



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Andrea Ornig, Dr. Bernhard Koller und Mag. Heinz Zaveczi über die Berufung der Bw., vertreten durch steinecker & steinecker Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Schulstraße 453, 8962 Gröbming, vom 14. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 30. März 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von 234.251,25 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Lohnsteuer	2002	15.01.2003	1.078,10
Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.2003	1.672,10
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.2003	63,42
Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.2004	817,49
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.2004	75,58
Lohnsteuer	2004	17.01.2005	522,42
Dienstgeberbeitrag	2004	17.01.2005	86,02
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	17.01.2005	8,26
Umsatzsteuer	09/2005	15.11.2005	116.344,18

Normverbrauchsabgabe	09/2005	15.11.2005	3.657,46
Umsatzsteuer	10/2005	16.12.2005	3.359,00
Normverbrauchsabgabe	10/2005	16.12.2005	8.324,70
Säumniszuschlag	2005	16.12.2005	345,32
Normverbrauchsabgabe	11/2005	16.01.2006	11.734,83
Lohnsteuer	2005	16.01.2006	12.466,14
Dienstgeberbeitrag	2005	16.01.2006	4.698,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	16.01.2006	438,69
Säumniszuschlag	2005	16.01.2006	2.326,88
Säumniszuschlag	2005	16.01.2006	135,91
Umsatzsteuer	12/2005	15.02.2006	6.234,88
Normverbrauchsabgabe	12/2005	15.02.2006	6.237,56
Körperschaftsteuer	01-03/2006	15.02.2006	349,60
Lohnsteuer	01/2006	15.02.2006	3.032,46
Dienstgeberbeitrag	01/2006	15.02.2006	1.072,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2006	15.02.2006	100,13
Umsatzsteuer	2005	15.02.2006	2.480,26
Umsatzsteuer	01/2006	15.03.2006	33.879,86
Normverbrauchsabgabe	01/2006	15.03.2006	2.867,23
Lohnsteuer	02/2006	15.03.2006	6.902,79
Dienstgeberbeitrag	02/2006	15.03.2006	1.664,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2006	15.03.2006	155,38
Stundungszinsen	2006	20.02.2006	786,07
Säumniszuschlag	2005	27.03.2006	331,93
			234.251,25

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde am 7. Juni 2002 zur selbständigen Geschäftsführerin der M.GmbH bestellt.

Am 11. April 2006 wurde über das Vermögen der Autohaus Mayer Gesellschaft m.b.H. das Konkursverfahren eröffnet. Dieses wurde mit einem Zwangsausgleich abgeschlossen (Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 22. September 2006).

Mit dem Haftungsbescheid vom 30. März 2006 zog das Finanzamt Judenburg Liezen die Berufungswerberin (= Bw.) als Haftungspflichtige gemäß §§ 9 und 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der M.GmbH. im Ausmaß von 296.736,50 € heran.

Am 24. Oktober 2005 sei von der Bw. ein Antrag auf Entrichtung der Umsatzsteuer für September 2005 in der Höhe von 158.991,19 € in 12 monatlichen Raten ab 17. November 2005 mit der Feststellung eingebracht worden, „dass die Einbringlichkeit nicht gefährdet sei“.

Die Abgabenbehörde habe unter gleichzeitiger Grundbuchsicherung am 29. November 2005 einen Bescheid über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen erlassen. Es sei jedoch lediglich die erste Rate zum 17. November 2005 eingegangen; weitere Abgabenzahlungen seien nicht erfolgt. Ebenso sei bis zur Umsatzsteuersonderprüfung am 15. Februar 2006 die Meldung und auch die Zahlung der Selbstbemessungsabgaben ab Oktober 2005 unterblieben. Zudem seien Forderungen an die Firma C zediert worden.

Die Bw. habe daher Geschäftsführerpflichten verletzt und hafte für die im Spruch angeführten Abgaben.

