



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr, vom 24. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes F. vom 4. April 2007 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (im Folgenden kurz als Bw bezeichnet) war vom 18. Mai bis 30. November 2004 Geschäftsführer der V-GmbH., wobei ihm bereits ab dem 6. Oktober 2004 die Verfügungsmacht über die Bankkonten entzogen war. Am 8. März 2007 wurde über das Vermögen der Gesellschaft beim Landesgericht Innsbruck zu Zahl xx der Konkurs eröffnet. Das Insolvenzverfahren ist noch anhängig.

Mit Bescheid vom 4. April 2007 zog das Finanzamt F. den Bw als Geschäftsführer gemäß § 9 iVm §§ 80 ff zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der V-GmbH im Gesamtbetrag von € 42.159,67 heran.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Abgaben als uneinbringlich anzusehen seien. Das ergebe sich zweifelsfrei daraus, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin am 8. März 2007 der Konkurs eröffnet worden sei. Da Nettolöhne ausbezahlt, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht entrichtet worden sei, liege bereits deshalb eine schuldhafte Ver-

letzung der dem Geschäftsführer auferlegten Pflichten vor, welche die Rechtsfolge der Haftung nach sich ziehen würde. Es werde von einer Uneinbringlichkeit von 80% ausgegangen, da bei einem Konkurs kaum eine höhere Quote als die Zwangsausgleichsquote von 20 % zu erwarten sei.

In der dagegen frist- und formgerecht erhobenen Berufung vom 24. April 2007 brachte der Bw vor, dass er bis zum letzten Tag der Eigenverantwortlichkeit seinen steuerlichen Verpflichtungen gewissenhaft nachgekommen sei. Die monatlichen Umsatzsteuerbeträge sowie die Lohnabgaben seien immer pünktlich bezahlt worden.

Gemäß einem Erlass des BMF sei als maßgeblicher Zeitpunkt bei Selbstbemessungsabgaben der Zeitpunkt heranzuziehen, zu dem die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Bei zu veranlagenden Abgaben sei grundsätzlich der sich aus dem Abgabenbescheid ergebende Zeitpunkt maßgebend. Der Umsatz- und der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 könnten erst im Jahr 2005 ausgefertigt worden sein, seine Haftung sei diesbezüglich daher ausgeschlossen.

Die Lohn- und Gehaltsansprüche für den Monat Oktober 2004 seien in der Zeit seiner aktiven Geschäftsführertätigkeit noch gar nicht fällig gewesen. Zudem seien diese ohnehin nicht mehr zur Auszahlung gelangt, da das Unternehmen amtswegig geschlossen worden sei. Es könne daher auch hinsichtlich der Lohnabgaben 10/2004 keine Haftung bestehen.

Somit verbleibe im Wesentlichen die Umsatzsteuer für Juli 2004. Da nach seinem Erinnerungsstand keine derart hohen umsatzsteuerpflichtigen Umsätze erzielt worden seien, ersuche er um Offenlegung der Ermittlung dieser Besteuerungsgrundlagen. Sofern diese Umsatzsteuer in Folge einer finanzbehördlichen Prüfung festgestellt worden sei, bitte er um Aushändigung des Prüfungsberichtes, um die Berufung entsprechend ergänzen zu können.

Eine Haftung für die Steuerschulden einer Gesellschaft sei nur bei einem schuldhaften Verhalten des Vertreters gegeben. Um ihm die Möglichkeit seiner Verteidigung zu geben, ersuche er um Mitteilung sämtlicher Bescheiddaten der zur Haftung herangezogenen Abgaben.

Mit Schreiben vom 11. Juni 2007 teilte das Finanzamt dem Bw mit, dass die Haftung auf die Umsatzsteuer 07/2004 in Höhe von € 32.418,07 und auf den dazugehörigen Säumniszuschlag in Höhe von € 598,40 einzuschränken sein werde. Gleichzeitig wurde dem Bw mit der Aufforderung innerhalb einer dreiwöchigen Frist den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, der Prüfungsbericht und den Umsatzsteuerbescheid 07/2004 übermittelt.

