



## Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf den Betrag von € 91.913,18 (S 1.264.752,90) eingeschränkt. Hievon entfallen auf:

Umsatzsteuer 12/1997: € 10.499,41 (S 144.475)

Umsatzsteuer 1/1998: € 985,59 (S 13.562)

Umsatzsteuer 2/1998: € 29.237,30 (S 402.313,90)

Umsatzsteuer 3/1998: € 7.538,57 (S 103.733)

Umsatzsteuer 4/1998: € 1.729,18 (S 23.794)

Umsatzsteuer 5/1998: € 2.906,91 (S 40.000)

Umsatzsteuer 6/1998: € 5.813,83 (S 80.000)

Körperschaftsteuer 1998: € 1.226,34 (S 16.875)

Lohnsteuer 1-4/1998: € 8.720,74 (S 120.000)

Lohnsteuer 5-6/1998: € 14.534,57 (S 200.000)

Dienstgeberbeitrag 1-4/1998: € 2.906,91 (S 40.000)

Dienstgeberbeitrag 5-6/1998: € 5.813,83 (S 80.000)

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber war in der Zeit vom 8. April 1997 bis 4. Februar 1999 Geschäftsführer der B-GmbH in Liquidation. Der ebenfalls zur selbständigen Vertretung der B-GmbH befugte Geschäftsführer S. hat seine Funktion im März 1998 niedergelegt.

Mit dem Haftungsbescheid vom 15. Jänner 2001 wurde der Berufungswerber zur Geschäftsführerhaftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH im Gesamtausmaß von 1.264.802,90 S (91.916,81 €) herangezogen. Hievon entfallen auf Umsatzsteuer 12/1997 - 6/1998: 807.877 S (58.710,71 €), Körperschaftsteuer 1997 und 1998: 16.925 S (1.229,98 €), Lohnsteuer 1 - 6/1998: 320.000 S (23.255,31 €), Dienstgeberbeitrag 1 - 6/1998: 120.000 S (8.720,84 €).

In der Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde vorgebracht, dass die B-GmbH von fünf Personen gegründet worden sei. Zu einer vollständigen und richtigen Firmenbucheintragung sei es allerdings nicht gekommen. Die Geschäfte seien ausschließlich vom Gesellschafter S. sowie von Herrn W., Herrn Dr. O. und Frau Z. abgewickelt worden. Aufgrund dieser internen Konstellation habe der Berufungswerber keinen Einfluss darauf gehabt, an wen Zahlungen geleistet wurden. Es seien ihm lediglich die Überweisungsbelege zur Unterfertigung vorgelegt worden. Die jeweilige Entscheidung, "wer...wieviel bekam", sei entweder von Herrn Dr. O. oder von Herrn W. als Person "im Hintergrund" getroffen worden. Genauere Angaben hierüber könne Herr N. von der Kanzlei des Steuerberaters der Gesellschaft machen. Wie der beiliegenden Vereinbarung vom 15. März 1998 zu entnehmen sei, habe die B-GmbH ihre Betriebsanlage an die T-GmbH verkauft. Für die Abwicklung dieses Geschäftes und die Verwendung des Verkaufserlöses sei allein der Firmenanwalt beider Vertragspartner, Herr Dr. O. verantwortlich gewesen. Zahlungen seien sowohl an Herrn S. als auch an die Tiroler Gebietskrankenkasse erfolgt. Da dem Berufungswerber unter diesen Umständen weder eine Verletzung