Innerhalb der Berufungsfrist brachte die Bw. durch ihre Vertreterin am 14. Juni 2006 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte darin aus:

Die Bw. habe seit dem Jahr 2004 mit Liquiditätsengpässen zu kämpfen, da die Hausbank einerseits auf der Rückzahlung laufender Kreditverpflichtungen beharre und andererseits kurzfristige Kontoüberziehungen nicht gewährt habe. Dadurch sei es immer wieder zu nicht durchgeführten Überweisungen seitens der B gekommen. Die Bw. habe die Betriebsstätten auf einen Standort konzentriert und die Kostensituation durch eine Vielzahl von Einsparungsmaßnahmen wesentlich verbessern können. Ab 20. Oktober 2005 seien mit der V Gespräche zur kompletten Umfinanzierung geführt worden; Ende November 2005 habe die V die Neufinanzierung des liquiditätsschwachen Unternehmens zugesagt. Aus nicht bekannten Gründen seien die Verhandlungen jedoch im Dezember 2005 gescheitert. Die Bw. habe zudem feststellen müssen, dass sich die Verkaufszahlen im 2. Halbjahr 2005 nicht der Planungsrechnung entsprechend entwickelten, wodurch sich die Liquiditätssituation nicht verbessert habe.

In der gesamten Periode habe die Bw. keine schuldhafte Verletzung der ihr auferlegten Pflichten begangen. Die Bw. habe die Abgaben auf Grund der Zahlungsschwierigkeiten der von ihr vertretenen Gesellschaft nicht entrichten können, woran sie keine Schuld treffe. Im Zeitraum der Zahlungsengpässe der Gesellschaft habe die Bw. den Gleichbehandlungsgrundsatz strikt beachtet und laufend dafür Sorge getragen, dass die Abgaben aus den vorhandenen Mitteln anteilmäßig bedient und keine Gläubiger bevorzugt wurden. Auch der Masseverwalter habe bis dato keine Unstimmigkeiten festgestellt. Auch den Buchführungs- sowie Offenlegungs- und Wahrheitspflichten sei die Bw. nachgekommen, indem sie am 26. Jänner 2006 von sich aus eine Umsatzsteuersonderprüfung angeregt habe. In den Jahren 2001 und 2005 seien umfassende Betriebsprüfungen seitens der Groß-BP durchgeführt worden, die zu keinen Beanstandungen und Feststellungen der geprüften Jahre 1998-2000 und 2002-2004 geführt hätten.

Die Feststellung im Ratenansuchen, „dass die Einbringlichkeit nicht gefährdet sei“, sei zu diesem Zeitpunkt zutreffend gewesen, da die V in diesem Stadium der Verhandlungen eine Finanzierung in Aussicht gestellt habe.

Es könnten der Bw. daher keine Verletzungen von Geschäftsführungspflichten nachgewiesen werden, weshalb ein Haftungsbescheid nicht zu erlassen sei.

Um die anteilige Gläubigerbefriedigung beurteilen zu können, wurde die Bw. mit dem Vorhalt des Finanzamtes vom 3. Mai 2007 aufgefordert, eine Aufstellung über die Gläubigerbefriedigung – Zahlungsein- und -ausgänge bar und über Bankkonten – in der Zeit vom 15. November 2005 bis 11. April 2006, eine Darstellung der liquiden Mittel zu den Fälligkeitstagen 15. November und 15. Dezember 2005, 16. Jänner, 15. Februar und 15. März 2006 sowie die erfolgten Zahlungen an alle Gläubiger inklusive Banken im maßgeblichen Zeitraum 15. November 2005 bis 11. April 2006 vorzulegen. Sollte der Hausbank eine Generalzession ausgestellt worden sein, sei diese ebenso vorzulegen wie der Zessionsvertrag mit der Firma C .

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2007 führte die Bw. aus:

Der Hausbank wurde keine Generalzession ausgestellt. Es sind jedoch Zahlungen willkürlich von der Hausbank einbehalten worden.

