

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I.K., Geschäftsführerin, 9800 Spittal/Drau, P.12, vertreten durch Mag. Hannes Gabriel, Rechtsanwalt, 9871 Seeboden, Hauptstraße 84, vom 28. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal an der Drau, vertreten durch HR Dr. Erich Schury, vom 29. April 2004 betreffend Haftung für Abgabenschulden des Jahres 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 2.327,06 eingeschränkt.

### **Entscheidungsgründe**

Über das Vermögen der L.L.HandelsGesmbH (L.L. Handels GesmbH) wurde mit Beschluss vom 12. Jänner 2004 des Landesgerichtes Klagenfurt als Konkursgericht, GZ. X/04, das Konkursverfahren eröffnet. Anlässlich der Zwangsausgleichstagsatzung am 11. Mai 2004 wurde der Zwangsausgleich mit einer Quote von 20% von den Gläubigern angenommen und derselbe mit Beschluss vom 21. Mai 2004 bestätigt. Mit Beschluss vom 14. Juni 2004 des Landesgerichtes Klagenfurt wurde das Konkursverfahren aufgehoben.

I.K. (in der Folge Bw.), geboren am 12. Juli 1960, fungierte (seit der Errichtung der Gesellschaft) ab Dezember 1995 als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin. Als Gesellschafterin der GesmbH war die Bw. seit April 1996 mit einer Stammeinlage von € 36.300,00 zu 100% an der Gesellschaft beteiligt.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 27. Februar 2004 wurde die Bw. aufgefordert, innerhalb einer Frist von drei Wochen bekannt zu geben, aus welchen Gründen ihr die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten – insbesondere die rechtzeitige Entrichtung anfallender Abgaben – nicht möglich gewesen sei. Weiters wurde der Bw. in diesem Schreiben mitgeteilt, dass es

Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) angenommen werde. Der Geschäftsführer einer GesmbH hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Der Aufforderung, entsprechende Nachweise zu erbringen, kam die Bw. nicht nach.

Mit Bescheid vom 29. April 2004 nahm das Finanzamt die Bw. für aushaftende Abgabenschulden der Gesellschaft in nachstehender Höhe in Anspruch:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in EUR
Juni 2003	Umsatzsteuer	1.034,41
Oktober 2003	Umsatzsteuer	1.874,43

In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass gemäß § 80 Abs. 1 BAO die Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als deren gesetzliche Vertreter dafür zu sorgen hätten, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, auch entrichtet werden. Nach § 9 BAO würden die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten. Im aushaftenden Abgabenrückstand seien vereinnahmte Umsatzsteuern enthalten, die nicht ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt, sondern für die Tilgung von anderen Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Dies stelle eine schuldhafte Pflichtverletzung dar. Über das Vermögen der L.L. Handels GesmbH sei am 12. Jänner 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden und seien die aushaftenden Abgabenschulden daher bei dieser nicht mehr einzubringen. Als verantwortliche Geschäftsführerin werde daher die Bw. für Abgabenschulden in Höhe von € 2.908,84 nach § 9 BAO zur Haftung herangezogen.

Mit Eingabe vom 27. Mai 2004, beim Finanzamt eingelangt am 28. Mai 2004, erhob die Bw. Berufung gegen den o.a. Haftungsbescheid. Darin brachte sie vor, dass die Bw. Geschäftsführerin der L.L. Handels GmbH sei und bereits vor Konkursöffnung ein Rückstand beim Finanzamt bestanden habe. Gemäß § 9 BAO hafte der Geschäftsführer einer GmbH für nicht entrichtete Abgaben dann, wenn die Abgaben bei der GesmbH, also dem Hauptschuldner uneinbringlich seien. Es handle sich also um eine subsidiäre Haftung, die nur dann eintrete, wenn die Abgaben beim Hauptschuldner uneinbringlich seien. Im Rahmen eines Konkursverfahrens könne daher grundsätzlich nur jener Betrag in Haftung gezogen

