



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Karl Wagner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried betreffend Haftung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Haftungsbetrag in Höhe von € 249.098,93 wird um € 86.746,66 auf € 162.352,27 eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

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

Mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Juni 1997 wurde die Fa. Z-GmbH & Co KG gegründet. Die Fa. Z-GmbH vertritt die Fa. Z-GmbH & Co KG seit 24. Juni 1997. Der Bw. ist seit 24. Mai 1997 selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Fa. Z-GmbH.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Ried vom 17. Jänner 2002, Aktenzeichen 17 S 3/02 a, wurde über das Vermögen der Fa. Z-GmbH & Co KG das Konkursverfahren eröffnet. Am 30. April 2002 wurde der Konkurs nach Abschluss und Bestätigung eines Zwangsausgleiches gem. § 157 KO aufgehoben.

Mit Bescheid vom 12. März 2002 machte das Finanzamt Ried die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. Z-GmbH & Co KG gegenüber dem Bw. geltend. Zur Begründung wird ausgeführt, dass über das Vermögen der Fa. Z-GmbH & Co KG am 17. Jänner 2002 das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Der Bw. sei bis zur Konkurseröffnung Geschäftsführer der Komplementär GmbH der Fa. Z-GmbH & Co KG gewesen. In dieser Eigenschaft hafte er neben den durch ihn vertretenen Abgabepflichtigen insoweit, als Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung auferlegter Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Die schuldhafte Verletzung auferlegter Pflichten sei dadurch gegeben, dass der Bw. nicht vorgesorgt habe, dass die Umsatzsteuer, Lohnabgaben, Straßenbenützungsabgabe und Kfz-Steuer entrichtet würden. Da bereits ein Antrag auf Zwangsausgleich mit einem Vorschlag von 20 % eingebracht worden sei, werde er für den Anteil von 80 % zur Haftung herangezogen. Die Haftungssumme in Höhe von 249.098,93 € wurde wie folgt dargestellt.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag 100 %	Betrag 80 %
Umsatzsteuer	August 2001	54.413,51	43.530,81
Lohnsteuer	September 2001	9.247,98	7.398,38
Dienstgeberbeitrag	September 2001	3.965,39	3.172,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	September 2001	378,92	303,14
Straßenbenützungsabgabe	September 2001	2.987,58	2.390,06
Umsatzsteuer	Oktober 2001	63.747,37	50.997,90
Straßenbenützungsabgabe	November 2001	2.856,62	2.285,30
Umsatzsteuer	November 2001	3.592,07	2.873,66
Umsatzsteuer	September 2001	48.457,81	38.766,25
Lohnsteuer	Oktober 2001	10.204,21	8.163,37
Dienstgeberbeitrag	Oktober 2001	4.180,94	3.344,75
Zuschlag zum DB	Oktober 2001	399,48	319,58
Kfz-Steuer	7-9/2001	26.652,04	21.321,63

Straßenbenützungsabgabe	Oktober 2001	3.027,26	2.421,81
Umsatzsteuer	Jänner 2002	46.551,64	37.241,31
Straßenbenützungsabgabe	Dezember 2001	2.361,51	1.889,21
Kfz-Steuer	10-12/2001	28.349,33	22.679,46
Summe		311.373,66	249.098,93

Mit Schriftsatz vom 8. April 2002 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter Berufung gegen den Haftungsbescheid eingebbracht. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Haftungszeiträume im angefochtenen Bescheid unrichtig festgesetzt worden seien. Wie aus dem Konkursantrag im parallel laufenden Konkursverfahren ersichtlich sei, habe die Raiffeisenbank Region Ort im Innkreis das Kontokorrentkonto gesperrt und eine Wiederausnutzung der Kreditlinie untersagt. Dadurch wäre es der Primärschuldnerin und somit auch dem Bw. nicht mehr möglich, die in diesem Zeitraum angeführten fälligen Abgaben zu bezahlen. Darüber hinaus werde in dem angefochtenen Bescheid auch die Umsatzsteuer für Jänner 2002 geltend gemacht. Diese Umsatzsteuer betreffe eine Forderung aus dem Zeitpunkt der Tätigkeit des Masseverwalters und stelle daher entweder eine Konkurs- oder Masseforderung dar. Keineswegs könne der Bw. für diesen Betrag in Höhe von 46.551,64 € eine Haftung treffen. Gleicher gelte auch für die Umsatzsteuer Oktober, November und Dezember 2001, deren Fälligkeit erst nach Konkursöffnung eingetreten sei. Für die verbleibenden Zeiträume wären keine liquiden Mittel vorhanden gewesen, über die der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer disponieren hätte können, sodass ihn kein wie immer geartetes Verschulden an der Nichtabführung der Abgaben treffen würde. Die Haftung bestehe dem Grunde nicht nach zu Recht.

Mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2003 der erkennenden Behörde wurde dem Bw. mitgeteilt, dass auf Grund der Verbuchung der Zwangsausgleichsquote sowie einiger Gutschriften und Zahlungen sich der berufungsgegenständliche Haftungsbetrag vermindert habe. Außerdem seien im Haftungsbescheid Abgaben (Umsatzsteuer 12/2001 und Kfz-Steuer 10-12/2001) enthalten, die erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden seien. Es sei daher beabsichtigt, den Haftungsbescheid wie folgt zu ändern:

Abgabenart	Fälligkeit	Betrag bisher	Betrag neu
Umsatzsteuer August 2001	15.10.2001	43.530,81	36.151,00

Lohnsteuer September 2001	15.10.2001	7.398,38	6.410,58
Dienstgeberbeitrag September 2001	15.10.2001	3.172,31	2.748,76
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag September 2001	15.10.2001	303,14	262,67
Straßenbenützungsabgabe September 2001	17.12.2001	2.390,06	2.070,96
Umsatzsteuer Oktober 2001	17.12.2001	50.997,90	44.188,90
Straßenbenützungsabgabe November 2001	15.1.2002	2.285,30	1.980,19
Umsatzsteuer November 2001	15.1.2002	2.873,66	2.489,98
Umsatzsteuer September 2001	15.11.2001	38.766,25	33.590,37
Lohnsteuer Oktober 2001	15.11.2001	8.163,37	7.037,44
Dienstgeberbeitrag Oktober 2001	15.11.2001	3.344,75	2.898,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag Oktober 2001	15.11.2001	319,58	276,92
Kfz-Steuer Juli bis Dezember 2001	15.11.2001	21.321,63	18.474,88
Straßenbenützungsabgabe Oktober 2001	15.11.2001	2.421,81	2.098,47
Umsatzsteuer Jänner 2002	15.2.2002	37.241,31	0,00
Straßenbenützungsabgabe	15.1.2002	1.889,21	1.636,97

Dezember 2001			
Kfz-Steuer Oktober bis Dezember 2001	15.2.2002	22.679,46	0,00
Summe		249.098,93	162.352,27

Es wurde der Bw. aufgefordert, es mögen Unterlagen vorgelegt werden, aus denen hervorgehe, dass bzw. wann seitens der Raiffeisenregion Ort im Innkreis das Kontokorrentkonto gesperrt worden sei. Es wurde gefragt, ob zu Gunsten der Bank ein Globalzessionsvertrag abgeschlossen worden sei. Wenn ja, möge dieser zur Einsichtnahme vorgelegt werden. Die nunmehr haftungsgegenständlichen Abgaben seien zwischen 15. Oktober 2001 und 15. Jänner 2002 fällig gewesen. Es möge dargelegt werden, inwieweit in diesem Zeitraum noch Zahlungen (Strom, Telefon, Treibstoff, Versicherungen etc.) geleistet worden seien.