Weiters möchten wir auf das Schreiben vom Masseverwalter RA P vom 5.5.2006 hinweisen, in dem er von einem Anfechtungspotential von zumindest 14.000,00 € gegenüber dem Finanzamt spricht. Allein daraus ist ersichtlich, dass das Finanzamt als Gläubiger nicht benachteiligt, sondern sogar bevorzugt behandelt wurde.

Darstellung der Verbindlichkeiten gegenüber Gläubigern:

Gläubiger Finanzamt Liezen:

Der Anfangssaldo zum 26.9.2006 betrug 0. Die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt bei bzw. unmittelbar nach Konkursöffnung betrugen 299.738,69 €. Hierauf wurden folgende Zahlungen geleistet. Am 11.11.2006 (Buchungstag) wurden 29.799,18 € an das Finanzamt überwiesen.

Weiters wurde am 18.11.2006 (Buchungstag) eine Zahlung von 14.000,00 € an das Finanzamt Liezen durchgeführt. Weiters ist auch die Umsatzsteuer 11/2005 mit 2.688,64 € als Zahlung zu werten. Prozentmäßig ausgedrückt hat das Finanzamt von einem Gesamtobligo von 299.738,69 € und Zahlungen von 46.487,82 € einen Anteil von 15,51 % erhalten.

Vergleicht man diese Zahlungen mit der Gebietskrankenkasse ergibt sich folgendes Bild:

Der Obligostand sechs Monate vor Konkursöffnung beträgt 28.143,24 , der Stand nach Konkursöffnung beträgt 115.813,99 €. Es sind zwar Zahlungen geleistet worden, doch ist der Schuldenstand erheblich angestiegen.

Bei den Lieferanten ist der Obligostand von 47.395,42 € auf 164.190,40 € angestiegen.

Es ist somit eindeutig ersichtlich, dass die Gläubiger hier keinesfalls bevorzugt wurden, da die Schulden noch weiter angestiegen sind.

Bei den Bankverbindlichkeiten ergibt sich folgendes Bild. Die Firma hatte zahlreiche Bankkonten, die naturgemäß unter dem Gläubiger Banken zusammengefasst werden müssen. Der gesamte Bankobligo sechs Monate vor Konkursöffnung beträgt 1.480.513,99 € und nach bzw. bei Konkursöffnung 1.404.180,75 €. In Summe wurden Zahlungen von 114.789,85 € geleistet, wobei ein Bankkonto ein kleines Guthaben ausgewiesen hat.

Werden nunmehr die Zahlungen von 114.789,85 € in Bezug gesetzt zu den Bankverbindlichkeiten von 1.404.180,75 €, ergibt dies einen Prozentsatz von 8,17 %.

Es kann somit keinesfalls eine Gläubigerbegünstigung zu Lasten des Finanzamtes vorliegen, zumal die Banken, die GKK und auch die Lieferanten weniger erhalten haben als das Finanzamt.

Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass die Bw. faktisch nicht handeln konnte, da Zahlungseingänge von den Banken einfach einbehalten und angewiesene Zahlungen nicht durchgeführt wurden. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Schreiben der Volksbank vom 27.10.2005, in dem der Überweisungsauftrag von 29.799,18 € an das Finanzamt abgelehnt wurde.

Nichtsdestotrotz ist es der Bw. gelungen, diese Zahlung an das Finanzamt durchzuführen. Es kann somit eine Gläubigerbevorzugung der anderen Gläubiger gegenüber dem Finanzamt gar nicht vorliegen. Aufgrund dieser Gesamtsituation ist es denkunmöglich, dass das Finanzamt als Gläubiger benachteiligt wurde.

.....

Es gibt eine Zessionsvereinbarung mit C . Diese Vereinbarung ist jedoch nie wirtschaftlich zum Tragen gekommen.

In einem weiteren Vorhalt an die Bw. vom 16. Jänner 2008 führt das Finanzamt aus, die Darstellung in der Eingabe vom 31. Juli 2007, dass die Abgabenbehörde im Vergleich zu Bank und Gebietskrankenkasse ungleich mehr (15,51 %) erhalten habe, könne nicht nachvollzogen werden. In einer Darstellung seien alle Gläubiger mit den jeweils offenen Forderungen und den hierauf geleisteten Zahlungen zu den einzelnen Stichtagen (oder Fälligkeitstagen) bzw. über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen.