werden, der nach dem Ergebnis des Konkursverfahrens nicht einbringlich gemacht werden kann. Im konkreten Fall sei jedoch der von der L.L. Handels GmbH unterbreitete Zwangsausgleichsvorschlag mit einer Quote von 20% anlässlich der Tagsatzung vom 11. Mai 2004 mit den gesetzlichen Mehrheiten angenommen und mit Beschluss des LG Klagenfurt vom 21. Mai 2004 bestätigt worden. Der die Zwangsausgleichsquote übersteigende Forderungsbetrag sei daher der Hauptschuldnerin nachgesehen worden und gelte dieser Nachlass auf Grund der Subsidiarität der Haftung nach § 9 BAO auch für die Ausfallshaftung der Bw.. Eine unmittelbare Haftung der Bw. für den die Quote übersteigenden Betrag bestehe gesetzlich nicht und sei gegenständlicher Bescheid daher materiell rechtswidrig. Darüber hinaus werde ausdrücklich ein Verschulden der Bw. bestritten, diese habe die ihr obliegenden Verpflichtungen, insbesondere zur rechtzeitigen Stellung eines Konkureröffnungsantrages erfüllt und nicht gegen das Gebot der Gläubigergleichbehandlung verstoßen. Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben. Unter einem werde auch der Antrag gestellt, der gegenständlichen Berufung aufschiebende Wirkung zuzuerkennen. Das Quotenerfordernis für die Ausschüttung der Zwangsausgleichsquote als Barquote sei durch Ertrag beim Masseverwalter im Wesentlichen sicher gestellt und werde damit die Gemeinschuldnerin den abgeschlossenen Zwangsausgleich nach Rechtskraft des Bestätigungsbeschlusses erfüllen können. Ab diesem Zeitpunkt sei die persönliche Haftung der Bw. erloschen und sei daher eine Notwendigkeit der Vollstreckung des gegenständlichen Bescheides nicht gegeben, zumal jede Exekutionsmaßnahme für die Bw., die derzeit unselbständig beschäftigt sei, mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteil verbunden, zumal bei der Versteigerung eines Pfandgegenstandes erfahrungsgemäß nur ein Bruchteil des tatsächlichen Wertes erzielt werde.

Der Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2004 teilweise stattgegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wurde dabei auf einen Betrag von € 2.327,06 (davon entfallend auf Umsatzsteuer für Juni 2003 € 827,52 und für Oktober 2003 € 1.499,54) eingeschränkt. Nach nochmaliger Bekanntgabe der für die Haftungsinanspruchnahme zum Tragen kommenden gesetzlichen Bestimmungen wurde begründend ausgeführt, dass Voraussetzung für die Haftung 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 Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit seien. Die Abgabenforderungen gegen die L.L. Handels GmbH seien im vorliegenden Fall ebenso unbestritten wie die Stellung der Bw. als Vertreterin seit 12. Dezember 1995. Die verbliebenen haftungsgegenständlichen Abgaben wären ausnahmslos nach diesem Zeitpunkt fällig gewesen. Zur Frage des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung sei zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers sei,

darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen hätte können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Habe der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Abgabenschuldners stelle schon wegen der für die Konkurseröffnung geforderten Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung (§§ 66 f KO) ein starkes Indiz für die zumindest teilweise Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung dar. Nach Abschluss eines Ausgleiches (Zwangsausgleiches) sei – mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – anzunehmen, dass der in der Ausgleichsquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderung uneinbringlich sein wird. Durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich werde der Gemeinschuldner gemäß § 156 Abs. 1 KO von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen. Der Haftungspflichtige könne die durch den Ausgleich bewirkte Befreiung des Primärschuldners von der Abgabenverbindlichkeit nicht für sich in Anspruch nehmen, da nach § 151 KO die Rechte der Konkursgläubiger gegen Bürgen oder Mitschuldner des Gemeinschuldners sowie gegen Rückgriffsverpflichtete ohne ausdrückliche Zustimmung der Berechtigten durch den Ausgleich nicht beschränkt werden können, weshalb die in § 156 Abs. 1 KO angeordnete, in der Befreiung von der Verbindlichkeit, den Gläubigern nachträglich den Ausgleich zu ersetzen, bestehende Rechtswirkung des Ausgleichs daher nur in der Person des Gemeinschuldners eintrete. Entgegen früherer Rechtsprechung könne nach nunmehriger Auffassung des VwGH der nach § 9 BAO haftende Vertreter durch die den Ausgleich bewirkte Befreiung des Primärschuldners von der Abgabenverbindlichkeit nicht für sich in Anspruch nehmen und stehe eine rechtskräftige Bestätigung des (Zwang-)ausgleiches des Primärschuldners der Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 iVm §§ 80 ff BAO daher auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen. Im gegenständlichen Fall stehe die Uheinbringlichkeit in Höhe von 80% der angemeldeten Konkursforderungen fest, da das am 12.01.2004 über das Vermögen der L.L. Handels GmbH eröffnete Konkursverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des am 11.05.2004 angenommenen Zwangsausgleiches mit Beschluss vom 14.06.2004 aufgehoben worden sei. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit der Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Auf Grund des Alters der Bw. (12.07.1960), der künftigen

Erwerbsmöglichkeiten und der relativ geringen Höhe der Haftungsschuld sei nicht von vornherein davon auszugehen, dass die Haftungsschuld auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich sei, sondern erscheine die Einbringung derselben durchaus realistisch. Von der Bw. seien auch keine Billigkeitsgründe vorgebracht worden, die trotz Vorliegens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung rechtfertigen würden, sodass insgesamt die Heranziehung zur Haftung zweckmäßig gewesen sei. Auf Grund der Überweisung der Konkursquote hätten sich die haftungsgegenständlichen Abgaben mittlerweile reduziert, sodass der Berufung teilweise Folge zu geben sei.

Mit Eingabe vom 6. August 2004 beantragte die Bw. rechtzeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Eine Begründung enthält dieser Antrag nicht.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg.cit. 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 eingebrochen 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 sie 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 Haftungsinanspruchnahme 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 Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Juni 1985, Zl. 84/17/0224).

Unbestritten ist, dass die Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als Alleingeschäftsführerin zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, der für die Abgaben der L.L. Handels GesmbH herangezogen werden kann. Unbestritten ist weiters, dass die Abgaben in Höhe von € 2.327,06, für die die Bw. haftbar gemacht wurde, auf Grund des (mit einer Quote von 20%) angenommenen Zwangsausgleiches bei der durch sie vertretenen Abgabepflichtigen nicht einbringlich sind.

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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. Erkenntnis vom 22. Februar 1993, Zl. 91/15/0123). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften

Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1991, Zl. 91/15/0114). Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 2000, Zl. 95/14/0056), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung der Bw. für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin dann nicht zum Tragen gekommen, wenn der Primärschuldnerin (L.L. Handels GesmbH) überhaupt keine liquiden Mittel zur Tilgung der offenen Schulden zur Verfügung gestanden wären bzw. das Gleichmäßigkeitssgebot (d.h. die gleichmäßige Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger) beachtet worden wäre.