der Abgabenzahlungspflicht noch eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes noch ein Verstoß gegen sonstige Sorgfaltspflichten vorwerfbar sei, lägen die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nicht vor.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2002 im Wesentlichen mit der Begründung keine Folge, dass es Sache des Geschäftsführers sei, dazutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Der Berufungswerber sei als Geschäftsführer zur Vertretung der B-GmbH berufen und sowohl zur Führung ordnungsgemäßer Bücher als auch zur pünktlichen Einreichung von Abgabenerklärungen als auch zur Abgabenzahlung verpflichtet gewesen. Die Behauptung, die Geschäfte der B-GmbH seien von einem anderen Gesellschafter bzw. von Dritten abgewickelt worden, entlaste den Berufungswerber nicht. Vielmehr wäre es ihm oblegen, die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen durch geeignete Kontrollmaßnahmen sicherzustellen. Der Berufungswerber habe seine Pflichten als Geschäftsführer verletzt, weil er seine Funktion als Geschäftsführer nicht niedergelegt habe, obwohl er an deren Ausübung gehindert worden sei. Das für die Haftungsinanspruchnahme relevante Verschulden sei darin gelegen, dass der Berufungswerber bei der Übernahme der Funktion eine Beschränkung seiner Befugnisse in Kauf genommen habe, welche ihm die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde unmöglich gemacht habe.

Mit Schriftsatz vom 5. März 2002 wurde - ohne weiteres Vorbringen - der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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

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

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Voraussetzung für die Vertreterhaftung

- eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen,
- die Stellung als Vertreter,

- die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung,
- eine Pflichtverletzung des Vertreters,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Wie dazu bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt wurde, trifft den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. zB VwGH 17. 10. 2001, 2001/13/0127).

Unbestritten ist zunächst die Uneinbringlichkeit der Steuerschulden bei der B-GmbH als Primärschuldnerin. Auf die erfolglosen Vollstreckungsversuche sowie die Beschlüsse des Landesgerichtes Innsbruck vom 7. Jänner 1999, 30. März 1999 und 31. März 1999, mit denen Konkursanträge mangels eines entsprechenden Vermögens der B-GmbH abgewiesen wurden, wird hingewiesen.

Außer Streit steht weiters, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben - mit Ausnahme der Körperschaftsteuer für 1997 - während der Zeit fällig geworden sind, für die der Berufungswerber als Geschäftsführer der B-GmbH bestellt war. Mit dem Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 11. Juli 2002 wurde dem Berufungswerber eine detaillierte Aufgliederung des Haftungsbetrages nach Abgabenarten und Zeiträumen bzw. der jeweiligen Höhe und Fälligkeit nach zur Kenntnis gebracht.

Was die Körperschaftsteuer für 1997 betrifft, so ergab sich die haftungsgegenständliche Nachforderung von 50 S (3,63 €) aus dem Veranlagungsbescheid vom 17. Juni 1999. Da dieser Betrag erst nach der Niederlegung der Geschäftsführung durch den Berufungswerber fällig wurde, trifft ihn am diesbezüglichen Abgabenausfall kein Verschulden. Von einer Haftungsinanspruchnahme war daher insoweit Abstand zu nehmen.

Dem Berufungswerber oblag als Geschäftsführer der B-GmbH deren Vertretung nach außen. Er wäre in dieser Funktion sowohl zur pünktlichen Einreichung der Abgabenerklärungen - (für die Monate Dezember 1997 sowie Jänner, März, Mai und Juni 1998 wurden keine bzw. un-

richtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben) - als auch zur Abgabentrachtung verpflichtet gewesen.

Der Ansicht des Berufungswerbers, es sei ihm deshalb keine Verletzung der Abgabenzahlungspflicht vorwerfbar, weil er auf Grund der internen Organisation der B-GmbH keinen Einfluss darauf gehabt habe, in welchem Ausmaß Zahlungen an die Gläubiger der Gesellschaft geleistet wurden, kann nicht gefolgt werden. Für ein Verschulden iSd § 9 Abs. 1 BAO ist es nämlich nicht maßgeblich, ob der Berufungswerber zur Ausübung der Geschäftsführungsfunktion in der Lage war. Entscheidend ist vielmehr, dass ihm die Ausübung dieser Funktion oblegen wäre (vgl. zB VwGH 2. 7. 2002, 96/14/0076).