Außerdem habe die Bank mit Stichtag 30. September 2005 über ein grundbürgerliches Pfandrecht in der Höhe von 1.203.000,00 € verfügt.

Die Zahlung vom 10. November 2005 betreffe die Fälligkeit 15. Oktober 2005 für Umsatzsteuer und Nova 8/05; die 14.000,00 € vom 17. November 2005 die 1. Rate für die Umsatzsteuer 9/05 (Fälligkeitstag 15. November 2005).

Auch die Feststellung, die GKK-Schuld habe sich von 28.143,24 € auf 115.813,99 € erhöht, könne nicht als haftungsbefreiend angesehen werden, da die Abgabenschuld im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides 297.709,58 € und nach Festsetzung und Verbuchung der fehlenden Verbindlichkeiten 450.250,66 € betragen habe.

Um einen annähernd richtigen Überblick über die tatsächlich erfolgte Gläubigerbefriedigung in der Zeit von 15. November 2005 bis 11. April 2006 zu erhalten, sei es erforderlich, eine Aufstellung über sämtliche Gläubiger, die Höhe der Verbindlichkeiten , sämtliche Zahlungseingänge und -ausgänge (bar und Banken) in der Zeit vom 15. November 2005 bis 11. April 2006 und die Darstellung der liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen beizubringen.

In der Eingabe vom 3. März 2008 gab die Bw. bekannt, es sei ihr nicht möglich, Einzelaufstellungen vorzulegen, weil sie nicht im Nachfolgeunternehmen beschäftigt sei. Sie habe bis vor einigen Monaten Herrn D als Vertrauensperson zur Verfügung gehabt, der ihr aus dem Unternehmen benötigte Unterlagen zur Verfügung gestellt habe. D sei aber in der Zwischenzeit aus dem Unternehmen ausgeschieden und nun sei niemand mehr bereit, für die Bw. irgendwelche Informationen aus dem Nachfolgeunternehmen herauszugeben, die die Zeit vor und während des Konkursverfahrens betreffen.

Der Abgabenbehörde wäre es möglich, in die Buchhaltung beim Nachfolgeunternehmen Einsicht zu nehmen und die benötigten Daten zu ermitteln. Die Bw. ersuche daher, die noch benötigten Informationen direkt zu besorgen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2008 gab das Finanzamt Judenburg Liezen der Berufung der Bw. teilweise statt und verminderte den Haftungsbetrag auf 233.974,45 €. Der Konkurs sei mittlerweile mit Zwangsausgleichsbestätigung aufgehoben worden. Auf Grund der Quotenentrichtung von 20 % sei der Haftungsbetrag der einzelnen Abgaben um diesen Prozentsatz zu vermindern.

Der Firma C sei mit 24. Jänner 2006 eine Globalzession überlassen worden; diese Vorgangsweise stelle nach ständiger Rechtsprechung eine Pflichtverletzung dar.

Das Ausreichen oder Fehlen der Mittel zur Abgabenentrichtung habe nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen. Nach ständiger Rechtsprechung habe nur der Vertreter einen ausreichenden Einblick in die Gebarung um entsprechende Nachweise zu erbringen; er habe für einen möglichen Nachweis seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen. Da die Bw. entsprechende Nachweise nicht erbracht habe, bestehe für die Abgaben, vermindert um die Zwangsausgleichsquote, die Haftungsinanspruchnahme zu Recht.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 16. Juni 2008 wird ausgeführt:

Dem Finanzamt sei wiederholt mitgeteilt worden, dass sich die Bw. im Ausland befinde. Dennoch sei die Berufungsvorentscheidung an die Wohnanschrift der Bw. zugestellt worden. Es liege daher ein schwerer Verfahrensfehler vor.

Im ursprünglichen Haftungsbescheid habe das Finanzamt nicht einmal die Zwangsausgleichsquote, die tatsächlich erfüllt worden sei, in Abzug gebracht.

