

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.12.2005

Geschäftszahl

2005/15/0114

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des F in W, vertreten durch Dr. Gerhard Lebitsch, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Rudolfskai 48, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 13. Mai 2005, GZ. RV/0104- S/04, betreffend Haftung für Abgaben, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Der Beschwerdeführer war handelsrechtlicher Geschäftsführer einer mit Gesellschaftsvertrag vom 22. August 1989 gegründeten, am 15. September 1989 ins Firmenbuch eingetragenen und am 27. Juli 2000 gemäß § 40 FBG von Amts wegen gelöschten GmbH. Die Gewerbeberechtigung der GmbH wurde über ihren Antrag hin am 29. September 1995 gelöscht. Die GmbH wurde zur Umsatzsteuer für das Jahr 1997 (S 55.121,--) und für das Jahr 1998 (S 114.866,--) erklärungsgemäß veranlagt. Diese Umsatzsteuer wurde nicht entrichtet; sie ist bei der GmbH uneinbringlich.

2.1. Mit Schreiben vom 16. Juli 2003 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer den Abgabenrückstand der GmbH mit und forderte ihn auf, innerhalb einer bestimmten Frist die Gründe darzulegen, warum er als Geschäftsführer nicht für die Abfuhr der Abgabenschuldigkeiten gesorgt habe.

Mit Schreiben vom 10. August 2003 teilte der Beschwerdeführer mit, dass die GmbH mit Jahresende 1995 den Betrieb eingestellt habe. Die Liquidation sei dem Firmenbuch, der Gebietskrankenkasse und auch dem Finanzamt gemeldet worden. Die Liquidation habe sich über mehrere Jahre erstreckt. Die GmbH habe bis zu ihrer Beendigung keine Steuerschulden gehabt. Er könne daher auch keine schuldhaftige Pflichtverletzung begangen haben.

In einem weiteren Schreiben vom 10. September 2003 führte der Beschwerdeführer aus, er habe am 21. August 2003 Akteneinsicht genommen und könne zum Vorwurf der ungleichen Behandlung des Finanzamtes als Gläubiger Stellung nehmen. Die Verbindlichkeiten der Jahre 1996 bis 2001 an das Finanzamt inklusive der bereits bezahlten Abgaben hätten S 265.364,-- betragen. Im Verhältnis zur Gesamtschuld der GmbH stelle dies eine Quote von 6,7 % dar. Die GmbH habe in den Jahren 1996 bis zu ihrer Löschung einen Betrag von S 64.580,-- an das Finanzamt bezahlt. Eine Benachteiligung des Finanzamtes als Gläubiger habe daher nicht stattgefunden.

Laut der mit dem Beschwerdeführer am 7. Oktober 2003 vom Finanzamt (Betriebsprüfung) aufgenommenen Niederschrift lebe er in Scheidung. Seine Ehefrau habe sämtliche Unterlagen und Aufzeichnungen der GmbH ihm nicht herausgegeben bzw. habe sie ihm mitgeteilt, dass sie die Unterlagen nicht mehr habe. Die GmbH habe im Jahr 1995 den Betrieb eingestellt, danach sei nur mehr ein Anlagenabverkauf erfolgt. Unterlagen darüber könne er aus dem besagten Grund nicht vorlegen.

2.2. Das Finanzamt nahm mit Haftungsbescheid vom 22. Oktober 2003 den Beschwerdeführer als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. § 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der GmbH - darunter die Umsatzsteuer 1997 und 1998 - im Ausmaß von EUR 14.591,56 in Anspruch. In der Begründung wurde - ergänzend zum eingangs dargestellten unstrittigen Sachverhalt - ausgeführt, den Steuererklärungen und

deren Beilagen könne entnommen werden, dass die GmbH auch in den Jahren 1997 und 1998 noch tätig gewesen sei. Die Gewinn- und Verlustrechnung 1997 weise Umsätze in Höhe von S 293.693,- aus, davon S 275.605,- an Handelswarenerlösen, den Rest als sonstige betriebliche Erlöse. Für das Jahr 1998 sei ein Umsatz von S 640.076,24, davon S 395.360,- an Handelswarenerlösen, ausgewiesen. Für beide Jahre sei auch ein Handelswareneinsatz ersichtlich.

In den Jahren 1997 und 1998 seien Umsatzsteuervoranmeldungen nicht eingereicht und Umsatzsteuervorauszahlungen nicht geleistet worden. Die Umsatzsteuer für diese Jahre sei auf Grund der Abgabe einer Jahresumsatzsteuererklärung festgestellt worden.

