



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch
Z & P Steuerberatungs GmbH, 2351 Wiener Neudorf, Triesterstraße 14, vom 14. Juli 2006
gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 10. April 2006 betreffend
Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 149.508,22
eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. April 2006 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als
Geschäftsführer der K-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 277.463,23, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>fällig am</i>
U 07/05	65.739,10	15. 09. 2005
L 08/05	2.339,82	15. 09. 2005
DB 08/05	5.396,42	15. 09. 2005
DZ 08/05	479,68	15. 09. 2005
U 08/05	6,00	17. 10. 2005
U 09/05	31.021,94	15. 11. 2005

L 10/05	19.969,76	15. 11. 2005
DB 10/05	5.551,52	15. 11. 2005
DZ 10/05	493,47	15. 11. 2005
K 10-12/05	439,00	15. 11. 2005
U 10/05	50.020,41	15. 12. 2005
L 11/05	25.866,58	15. 12. 2005
DB 11/05	10.204,93	15. 12. 2005
DZ 11/05	907,10	15. 12. 2005
U 11/05	25.688,34	16. 01. 2006
L 01-12/05	14.627,19	16. 01. 2006
DB 01-12/05	6.961,03	16. 01. 2006
DZ 01-12/05	618,76	16. 01. 2006
ST 2005	4.770,75	nicht eruierbar
SZ 2005	5.561,43	nicht eruierbar

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Weiters führte das Finanzamt unter Zitierung der maßgeblichen Gesetzesstellen aus, dass der Bw. im Zeitraum vom 30. August 2002 bis 22. Dezember 2005 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen wäre, weshalb er verpflichtet gewesen wäre, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen. Durch die Eröffnung des Konkursverfahrens per 22. Dezember 2005 wäre die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes bei der Gesellschaft entstanden.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 21. Juni 2006 wurde der über das Vermögen der K-GmbH eröffnete Konkurs nach Annahme eines Zwangsausgleiches am 31. Mai 2006 unter Zahlung einer Quote von 20 % aufgehoben.

In der dagegen am 14. Juli 2006 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass die Behörde irrtümlich festgestellt hätte, dass die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes bei der Primärschuldnerin durch die Eröffnung des Konkursverfahrens per 22. Dezember 2005

entstanden wäre. Jedoch wäre die volle Inanspruchnahme des Einschreiters verfehlt, da das Konkursverfahren mit einem rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich beendet worden wäre.

Die Behörde hätte zunächst bei der Gesellschaft die Abgabenschuld einbringlich zu machen gehabt, da sie über die Zwangsausgleichsverhandlungen durch ihre Teilnahme am Konkursverfahren und die Berichte des Masseverwalters informiert gewesen wäre. Für eine rechtliche Beurteilung, wie sie die Behörde im bekämpften Haftungsbescheid vornehme, fehle daher eine maßgebliche Feststellung, die Voraussetzung für die volle Inanspruchnahme des Bw. wäre.

Zur schuldhaften Pflichtverletzung brachte der Bw. vor, dass die Abgaben U 11/05, L, DB, DZ 01-12/05 sowie K 10-12/05 erst nach Konkurseröffnung fällig geworden wären, weshalb ihn hinsichtlich der Uneinbringlichkeit dieser Abgaben jedenfalls kein Verschulden treffe.

Nach ständiger Judikatur des VwGH wäre für das Ausmaß der Haftung bestimmend, dass der Vertreter Abgabenschulden nicht schlechter behandeln dürfe als die übrigen aus dem von ihm verwalteten Vermögen zu begleichenden Schulden. Nicht verlangt werde jedoch, dass der Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubiger befriedigt werde. Weiters wäre der Haftungspflichtige nur für die anteilige Abgabenschuld in Anspruch zu nehmen, wenn er das Ausmaß der für die Bezahlung der Verbindlichkeiten zur Verfügung stehenden Mittel darlege.

Hinsichtlich der Rückstände L 08/05 (€ 2.339,82), DB 08/05 (€ 5.396,42), DZ 08/05 (€ 479,68) und U 07/05 (€ 65.739,10) liege eine Benachteiligung der Abgabenschuld nicht vor, da die Primärschuldnerin ihrer Abgabenzahlungsverpflichtung anteilig nachgekommen wäre durch Zahlungen von € 18.615,28, € 6.961,08 sowie € 618,76.