Die Bw. habe das Unternehmen von ihren Eltern übernommen und sei gleich als Geschäftsführerin mit einer Krisensituation konfrontiert gewesen. Im Zeitraum von ca. 6 Monaten vor Konkursöffnung sei das Neuwagengeschäft völlig eingebrochen. Die Bw. habe ihre gesamte Existenz verloren und habe redlich die Sanierung des Unternehmens vorangetrieben, das durch den Masseverwalter verkauft worden sei. Die Bw. habe aus Kostengründen selbst die Buchhaltung geführt und sei zusätzlich mit der Sanierung des Unternehmens belastet gewesen. In einer derartigen Situation könne nicht jeder vereinnahmte Euro aliquot auf sämtliche Gläubiger aufgeteilt werden. Die Bw. habe sich bemüht, niemanden zu bevorzugen. Dies sei jedoch in dieser Ausnahmesituation schwer möglich.

Die Vorwürfe des Finanzamtes der Gläubigerbevorzugung seien nicht nachvollziehbar, da die Bw. Zahlungen an das Finanzamt geleistet habe und die restlichen Verbindlichkeiten ebenso angestiegen seien. Die Bank habe Zahlungseingänge gegen den offenen Saldo gebucht und die Bw. daher faktisch keine Dispositionsmöglichkeiten mehr über die Bankkonten gehabt. Es

seien mehrfach Zahlungen an das Finanzamt nicht von den Banken durchgeführt worden. Dennoch seien Zahlungen auf das Finanzamtskonto geleistet worden.

In der Berufungsvorentscheidung sei nicht gewürdigt worden, dass in der Vorhaltsbeantwortung ausführlich auf die Zahlungen an das Finanzamt und die Gebietskrankenkasse eingegangen worden sei.

Der Beobachtungszeitraum sei 6 Monate vor Konkurseröffnung, beginne am 11. Oktober 2005 und ende am 11. April 2006. Die Zahlung von 29.799,18 € sei innerhalb des 6-monatigen Beobachtungszeitraumes erfolgt und betreffe die Umsatzsteuer 8/2005 mit dem Fälligkeitstag 15. Oktober 2005, der ebenso innerhalb des Beobachtungszeitraumes von 6 Monaten liege.

Laut Finanz-Online Ausdruck betrage der Anfangssaldo am 26. September 2006 0. Die Bw. habe daher vor dem Beobachtungszeitraum von 6 Monaten keine Schulden gegenüber dem Finanzamt gehabt.

Es sei unzumutbar, jeden einzelnen Gläubiger bzw. jeden Lieferanten und die hierauf geleisteten Zahlungen pro Monat anzuführen. Die Bw. sei nicht mehr Geschäftsführerin der M.GmbH . noch sei sie Gesellschafterin. Es sei somit äußerst schwierig Unterlagen beizubringen.

Rechtlich werde auf die alte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach bei einem rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich auch die Haftung des Vertreters wegfallen.

Die liquiden Mittel der Bw. seien äußerst beschränkt gewesen. Dies ergebe sich aus diversen Schreiben der Banken mit Fälligstellung von Krediten und Einschränkung der Rahmen als auch aus Schreiben, dass eine Zahlung an das Finanzamt mangels Deckung nicht möglich sei.

Die Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen habe ihre Grenzen. Der Vorhalt des Finanzamtes sei am 31. Juli 2007 beantwortet worden. Daraufhin sei im Frühjahr 2008 ein weiterer Vorhalt ergangen, der noch genauere Aufschlüsselungen verlangt habe. Das Finanzamt lasse sich erheblich Zeit und die Bw. habe keinen Zugang mehr zu den Daten. Außerdem seien alle Aufklärungen und Nachweise erbracht worden, die jedoch nie zu Gunsten der Bw. gewürdigt worden seien.

Die Globalzession gegenüber der Firma C sei nie wirtschaftlich zum Tragen gekommen, es seien tatsächlich keine Forderungen an C abgetreten worden. Aus diesem Umstand könne der Bw. daher keine Pflichtverletzung vorgeworfen werden.

