

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.06.1990

Geschäftszahl

89/15/0063

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZB 1990, 465;

Betreff

N gegen Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 14. März 1989, GZ 157-2/87, betreffend Haftung für Umsatzsteuer und Säumniszuschlag:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war von November 1981 bis Juni 1983 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der X Gesellschaft m.b.H. Über das Vermögen der Gesellschaft wurde am 8. Jänner 1985 der Konkurs eröffnet. Am 16. April 1986 wurde der Konkurs mangels Deckung der Kosten des Verfahrens gemäß § 166 Abs. 2 KO aufgehoben.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 4. Februar 1987 wurde der Beschwerdeführer gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in der Höhe von S 114.217,-- herangezogen; dabei handelte es sich um die Umsatzsteuer für das Jahr 1982 und den darauf entfallenden Säumniszuschlag.

In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung machte der Beschwerdeführer geltend, die beim Finanzamt erst im November 1984 gebuchte Umsatzsteuernachforderung betreffe Umsätze, die nicht er, sondern sein Vorgänger in der Funktion eines Geschäftsführers der Gesellschaft, A, getätigt habe. Die Gesellschaft habe "während des Zeitraumes der Fälligkeit und dem Ausscheiden des Beschwerdeführers als Geschäftsführer" nicht über die erforderlichen Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuer verfügt. Eine schuldhafte Verletzung der dem Beschwerdeführer auferlegten Pflichten sei daher nicht gegeben.

Das Finanzamt hielt dem Beschwerdeführer vor, im Jahr 1982 sei er und nicht A Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen. Es forderte den Beschwerdeführer auf, die Beweise vorzulegen, daß er an der Entstehung des Abgabenrückstandes in der im Haftungsbescheid angeführten Höhe schuldlos sei und die Gesellschaft über die erforderlichen Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuer im Zeitraum der entsprechenden Fälligkeiten nicht verfügt habe.

Der Beschwerdeführer brachte daraufhin vor, bei den Umsätzen, die zur "Umsatzsteuernachzahlung" für 1982 geführt hätten, handle es sich um Provisionsanzahlungen, die bereits in der Bilanz der Gesellschaft für das Jahr 1979 ausgewiesen seien. Es sei aus den eingereichten Bilanzen ersichtlich, daß die Gesellschaft über keinerlei Mittel verfügt habe, um die Umsatzsteuer zu bezahlen.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung die Berufung als unbegründet ab. Es führte u.a. aus, der im Vorhalt ausgesprochenen Aufforderung, Beweise darüber vorzulegen, daß die Gesellschaft über keine Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuer verfügt habe, sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Der Hinweis auf die eingereichten Bilanzen gehe schon deshalb ins Leere, da in der Bilanz zum 31. Dezember 1982 allein an

Umlaufvermögen rund S 760.000,--, davon ein Bausparkassenguthaben von rund S 278.000,--, ausgewiesen gewesen sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Beschwerdeführer vor, unter den Passiva der Bilanz der Gesellschaft zum 31. Dezember 1980 seien Provisionsanzahlungen von

S 1.075.000,-- enthalten gewesen. Die strittige Umsatzsteuernachforderung für 1982 sei durch die Abrechnung dieser Provisionsanzahlung entstanden. Daraus sei klar ersichtlich, daß die Provisionsanzahlung bereits vor dem Zeitpunkt getätigt worden sei, in dem der Beschwerdeführer Geschäftsführer der Gesellschaft geworden sei. Der Beschwerdeführer könne somit schon deshalb nicht zur Haftung herangezogen werden, weil die die Abgabenschuldigkeit begründenden Umsätze nicht während seiner Geschäftsführertätigkeit erzielt worden seien. Auch seien ihm keine Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuer zur Verfügung gestanden; dies ergebe sich aus den eingereichten Bilanzen der Gesellschaft, die eine Überschuldung auswiesen. Ein Bausparkassenguthaben von ca. S 278.000,-- sei für die Errichtung von Wohnungen zweckgebunden und nicht frei verfügbar gewesen.

Das Finanzamt forderte den Beschwerdeführer auf, die zuletzt angeführte Behauptung durch entsprechend beweiskräftige Unterlagen zu untermauern und Kassabücher und Bankauszüge für die Zeit von November 1981 bis Juli 1983 zur Einsichtnahme vorzulegen.

