



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gunther Nagele, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird wie folgt eingeschränkt:

Umsatzsteuer 1995	€ 89.629,67
Umsatzsteuer 1996	€ 32.088,47
Umsatzsteuer 1-6/1997	€ 4.623,30
Lohnsteuer 1996	€ 3.786,91
Lohnsteuer 1-7/1997	€ 10.704,13
Dienstgeberbeitrag 1996	€ 1.688,92
Dienstgeberbeitrag 1-7/1997	€ 3.821,14
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1996	€ 165,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1-7/1997	€ 450,07
Kammerumlage 4-6/1997	€ 109,01
Kraftfahrzeugsteuer 4-6/1997	€ 258,35
Familienbeihilfe 1994	€ 483,27

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Geschäftsführer der F-GmbH, die geschäftsführende Komplementärin der F-KG war. Der am 8. September 1997 über das Vermögen der F-KG eröffnete Konkurs wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 8. Mai 2001 nach Vollzug der Schlussverteilung gemäß § 139 Abs. 1 KO aufgehoben.

Mit Bescheid vom 28. Februar 2002 wurde der Berufungswerber gemäß den §§ 9 und 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der F-KG in Höhe von € 155.413,11 zur Haftung herangezogen. Hievon entfallen auf Umsatzsteuer 1995: € 97.234,35; Umsatzsteuer 1996: € 32.088,47; Umsatzsteuer 1-6/1997: € 4.623,30; Lohnsteuer 1996: € 3.786,91; Lohnsteuer 1-8/1997: € 10.704,13; Dienstgeberbeitrag 1996: € 1.688,92; Dienstgeberbeitrag 1-8/1997: € 3.821,14; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1996: € 165,19; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1-8/1997: 450,07; Kammerumlage 4-6/1997: € 109,01; Kraftfahrzeugsteuer 4-6/1997: € 258,35; Familienbeihilfe 1994: € 483,27.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde insbesondere eingewendet, dass die persönlich haftende Komplementär-GmbH nach Beendigung der Liquidation gelöscht worden sei. Das Finanzamt habe laut Unbedenklichkeitsbescheinigung vom 29. Mai 2000 keine Einwendungen gegen die Löschung erhoben, obwohl es von den Steuerschulden der F-KG Kenntnis gehabt habe. Da nicht einmal der Versuch einer Einbringlichmachung bei der Komplementär-GmbH unternommen worden sei, sei die unmittelbare Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung für die Abgabenschulden der F-KG unzulässig. Die Komplementär-GmbH habe als bloße

Arbeitsgesellschafterin über "kein wie immer geartetes Vermögen" verfügt, sodass dem Berufungswerber die Steuerentrichtung unmöglich gewesen sei. Da seitens der Komplementärin auch keine anderen Gläubiger der F-KG befriedigt worden seien, liege eine schuldhaftes Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht vor.

Das Finanzamt gab dieser Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2002 keine Folge. Begründend führte es dazu aus, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten Vertreter gehöre und als solcher zur Haftung für die Abgabenschulden der F-KG herangezogen werden könne. Es sei Aufgabe des Berufungswerbers, darzulegen, weshalb er nicht für die Abgabenerrichtung Sorge tragen konnte, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabenerrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichten die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so habe der Vertreter darzulegen, dass er die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat. Erbringe er diesen Nachweis nicht, so hafte er für die Abgabenschulden der Gesellschaft.