In Gesprächen mit dem Finanzamt sei die finanzielle Lage der GmbH erörtert und auf die Liquiditätsproblematik noch vor Konkurseröffnung hingewiesen worden.

Abschließend werde auf die Unmöglichkeit des Verlangens der Nichtbegünstigung von Gläubigern hingewiesen, denn wie solle jemand im vorhinein wissen, wann 6 Monate vor Konkurseröffnung sei, damit er ab diesem Zeitpunkt keinen Gläubiger bevorzuge. Die

Gläubigerbenachteiligung dürfe nicht überspannt angewandt werden, sonst käme jeder Geschäftsführer zu einer Haftung und dies könne nicht Sinn des Gesetzes sein.

Aus einer Aufstellung in der Eingabe geht hervor, dass die Bankverbindlichkeiten 6 Monate vor Konkursöffnung 1.480.513,99 €, die Verbindlichkeiten der Gebietskrankenkasse und der Lieferanten 28.143,24 € bzw. 47.395,42 € und die Verbindlichkeiten des Finanzamtes 0,00 € betragen haben. An Zahlungen seien bis Konkursöffnung geleistet worden: 114.789,85 € Zahlungen Bank (8,17 %), 14.392,88 € Zahlungen GKK (12,43 %), keine Lieferantenzahlungen (0,00 %) sowie 53.095,93 € Zahlungen Finanzamt (17,71 %). Die Verbindlichkeiten bei Konkursöffnung betrugen jeweils: 1.404.180,75 € (Bank), 115.813,99 € (Gebietskrankenkasse), 164.190,40 € (Lieferanten), 299.738,69 € (Finanzamt).

In einem weiteren Vorhalt wurde die Bw. am 17. November 2009 aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Wurden die Löhne ausbezahlt (einem Aktenvermerk kann entnommen werden, dass die diesbezügliche Frage des GPLA-Prüfers von Ihnen bejaht wurde)?

Wurden die laufenden Betriebskosten entrichtet?

Die Darstellung in der Eingabe vom 16. Juni 2008, dass während laufender Geschäftstätigkeit 6 Monate lang keinerlei Lieferantenzahlungen erfolgt sind, kann nicht nachvollzogen werden (Aufstellung Gläubiger GKK und Lieferanten). Die Bw. wurde ersucht, diesbezügliche Unterlagen vorzulegen.

In der Eingabe vom 28. Dezember 2009 teilte die Bw. mit, zur Beantwortung der Fragen würde die Buchhaltung der M.GmbH . benötigt. Die Bw. habe am 21. Dezember 2009 die ehemaligen Büroräumlichkeiten in Z aufgesucht. Vorhanden seien die vollständigen Eingangsrechnungen für den Haftungszeitraum, die Kassenbelege lediglich für März und April 2006, jedoch keinerlei Bankauszüge. Die Frage nach der restlichen Buchhaltung sei nicht beantwortet worden. Es sei daher nicht möglich, die erforderlichen Unterlagen beizubringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist auszuführen, dass es sich bei der Geltendmachung von Haftungen gemäß § 224 BAO um Erledigungen im Einhebungsverfahren im Sinne des § 103 Abs. 1 BAO handelt (§ 224 findet sich im von der Einhebung handelnden 6. Abschnitt der Bundesabgabenordnung). Im zweiten Satz des § 103 Abs. 1 BAO ist normiert, dass im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen trotz Vorliegens einer Zustellbevollmächtigung aus Zweckmäßigkeitsgründen wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden können. Die Zustellung der Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2008 an die Bw. erfolgte daher rechtswirksam;

ebenso wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebracht. Ein schwerer Verfahrensmangel ist daraus für den Berufungssenat nicht erkennbar.

