



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 8. März 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung in Höhe eines Betrages von € 82.571,47 (statt bisher € 121.746,61) ausgesprochen:

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO wurde der Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtiger der Fa. F-GmbH im Ausmaß von € 121.746,61 für folgende Abgabenarten und Zeiträume herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	03/03	8.832,81
Umsatzsteuer	04/03	7.681,62
Umsatzsteuer	05/03	4.311,16
Umsatzsteuer	09/03	13.584,75
Umsatzsteuer	10/03	148,60
Umsatzsteuer	11/03	30.875,02
Lohnsteuer	04/03	871,60

Lohnsteuer	05/03	3.651,85
Lohnsteuer	06/03	7.362,73
Lohnsteuer	07/03	5.657,75
Lohnsteuer	08/03	5.413,98
Lohnsteuer	09/03	3.438,84
Lohnsteuer	10/03	5.016,83
Körperschaftsteuer	2002	149,92
Körperschaftsteuer	04-06/03	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/03	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/03	3.359,14
Kammerumlage	01-03/03	111,76
Kammerumlage	04-06/03	71,86
Kammerumlage	07-09/03	26,84
Dienstgeberbeitrag	04/03	1.292,98
Dienstgeberbeitrag	05/03	1.589,35
Dienstgeberbeitrag	06/03	2.093,54
Dienstgeberbeitrag	07/03	1.921,41
Dienstgeberbeitrag	08/03	2.887,31
Dienstgeberbeitrag	09/03	1.335,54
Dienstgeberbeitrag	10/03	1.284,25
Dienstgeberbeitrag	11/03	103,40
Dienstgeberbeitrag	12/03	168,90
Zuschlag zum DB (DZ)	04/03	126,43
Zuschlag zum DB (DZ)	05/03	155,40
Zuschlag zum DB (DZ)	06/03	204,70
Zuschlag zum DB (DZ)	07/03	187,87
Zuschlag zum DB (DZ)	08/03	282,31
Zuschlag zum DB (DZ)	09/03	130,59

Zuschlag zum DB (DZ)	10/03	125,57
Zuschlag zum DB (DZ)	11/03	10,11
Zuschlag zum DB (DZ)	12/03	16,51
Pfändungsgebühren (EG)	2003	2.246,08
Pfändungsgebühren (EG)	2003	6,84
Stundungszinsen (ST)	2003	617,96
Säumniszuschlag 1 (SZ1)	2003	2.455,28
Säumniszuschlag 2 (SZ2)	2003	834,70
Säumniszuschlag 3 (SZ3)	2003	228,52
	Summe	121.746,61

Zur Begründung wurde dazu seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass die Abgaben bei der Primärschuldnerin Fa. F-GmbH voraussichtlich nicht einbringlich seien.

Aus den Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO ergebe sich, dass der Geschäftsführer einer GmbH für die Abgaben insoweit hafte, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der dem Geschäftsführer auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Die Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen der Behörde.

Wenn die Abgaben, aus welchen Gründen immer, nicht abgeführt sondern zu anderen Zwecken verwendet worden seien und die Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten hintangestellt worden sei, so liege ein abgabenrechtliches Verschulden vor.

Eine abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung liege aber auch dann vor, wenn sich die Abgabepflichtige durch Abschluss eines völlig knebelnden Vertrages (Zessionsvereinbarung an die Bank L.) des Handlungsspielraumes hinsichtlich der Abstattung begeben.

Aus den angeführten Gründen habe die Abgabenbehörde davon ausgehen müssen, dass der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt habe und diese Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit gewesen sei.

Gegen diesen Haftungsbescheid richtet sich die vorliegende Berufung vom 5. April 2004, mit welcher der Bw. ersucht, die Sachlage zum Haftungsbescheid nochmals zu prüfen und er gehe davon aus, dass dieser aufgehoben werde.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass er als Geschäftsführer der Fa. F-GmbH die finanziell negative Entwicklung weder vorhersehen noch beeinflussen habe können und er mit gutem

Gewissen sagen könne, dass ihm die Mittel zur Abgabentilgung einerseits aus nicht einbringlichen Rechnungen und andererseits aus der daraus resultierenden Haltung der Bank, welche die laufende Finanzierung eingestellt habe, nicht zur Verfügung gestanden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. April 2005 wurde die gegenständliche Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, dass gemäß § 80 Abs. 1 BAO die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen hätten, die den von ihnen Vertretenen obliegen und befugt seien, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, die Abgaben aus den Mittel, die sie verwalten, zu entrichten.