Im Vorlageantrag vom 2. Mai 2002 brachte der Berufungswerber vor, dass die F-KG zum Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten am 4. August 1997 bereits insolvent gewesen sei und die Zahlungen eingestellt habe. Der Berufungswerber habe sich bemüht, den Vermögensverfall sowohl durch Zuschüsse aus dem Privatvermögen als auch durch entsprechende Reorganisationsmaßnahmen abzuwenden. Da die diesbezüglichen Sanierungsbestrebungen gescheitert seien, habe der Berufungswerber innerhalb der Frist des § 69 Abs. 2 KO die Konkurseröffnung beantragt. Die rund einmonatige Zeitspanne zwischen der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben und der Konkurseröffnung sei zur Vorbereitung der Antragstellung und Durchführung eines ordnungsgemäßen Konkursverfahrens genutzt worden. Der Berufungswerber sei seiner Konkursantragspflicht ordnungsgemäß nachgekommen, sodass keine Haftungsansprüche wegen schuldhafter Verzögerung der Antragstellung geltend gemacht worden seien. Im Hinblick auf die Gläubigerschutzbestimmungen der §§ 156 ff StGB sei der F-GmbH die Befriedigung der andrängenden Gläubiger verwehrt gewesen. Derartige Zahlungen seien – wie aus dem Anmeldeverzeichnis ersichtlich – nicht geleistet worden. Somit habe der Berufungswerber seiner Verpflichtung, die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen, dadurch entsprochen, dass er nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit überhaupt keine Zahlungen mehr geleistet habe. Daher sei auch der Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt worden. Im Haftungsbescheid

seien weder Feststellungen zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Steuerschulden bei der persönlich haftenden Komplementärin noch Feststellungen bezüglich der Ausschüttung einer Konkursquote getroffen worden. Aus der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der F-KG ergebe sich noch nicht die gänzliche Uneinbringlichkeit der Steuerschulden. Das Finanzamt habe im Zuge der Liquidation der Komplementär-GmbH keine Ansprüche geltend gemacht, sondern eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt, worauf die GmbH mit Gerichtsbeschluss vom 7. Juni 2000 gelöscht worden sei. Dieses Versäumnis der Abgabenbehörde könne nicht im Wege einer Durchgriffshaftung auf den Berufungswerber behoben werden. Vielmehr blieben nachträgliche Gläubigeransprüche unberücksichtigt. Mit dem Fehlbetrag laut Jahresabschluss der Komplementär-GmbH zum 31. Dezember 1998 (§ 6.651) sei das Fehlen der für die Steuerentrichtung erforderlichen Mittel hinreichend dargetan.

Über die Berufung 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 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 der Berufungswerber Geschäftsführer der F-GmbH war, welche wiederum geschäftsführende Komplementärin der F-KG war. Bei einer GmbH & Co. KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten (vgl. Koppensteiner in Straube, HGB, S 170, TZ 7). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat dieser Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG treffen. Bei schuldhafter Pflichtverletzung haftet er für die Abgaben der KG (vgl. VwGH 23. 1. 1997, 96/15/0107, VwGH 27. 3. 1996, 93/15/0229, VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0069, VwGH 7. 6. 1989, 88/13/0127).

Weiters steht im Hinblick auf die Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der F-KG am 8. Mai 2001 bzw. die Löschung dieser Gesellschaft mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 26. September 2001 fest, dass die haftungsgegenständlichen Steuerschulden zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung bei der Primärschuldnerin uneinbringlich waren.

Was die Uneinbringlichkeit bei der Komplementär-GmbH betrifft, so ist auch diese Voraussetzung für den Eintritt der Ausfallhaftung des Berufungswerbers als Geschäftsführer dieser GmbH erfüllt (vgl. VwGH 21. 9. 1983, 83/17/0104). Auf die Löschung der GmbH mit Gerichtsbeschluss vom 7. Juni 2000 wird diesbezüglich hingewiesen.