Wäre der Beschwerdeführer seiner Verpflichtung zur zeitgerechten Bekanntgabe der Umsatzsteuerzahllasten durch Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen nachgekommen, wäre das Finanzamt in der Lage gewesen, die Einbringung derselben durch Vollstreckungsmaßnahmen bereits in den Jahren 1997 und 1998 durchaus erfolversprechend zu betreiben. In den Bilanzen dieser Jahre schienen als Aktiva neben Anlagevermögen insbesondere erhebliche Forderungen der Gesellschaft (1997: S 644.000,-; 1998: S 1.120.000,-) ebenso auf wie nicht eingeforderte Einlagen auf das Stammkapital in Höhe von S 250.000,-. Der Beschwerdeführer habe die Erlöse aus den in den Jahren 1997 und 1998 getätigten Umsätzen vereinnahmt; er sei seiner Verpflichtung zur Bezahlung der vereinnahmten Umsatzsteuer nicht nachgekommen. In seinen Vorhaltsbeantwortungen werde nicht konkret dargelegt, warum keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliege. Es sei anzumerken, dass in den in Rede stehenden Jahren keinerlei Zahlungen auf die Abgabenverbindlichkeiten geleistet worden seien. Laut den Gewinn- und Verlustrechnungen seien offenbar noch betriebliche Leistungen (Miet-, Pacht-, Beratungsaufwand, etc.) angefallen; wieweit diese bezahlt worden seien, sei nach der Aktenlage nicht feststellbar. Am Abgabekonto sei einzig eine Überrechnung eines Betrages von S 30.605,- per 13. März 2000 als Zahlungseingang (Übertragung) feststellbar.

3.1. Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Er führte aus, die GmbH habe am 29. September 1995 die Gewerbeberechtigung zurückgelegt und gleichzeitig um Löschung im Firmenbuch angesucht. Das Gericht habe die Löschung jedoch nicht vorgenommen, weil noch offene Jahresveranlagungen durchzuführen gewesen seien. Aus diesem Grunde habe sich die Löschung im Firmenbuch verzögert. Dem Finanzamt sei die Einstellung des Betriebes der GmbH bekannt gewesen. Er, aber auch seine Ehefrau, hätten sich Anfang 1996 telefonisch beim Finanzamt erkundigt, ob eine abschließende Erklärung im Wege der Jahresveranlagung genüge. Dies sei ihnen bestätigt worden. In den Jahren 1997 und 1998 seien nur Abverkäufe getätigt worden. Der in den Jahresabschlüssen 1997 und 1998 ausgewiesene Handelswareneinsatz sei falsch. Seine "noch Gattin" habe die Unterlagen der GmbH im Besitz und das Finanzamt könne, wenn es die Herausgabe beantragen würde, die Richtigkeit seiner Aussage leicht feststellen.

Die in der Bilanz enthaltenen Forderungen seien uneinbringlich gewesen. Die ausstehende Stammeinlage sei vom "Eigentümer der Werkstätte" bereits gepfändet worden.

Wenn das Finanzamt seine Vorhaltsbeantwortung nicht als ausreichend bzw. konkret genug befände, so hätte er zumindest ein Ergänzungsschreiben erwartet. Wenn ihm vorgeworfen werde, er hätte ein Insolvenzverfahren beantragen müssen, so werde damit übersehen, dass es nicht Sache des Finanzamtes sei, ob er ein Insolvenzverfahren beantrage oder nicht. Die Liquidation sei ohne gerichtliches Verfahren durchgeführt worden. Ein Insolvenzantrag hätte bei einer Überschuldung von S 5 Mio. auch keine Aussicht auf Erfolg gehabt. Die quotenmäßige Befriedigung aller unbesicherten Gläubiger sei von ihm durchgeführt worden.

Nach Wiedergabe eines "Auszug aus dem Kommentar zum § 9 BAO" führte der Beschwerdeführer aus, er sei seiner Mitwirkungspflicht hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nachgekommen. Er habe den Warenvorrat verkauft und die entsprechende Umsatzsteuer im Überrechnungswege an das Finanzamt anteilig abgeführt. Der Jahresabschluss 1998 sei am 16. Februar 2000 erfolgt, die Überrechnung sei am 13. März 2000 vorgenommen worden. Die Verpflichtung zur anteiligen Bezahlung der Abgaben habe er damit erfüllt.

