



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, vom 20. Jänner 2006 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Dezember 2005 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungserber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma P GmbH i.L. im Ausmaß von 7.168,30 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungserber war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der Firma P GmbH (vormals Firma PE GmbH), über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 8.11.2004 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Nach Verteilung des Massevermögens (Quote rund 5,7 %) wurde das Konkursverfahren am 17.5.2005 wieder aufgehoben.

In einem Vorhalt vom 19.10.2005 wies das Finanzamt den Berufungserber darauf hin, dass im Hinblick auf das bereits abgeschlossene Konkursverfahren näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 7.168,30 € bei der Gesellschaft uneinbringlich wären. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungserber um Darstellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

In einer Stellungnahme vom 18.11.2005 führte der Berufungswerber lediglich aus, dass die Abgaben wegen Fehlens ausreichender Mittel nicht entrichtet werden hätten können. Die vorhandenen Mittel wären im Konkursverfahren anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden. Zur Darstellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse legte der Berufungswerber ein Vermögensverzeichnis nach § 31a AbgEO vor.

Mit Haftungsbescheid vom 9.12.2005 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Höhe von insgesamt 7.168,30 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	08/04	15.09.2004	1.518,46
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/04	15.09.2004	878,25
Zuschlag zum DB	08/04	15.09.2004	74,16
Säumniszuschlag1	2004	16.09.2004	64,10
Säumniszuschlag1	2004	16.09.2004	62,05
Säumniszuschlag1	2004	16.09.2004	262,46
Lohnsteuer	09/04	15.10.2004	2.143,19
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/04	15.10.2004	600,57
Zuschlag zum DB	09/04	15.10.2004	50,72
Umsatzsteuer	08/04	15.10.2004	1.463,17
Säumniszuschlag1	2004	18.10.2004	51,17
Summe			7.168,30

Das Finanzamt legte dem Berufungswerber eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes zur Last. In der Stellungnahme zum Fragenvorhalt vom 19.10.2005 sei zwar behauptet worden, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären. Diese Behauptung sei jedoch nicht entsprechend ausgeführt bzw. anhand von Unterlagen dargestellt und nachgewiesen worden. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt. Aus diesen Gründen sei die Geltendmachung der Haftung geboten.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 20.1.2006 Berufung erhoben. Bei der Tilgung der Schulden sei keine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes begangen worden. Wie aus dem Schlussbericht des Masseverwalters hervorgehe, habe auch kein schuldhafte Verhalten des Geschäftsführers bestanden. Die geltend gemachten Beträge seien zwischen dem 15.9.2004 und "8.11.2004" (richtig: 18.10.2004), somit in einem Zeitraum von insgesamt "acht Wochen" fällig gewesen. In diesem Zeitraum habe sich der Berufungswerber bemüht, die Situation zu bewerten und eine Finanzierung zustande zu bringen. Natürlich sei er fest davon überzeugt gewesen, dass dies gelingen würde und ein Fortbestehen des Unternehmens möglich sein würde. Dies sei leider gescheitert, da keine ausreichenden Sicherstellungen für ein Bankdarlehen gegeben gewesen wären. Den Zeitraum von acht Wochen für die Be-

wertung der Situation und die Verhandlung mit den Banken halte er nicht für überzogen. Er sehe auch keine Begründung dafür, die Wahrnehmung seiner Pflichten als auffallend sorglos zu bewerten. Mit 10.9.2004 sei ein Rückstand von 39.278,14 €, welcher zum Konkursantrag durch die Finanzprokuratur geführt habe, ausgeglichen worden (Buchungsmitteilung Nr. 23). Aus seiner Sicht bestehe daher der Tatbestand der Schlechterbehandlung nicht.

Der Berufung waren eine Ablichtung der Buchungsmitteilung Nr. 23 aus 2004 und des Schlussberichtes des Masseverwalters im Konkursverfahren der Gesellschaft vom 10.3.2005 angeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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 Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sind unbestritten, und bestehen mit Ausnahme der Säumniszuschläge aus von der Gesellschaft selbst bekannt gegeben Selbstbemessungsabgaben (Lohnabgaben für August und September 2004 sowie Umsatzsteuer für August 2004). Alle Abgaben waren vor Konkursöffnung fällig (Fälligkeitstermine zwischen dem 15.9.2004 und 18.10.2004).