Der Standpunkt des Berufungswerbers, die Uneinbringlichkeit sei nicht auf eine schuldhaft Verletzung der Abgabenzahlungspflicht zurückzuführen, sondern auf Grund der Säumigkeit der Abgabenbehörde eingetreten, weil diese gegenüber der Komplementär-GmbH keine Einbringungsversuche unternommen habe, kann nicht geteilt werden. Räumt doch der Berufungswerber selbst ein, dass die Komplementär-GmbH über keinerlei Vermögen verfügt habe. Aus dieser Vermögenslosigkeit folgt, dass exekutiven Maßnahmen gegenüber der Komplementär-GmbH (etwa im Wege der Geltendmachung der Gesellschafterhaftung gemäß § 12 BAO) von vornherein kein Einbringungserfolg beschieden gewesen wäre. Im Umstand, dass das Finanzamt gegen die Löschung dieser GmbH keine Einwendungen erhob, kann daher kein (Mit)-Verschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der Steuerschulden der F-KG erblickt werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt Uneinbringlichkeit dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 9, Tz. 5, und die dort zitierte Judikatur). Die Tatsache, dass das Finanzamt von einer Einbringlichmachung der Steuerschulden der F-KG bei der Komplementär-GmbH mangels entsprechender Erfolgsaussichten Abstand genommen hat, stand daher der Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung nicht entgegen. Im Übrigen ist die Erlassung eines Haftungsbescheides an die geschäftsführende Komplementär-GmbH nicht Voraussetzung für die Heranziehung des Geschäftsführers dieser GmbH zur Haftung für die Abgabenschuldigkeiten der KG (vgl. VwGH 23. 1. 1997, 96/15/0107, VwGH 10. 6. 1980, 535/80). Die diesbezüglichen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. August 2002 gehen daher ins Leere.

Die Behauptung, der Berufungswerber habe den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt, indem er nach dem Eintritt der Insolvenz der F-KG am 4. August 1997 (laut Vorhaltsbeantwortung: 4. Juli 2002 - gemeint wohl: 4. Juli 1997) überhaupt keine Zahlungen mehr geleistet habe, ist in mehrfacher Hinsicht unzutreffend. Denn einerseits gab der Berufungswerber in der Vorhaltsbeantwortung selbst an, innerhalb der sechzigitägigen Frist des § 69 Abs. 2 KO nur mehr bestimmte Forderungen gezielt befriedigt zu haben. Wie den diesbezüglichen Ausführungen zu entnehmen ist, wurden solcherart bis zur Konkurseröffnung am 8. September 1997 die Forderungen verschiedener Vorbehaltseigentümer wie auch jener Gläubiger erfüllt, deren "Leistungen und Lieferungen für die Aufrechterhaltung des

Betriebes notwendig waren". Da somit bestimmte Gesellschaftsgläubiger (zur Gänze) befriedigt wurden, während dies auf die Abgabenschulden nicht zutraf, kann von einer Gleichbehandlung des Abgabengläubigers selbst dann keine Rede sein, wenn die Ungleichbehandlung auch anderen Gesellschaftsgläubigern widerfahren ist (vgl. VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0082).

Andererseits war der weitaus überwiegende Teil der haftungsgegenständlichen Steuerschulden schon längst vor dem behaupteten Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit der F-KG fällig. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Berufungswerber seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die F-KG (nicht die F-GmbH) die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich daher danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Dabei ist für Selbstbemessungsabgaben, bei denen die Steuerschuld kraft Gesetzes entsteht, maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. VwGH 10. 11. 1993, 91/13/0181).

Der Berufungswerber, dem dies mit Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 12. Juni 2002 zur Stellungnahme vorgehalten wurde, äußerte sich dazu nicht. Er erbrachte auch nicht den ihm obliegenden 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 (vgl. VwGH 24.10. 2000, 95/14/0090). Dem Berufungswerber können die uneinbringlichen Abgaben somit zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 19. 2. 2002, 98/14/0189).

Was die haftungsgegenständliche Lohnsteuer betrifft, so ergibt sich aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten ist. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht daher hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden bzw. aller Gläubiger hinaus (vgl. VwGH 19. 12. 2002, 2001/15/0029). Daher ist ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, wenn die Lohnsteuer – wie vorliegendenfalls - nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird.