Die sinngemäße Behauptung, der Berufungswerber habe die seinen Rechtspflichten gegenüber Dritten korrespondierenden Geschäftsführungsrechte nicht wahrnehmen können, weil die Geschäfte der B-GmbH durch den Gesellschafter S. bzw. durch Personen im Hintergrund abgewickelt worden seien, rechtfertigt die Nichtentrichtung sowohl der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Kalendermonate Dezember 1997 bis Juni 1998 als auch der Lohnabgaben für die Monate Jänner bis Juni 1998 als auch der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 nicht. Vielmehr wäre der Berufungswerber, der sich in seiner Pflichterfüllung durch die genannten Personen behindert sehen musste, im Sinne der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verpflichtet gewesen, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden. Soweit der Berufungswerber damit argumentiert, dass er die Anweisungen der in Rede stehenden Personen zu befolgen gehabt habe, ist ihm entgegenzuhalten, dass im Innenverhältnis erteilte Weisungen den Geschäftsführer insoweit nicht binden, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen (vgl. zB VwGH 19. 12. 2002, 99/16/0446; VwGH 2. 7. 2002, 96/14/0076; VwGH 19. 2. 2002, 2001/14/0205).

Der weitere Einwand im Schreiben vom 4. Juli 2002, die B-GmbH habe "die Abgaben" bis Ende Februar 1998 pünktlich bezahlt, ist ebenfalls nicht zielführend. Hat doch die Entrichtung anderer Abgabenschuldigkeiten keinen Einfluss auf das Verschulden an der Nichtentrichtung der den Gegenstand der Haftung bildenden Abgaben. Der Umstand, dass die für die Kalendermonate Mai, Juli, August und September 1997 vorangemeldeten Umsatzsteuerüberschüsse zu entsprechenden Guthaben auf dem Abgabenkonto der B-GmbH führten, welche – soweit keine Rückzahlung erfolgte - gemäß § 214 BAO mit älteren als den haftungsgegenständlichen Abgaben verrechnet wurden, ist daher für den Berufungsfall ohne rechtliche Bedeutung.

Im Schreiben vom 4. Juli 2002 wurde erstmals vorgebracht, dass die B-GmbH nicht über die zur Bezahlung sämtlicher Schulden erforderlichen Mittel verfügt habe. Die B-GmbH habe Leistungen an die S-GmbH erbracht, wobei Herr S. bis zu seinem Ausscheiden als Geschäftsführer der B-GmbH im März 1998 Geschäftsführer beider Gesellschaften gewesen sei. Im Herbst 1997 sei es zu "Meinungsdifferenzen" bezüglich des Leistungsumfanges gekommen, welche die S-GmbH zu Rechnungskorrekturen in Höhe von rund 1,2 Mio. S veranlasst hätten. Da dies von der B-GmbH nicht akzeptiert worden sei, habe ihr die S-GmbH die Aufträge entzogen. Der dadurch verursachte Umsatzrückgang habe zu einem Liquiditätsengpass geführt. Um die B-GmbH zu sanieren, hätten die Gesellschafter schließlich den Entschluss gefasst, die Betriebsanlage an die T-GmbH zu verkaufen. Aufgrund der liquiditätsmäßigen Unterdeckung der B-GmbH sei dem Berufungswerber die Abgabentrachtung nicht möglich gewesen. Wie dem in einem Rechtsstreit vor dem Bezirksgericht Innsbruck erstellten Gutachten des Buchsachverständigen Z. vom 26. Februar 2002 entnommen werden könne, sei die B-GmbH wahrscheinlich spätestens ab dem 31. März 1998 zahlungsunfähig gewesen. In diesem Stadium wäre "aus rechtlichen Gründen allenfalls eine quotenmäßige Abdeckung der offenen Verbindlichkeiten, somit auch der Abgabenverbindlichkeiten...möglich gewesen". Diesfalls hätte der Abgabengläubiger aber nur einen Bruchteil des Haftungsbetrages bzw. weniger erhalten, als tatsächlich an Abgaben entrichtet wurde.