Nach einer Fristverlängerung übermittelte der Bw mit Schreiben vom 31. Juli 2007 eine Stellungnahme, worin er ausführte, dass er von der Betriebsprüfung erst nach Zustellung des

Haftungsbescheides erfahren habe. Im Betriebsprüfungsbericht werde davon ausgegangen, dass keine Leistungen für die P-Ltd, sowie für die T. erbracht worden seien. Eine der Haupttätigkeiten in der Zeit seiner aktiven Geschäftsführertätigkeit sei es gewesen, die Anlegergelder entsprechend den Vorgaben des Gesellschafters S. listenmäßig der Primärschuldnerin und den verbundenen Partnerunternehmen zuzuordnen. Auf den tatsächlichen Geldfluss habe er keinen Einfluss gehabt. Es hätten keine Bedenken bestanden, dass es sich bei den beiden genannten Firmen nicht um tatsächliche Unternehmungen handeln würde.

Im Prüfungsbericht sei weiters angeführt, dass die Umsätze von März bis August 2004 herangezogen worden seien. Die Festsetzung erfolgte jedoch für den Monat Juli 2004. Die Umsatzsteuer August 2004 wäre jedoch erst am 15. Oktober 2004 fällig gewesen. Wie dem Amt bekannt sei, sei er bereits am 14. Oktober 2004 in Untersuchungshaft gewesen und habe ab 6. Oktober 2004 nicht mehr über die Bankkonten verfügen können. Somit sei jedenfalls der Differenzbetrag aus der Umsatzsteuer für August 2004 aus der Haftung herauszunehmen.

Dass die Abgaben nicht entrichtet wurden, sei nicht in fehlenden Geldmitteln begründet. Bis zum 6. Oktober 2004 habe die V-GmbH über ausreichendes Kapital verfügt um alle fälligen Zahlungen zu erfüllen. Unterlagen könne er natürlich keine vorlegen. Diese befänden sich noch immer im Gewahrsam der Staatsanwaltschaft.

Die Verschuldensfrage sei daher nicht an der Nichtentrichtung der Abgaben zu messen, sondern daran, ob er die sich aus der Betriebsprüfung ergebende Nachzahlung bereits in den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen erkennen hätte müssen. Hierzu sei hinsichtlich der aberkannten Vorsteuern darauf zu verweisen, dass offensichtlich der Strafreferent des Finanzamtes bei der Vorsteuerberichtigung den Vermerk „§ 25 FinStrG“ angebracht habe, also als geringfügiges Versehen gewertet habe. Er ersuche daher diese Wertung analog auf seine Sorgfaltspflicht als Geschäftsführer anzuwenden.

Hinsichtlich des Umstandes, dass die Provisionserlöse, welche von ausländischen Unternehmen an die V-GmbH ausbezahlt wurden, nunmehr einem unbekannten inländischen Auftraggeber zugeordnet werden und dadurch ein Ausschluss der Vorsteuerabzugsfähigkeit erfolge, könne er den Vorwurf der Fahrlässigkeit nicht auf sich sitzen lassen. Bis heute sei gegen keinen der Gesellschafter Anklage erhoben worden. Die Staatsanwaltschaft habe also in fast drei Jahren noch nicht genügend Beweise oder Indizien für den vorgeworfenen Betrug sammeln können, um ein Verfahren zu eröffnen. Dabei stünden der Republik Österreich sicherlich ungleich größere Möglichkeiten als ihm zur Verfügung.