Der Berufungswerber war von 12.2.2001 bis zur Konkursöffnung wieder Geschäftsführer der Gesellschaft, nachdem er diese Funktion schon von August 1997 bis April 1998 inne gehabt hatte.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wurde nach Verteilung der Quote bereits beendet. Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft 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. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Bereits im Vorhalt des Finanzamtes vom 19.10.2005 war der Berufungswerber aufgefordert worden, eine anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten durch geeignete Unterlagen zu belegen. Dieser Aufforderung kam der Berufungswerber in seiner Stellungnahme vom 18.11.2005 jedoch nicht nach. Auf diesen Umstand wies das Finanzamt im Haftungsbescheid ausdrücklich hin.

Aber auch in der Berufung wurde eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht glaubhaft gemacht. Im dazu angeführten Schlussbericht vom 10.3.2005 führte der Masseverwalter unter Punkt 3 aus, dass er eine allfällige Geschäftsführerhaftung gemäß § 25 Abs. 3 Z 2 GmbHG geprüft habe, und zu folgendem Ergebnis gekommen sei:

"Am 04.08.2004 hat das Finanzamt Linz einen Antrag auf Konkursöffnung gestellt. Am 05.11.2004 hat die Gemeinschuldnerin selbst einen Antrag auf Konkursöffnung eingebracht. Der Konkurs wurde am 08.11.2004 eröffnet. Aus den sich aus den Forderungsanmeldungen ergebenden Fälligkeiten der jeweiligen Fakturen ergibt sich – mit wenigen Ausnahmen – eine Ballung Anfang August 2004. Der Masseverwalter ist der Ansicht, dass die Erstellung eines Gutachtens eines Wirtschaftsprüfers zu § 25 Abs. 3 Z 2 GmbHG entbehrlich ist. Die Gemeinschuldnerin hatte nur wenige laufende Projekte und dürfte mit Ausnahme der fortlaufenden Zinsen seit Mitte des Jahres 2004 kein Schaden in Form einer Quotenverschlechterung entstanden sein. Wesentliche – masseschmälernde Zahlungen nach Konkursreife sind nicht feststellbar. Weiters konnte nicht festgestellt werden, dass Gläubiger ein Aussonderungs- oder Absonderungsrecht, welches sei bei rechtzeitiger Konkursantragstellung im Konkurs der GmbH hätten geltend machen können, verloren hätten."

Es ist nicht eindeutig feststellbar, ob die Voraussetzungen des § 25 Abs. 3 Z 2 GmbHG vorliegen. Eine konkret bezifferbare Masseschmälerung ist aus derzeitiger Sicht nicht nachweisbar. Der Masseverwalter behält sich Änderungen seiner Beurteilung für den Fall des Eintritts von Neuerungen vor. Der Masseverwalter hat mit dem Geschäftsführer, Herrn Ing.R, einen Vergleich dahingehend geschlossen, dass dieser einen Betrag in Höhe von 4.000,00 € zur Abgeltung einer allfälligen Geschäftsführerhaftung gemäß § 25 GmbHG in die Masse einbezahlt. Der Geschäftsführer hat die Erklärung abgegeben, dass er uneingeschränkt zahlungsfähig ist, keine Gläubiger andrängen und derzeit keine Exekutionsverfahren gegen ihn anhängig sind.“

Gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG sind die Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden.

Geschäftsführer, die ihre Obliegenheiten verletzen, haften der Gesellschaft zur ungeteilten Hand für den daraus entstandenen Schaden (§ 25 Abs. 2 GmbHG).

Insbesondere sind sie zum Ersatze verpflichtet, wenn nach dem Zeitpunkte, in dem sie die Eröffnung des Konkurses zu begehrten verpflichtet waren, Zahlungen geleistet werden (§ 25 Abs. 3 Z 2 GmbHG).