Hierauf ist zu erwidern, dass während des gesamten Zeitraumes, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurden, keine einzige Zahlung auf das Abgabenkonto der B-GmbH eingegangen ist. Demgegenüber wurden die Forderungen anderer Gläubiger (zumindest teilweise) befriedigt. Dies wird nicht nur durch die Abnahme der Lieferverbindlichkeiten der B-GmbH in der Zeit von März bis August 1998 von rund 3,4 Mio. S auf rund 1,1 Mio. S, sondern auch durch den Rückgang der Bankverbindlichkeiten in diesem Zeitraum von rund 4,5 Mio. S auf rund 3,8 Mio. S belegt. Das Vorbringen, die B-GmbH habe im fraglichen Zeitraum Überweisungen getätigt, lässt ebenfalls auf eine Privilegierung anderer Gläubiger schließen. Der Standpunkt des Berufungswerbers, der Abgabengläubiger hätte im Falle einer anteilmäßigen Gläubigerbefriedigung weniger erhalten, als er tatsächlich erhielt, erscheint somit nicht nachvollziehbar. Vielmehr führte die Bevorzugung einzelner oder einiger anderer Gläubiger zu einer Verkürzung der Abgaben, weil es der Berufungswerber zuließ, dass die aus den laufenden Geschäften der B-GmbH stammenden Mittel zur Befriedigung der Forderungen anderer Gläubiger verwendet wurden. Eine schuldhaftige Pflichtverletzung ist dem Berufungswerber aber auch insofern anzulasten, als die Sanierung der B-GmbH zu Lasten des Abgabengläubigers erfolgte. Denn mit dem Erlös aus dem Verkauf der Betriebsanlage an die T-GmbH,

deren Geschäftsführer Herr S. war, wurden ausschließlich anderweitige Zahlungsverpflichtungen erfüllt. Auf die Modalitäten der Kaufpreiszahlung von rund 4 Mio. S laut Punkt II der Vereinbarung vom 15. März 1998 wird diesbezüglich hingewiesen.

Es trifft zwar zu, dass sich die Vertreterhaftung in Fällen, in denen die Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden reichen, nur auf jenen Betrag erstreckt, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Berufungswerber übersieht dabei allerdings, dass eine solche Haftungsbegrenzung den Nachweis voraussetzt, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. VwGH 23. 1. 2003, 2001/16/0291). Erbringt der Vertreter im Rahmen seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht den Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich geleisteten Zahlung. Erbringt er diesen Nachweis hingegen nicht, so kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. zB VwGH 19. 2. 2002, 98/14/0189).

Dem Berufungswerber wurde mit dem Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 26. Juni 2003 aufgetragen, eine Aufstellung vorzulegen, aus der ersichtlich ist, wie hoch die der Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der strittigen Abgaben zur Verfügung gestandenen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die hierauf geleisteten Zahlungen waren. Diesem Ersuchen wurde mit dem Antwortschreiben vom 17. Juli 2003 nicht entsprochen, weil dem vorgelegten Sachverständigengutachten vom 26. Februar 2002 in Verbindung mit den Saldenlisten zu den Stichtagen 28. Februar 1998, 31. März 1998, 30. Juni 1998 und 31. August 1998 nicht zu entnehmen ist, welche liquiden Geldmittel der B-GmbH zu den hier maßgeblichen Fälligkeitsterminen (15. Februar 1998, 15. März 1998, 15. April 1998, 15. Mai 1998, 15. Juni 1998, 15. Juli 1998 und 15. August 1998) zur Verfügung standen und wie hoch die Verbindlichkeiten zu diesen Zeitpunkten waren. Ebenso wenig lässt sich hieraus die Höhe der (Bar)-Zahlungen ersehen. Somit kann keine Rede davon sein, dass der Berufungswerber nachgewiesen habe, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre.

Was die haftungsgegenständliche Lohnsteuer betrifft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, wenn die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3

ESTG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten ist. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht daher hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden bzw. aller Gläubiger hinaus (vgl. VwGH 19. 12. 2002, 2001/15/0029, VwGH 19. 2. 2002, 98/14/0189).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. 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). Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Berufungswerber nicht dargelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 30. September 2003