Die Abgabenschuldigkeiten seien mit Bescheid vom 12. Juli 2001 gelöscht worden. Der Abgabenanspruch sei damit erloschen. Eine Haftungsinanspruchnahme sei daher nicht mehr möglich.

3.2. Im Verlaufe des Erörterungsgesprächs am 18. April 2005 vor der belangten Behörde erklärte der Beschwerdeführer, er werde bis zum 2. Mai 2005 versuchen, zweckdienliche Unterlagen beizubringen, die die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes belegen würden.

Mit Schriftsatz vom 2. Mai 2005 legte der Beschwerdeführer der belangten Behörde das Schreiben eines Bankinstitutes vor, wonach das Konto der GmbH bereits vor 1998 aufgelöst worden sei. Weiters legte er eine von ihm abgegebene eidesstattliche Erklärung vor, wonach er über keinerlei Buchhaltungsunterlagen mehr verfüge bzw. diese im Zuge des anhängigen Scheidungsverfahrens - verursacht durch seine Ehefrau - in Verstoß geraten seien. Er könne sich nicht erklären, woraus der vom Steuerberater seinerzeit ermittelte Umsatz resultiere. Er bestreite, dass es sich dabei um Umsätze ab dem Jahre 1998 gehandelt habe.

Zur Frage, ob 1997 und 1998 doch tatsächlich Umsätze erzielt worden seien, müsse er mit seinem damaligen Steuerberater Kontakt aufnehmen. Er beantrage dafür die Einräumung einer Frist von vier Wochen.

4. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit Folge, als der Haftungsbetrag auf die Umsatzsteuerzahllasten 1997 und 1998 eingeschränkt wurde. In der Begründung führte die belangte Behörde nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens aus, sie habe zur Frage, ob in den Jahren 1997 und 1998 Umsätze erzielt worden seien, den Steuerberater der GmbH telefonisch befragt. Dieser habe angegeben, laut den noch vorgefundenen Aufzeichnungen setzten sich die erklärten Umsätze 1997 aus einem Autoverkauf und dem Verkauf diverser Ersatzteile zusammen; der erklärte Umsatz 1998 resultiere aus einem Autoverkauf. Die Abrechnung sei über das Verrechnungskonto des Käufers erfolgt.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, bei den Streitgegenständlichen Abgabenschulden handle es sich um die antragsgemäß veranlagte Umsatzsteuer 1997 und 1998, die aus Lieferungen und sonstigen Leistungen der GmbH resultiere und so auf finanzielle Mittel schließen lasse. Es sei nun am Beschwerdeführer gelegen gewesen, Gründe für die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer darzulegen, andernfalls die Abgabenbehörde davon ausgehen könne, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit dieser nicht entrichteten Abgaben gewesen sei. Die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer ausreichend Zeit (ab Februar 2005) zur Erbringung dieses ihm obliegenden Nachweises eingeräumt, nämlich die ihm aus den erklärten Erlösen zur Verfügung stehenden Mittel anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet zu haben, ohne dabei die Abgabenschulden im Verhältnis schlechter zu stellen. Der Beschwerdeführer sei dieser Aufforderung nicht nachgekommen. Die vom Beschwerdeführer sukzessiv vorgebrachten Nachweise würden lediglich die prekäre finanzielle Lage der GmbH dartun. Eine anteilige Mittelverwendung sei dem Vorbringen nicht zu entnehmen gewesen. Die uneinbringliche Abgabe könne ihm daher aus diesem Grunde zur Gänze vorgeschrieben werden. Die von der belangten Behörde aus Zeitersparnis vorgenommene Ermittlung beim Steuerberater der GmbH zeige, dass Umsätze erzielt worden seien, liquide Mittel sohin zur Verfügung gestanden seien. Deren Abrechnung sei aber über das Verrechnungskonto eines Gläubigers erfolgt. Eine Umbuchung/Überrechnung, wie dies im März 2000 vorgenommen worden sei, sei nicht erfolgt.