§ 9 Abs. 1 BAO normiere, dass die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften würden, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Das tatbestandsmäßige Verschulden könne in einem vorsätzlichen oder fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen.

Die GmbH werde gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG vom Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung übernehme der Geschäftsführer die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten (§ 80 Abs. 1 BAO).

Abgabenrechtliche Pflichten seien in der Regel gesetzlich auferlegt, könnten aber auch vertraglich übernommen werden.

In der Berufung werde ausgeführt, dass aufgrund der Haltung des Kreditinstitutes die finanziell negative Entwicklung entstanden sei und nicht durch ein Verschulden des Geschäftsführers.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers zähle es unter anderem, für die rechtzeitige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen und zwar aus den seiner Verwaltung obliegenden Mitteln.

Ebenso gehöre dazu das Gleichbehandlungsgebot. Wenn die dem Geschäftsführer zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Entrichtung sämtlicher Verbindlichkeiten ausreichen würden, seien die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen. Eine schuldhaftes Pflichtverletzung liege vor, sobald die Abgabenverbindlichkeit schlechter behandelt werde als andere Schulden.

Hier genüge die Bevorzugung eines anderen Gläubigers, z.B. aufgrund einer Zession. Die Pflichtverletzung liege im vorliegenden Fall in der Bevorzugung des weiteren Gläubigers,

nämlich des Kreditinstitutes. Bei dem Abschluss der Zessionsvereinbarung habe sich der Bw. jedweden Handlungsspielraumes zur Abstattung der sonstigen Verbindlichkeiten genommen.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung sei somit auf jeden Fall gegeben.

Mit als Einspruch gegen die Berufungsvorentscheidung bezeichneten Schriftsatz vom 10. Juni 2005, welcher als Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz inhaltlich anzusehen war, wurde neuerlich beantragt, die Sachlage zur Berufungsvorentscheidung noch einmal zu prüfen, da der Bw. davon ausgehe, dass diese aufgehoben werde.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer der Fa. F-GmbH die finanziell negative Entwicklung weder vorhersehen noch beeinflussen habe können, wobei er mit gutem Gewissen sagen könne, dass ihm die Mittel zur Abgabentilgung einerseits aus nicht einbringlichen Rechnungen und andererseits aus der daraus resultierenden Haltung der Bank, welche die laufende als auch weitere Finanzierung eingestellt habe, nicht zur Verfügung gestanden seien!

Es werde dem Bw. vorgeworfen, dass nicht das Kreditinstitut, sondern er die negative Entwicklung der Fa. F-GmbH wegen schuldhafter Pflichtverletzung verursacht habe, da er die Abgabenverbindlichkeiten schlechter behandelt hätte, als andere Schulden.

Dagegen bringe der Bw. nochmals klar zum Ausdruck, dass sein Unternehmen von der Bank liquidiert worden wäre, da eine weitere Finanzierung von dieser einfach nicht mehr gewollt worden sei und eine Umschuldung auf eine andere Bank ebenfalls durch deren starre Haltung nicht möglich gewesen sei.

Die Auftragslage der GmbH sei gut gewesen und es seien neue Aufträge zur Durchführung angestanden und somit hätten die finanziellen Ausfälle auch verkraftet werden können bzw. fast fertige Aufträge abgeschlossen werden können und ein gutes Geld zur Tilgung von Verbindlichkeiten wäre hereingekommen! Dies klappe jedoch nur mit einer Bank, welche Aufträge von Anfang bis Ende finanziere und nicht mitten drin plötzlich verhindere!

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

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.

Laut Firmenbuch war der Bw. im Zeitraum 29. Juni 2001 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Fa. F-GmbH am 12. Jänner 2004 deren handelsrechtlicher Geschäftsführer und zählt damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter, welche zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin. Nach Schlussverteilung und Ausschüttung einer Quote von 1,2 % der Konkursforderungen wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Landesgerichtes K. vom 13. April 2006 aufgehoben. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher in einem Ausmaß von 98,8 % als uneinbringlich anzusehen.