Er sei knapp fünf Monate für die Primärschuldnerin tätig gewesen und habe dabei keinerlei Unregelmäßigkeiten entdecken können. Er sei stolz gewesen, Geschäftsführer einer kleinen GmbH im Rahmen eines internationalen Geflechtes sein zu können. Er habe in keiner Weise die Geschäftstätigkeiten der anderen Firmen überprüfen können. Alle Anweisungen habe er von Herrn S. erhalten, der sich als Vertreter der P-Ltd und der T. ausgegeben habe.

Die zugesicherten Auszahlungen aus den Veranlagungen seien regelmäßig erfolgt. Diesen Geschäftsbereich hatte zwar die VM-GmbH erledigt, deren Mitarbeiter seien jedoch in Nähe beschäftigt gewesen, wodurch er laufend Informationen über gute und reibungslose Geschäftsabwicklung erhalten habe.

Hinsichtlich der bestehenden Umsatzsteuerpflichten sei darauf zu verweisen, dass er sich fachmännisch beraten habe lassen. Herr P. von der Steuerkanzlei E. habe ihm in einem persönlichen Gespräch die Umsatzsteuerfreiheit bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug für diese Provisionseinnahmen bestätigt. Die Feststellung der Betriebsprüfung, es handle sich um Briefkastenfirmen, sei für ihn nicht voraussehbar gewesen.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2007 teilweise stattgegeben und die Haftung auf die Umsatzsteuer 07/2004 in Höhe von € 32.418,07 und auf den dazugehörigen Säumniszuschlag in Höhe von € 648,36 eingeschränkt.

In seiner Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Geschäftsführer, der sich bei der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen habe. Ein für die Haftung relevantes Verhalten liege auch vor, wenn sich ein Geschäftsführer bei der Übernahme seiner Funktion mit der Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nehme. Bezugnehmend auf das Vorbringen betreffend des Vermerkes „§ 25 FinStrG“ im Prüfungsbericht, führte das Finanzamt aus, dass die Haftungsinanspruchnahme unabhängig vom Grad des Verschuldens aufgrund schuldhafter Pflichtverletzung erfolge. Leichte Fahrlässigkeit reiche aus.

Dagegen richtet sich der mit Eingabe vom 25. Oktober 2007 erhobene Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) mit im Wesentlichen gleichbleibenden Vorbringen. Ergänzend führte der Bw aus, dass das Finanzamt seine Stellungnahme falsch interpretiert habe. Niemals habe er behauptet, dass er einer Beschränkung hinsichtlich der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unterlägen gewesen sei. Der Satz *"Auf den tatsächlichen Geldfluss hatte ich keinen Einfluss"* habe sich vielmehr auf die Zahlungen an die P-Ltd und die T. bezogen.

Dazu 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 Abgabepflichten für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben beim Primärschuldner im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner ist gegeben, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. *Ritz*, BAO³, § 9 Tz 5f und die dort angeführte Judikatur).

Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese ist erst dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Nur wenn feststeht, dass die Abgabeforderungen im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können, kann die Uneinbringlichkeit bereits vor der vollständigen Abwicklung des Konkurses angenommen werden. In einem solchen Fall ist kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich, jedoch bedarf es konkreter, im einzelnen nachprüfbarer Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen juristischen Person, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen (vgl. VwGH 19.3.2002, 98/14/0056; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0218).

Der erstinstanzliche Haftungsbescheid ist während des Konkurses der Primärschuldnerin ergangen. Es war noch nicht einmal die Anmeldefrist abgelaufen. Das Insolvenzverfahren ist noch anhängig. Das Finanzamt hat die Uneinbringlichkeit ausschließlich auf die Eröffnung des Konkurses gestützt und eine Quote von höchstens 20 % angenommen, jedoch keine Feststellungen über allfälligen Aktiva der Konkursmasse bzw. darüber getroffen, warum keine höhere Konkursquote zu erwarten ist. Aus den Akten geht hervor, dass rund fünf Millionen Euro (wenn auch für alle im vorliegenden Insolvenzfall involvierten Gesellschaften) sichergestellt werden konnten. Über angemeldete Forderungen wurden keine Feststellungen getroffen.