Mit Schreiben vom 12. November 2003 wurde vom ausgewiesenen Vertreter hierzu bekannt gegeben, dass richtigerweise ausgeführt worden sei, dass im Haftungsbetrag Abgaben enthalten seien, die nach Konkursöffnung fällig geworden seien. Eine persönliche Abführungs- und Haftungsverpflichtung iSd Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO sei für den Bw. daher nicht gegeben. Es betreffe dies neben der bereits angeführten Umsatzsteuer 12/2001 und Kfz-Steuer 10-12/2001 auch die Umsatzsteuer 1/2002, Straßenbenützungsabgabe, Fälligkeit 15.12.2002, Straßenbenützungsabgabe, Fälligkeit 15.2.2002. Ebenso die Straßenbenützungsabgabe September 2001 und Umsatzsteuer Oktober 2001, fällig am 17.12.2001. Wie aus dem beigeschlossenen Zessionsvertrag ersichtlich sei, handle es sich um einen Globalzessionsvertrag, wobei die Primärschuldnerin verpflichtet wäre, sämtliche Forderungen aus dem Geschäftsbetrieb über die Konten der Raiffeisenbank Innkreis -Mitte abzuwickeln. Ab November 2001 seien zwar Forderungseingänge saldosenkend verbucht worden, doch sei es der Primärschuldnerin nicht mehr gestattet gewesen, größere Zahlungen, u.a. auch der Umsatz- und Lohnsteuer, durchzuführen. Man habe auch die Überweisung der Gehälter für November und Dezember davon abhängig gemacht, dass die Primärschuldnerin weitere Sicherheiten bestelle und erst nach Sicherheitenbestellung der Kontokorrentrahmen wieder ausgenutzt werden könne. Nachdem einer derartige Sicherheitsbestellung nicht möglich wäre, hätten Gespräche mit der Raiffeisenbank stattgefunden, die ohne Einvernehmen beendet worden seien und schlussendlich in dem bekannten Konkursantrag gemündet hätten. Dem Bw. treffe daher ausschließlich die Haftung für jene Beträge, deren Fälligkeit im Oktober eingetreten sei.

Aus dem Zessionsvertrag vom 24. Juli 1998, der zwischen der Primärschuldnerin und der Raiffeisenbank Innkreis-Mitte abgeschlossen worden war, geht im Wesentlichen hervor:

"Zur Sicherstellung und Rückzahlung aller bestehenden und künftigen Forderungen des Kreditgebers einschließlich Zinsen, Spesen und sonstigen Nebengebühren aus o.a. Schuldverhältnis, dessen nähere Bedingungen dem Zedenten zur Kenntnis gebracht wurden, tritt der Zedent sämtliche aus dem Betrieb seines Unternehmens Transporte, Baggerungen gegen Dritte – insbesondere die in der Anlage A angeführten Personen – entstandenen und künftig entstehenden Forderungen an den Kreditgeber ab. Buchvermerk bei Zessionskrediten: Generalzession aller Forderungen vom 24. Juli 1998, Raiffeisenbank Innkreis-Mitte reg. Gen.m.b.H., 4974 Ort im Innkreis. Dieser Buchvermerk ist auf den jeweiligen Kundenkonten und auf dem OP-Listen ersichtlich zu machen".

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften am Abgabenkonto der Primärschuldnerin zur Gänze unberichtet aus.

Das Finanzamt Ried brachte gegen die Einschränkung des Haftungsbetrages keine Einwendungen vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben dem durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gem. § 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. Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Verpflichtung für die Uneinbringlichkeit.

Gem. § 161 Abs. 2, § 125 Abs. 1 und § 170 HGB wird eine Kommanditgesellschaft durch die Komplementär-GmbH vertreten, im Ergebnis also durch deren Geschäftsführer. Diese Geschäftsführer haben die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die Kommanditgesellschaft treffen. Der

Geschäftsführer einer GmbH, die Komplementär einer GmbH & Co KG ist, haftet daher für die Abgaben der KG, wenn er nicht nachweisen kann, dass ihn an der Nichtzahlung der Abgaben kein Verschulden trifft.

Der Bw. ist seit 24. Mai 1997 selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Fa. Z-GmbH, die Komplementär der Primärschuldnerin ist. Die Stellung des Bw. als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten Verantwortlicher im haftungsrelevanten Zeitraum als Vertreter der Primärschuldnerin ist unstrittig.