Zu den im Haftungsbescheid ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten an Lohnsteuer 1-8/1997, Dienstgeberbeitrag 1-8/1997 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1- 8/1997 wird angemerkt, dass darin tatsächlich nur Nachforderungen im Gefolge einer Lohnsteuerprüfung für den Prüfungszeitraum Jänner bis Juli 1997 enthalten sind. Diese Feststellung ergibt sich aus der (auch dem Berufungswerber zur Kenntnis gebrachten) internen Mitteilung des Lohnsteuerprüfers an die Vollstreckungsstelle vom 17. Oktober 1997.

Auch das Vorbringen, aus dem fristgerecht gestellten Konkursantrag ergebe sich, dass der Berufungswerber die ihm als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH auferlegten Pflichten ordnungsgemäß erfüllt habe, verhilft der Berufung nicht zum Erfolg. Bei der Inanspruchnahme als Haftender nach § 9 Abs. 1 BAO ist nämlich nur die Verletzung abgabenrechtlicher Bestimmungen bedeutsam (VwGH 2. 7. 2002, 96/14/0076).

Der Auffassung des Berufungswerbers, die vom ihm behaupteten Umstände seien geeignet, die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung zu widerlegen, konnte aus den geschilderten Gründen nicht gefolgt werden. Wenn schuldhaft nicht entrichtete Abgaben in der Folge uneinbringlich werden – davon war im Berufungsfall auszugehen –, werden der Rechtswidrigkeitszusammenhang und die Verursachung des Abgabenausfalles durch die Pflichtverletzung vermutet. Der Berufungswerber hat letztlich nichts vorgetragen, was diese Vermutung entkräftet.

Der Berufungswerber meint schließlich, dass der Haftungsbetrag im Eventualfall um die im Konkurs der F-KG ausgeschüttete Quote zu vermindern sei. Dazu ist auszuführen, dass das Finanzamt bereits mit Buchungsdatum 8. Mai 2001, somit noch vor der Geltendmachung der Haftung die Quotenzahlungen des Masseverwalters von S 49.730,77 und S 228,29 mit der rückständigen Umsatzsteuer für 1995 verrechnet hat. Gegenstand des Haftungsbescheides ist daher nur die um diese Quotenzahlungen verminderte Umsatzsteuer 1995. Demgegenüber wurde die weitere Quotenzahlung von S 30.433,68 mit der nachträglich als Konkursforderung angemeldeten, aber nicht haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer für August 1997 verrechnet (vgl. Vermerk der Vollstreckungsstelle vom 8. Mai 2001 auf dem Einzahlungsbeleg des Masseverwalters). Die Quotenausschüttung führte daher insoweit zu keiner Haftungseinschränkung. Nun ist zwar im Haftungsverfahren weder über die Rechtmäßigkeit der Konkursquotenverrechnung noch über die Richtigkeit der Gebärung auf dem Abgabenkonto abzusprechen, sondern die Feststellung zu treffen, dass die Abgabenschuld mit dem Betrag, hinsichtlich dessen die Haftungsinanspruchnahme erfolgte, unberichtigt aushaftet (vgl. VwGH 28. 5. 1993, 93/17/0049). Dem Berufungswerber ist jedoch in Ausübung des Ermessens zuzugestehen, dass die Haftungsinanspruchnahme in jenem Umfang unbillig erscheint, in dem die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenschulden getilgt worden wären, wenn auch die Quotenzahlung von S 30.433,68 nach § 214 Abs. 1 BAO verrechnet worden wäre. Für eine Verrechnung mit der Abgabenschuld mit dem jüngsten Fälligkeitstag bestand nämlich kein sachlicher Grund. Die Haftung für die derzeit noch aushaftende Umsatzsteuer 1995 (€ 91.841,37) war daher um € 2.211,70 (S 30.433,68) auf den Betrag von € 89.629,67 einzuschränken.

Da weitere Gründe, welche die Abgabeneinhebung im Haftungsweg unbillig erscheinen ließen, nicht ersichtlich sind, war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 16. Juni 2003