliches Gehör eingeräumt worden sei, habe man nunmehr die ausgewiesenen Summen für die Jahre 2003 und 2004 festgesetzt.

Die Bescheide seien nicht ordnungsgemäß zugestellt worden, da die zum Zeitpunkt der Prüfung bestellte Geschäftsführerin ortsabwesend gewesen sei. Man habe auch keinen Zustellkurator im Sinne der BAO bestellt und gehe – obwohl man über die Mängel Bescheid wisse – davon aus, dass die seinerzeitigen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 rechtskräftig wären. Weiters sei Tatsache, dass auf Grund einer nicht festgesetzten Schlussbesprechung die Firma keine Möglichkeit gehabt habe, Erwägungen des Prüfers zu widerlegen bzw. solche im Rahmen eines Schlussbesprechungsprotokolls festzuhalten. Tatsächlich werde im Hintergrund unausgesprochen davon ausgegangen, dass die in den von

der Bw. gemeldeten Umsatzsteuervoranmeldungen aufscheinenden Vorsteuerbeträge für insbesondere Reifendichtmittel der Firma O. nicht zustünden und dass die Firma O. eine Scheinfirma gewesen sei.

Dies sei durch das im Strafverfahren gegen E. und D. vorliegende Sachverständigengutachten des allgemein beeidet und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen S. vom 30. Mai 2007 widerlegt und dies sei auch so vom Landesgericht für Strafsachen Wien im Verfahren xxxx festgestellt worden.

In diesem Gutachten heiße es auf Seite 53:

„Zu den Feststellungen der Außenprüfung, dass die O. GmbH eine Scheinfirma darstelle, ist aus unserer Sicht zu sagen, dass die O. GmbH sowohl über Sitz, Repräsentanten als auch Geschäftsausstattung verfügte und im wirtschaftlichen Verkehr aufgetreten ist.“

Die Behauptung des Vorliegens von Scheingeschäften und damit einhergehend die Feststellung, dass die von der O. GmbH getätigten Umsätze auf Scheinrechnungen beruhen, ist unserer Ansicht nach genauestens zu überprüfen, da die Feststellungen der Außenprüfung aus der mangelnden Vorlage von Distributionsunterlagen durch die O. GmbH abgeleitet wurden.“

Es sei daher – ausgehend von den nicht rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheiden an die O. GmbH – rechtlich zu folgern, dass für die Erlassung eines Haftungsbescheides rechtlich (noch) nicht die Voraussetzungen gegeben seien, weshalb bereits aus diesem Grund der Haftungsbescheid aufzuheben sein werde.

Weiters sei auch davon auszugehen, dass die Bw. zur Zeit ihrer Geschäftsführung genug Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger gehabt habe und diese, darunter auch das Finanzamt, auch vollständig befriedigt habe. Das vom angefochtenen Bescheid gestellte und an die Bw. überwälzte Problem habe es nicht gegeben und damit ziehe der Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht.

Wenn die Bw. mit bestem Wissen die regelmäßig anfallenden Verbindlichkeiten der GmbH vollständig erfülle, und ihr aus ihrer Geschäftsführertätigkeit auch keine anderen Forderungen bekannt seien, seien auch keine Überlegungen dahingehend anzustellen, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe.

Die Bw. verweise noch darauf, dass dem Finanzamt, wäre es mit der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates nicht einverstanden gewesen, die Möglichkeit zur Erhebung einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde zugestanden wäre.

Weiters verweise die Bw. darauf, dass laut Berufungsentscheidung vom 5. November 2009 konkrete Anhaltspunkte für die Mittellosigkeit der GmbH zum 15. Februar 2005 vorgelegen seien, weshalb der Beweis nicht erbracht werden müsse, dass die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht ausgereicht hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bereits mit Bescheid vom 15. Oktober 2007 hat das Finanzamt die Bw. für Abgabenschuldigkeiten der GmbH, nämlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 zur Haftung gemäß [§§ 9](#) und [80 BAO](#) herangezogen.

Über die diesbezügliche Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 5. November 2009, GZ. RV/2061-W/09, dahingehend entschieden, dass der Berufung stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben wird. In der Begründung wurde dargetan, dass eine Umsatzsteuer 2003 am Abgabenkonto nicht aushaftet und die Umsatzsteuer 2004 nur in Höhe von € 1.815,06.