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 die Bw. im Zeitraum 7. Juni 2002 bis zur Eröffnung des Konkurses über das Unternehmen am 11. April 2006 handelsrechtliche Geschäftsführerin der M.GmbH . und zählt somit zum Kreis der im § 80 BAO genannten Vertreter, welche zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

Unbestritten ist weiters, dass die nicht durch die Zwangsausgleichsquote von 20 % abgedeckten Abgabenverbindlichkeiten, für die die Bw. haftbar gemacht wurde, bei der durch sie vertretenen abgabepflichtigen GmbH uneinbringlich sind.

In der Berufung wird dazu auf die (alte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach bei einem rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich auch die Haftung des Vertreters wegfallen. Diesem Einwand ist das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.9.1999, 96/15/0049, entgegen zu halten, in dem in Abkehrung einer zum Teil gegenteiligen Vorjudikatur die Rechtsauffassung bestätigt wurde, dass eine rechtskräftige Bestätigung eines (Zwangs-)Ausgleiches des Primärschuldners die Abgabenbehörde nicht daran hindert, gegenüber dem Geschäftsführer einer GmbH die Haftung für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nach § 9 BAO geltend zu machen. Auf die eingehenden Ausführungen des Gerichtshofes wird diesbezüglich verwiesen (vgl. dazu etwa auch die Erkenntnisse 25.2.2003, 97/14/0164; 14.1.2003, 97/14/0176; 24.9.2002, 2002/16/0127).

Dass die Zwangsausgleichsquote im Haftungsbescheid vom 30. März 2006 nicht berücksichtigt werden, kann dem Finanzamt nicht zum Vorwurf gemacht werden, weil zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal das Konkursverfahren über die M.GmbH . eröffnet war. In der

Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2008 wurde der Haftungsbetrag ohnehin im Hinblick auf die 20 %ige Quote vermindert.

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 22.2.1993, 91/15/0123). Im Falle des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, 91/15/0114).

Nicht die Abgabenbehörde hat daher das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel, weshalb dem Ersuchen in der Eingabe vom 3. März 2008, die Abgabenbehörde möge die benötigten Daten beim Nachfolgeunternehmen selbst ermitteln, von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht nachzukommen war. Aus der Eingabe vom 28. Dezember 2009 geht überdies hervor, dass die erforderlichen Unterlagen für den haftungsrelevanten Zeitraum nicht auffindbar sind.

In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erkenntnis vom 25.11.2009, 2008/15/0220) zu verweisen, wonach es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 28. Oktober 1998, 97/14/0160, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushalten - jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind.

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 (VwGH 27.9.2000, 95/14/0056), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Weist er

nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. 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. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (siehe VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286, 29.3.2007, 2005/15/0116).

Die von der Bw. im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 16. Juni 2008 vorgelegte Auflistung beinhaltet nicht, wie vom Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Judikatur gefordert, einen Nachweis hinsichtlich der *Gleichbehandlung der Gläubiger* zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten unter Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel bzw. der Zahlungseingänge. Eine Aufstellung über die Höhe der Verbindlichkeiten einzelner Gläubiger 6 Monate vor Konkursöffnung im Vergleich zur Höhe der Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Konkursöffnung sagt nichts über die Höhe der liquiden Mittel an den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben aus. Aus der Verschuldung der GmbH allein ist noch keine verlässliche Aussage über die Liquiditätslage abzuleiten (VwGH 19.2.1997, 96/13/0079).

Im Übrigen darf bezweifelt werden, dass Lieferanten bei Zahlungsschwierigkeiten eines Betriebes zwar weiterhin Waren liefern, aber keinerlei Zahlungen einfordern, weshalb der als Zahlungen an Lieferanten in den letzten 6 Monaten vor Konkursöffnung in der Aufstellung angeführte Betrag (0,00 €) nicht glaubhaft ist. Die im Vorhalt vom 17. November 2009 diesbezüglich geltend gemachten Zweifel wurden von der Bw. nicht ausgeräumt.