Zur Abgabenschuld U 09/05, U 10/05, L, DB, DZ 10/05 und L, DB, DZ 11/05 wurde ausgeführt, dass die finanzielle Situation der Primärschuldnerin derart angespannt gewesen wäre, dass die vorhandenen Gelder zur Anschaffung für Arbeitsmaterialien, um halbfertige Baustellen fertig machen zu können, zur Bezahlung der Gerichtsgebühr für die Konkurseröffnung von € 4.000,00 und Lohnteile verwendet werden hätten müssen. Die Fertigstellung halbfertiger Bauten wäre notwendig gewesen, da andernfalls der Schaden für die Gläubiger größer gewesen wäre. Diese Zahlungen aus den sogenannten „Zug um Zug“-Geschäften hätten zu keinem Schaden für die Gläubiger und sohin auch zu keinem Schaden für den Abgabengläubiger geführt, da ansonsten etwaige Schadenersatz- und Gewährleistungsansprüche die Konkursmasse zulasten der Gläubiger weiter vermindert hätten.

Darüber hinaus hätten jene Zahlungen, die der Behörde als Ausgleichsgläubigerin in Form der Ausgleichquoten zugekommen wären und noch zukommen würden, bisher überhaupt keine Berücksichtigung gefunden.

Weiters wurde moniert, dass der Behörde ein wesentlicher Verfahrensmangel dadurch unterlaufen wäre, als sie den im erstinstanzlichen Verfahren unvertretenen Einschreiter nicht angeleitet hätte, weshalb der Bw. die zum Beweis seiner Unschuld an der Uneinbringlichkeit notwendigen Beweismittel nicht beantragen hätte können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. August 2006 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftungsschuld auf die Abgaben L 01-12/05 (€ 14.627,19), L 08/05 (€ 2.339,82) und L 10/05 (€ 19.969,76) eingeschränkt.

Dazu wurde ausgeführt, dass der Vertreter grundsätzlich zur anteiligen Befriedigung der Schulden verpflichtet wäre, wenn die Mittel des Vertretenen nicht ausreichen würden, um die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten. Da für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz bestehen würden, wären diese einzubehaltenden und an das Finanzamt abzuführenden Abgaben in jedem Fall zur Gänze zu entrichten gewesen. Im Zuge der am 22. Februar 2006 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wäre festgestellt worden, dass die Bezüge bis inklusive Oktober 2005 ausbezahlt worden wären, weshalb der Zeitraum bis dahin begrenzt werde. Festgehalten werde jedoch, dass die am Abgabenskonto aufscheinende Buchung für die Lohnsteuer 01-12/05 tatsächlich nur den Zeitraum 01-10/05 betreffe.

Hinsichtlich des Einwandes der nichtberücksichtigten Ausgleichsquote stellte das Finanzamt abschließend fest, dass die rechtskräftige Bestätigung des Zwangsausgleichs des Primärschuldners der Haftungsinanspruchnahme auch für die die Ausgleichsschulden übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegenstehen würden.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 10. Oktober 2006 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass zwar noch keine umfassende Prüfung des Sachverhaltes vorgenommen hätte werden können, er allerdings nach kurzer Überprüfung der Fakten zur Erkenntnis gelangt wäre, dass es zu keiner Gläubigerbevorzugung gekommen wäre.

Am 9. März 2007 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. zur Erstellung eines Liquiditätsstatus, in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, auf.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte der Bw. mit Schreiben vom 3. Mai 2007 mit, dass zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben keine frei verfügbaren Mittel bestanden hätten. Zu diesen Terminen, nämlich zum 15.9.2005, 17.10.2005, 15.11.2005 und 15.12.2005, stellte er die Situation der Verbindlichkeiten sowie die prozentuellen Verän-

derungen dar. Daraus wäre ersichtlich, dass nicht nur keine Schlechterstellung der Finanzbehörde im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern stattgefunden hätte, sondern insbesondere Kranken- sowie Stadtkasse ein prozentuell stärkeres Anwachsen ihrer Forderungen hinzunehmen gehabt hätten.

Über die Berufung wurde 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.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 80 % der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da der über das Vermögen der K-GmbH eröffnete Konkurs nach Annahme eines Zwangsausgleiches am 31. Mai 2006 unter Zahlung einer Quote von 20 % mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 21. Juni 2006 aufgehoben wurde (vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0016).

Insoferne war dem Begehren des Bw. auf Berücksichtigung der Ausgleichsquote Folge zu geben.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der K-GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Dem Vorbringen des Bw., dass die Abgaben U 11/05, L, DB, DZ 01-12/05 sowie K 10-12/05 erst nach Konkurseröffnung fällig geworden wären, weshalb den Bw. hinsichtlich der Uneinbringlichkeit dieser Abgaben jedenfalls kein Verschulden treffe, kann nur hinsichtlich der tatsächlich erst am 16. Jänner 2006 fälligen Umsatzsteuer 11/05 zugestimmt werden. Hingegen wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/05 bereits am 15. November 2005, somit vor Konkurseröffnung fällig. Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 01-12/05 wird auf die Begründung im Lohnsteuerprüfungsbericht vom 22. Februar 2006 hingewiesen, wonach die am Abgabenkonto für 10-12/05 aufscheinenden Buchungen tatsächlich nur den Zeitraum 01-10/05 betreffen, weshalb diese Lohnabgaben ebenfalls spätestens am 15. November 2005 fällig wurden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestimmt sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280).