Dazu führte der Beschwerdeführer nach mehrfachen, mit der "Besorgung von Unterlagen" begründeten Fristverlängerungsanträgen aus, in den Bilanzen der Gesellschaft scheine ein Guthaben gegenüber der Bausparkasse in der Höhe von S 278.484,40 auf. Die Errichtung einiger Wohnungen sei über die Bausparkasse finanziert worden, wobei 30 % der Darlehenssumme als Eigenmittel hätten aufgebracht werden müssen. Diese Eigenmittel stellten den genannten Betrag dar. Auf Grund dieser Zwischenfinanzierung hätten die eingezahlten Beträge als Aktivposten bilanziert werden müssen. Dem stehe eine Verbindlichkeit gegenüber der Bausparkasse von S 912.335,85 gegenüber. Daraus sei klar ersichtlich, daß das Bausparkassenguthaben nicht in der freien Verfügung der Gesellschafter gestanden sei. Die Kassabücher und Bankauszüge seien vom letzten Gesellschafter angefordert worden, bis zum heutigen Tag jedoch nicht beim Beschwerdeführer eingelangt. Die Buchhaltungen der Jahre 1981 bis 1983 befänden sich in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers. Es werde an das Finanzamt die Frage gestellt, ob diese Buchhaltungen als Beweis für die fehlenden Mittel der Gesellschaft vorgelegt werden können, oder ob unbedingt die angeforderten Kassabücher bzw. Bankauszüge vorgelegt werden müßten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte sie u.a. aus, die Nachforderung resultiere aus der Tatsache, daß für die Gesellschaft im Jahre 1982 offensichtlich unrichtige bzw. zu niedrige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden seien. Für die Abfuhr der Abgaben sei einzig und allein der für diesen Zeitraum bestellte Geschäftsführer verantwortlich. Der Einwand des Beschwerdeführers, daß ihm zur Entrichtung dieser Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden seien, gehe schon deshalb ins Leere, weil ein abgabenrechtlich relevantes Verschulden schon dann vorliege, wenn der Geschäftsführer mit den Preisen, die er für die Lieferungen und Leistungen der Gesellschaft erziele, auch die darauf lastende Umsatzsteuer verrechne bzw. einnehme und diese, aus welchen Gründen immer, nicht abführe, sondern zu anderen Zwecken verwende. Bei der aushaftenden Umsatzsteuer für das Jahr 1982 handle es sich um eine Abgabe, die die Gesellschaft schon vor dem Ausscheiden des Beschwerdeführers als Geschäftsführer hätte entrichten müssen, nämlich bis zum 10. Februar 1983. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, die strittigen Umsätze seien nicht von ihm, sondern von seinem Vorgänger getätigt und verrechnet worden, beträfen das Festsetzungsverfahren und könnten mangels Bekämpfung des Umsatzsteuerbescheides 1982 im Verfahren zur Haftungsinspruchnahme nicht berücksichtigt werden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende, Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

Den Ausfall der gegen die Gesellschaft gerichteten Abgabenerforderung bestreitet der Beschwerdeführer nicht. Er vertritt die Auffassung, mit der Unterlassung der Bekämpfung des Abgabenbescheides habe er zwar das Recht, die Festsetzung der Abgaben selbst zu bekämpfen, nicht genützt; dies könne aber keineswegs dazu führen, daß sein Einwand, die strittigen Umsätze (Provisionsakontierungen) seien nicht von ihm, sondern bereits 1979 vom früheren Geschäftsführer getätigt worden, im Rahmen der Verschuldensprüfung unbeachtlich sei. Die belangte Behörde unterstelle, ohne hiezu konkrete Feststellungen zu treffen, daß der Beschwerdeführer die Provisionsakontierungen und die darauf lastende Umsatzsteuer verrechnet und eingenommen hätte. Ebenso fehlten konkrete Feststellungen, daß dem Beschwerdeführer die zur Entrichtung der Abgaben notwendigen

Mittel zur Verfügung gestanden seien; die belangte Behörde begnüge sich mit der Feststellung, daß die Umsatzsteuervoranmeldungen des Beschwerdeführers unrichtig gewesen seien.

Mit diesen Ausführungen verkennt der Beschwerdeführer die Rechtslage. Nach der Aufhebung des über das Vermögen der Gesellschaft eröffneten Konkurses mangels Deckung der Kosten des Verfahrens konnte die belangte Behörde mit Recht von der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Gesellschaft ausgehen. In einem solchen Fall ist es Sache des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, daß die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Geschäftsführers angenommen werden darf. Nicht die Abgabenbehörde hat daher das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Außerdem hat er darzutun, daß er die Abgabenforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1989, Zl. 89/14/0043, und die darin angeführte Vorjudikatur). Auch der Nachweis, daß er die Abgaben wegen fehlender Mittel des Abgabenschuldners nicht habe entrichten können, obliegt dem Geschäftsführer (vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1986, Zl. 86/14/0077).