Ebensowenig vermag die Behauptung, die Gläubiger gleichmäßig befriedigt zu haben – die durch die Aussage, in Ausnahmesituationen sei dies schwer möglich, wieder relativiert wird – die Vorlage entsprechender Nachweise (siehe die diesbezüglichen Vorhalte im Berufungsverfahren) zu ersetzen. Da somit der Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht erbracht wurde, können die uneinbringlichen Abgaben der Bw. zur Gänze vorgeschrieben werden. Ob der Bw. an der Nichterbringung des ihr auferlegten Beweises ein Verschulden trifft, ist dabei unerheblich.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellt auf Grund der Gleichstellung aller Gläubiger bereits die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger eine schuldhafte Vertreterpflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO dar. Daher dürften auch jene

Verbindlichkeiten, die zur Aufrechterhaltung des Produktions- und/oder Geschäftsbetriebes eines Unternehmens notwendig seien, nicht gänzlich, sondern nur im Ausmaß der Abgabenschuldigkeiten getilgt werden (z.B. VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; 30.10.2001, 98/14/0142; 25.1.1999, 97/17/0144; 17.8.1998, 97/17/0096). Im vorliegenden Fall ist auf Grund der monatlichen Umsatzsteuer- und Normverbrauchsabgabemeldungen sowie der Auszahlung von Löhnen davon auszugehen, dass der Geschäftsbetrieb bis zur Konkursöffnung weitergeführt wurde. Die zur Fortführung des Betriebes erforderliche Entrichtung laufender Betriebskosten bzw. die bei Zug-um-Zug-Geschäften üblichen Zahlungen an Lieferanten stellen daher bereits im Hinblick auf die Gläubigergleichbehandlung eine schuldhafte Pflichtverletzung dar.

Wie bereits ausgeführt, ist davon auszugehen, dass im vorliegenden Fall solche als Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz zu wertenden Zug-um-Zug-Geschäfte mit Lieferanten durchgeführt wurden.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die ihm 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. Dazu ist auch auszuführen, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter eine Pflicht zur Abgabenentrichtung getroffen hat, sich danach bestimmt, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlt Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (Ritz, BAO³, § 9 Tz. 11).

Aus einem in den Aktenunterlagen erliegenden Aktenvermerk des GPLA-Prüfers ergibt sich, dass die Löhne, für die die haftungsgegenständliche Lohnsteuer gemeldet wurde, tatsächlich

ausbezahlt wurden, weshalb auch diesbezüglich von einer schuldhafte Pflichtverletzung auszugehen war.

Die Bw. wäre nur dann exkulpiert, wenn sie nachgewiesen hätte, dass die fristgerechte Begleichung der haftungsgegenständlichen Abgaben deshalb unterblieben ist, weil sie insgesamt über keine Mittel verfügt hat und deshalb keine Zahlungen leisten konnte, oder zwar über Mittel verfügt hat, aber wegen der gebotenen Gleichbehandlung mit anderen Gläubigern die Abgaben nur zum Teil entrichtet und damit den Abgabengläubiger nicht in einem geringeren Ausmaß befriedigt hat als andere Gläubiger. Da dieser Nachweis nicht erfolgt ist, darf die Abgabenbehörde von einer schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ausgehen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigtes Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (vgl. VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die haftungsrelevanten Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Es mag sein, dass aufgrund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation die Abgaben bei der Bw. erschwert einbringlich sind, die Einbringung ist jedoch keineswegs ausgeschlossen. Die Bw. wird nämlich aufgrund ihres Alters (Geburtsjahr 1971) und der damit verbundenen und zu erwartenden künftigen Erwerbstätigkeit durchaus in der Lage sein, zumindest einen Teil der aushaftenden Verbindlichkeiten abzustatten. Eine Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme lässt sich daraus nicht ableiten, weil es nach der Rechtsprechung nicht zutrifft, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens geltend gemacht werden dürfte (vgl. VwGH 29. 6. 1999, 97/14/0128).

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse der Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Der Berufung war daher teilweise statt zu geben und die Bw. unter Berücksichtigung der 20 %igen Zwangsausgleichsquote zur Haftung in der Höhe von 234.251,25 € heranzuziehen.

Graz, am 19. Jänner 2010