Da allerdings im Zuge der Lohnsteuerprüfung vom 22. Februar 2006 festgestellt wurde, dass die Löhne lediglich bis inklusive Oktober ausbezahlt wurden, erfolgte für die Lohnabgaben für November 2005 die Inanspruchnahme des Bw. zur Haftung nicht zu Recht.

Ebenso waren die haftungsgegenständlichen Stundungszinsen 2005 und Säumniszuschläge 2005 aus der Haftung zu nehmen, da die Beträge jeweils eine Zusammenfassung einer Unzahl von Einzelschreibungen darstellen, deren jeweiliger Fälligkeitstag auf Grund der Menge der zugrundeliegenden Abgaben nicht eruierbar ist. Außerdem kann dem Haftungspflichtigen nicht zugemutet werden, für den von ihm zu erbringenden Nachweis der Gläubigergleichbehandlung detektivischen Spürsinn zu besitzen und die tatsächlich darunterfallenden Abgaben und deren Fälligkeitstag zu ermitteln.

Darüber hinaus muss den Ausführungen des Bw. entgegengehalten werden, dass es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420), da für die Inanspruchnahme zur Haftung lediglich ein Verschulden an der eingetretenen Pflichtverletzung gefordert wird.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Dass etwaige

Schadenersatz- oder Gewährleistungsansprüche andernfalls die Konkursmasse zulasten aller Gläubiger vermindert hätte, kann den Bw. nicht exkulpieren, da diese Verminderung dann auch die „Zug um Zug“-Gläubiger getroffen hätte, die aber so voll befriedigt und daher bevorzugt behandelt wurden, weshalb den Bw. der Vorwurf der schuldhaften Pflichtverletzung anlastet.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde zwar behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Jedoch brachte er selbst in seiner Berufung vor, dass er die vorhandenen Mittel für die Fertigstellung halbfertiger Arbeiten verwendet hätte. Darüber hinaus war dieser Behauptung keinerlei Wahrheitsgehalt beizumessen, da zum Einen auf dem Abgabenkonto am 20. Oktober 2006 sowie am 21. Dezember 2006 Zahlungen in Höhe von € 48.793,25 sowie € 69.463,82 eingingen. Zum Anderen wurden auch noch regelmäßige Umsätze in nicht unbeträchtlicher Höhe gemeldet (Umsatzsteuer 09/05 von € 31.021,94 und Umsatzsteuer 10/05 von € 55.661,74). Und schließlich bekannte der Bw. sogar in seiner in der Vorhaltsbeantwortung erfolgten Aufstellung der Verbindlichkeiten, die zwischendurch durchaus auch reduziert wurden, Zahlungsflüsse und damit vorhandene liquide Mittel ein.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Um dem Vorwurf der im erstinstanzlichen Verfahren unterlassenen Manuduktion zu begegnen, erging an den Bw. ein vom Unabhängigen Finanzsenat veranlasster Vorhalt, in dem er zur Erstellung eines Liquiditätsstatus, in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, aufgefordert wurde, obwohl er mittlerweile im Berufungsverfahren rechtsfreundlich vertreten ist, da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus hat der Bw. jedoch trotz Aufforderung nicht aufgestellt, da es nicht genügen kann, lediglich die Höhe der einzelnen

Verbindlichkeiten zu den Fälligkeitszeitpunkten aufzustellen, weil eine solche stichtagsmäßige Erfassung hinsichtlich der sogenannten Zug-um-Zug-Geschäfte nicht aussagekräftig ist.

Darüber hinaus erfolgte auch kein Nachweis wie die zweifelsfrei in welchem Ausmaß auch immer vorhandenen liquiden Mittel zur Entrichtung der ausständigen Verbindlichkeiten verwendet wurden.

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es daher gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war die Umsatzsteuer 07/05 nur mehr mit einem Betrag von € 48.960,26 (abzüglich der Ausgleichsquote) anzusetzen.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben ermitteln sich daher wie folgt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag in € (abzüglich der Ausgleichsquote von 20 %)</i>
U 07/05	39.168,21

L 08/05	1.871,86		
DB 08/05	4.317,14		
DZ 08/05	383,74		
U 08/05	4,80		
U 09/05	24.817,55		
L 10/05	15.975,81		
DB 10/05	4.441,22		
DZ 10/05	394,78		
K 10-12/05	351,20		
U 10/05	40.016,33		
L 01-10/05	11.701,75		
DB 01-10/05	5.568,82		
DZ 01-10/05	495,01	Gesamt	149.508,22

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der K-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 149.508,22 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Mai 2007