Von der dem Haftungspflichtigen gemäß § 248 BAO offenstehenden Möglichkeit der Berufung gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch (Umsatzsteuer 1982) hat der Beschwerdeführer nicht Gebrauch gemacht; im vorliegenden, die Haftung des Beschwerdeführers gemäß § 9 BAO betreffenden Verfahren können aber Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 26. Jänner 1982, Zl. 81/14/0083, 0169, und vom 13. September 1988, Zl. 85/14/0161). Ob dies den Beschwerdeführer auch von der Einwendung, der strittige Abgabeananspruch wäre nicht im Jahr 1982 entstanden, ausschließt, kann im vorliegenden Fall auf sich beruhen. Derartiges ist nämlich seiner Behauptung, die Gesellschaft habe die "strittigen Umsätze" bereits 1979 getätigt, schon deshalb nicht zu entnehmen, weil er diese ausdrücklich als "Provisionsakontierungen" bezeichnet. Bei der von der Gesellschaft vorgenommenen Besteuerung nach vereinbarten Entgelten kommt es für die Entstehung der Steuerschuld aber nicht auf die Vereinnahmung der (im vorliegenden Fall offenbar als Vorleistung erbrachten) Entgelte, sondern auf die Erbringung der Leistungen an (vgl. § 19 Abs. 2 UStG 1972). Die erwähnten Darlegungen des Beschwerdeführers sind somit nicht geeignet, aufzuzeigen, daß im Hinblick auf den Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld nicht er, sondern (nur) der frühere Geschäftsführer zur Entrichtung der strittigen Abgaben verpflichtet gewesen wäre und somit als Haftungspflichtiger in Betracht käme. Nur der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, daß für den Beschwerdeführer auch dann nichts gewonnen wäre, wenn die Abgabenschulden vor seiner Bestellung als Geschäftsführer fällig geworden wären. Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten endet nämlich nicht mit dem Zeitpunkt ihrer Entstehung, sondern erst mit ihrer Abstattung. Die Gesellschaft bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr bzw. Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen. Zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist gemäß § 80 BAO der Geschäftsführer verhalten. Dieser muß sich bei der Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1989, Zl. 89/15/0021).

Der Beschwerdeführer hat auch nicht behauptet, daß ihm die die Steuerpflicht (im Jahr 1982) begründenden Sachverhalte ohne Verschulden unbekannt gewesen wären; dies kann seiner Behauptung, die strittigen Umsätze habe sein Vorgänger getätigt, nicht entnommen werden. Bei dieser Sachlage war die belangte Behörde berechtigt, von der oben dargelegten Beweislastverteilung ausgehend eine Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen durch den Beschwerdeführer anzunehmen.

Die erwähnten Darlegungen des Beschwerdeführers richten sich aber offenbar auch gegen die Auffassung der belangten Behörde, die Einwendungen des Beschwerdeführers gingen schon deshalb ins Leere, weil ein abgabenrechtlich relevantes Verschulden bereits dann vorliege, wenn der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit den Preisen, die er für die Leistungen der Gesellschaft erziele, auch die darauf lastende Umsatzsteuer einnehme, aber nicht zur Zahlung der Abgaben, sondern zu anderen Zwecken verwende. Diese Ausführungen der belangten Behörde beziehen sich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach regelmäßig davon auszugehen ist, daß die Umsatzsteuer mit den Preisen für die erbrachten Lieferungen und Leistungen bezahlt wird und daher für die Abfuhr an das Finanzamt zur Verfügung steht (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1989, Zl. 85/13/0214, und die darin zitierte Vorjudikatur).

Dies bedeutet aber nicht, daß es dem Geschäftsführer verwehrt wäre, unter Beweis zu stellen, daß ihm der zur Entrichtung der Umsatzsteuer erforderliche Betrag im konkreten Fall nicht zur Verfügung stand, etwa deshalb, weil die Gesellschaft vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer vereinnahmte Beträge nicht für die Zahlung der Umsatzsteuer, sondern für andere Zwecke verwendete und ihr im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung durch den in Anspruch genommenen Geschäftsführer die Mittel zur - wenigstens anteiligen - Entrichtung der Abgaben fehlten.

Der ihm obliegende und von der Abgabenbehörde mehrfach konkret geforderte Nachweis fehlender Mittel ist dem Beschwerdeführer aber nicht gelungen.