Mit dem vorliegenden Bescheid wurde die Bw. für die Umsatzsteuer 1-8/2003, 9-10/2003, 11/2003 und 1-9/2004 zur Haftung herangezogen.

Es ist im Hinblick auf das Berufungsvorbringen zunächst zu prüfen, ob das mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. November 2009, GZ. RV/2061-W/09, rechtskräftig abgeschlossene Haftungsverfahren der Erlassung eines weiteren Haftungsbescheides entgegensteht.

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides.

Dadurch wird die wiederholte Aufrollung einer bereits entschiedenen Sache (ohne nachträgliche Änderungen der Sach- oder Rechtslage) verhindert. Die objektive (sachliche) Grenze dieser Wirkung der Rechtskraft wird durch die "entschiedene Sache", also durch die Identität der Verwaltungssache, über die bereits mit einem formell rechtskräftigen Bescheid abgesprochen wurde, mit der im neuen Bescheid intendierten bestimmt. Dabei kommt es allein auf den normativen Inhalt des bescheidmäßigen Abspruches des rechtskräftig gewordenen Vorbescheides an (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2008, [2005/11/0102](#)).

Einem Haftungsbescheid kommt rechtliche Bedeutung nur für jene Abgaben und Zeiträume zu, die nach seinem Spruch erfasst sind.

Die Forderung aus einer Jahresveranlagung wie etwa bei der Umsatzsteuer ist von den selbst gemeldeten bzw. festgesetzten monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen zu unterscheiden. Diese stellen daher unterschiedliche Abgaben dar.

Der Unabhängige Finanzsenat mit der bereits genannten Berufungsentscheidung erkennbar zum Ausdruck gebracht, dass am Abgabenkonto eine Umsatzsteuer für 2003 nicht bzw. für 2004 nur in Höhe von € 1.815,06 aushaftet. Der neuerliche Haftungsbescheid enthält keine Forderungen aus Jahresveranlagungen. Eine Abgabenidentität liegt daher nicht vor, somit auch keine entschiedene Sache.

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 eingebracht werden können.

Unbestritten ist, dass die Bw. im Zeitraum 20. Dezember 2002 bis 18. Jänner 2006 handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH war und daher zur Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) herangezogen werden kann.

Voraussetzung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin. Diese steht auf Grund der Löschung der GmbH im Firmenbuch gemäß [§ 40 FBG](#) per 1. Mai 2009 fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.11.1998, [97/15/0115](#)) 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. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

In ihrer Berufung moniert die Bw., dass die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide nicht rechtswirksam an die GmbH zugestellt worden seien.

Es erübrigt sich jedoch ein Eingehen auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen, weil die rechtswirksame Zustellung der betreffenden Abgabenbescheide gegenüber dem Abgabenschuldner keine Voraussetzung dafür darstellt, dass hinsichtlich der von diesen Bescheiden umfassten Abgaben ein Haftungsbescheid gemäß [§ 224 BAO](#) erlassen wird. Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld ([§ 4 BAO](#)) voraus, nicht

jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Abgabenrechtliche Haftungen haben daher insoweit keinen akzessorischen, nämlich bescheidakzessorischen Charakter (vgl das Erkenntnis des VwGH vom 25.6.1992, [91/16/0045](#), vom 27.6.1991, 90/16/0097, und vom 26.1.1982, 81/14/0090, 0118). Die Umsatzsteuerschuld entsteht gemäß § 19 Abs. 2 UStG mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind, somit unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung (VwGH 21.3.1995, [94/14/0156](#)).

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß [§ 248 BAO](#) unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (also gegen den Haftungsbescheid) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 leg. cit. sinngemäß.

Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung wird gemäß [§ 245 Abs. 2 BAO](#) der Lauf der Berufungsfrist gehemmt. Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt gemäß § 245 Abs. 4 leg. cit. mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird.

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich, dass Kopien der dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenbescheide dem hier gegenständlichen Haftungsbescheid angeschlossen wurden. Die Bw. wurde daher über den Abgabenanspruch in einer Weise informiert, die ihr die Einbringung einer Berufung gegen die nicht an sie gerichteten und ihr zuerst nicht persönlich zur Kenntnis gebrachten Bescheide ermöglicht.

Wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß [§ 248 BAO](#) gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch beruft, hat die Berufungsbehörde zunächst nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß [§ 248 BAO](#) durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen. Die Frage ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die Erkenntnisse vom 23.4.2008, 2004/13/0142, und vom 27.2.2008, 2005/13/0094).

Die Frage der Zustellung der an die Primärschuldnerin gerichteten Abgabenbescheide an den Beschwerdeführer ist gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.1.2010,

2009/16/0309, im Verfahren über die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Abgabenbescheid und nicht im Haftungsverfahren zu beantworten.

Mit ihrem Vorbringen, dass ein Sachverständigengutachten eines Sachverständigen die Annahme, dass die Firma O. eine Scheinfirma gewesen sei, widerlege, ist die Bw. auf das nach ihrer Berufung gegen die an die Primärschuldnerin gerichteten Abgabenbescheide durchzuführende Verfahren zu verweisen.

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen resultieren aus Umsatzsteuervoranmeldungsprüfungen.

Den entsprechenden Berichten vom 26. Jänner 2004 und 8. Mai 2006 ist zu entnehmen, dass im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der Firma O. GmbH das Vorliegen einer Scheinfirma festgestellt wurde, welche „vorsätzlich als reine Briefkastenfirma gegründet wurde, um Geschäftsabläufe vorzutäuschen. Als tatsächlicher Machthaber fungierte ebenso wie bei der XY Handels GmbH E. . Die von der O. GmbH als „Lieferant“ in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für „Scheinlieferungen“ war daher nicht abzugsfähig und die geltend gemachte Vorsteuer daher nicht anzuerkennen.

Ebenso wurde ermittelt, dass es sich bei den Firmen A- GmbH und B- GmbH um Scheinfirmen handelt, weshalb auch die Vorsteuern der diesbezüglichen Rechnungen nicht anerkannt wurden. (Bericht vom 26. Jänner 2004).

Im Bericht vom 8. Mai 2006 wird weiters ausgeführt:

„Aufgrund der obigen Ausführungen besteht der dringende Verdacht, dass die Firma XY Handels GmbH lediglich als Glied in der Unternehmenskette, insbesondere als „Kunde“ der O. GesmbH und „Lieferant“ an die S- GmbH diente, um tatsächliche Geschäftsvorgänge zu verschleiern. Durch die abgabenbehördlichen Prüfungen bei diesen „Unternehmen“ hat sich dieser Verdacht erhärtet bzw. bestätigt. Insbesondere die Person des E. tritt in diesem Modell des Vorsteuerbetrugskarussells als tatsächlicher Machthaber der O. GmbH und der XY GmbH in Erscheinung.“

Die entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen wurden im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Bw. eingereicht und am Abgabenkonto verbucht, somit die Vorsteuern lukriert. In der nicht gerechtfertigten Geltendmachung der Vorsteuern ist die schuldhafte Pflichtverletzung gelegen.

Aus dem Vorbringen, dass die GmbH per 15. Februar 2005 mittellos gewesen sei, kann daher nichts gewonnen werden, zumal sich die Vorsteuern auf den Zeitraum Jänner 2003 bis September 2004 beziehen und somit kein zeitlicher Zusammenhang besteht.

Im Hinblick auf diese Feststellungen kann von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden, zumal die Bw. deren Nichtvorliegen weder nachgewiesen noch glaubhaft dargetan hat.

Im Übrigen hat die Bw. trotz Aufforderung durch das Finanzamt keinen Liquiditätsstatus vorgelegt. Allerdings hat die Bw. in ihrer Berufung selbst dargetan, dass davon auszugehen sei, dass sie zur Zeit ihrer Geschäftsführung genug Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger hatte.

Der Einwand, dass keine Schlussbesprechung seitens des Finanzamtes im Rahmen der Prüfung stattgefunden habe, bezieht sich zwar auf die Abgabenfestsetzung und geht daher schon aus diesem Grunde ins Leere, dem kann jedoch aus der Aktenlage entgegengehalten werden, dass die GmbH seit 19. Jänner 2006 durch Z. vertreten wurde. Die Schlussbesprechung erfolgte am 26. April 2006 in Abwesenheit der neuen Geschäftsführerin, da diese die schriftliche Vorladung nicht behoben hat und auch an der Betriebsadresse niemand angetroffen wurde.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die 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.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von € 928.048,81 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2011