5. Der Verwaltungsgerichtshof hat 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 eingebracht werden können.

Der Beschwerdeführer kommt auch in der Beschwerde darauf zurück, dass die in Rede stehenden Abgaben mit Bescheid vom 22. Juli 2001 gelöscht worden seien und somit der Abgabensanspruch erloschen sei. Ein Haftungsbescheid hätte daher nicht mehr erlassen werden dürfen.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass die Löschung gemäß § 235 BAO der Kontenbereinigung dient und im innerbehördlichen Auftrag besteht, auf ohnedies aussichtslos erscheinende Einbringungsmaßnahmen zu verzichten. Der davon betroffene Abgabensanspruch erlischt nur dann, wenn die Löschung auf Grund eines Bescheides erfolgt und dieser Bescheid nach außen wirksam in Erscheinung tritt, also dem Abgabenschuldner gemäß § 97 BAO bekannt gegeben wird (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 235, Seite 2414).

Laut Ausweis der Verwaltungsakten wurde vom Finanzamt der Vordruck "Löschungsbescheid" ausgefüllt und mit 22. Juli 2001 datiert. Eine Zustellverfügung ist nicht gesetzt worden. Dazu kommt, dass zum Zeitpunkt 22. Juli 2001 die Primärschuldnerin im Firmenbuch bereits gelöscht worden war (am 27. Juli 2000) und die Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers noch nicht erfolgte. Dass eine Zustellung des ausgefüllten Vordruckes "Löschungsbescheid" dennoch erfolgt wäre, und an wen, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ist daher davon auszugehen, dass ein Löschungsbescheid nicht wirksam erlassen wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. etwa das Erkenntnis vom 13. April 2005, 2001/13/0190, m.w.N.).

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, es stünden ihm keinerlei Buchhaltungsunterlagen der GmbH mehr zur Verfügung bzw. diese seien im Zuge des anhängigen Scheidungsverfahrens in Verstoß geraten, kann am Bestand der den Beschwerdeführer treffenden Pflichten nichts ändern. Ob seine Ehefrau im Zuge des Scheidungsverfahrens die Buchhaltungsunterlagen beseitigte, ist auch nicht von Bedeutung, weil es in jedem Fall Sache des Beschwerdeführers gewesen wäre, als Geschäftsführer sich den Besitz der Geschäftsführungsunterlagen gegen wen immer zu sichern.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22. September 1999, 96/15/0049, klargestellt hat, haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis aber nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 13. April 2005, 2004/13/0160).

Der Beschwerdeführer rügt, dass die belangte Behörde ihm das Ermittlungsergebnis beim Steuerberater der GmbH nicht zur Stellungnahme vorgehalten habe. Er hätte aufklären können, dass die vom Steuerberater angegebenen Verkäufe in der Buchhaltung enthalten gewesen seien und bei der Entrichtung der Umsatzsteuer im Überrechnungswege am 13. März 2000 berücksichtigt worden seien. Die entsprechende Umsatzsteuer sei im Überrechnungswege an das Finanzamt anteilig abgeführt worden. Er habe daher seine Verpflichtung zur anteiligen Bezahlung der Abgaben erfüllt.

Zunächst ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass er die Relevanz des von ihm behaupteten Verfahrensmangels nicht aufzuzeigen vermag. Mit dem Vorbringen, die für die Verkäufe in den Jahren 1997 und 1998 angefallene Umsatzsteuer sei im Überrechnungswege am 13. März 2000 abgeführt worden, ist die Erfüllung der Pflicht zur anteiligen Bezahlung der Abgaben nämlich weder behauptet noch nachgewiesen worden. Mit diesem Hinweis im Zusammenhang mit seinem Vorbringen im Schreiben vom 10. September 2003 an das Finanzamt ist er der dargestellten qualifizierten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen. Dieses Vorbringen war auch nicht geeignet, eine Ermittlungspflicht der Behörde auszulösen. Dazu war das Vorbringen (die Verbindlichkeiten 1996 bis 2001 an das Finanzamt betragen S 265.364,--, das sind im Verhältnis zur Gesamtschuld der GmbH 6,7 %, die GmbH hat in diesen Jahren an das Finanzamt S 64.580,-- bezahlt) zu wenig konkret. Das Vorbringen enthält weder eine Behauptung noch den Nachweis der in den Fälligkeitszeitpunkten der in Rede stehenden Abgaben der GmbH zur Verfügung gestandenen Mittel, ihrer offenen Verbindlichkeiten und der von ihr geleisteten Zahlungen. Mangels derartiger Angaben ist der Beschwerdeführer seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 7. September 1990, 89/14/0132, und vom 25. April 2002, 99/15/0253).

Die Beschwerde erwies sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 22. Dezember 2005