Der Bw. wurde bereits vor Erlassung des angefochtenen Bescheides die Möglichkeit eröffnet, darzulegen, welche Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben (der Primärschuldnerin) maßgebend waren bzw. einen Nachweis dafür zu erbringen, dass sie nach Maßgabe der vorhandenen Mittel die Abgabenschulden im Verhältnis zu den anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt hat. Die Bw. hat sich hiezu nicht geäußert. Ihre Ausführungen in der Berufung stützen sich einerseits darauf, dass die Bw. vermeint, durch den angenommenen Zwangsausgleich sei nicht nur der Schuldennachlass bei der Hauptschuldnerin erfolgt, sondern gelte dieser auf Grund der "Subsidiarität" der Haftung (gemeint kann wohl nur die Akzessorietät sein) nach § 9 BAO auch für die Ausfallshaftung der Bw.. Andererseits führte die Bw. in der Berufung aus, dass ein Verschulden ihrerseits deshalb nicht gegeben sei, weil sie die ihr obliegenden Verpflichtungen, insbesondere zur rechtzeitigen Stellung des Konkursantrages erfüllt und nicht gegen das Gebot der Gläubigergleichbehandlung verstoßen habe. Mit diesen Argumenten kann für die Berufung jedoch nichts gewonnen werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist die Haftung des Geschäftsführers nur insoferne akzessorisch, als sie das Bestehen von Abgabenschulden zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes voraussetzt. Ob ein Erlöschen der Abgabenschulden auch dem als Geschäftsführer Haftenden zugute komme, sei hingegen nach dem Zweck der den Schulderlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stelle ein Zwangsausgleich keinen Grund für die Befreiung des Geschäftsführers als Haftenden dar (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 2003, Zl. 97/14/0176, und vom 23. November 2004, Zl. 2001/15/0138). Der die Haftung auslösende Sachverhalt ist im vorliegenden Fall im Zeitraum zwischen 18. August 2003 und 15. Dezember 2003 verwirklicht worden. Der nachträgliche Schulderlöschungsgrund des

Zwangsausgleiches (Bestätigung am 21. Mai 2004) steht der Inanspruchnahme der Bw. als Haftender somit nicht entgegen. Für die abgabenrechtliche Haftung ist zudem ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen, nicht von Bedeutung (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1999, ZI. 96/15/0049).

Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der GesmbH nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat. Zur Verwendung der vorhandenen Mittel bzw. Gleichbehandlung aller Gläubiger hat die Bw. im gesamten Verfahren keine näheren Angaben gemacht und auch keine Nachweise für ihre in diesem Zusammenhang einzige Behauptung, dass sie nicht gegen das Gebot der Gläubigergleichbehandlung verstoßen habe, beigebracht. Damit ist die Bw. jedoch ihrer qualifizierten Mitwirkungspflicht, nämlich darzutun, aus welchen Gründen ihr die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich war, nicht nachgekommen. Der Vollständigkeit halber sei hier noch ausgeführt, dass die Bw. auch zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, der Vorhaltcharakter zukommt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 2002, ZI. 99/15/0165), keine Äußerung abgegeben hat.

Daraus ergibt sich, dass die Bw. auch keine geeigneten Gründe dargelegt hat bzw. und keinerlei Nachweise erbracht hat, die gegen eine schuldhafte Pflichtverletzung sprechen. Es war daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bw. auszugehen, die schlussendlich ursächlich für die Uneinbringlichkeit der strittigen Abgabenschulden war.

Die Geltendmachung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, die sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigtes Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die betreffenden Abgabenforderungen über die Zwangsausgleichsquote hinaus uneinbringlich sind. Wenn die Bw. vorgebracht hat, dass die Haftungsinanspruchnahme mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles für sie verbunden wäre, erscheint die Einbringlichkeit der in Rede stehenden Abgaben auf Grund des Lebensalters der Bw. als auch der relativ geringen Haftungssumme – allenfalls auch in Teilzahlungen – gewährleistet. Dem öffentlichen Anliegen

des Staates an der Einbringung der Abgaben war somit der Vorzug gegenüber den Interessen der Bw. zu geben und die Bw. als Haftende in Anspruch zu nehmen.

Was die Höhe des Haftungsbetrages angelangt, war dieser um die (bereits zur Einzahlung gebrachte) Konkursquote zu verringern. Der Haftungsbetrag setzt sich wie folgt zusammen:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in EUR
Juni 2003	Umsatzsteuer	827,52
Oktober 2003	Umsatzsteuer	1.499,54
Summe		2.327,06

Es war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Klagenfurt, am 11. Juli 2005