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 anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mittel der Gesellschaft Sorge zu tragen, 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 Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn er weist nach, dass er die Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 19.1.2005, 2004/13/0156).

Die Bevorzugung eines einzelnen oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung, wird der Nachweis nicht angetreten, so kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Der Bw. wendet im gegenständlichen Berufungsverfahren ein, dass er als Geschäftsführer der Primärschuldnerin die finanziell negative Entwicklung weder vorhersehen noch beeinflussen habe können, wobei er mit gutem Gewissen sagen könne, dass ihm die Mittel zur

Abgabentilgung einerseits aus nicht einbringlichen Rechnungen und andererseits aus der daraus resultierenden Haltung der Bank, welche die laufende weitere Finanzierung eingestellt habe, nicht zur Verfügung gestanden seien. Soweit mit diesem Einwand das Nichtvorhandensein von Mitteln zu einer zumindest anteilmäßig gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger und somit auch das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. an der Nichtentrichtung der verfahrensgegenständlichen Haftungsschuldigkeiten eingewendet wird, ist dem Bw. insoweit zu entgegnen, dass sich das Vorhandensein derartiger Mittel zu einer zumindest quotenmäßig Befriedigung der Abgabenschuldigkeiten aus Saldozahlungen auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin vom 28. Oktober 2003 in Höhe von € 1.598,80 und vom 1. Dezember 2003 in Höhe von € 29.855,54 ergibt. Auch wurden für das Jahr 2003 monatliche Lohnabgaben in unterschiedlicher Höhe von der Primärschuldnerin an die Abgabenbehörde erster Instanz bis einschließlich Dezember 2003 gemeldet, woraus auf eine zumindest teilweise Ausbezahlung von Löhnen bis einschließlich Dezember 2003 geschlossen werden kann (für die Monate November und Dezember 2003 erfolgte die Meldung von geringfügigen Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag). Aus dem vorliegenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 18. August 2004 ergibt sich zusätzlich, dass im Jahr 2003 Umsätze in Höhe von insgesamt € 497.830,55 erzielt wurden, was zusätzlich gegen das vom Bw. vorgebrachte Argument des Nichtvorhandenseins von Mitteln spricht.

Seitens des Bw. wurde im gegenständlichen Berufungsverfahren dem Vorliegen einer von der Abgabenbehörde erster Instanz ins Treffen geführten Zessionsvereinbarung zugunsten der Bank nicht widersprochen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis E 29. März 2001, 2000/14/0149) kann im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird. Dem Geschäftsführer, der für die künftige Abgabentrichtung bei Abschluss des Zessionsvertrages keine Vorsorge getroffen hat, ist vorzuwerfen, keine Vorsorge gegen die bedingt durch den Zessionsvertrag eingetretene Benachteiligung des Abgabengläubigers getroffen zu haben, kann doch die vom Bw. ins Treffen geführte

Uneinbringlichkeit von Kundenforderungen und eine starre Haltung der Banken nicht als grundsätzlich unvorhersehbares Ereignis gewertet werden.

Eine Gleichbehandlung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den übrigen Verbindlichkeiten wurde durch den Bw. im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens weder behauptet noch nachgewiesen. Dies trotz des Umstandes, dass dem Bw. im Rahmen der Berufungsvorentscheidung über die Abgabenbehörde erster Instanz mitgeteilt wurde, dass ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot eine schuldhafte Pflichtverletzung darstellt. Trotz dieses Hinweises hat der Bw. im als Vorlageantrag vom 10. Juni 2005 eine Gleichbehandlung der Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis zu den übrigen Verbindlichkeiten weder ins Treffen geführt noch nachgewiesen, sodass aufgrund der obigen Ausführungen eine anteilige Haftungsinanspruchnahme des Bw. nach Maßgabe der zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgabe zur Verfügung stehenden Mittel zugunsten des Bw. nicht in Betracht kommt. Es wäre am Bw. gelegen das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung stehenden Mittel bei Gläubigergleichbehandlung durch Vorlage einer ordnungsgemäßen Liquiditätsrechnung, entsprechend der oben zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nachzuweisen.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz besteht hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schuldner (bzw. aller Gläubiger) hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller anderen Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 25.1.2000, 96/15/0080).