Die Abgabenbehörde hatte den Beschwerdeführer, wie schon aus der obigen Sachverhaltsschilderung detailliert hervorgeht, wiederholt aufgefordert, seine Behauptung, der Gesellschaft seien keine Mittel zur

Entrichtung der Umsatzsteuer zur Verfügung gestanden, nachzuweisen. Der Beschwerdeführer ging auf diese Vorhalte nur insoweit ein, als er auf "eingereichte Bilanzen, aus denen eine Überschuldung klar ersichtlich ist", verwies, und behauptete, daß die von ihm angeforderten Kassabücher und Bankauszüge nicht bei ihm eingelangt seien. Selbst der Nachweis einer Überschuldung wäre aber im vorliegenden Zusammenhang nicht zielführend, weil es auf die Liquiditätslage der Gesellschaft ankommt. Der letztgenannte Hinweis kann den Beschwerdeführer deshalb nicht entschuldigen, weil er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen gehabt hätte (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1989, Zl. 89/14/0043).

Auch die Aufforderung, beweiskräftige Unterlagen für seine Behauptung, ein in der Bilanz zum 31. Dezember 1982 ausgewiesenes Bausparkassenguthaben von ca. S 278.000,-- sei nicht in seiner freien Verfügung gestanden, beantwortete der Beschwerdeführer lediglich mit einer Wiederholung dieser Behauptung. Die vorgelegte Bilanz gibt lediglich die Vermögenslage der Gesellschaft zum Bilanzstichtag

(31. Dezember 1982), nicht aber deren Liquiditätslage zu dem für die Abgabentrachtung relevanten Zeitpunkt bzw. danach bis zur Abberufung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer wieder.

Bei dieser Sachlage wirft der Beschwerdeführer der belangten Behörde zu Unrecht mangelhafte Ermittlungen bzw. Feststellungsmängel vor; vielmehr ist er selbst seiner Verpflichtung, den ihm obliegenden und von der Abgabenbehörde konkret geforderten Nachweis zu erbringen, daß die Gesellschaft die Umsatzsteuer nach ihrer Liquiditätslage zu den für die Abgabentrachtung relevanten Zeitpunkten bzw. danach nicht entrichten konnte bzw. er die Abgabentrachtung bei der Verfügung über die fehlenden Mittel nicht benachteiligt hat, nicht nachgekommen.

Bei dieser Sach- und Rechtslage kommt auch der Verfahrensrüge des Beschwerdeführers keine Berechtigung zu. Die Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen liegt schon in der Nichtentrichtung der Abgaben; die darüber hinaus getroffene Feststellung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, die offenbar auf die Umsatzsteuererklärung der Gesellschaft, die eine Zahllast von S 134.722,-- gegenüber Vorauszahlungen von nur S 22.745,-- ausweist, gegründet ist, ist daher nicht wesentlich.

Der Beschwerdeführer wendet sich weiters gegen eine "Feststellung" des Inhaltes, er habe "die gegenständlichen Provisionsakontierungen im Jahre 1982 eingenommen". Eine solche Feststellung hat die belangte Behörde aber gar nicht getroffen. Wie schon dargelegt wurde, kommt es für die Entstehung der Steuerpflicht bei der hier vorliegenden Versteuerung nach vereinbarten Entgelten auch nicht auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung von Vorauszahlungen an.

Daß der Beschwerdeführer den ihm obliegenden Beweis für seine Behauptung, der Gesellschaft seien die Mittel zur Entrichtung der Abgaben nicht zur Verfügung gestanden, nicht erbracht hat, wurde ebenfalls schon oben erörtert. Auf diese Darlegungen ist der Beschwerdeführer zu verweisen, soweit er geltend macht, sein Vorbringen und seine Beweisanbote seien nicht berücksichtigt worden.

Jene Ausführungen, mit denen der Beschwerdeführer das Fehlen weiterer Feststellungen geltend macht, ohne konkret darzulegen, welche Tatsachenfeststellungen die belangte Behörde hätte treffen sollen, können der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil diese die Wesentlichkeit der behaupteten Feststellungsmängel nicht dartut und der Verwaltungsgerichtshof diese - schon mangels Konkretisierung der vom Beschwerdeführer vermißten Feststellungen - auch nicht aus eigenem erkennen kann (vgl. die bei Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit 3 600 Abs. 4 zitierte hg. Rechtsprechung).

Dem angefochtenen Bescheid haftet daher die behauptete Rechtswidrigkeit nicht an, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.