Im gegenständlichen Fall lässt sich daher die Frage, in welcher Höhe die Abgabenschuldigkeiten voraussichtlich tatsächlich uneinbringlich sind, weder in die eine noch in die andere Rich-

tung beurteilen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2002, 99/14/0233, ausgesprochen hat, muss aber auch eine teilweise Einbringlichkeit der Abgabeforderungen im Haftungsverfahren berücksichtigt werden, und zwar insofern, als der Vertreter nur für jenen Teil der ausständigen Abgabenschulden zur Haftung herangezogen werden darf, welcher im Insolvenzverfahren voraussichtlich nicht einbringlich gemacht werden kann. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen kann eine verlässliche Aussage darüber nicht getroffen werden. Die unbegründete Annahme, dass keine höhere Quote als 20 % zu erwarten ist, genügt dem Erfordernis nachprüfbarer Feststellungen nicht.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Die unterlassenen Ermittlungen über die Befriedigungsaussichten der Abgabeforderungen im Insolvenzverfahren sind wesentlich, weil hiervon das Ausmaß der bei Vorliegen aller übrigen Haftungsvoraussetzungen gegebenen Haftung abhängt (vgl. VwGH 6. 8. 1996, 92/17/0186).

Die Entscheidung, ob eine Berufung kassatorisch erledigt wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. Ritz, BAO³; § 289 Tz 4). Aus der Sicht der Ermessensübung ist im Streitfall vor allem zu berücksichtigen, dass dem Finanzamt einerseits Parteistellung im Haftungsverfahren und andererseits die Position eines Insolvenzgläubigers zukommt, während sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die Beurteilung zu beschränken hat, ob die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme vorliegen. Im Hinblick auf die Stellung des Finanzamtes als Insolvenzgläubiger erscheint es zweckmäßig, wenn die Befriedigungsaussichten der haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen vom Finanzamt festgestellt werden und im fortgesetzten Verfahren auf eine allfällige Quote Bedacht genommen wird. Dadurch wird das zweitinstanzliche Berufungsverfahren – dem Zweck des § 289 Abs. 1 BAO entsprechend – beschleunigt, weil mit der Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht so lange zugewartet werden muss, bis das Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin ein Stadium erreicht hat, in welchem die endgültige Höhe des Abgabenausfalles feststeht. Dies

gilt im Besonderen im vorliegenden Fall, da das Insolvenzverfahren ohnehin bereits länger als vier Jahre andauert.

Weiters werden durch die Aufhebung des Haftungsbescheides ineffiziente Doppelgleisigkeiten vermieden, weil andernfalls beide Instanzen der Abgabenbehörde den weiteren Verlauf des Insolvenzverfahrens im Auge behalten müssten, obwohl nur die Abgabenbehörde erster Instanz am Konkursverfahren beteiligt ist (vgl. UFS 18. 4. 2007, RV/0380-I/04; UFS 18. 6. 2007, RV/0536-L/06; UFS 18. 7. 2007, RV/0447-W/05). Im Übrigen ist es in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz, die für die Geltendmachung der Haftung maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, wozu auch das Ausmaß der Uneinbringlichkeit gehört.

Im fortgesetzten Verfahren wird auch der dem Bw bisher offensichtlich noch nicht zur Kenntnis gebrachte Säumniszuschlagsbescheid zu übermitteln sein. Außerdem wird zu berücksichtigen sein, dass dem Umsatzsteuerbescheid 07/2004 die Zahlen aus dem Zeitraum März bis August 2004 zu Grunde gelegt wurden, bei der Haftungsinanspruchnahme im Falle von unrichtigen Abgabenerklärungen aber auf den Zeitpunkt abzustellen ist, zu dem bei pflichtgemäßen Verhalten des Vertreters die Abgabenschulden zu entrichten gewesen wären.

Innsbruck, am 14. September 2011