Aufgrund des Umstandes, dass die letzte Zahlung vor Konkurseröffnung auf das Abgabenkonto der Fa. F-GmbH am 1. Dezember 2003 in Höhe von € 29.855,54 erfolgt ist, geht die Berufungsbehörde zugunsten des Bw. vom Vorhandensein liquider Mittel bis zu diesem Termin aus. Mangels konkreter Anhaltspunkte aus der Aktenlage vom Vorhandensein liquider Mittel nach dem 1. Dezember 2003, war für die ab diesem Tag fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten mangels schuldhafter Pflichtverletzung des Bw. eine Haftung im Rahmen der Berufungsentscheidung nicht mehr auszusprechen. Im Wege einer teilweisen stattgebenden Berufungsentscheidung war daher für Umsatzsteuer Oktober und November 2003, Dienstgeberbeiträge (DB) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) November und Dezember 2003 in Höhe der aus dem zugrunde liegenden Haftungsbescheid ersichtlichen Höhe von der Geltendmachung der Haftung abzusehen. Soweit Pfändungsgebühren (EG) und Säumniszuschläge (SZ1, SZ2, SZ3) nach dem

1. Dezember 2003 fällig wurden, war aufgrund der obigen Ausführungen ebenfalls von einer Haftungsinanspruchnahme Abstand zu nehmen. Zum Zeitpunkt der Erlassung der gegenständlichen Berufungsentscheidung haftet an Umsatzsteuer März 2003 ein gegenüber dem Haftungsbescheid verringerter Betrag von € 3.174,28 aus, welcher nunmehr der Berechnung des Haftungsbetrages zugrunde zu legen war.

Der aus dem Spruch der gegenständlichen Entscheidung ersichtliche Haftungsbetrag stellt sich daher wie folgt dar:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	03/03	3.174,28
Umsatzsteuer	04/03	7.681,62
Umsatzsteuer	05/03	4.311,16
Umsatzsteuer	09/03	13.584,75
Lohnsteuer	04/03	871,60
Lohnsteuer	05/03	3.651,85
Lohnsteuer	06/03	7.362,73
Lohnsteuer	07/03	5.657,75
Lohnsteuer	08/03	5.413,98
Lohnsteuer	09/03	3.438,84
Lohnsteuer	10/03	5.016,83
Körperschaftsteuer	2002	149,92
Körperschaftsteuer	04-06/03	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/03	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/03	3.359,14
Kammerumlage	01-03/03	111,76
Kammerumlage	04-06/03	71,86
Kammerumlage	07-09/03	26,84
Dienstgeberbeitrag	04/03	1.292,98
Dienstgeberbeitrag	05/03	1.589,35
Dienstgeberbeitrag	06/03	2.093,54

Dienstgeberbeitrag	07/03	1.921,41
Dienstgeberbeitrag	08/03	2.887,31
Dienstgeberbeitrag	09/03	1.335,54
Dienstgeberbeitrag	10/03	1.284,25
Zuschlag zum DB (DZ)	04/03	126,43
Zuschlag zum DB (DZ)	05/03	155,40
Zuschlag zum DB (DZ)	06/03	204,70
Zuschlag zum DB (DZ)	07/03	187,87
Zuschlag zum DB (DZ)	08/03	282,31
Zuschlag zum DB (DZ)	09/03	130,59
Zuschlag zum DB (DZ)	10/03	125,57
Pfändungsgebühren (EG)	2003	1.947,99
Pfändungsgebühren (EG)	2003	6,29
Stundungszinsen (ST)	2003	617,96
Säumniszuschlag 1 (SZ1)	2003	1.998,29
Säumniszuschlag 2 (SZ2)	2003	627,67
	Summe	83.574,36
	minus 1,2% Konkursquote	-1.002,89
	Haftungsbetrag laut Berufungsentscheidung	82.571,47

Da bei festgestellter schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall spricht (Hinweis VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006), war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Mai 2006