An der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten bei der Primärschuldnerin besteht in Folge des rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleiches kein Zweifel. Lediglich insofern, als die Verbuchung von Gutschriften eine Verminderung der Abgabenschuldigkeit brachte, war die Uneinbringlichkeit nicht gegeben. Außerdem waren jene Abgaben, die nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden waren (Umsatzsteuer 12/2001 und Kfz-Steuer 10-12/2001) von der Haftung auszunehmen. Die Haftungsschuld beträgt demnach € 162.352,27 und wurde bereits im Schriftsatz vom 13.10.2003 detailliert dargestellt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die fälligen Abgaben entrichtet werden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhafte Pflichtverletzung der ihm auferlegten Pflichten angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus dem ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Schulden zur Gänze.

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 dem Vertreter.

Im vorliegenden Fall rechtfertigt sicher der Bw. damit, dass keine liquiden Mittel, über die er disponieren hätte können, vorhanden gewesen sein. Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde vorgebracht, dass ein Globalzessionsvertrag zu Gunsten der Raiffeisenbank Innkreis-Mitte abgeschlossen worden sei, wonach die Primärschuldnerin verpflichtet gewesen wäre,

sämtliche Forderungen aus dem Geschäftsbetrieb über die Konten der Bank abzuwickeln. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. Erkenntnis vom 16. September 2003, Zl. 2000/14/0179) stellt der Abschluss eines Globalzessionsvertrages dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der Primärschuldnerin, zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Gesellschaft als Pflichtverletzung somit bereits 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 nicht als unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird. Dass durch die Abtretung der Forderungen tatsächlich keine Beeinträchtigung der Abgabenentrichtung eingetreten ist, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Vielmehr wird vorgebracht, dass ab November 2001 zwar Forderungseingänge saldosenkend verbucht worden seien, doch wäre es der Primärschuldnerin nicht mehr gestattet gewesen größere Zahlungen, u.a. auch die Umsatz- und Lohnsteuer, durchzuführen. Mit Abschluss des Zessionsvertrages hat sich der Bw. praktisch selbst außer Stande gesetzt, für die pünktliche und vollständige Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten zu sorgen.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ist auf die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zu verweisen. Danach ist die Haftung für die Lohnsteuer insofern verschuldensunabhängig, als die Nichtabfuhr nicht mit fehlenden Mitteln zu rechtfertigen ist, da der Arbeitgeber gem. § 78 Abs. 3 EStG, wenn die Mittel zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichend, verpflichtet ist, einen entsprechend niedrigeren Betrag auszubezahlen, damit die davon zu berechnende Lohnsteuer in den vorhandenen Mitteln Deckung finden kann. Gem. § 78 Abs. 1 EStG ist der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gem. § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen. Im vorliegenden Fall steht fest, dass die im Haftungsbescheid enthaltenen Lohnsteuerbeträge nicht einbehalten und nicht an das Finanzamt abgeführt wurden. Die in den §§ 78 und 79 EStG normierten abgabenrechtlichen Pflichten wurden daher verletzt. Der Bw. hätte entsprechend niedrigere Löhne ausbezahlen müssen, sodass in den vorhandenen Mitteln auch die Lohnsteuerbeträge Deckung hätten finden können, damit er diese an das Finanzamt abführen hätte können.

Insgesamt gesehen teilt der Unabhängige Finanzsenat die Meinung des Finanzamtes Ried, wonach die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin auf ein schuldhaftes Verhalten des Bw. zurückzuführen ist, sodass die Abgabenbehörde auch davon ausgehen darf, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der Abgaben war.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berichtigten Interesses des Bw. beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht worden ist. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit kommt die Bedeutung öffentliches Interesse an der Einhebung der Abgabe zu.

Dem Bw. könnte hier allenfalls zu Gute gehalten werden, dass er um den Weiterbestand des Unternehmens bemüht war. Vorzuwerfen ist ihm allerdings, dass er dabei abgabenrechtliche Pflichten verletzt hat. Der Umstand, dass der Bw. die faktische Einschränkung der Einflussnahme in Kauf genommen hat, spricht nicht gegen eine Heranziehung zur Haftung. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgabe gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann. Im Hinblick auf das Alter des Bw. (49 Jahre) ist mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch zu rechnen. Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Bw. zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den berechtigten Interessen des Bw. der Vorrang einzuräumen. Im Übrigen wurde diesbezüglich vom Bw. nichts vorgebracht.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 20. November 2003