Für den Berufungswerber ist im vorliegenden Fall aus dem zitierten Bericht des Masseverwalters aus mehreren Gründen nichts zu gewinnen. Zum einen hat die Bestimmung des § 25 GmbH (Haftung der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft) mit der Haftung des Geschäftsführers nach den §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO nichts zu tun (vgl. VwGH 23.10.1987, 85/17/0011 zur vergleichbaren Geschäftsführerhaftung nach den §§ 7 Abs. 1 und 54 Abs. 1 WAO). Zum anderen konnte auch der Masseverwalter nicht eindeutig feststellen, ob die Voraussetzungen des § 25 Abs. 3 Z 2 GmbHG vorliegen, und hat daher mit dem Berufungswerber einen Vergleich dahingehend geschlossen, dass dieser einen Betrag in Höhe von 4.000,00 € zur Abgeltung einer allfälligen Geschäftsführerhaftung gemäß § 25 GmbHG in die Masse einbezahlt. Auch aus der Feststellung, dass nach Konkursreife keine wesentlichen masseschmälernden Zahlungen erfolgt seien, kann weder abgeleitet werden, dass überhaupt keine Zahlungen mehr erfolgt wären (was vom Berufungswerber auch nicht behauptet worden war), noch dass bei den vorgenommenen Zahlungen der Abgabengläubiger nicht schlechter als die übrigen Gläubiger behandelt worden wäre.

Betrachtet man die Entwicklung auf dem Abgabekonto der Gesellschaft, so fällt auf, dass der Berufungswerber der ihm als Vertreter der Primärschuldnerin obliegenden abgabenrechtlichen Zahlungspflicht über einen ungewöhnlich langen Zeitraum in keiner Weise nachkam. Von einer unbedeutenden Zahlung in Höhe von 95,56 € am 10.11.2003 abgesehen erfolgte die letzte größere Überweisung am 30.9.2003 (4.264,28 €). Bis zum 13.9.2004 – somit über einen

Zeitraum von rund einem Jahr – wurden dann überhaupt keine Zahlungen auf das Abgabenkonto geleistet. Die laufend neu anfallenden Selbstbemessungsabgaben (insbesondere Lohnabgaben und Umsatzsteuern) wurden zwar bekannt gegeben, aber nicht entrichtet. Auch die haftungsgegenständlichen Abgaben wurden nicht (auch nicht anteilig) entrichtet, sondern wie schon zuvor lediglich dem Finanzamt bekannt gegeben. Das Finanzamt ging daher aus diesen Gründen zu Recht von einer auffallend sorglosen Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten aus.

Am 3.8.2004 brachte das Finanzamt beim Landesgericht Linz einen Konkursantrag ein. In der Tagsatzung zur Vernehmung des Schuldners bestritt der Berufungswerber das Vorliegen der Konkursvoraussetzungen und versprach eine Regulierung des Abgabenrückstandes. Dazu wurde mit Wirksamkeit 13.9.2004 ein Betrag von 39.278,14 € auf das Abgabenkonto überwiesen, und in einem Zahlungserleichterungsansuchen vom 20.9.2004 um Abdeckung des verbleibenden Rückstandes in Monatsraten zu je 10.000,00 € ersucht. Diesem Antrag gab das Finanzamt zwar mit Bescheid vom 24.9.2004 statt, weitere Zahlungen (die erste Rate wäre am 28.10.2004 fällig gewesen) erfolgten jedoch nicht mehr. Aufgrund der hohen Überschuldung beantragte die Gesellschaft am 5.11.2005 selbst die Eröffnung des Konkursverfahrens, die am 8.11.2005 auch erfolgte. Im Konkursverfahren hat der Masseverwalter die Zahlung der 39.278,14 € angefochten, das Finanzamt musste am 17.1.2005 einen Betrag von 38.000,00 € an die Konkursmasse ausbezahlen.

Auch aus dem Hinweis des Berufungswerbers auf diese Zahlung ist für ihn nichts zu gewinnen. Zum einen wurden mit dieser Zahlung nicht die haftungsgegenständlichen, sondern ältere Abgaben abgedeckt, die nach erfolgter Anfechtung wieder auflebten. Zum anderen vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass durch kurz vor Konkureröffnung (60 Tage gemäß § 30 Abs. 1 KO) vorgenommene und anfechtbare Zahlungen nicht in der Vergangenheit gelegene und vom Haftungsschuldner zu verantwortende Versäumnisse bei der zeitgerechten Abgabenentrichtung beseitigt werden können. Andernfalls läge es im Belieben des Vertreters, sich durch die Verwirklichung eines einzelnen Anfechtungstatbestandes jeder abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung zu entledigen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Selbst wenn daher – was im gegenständlichen Fall ohnedies nicht der Fall ist – durch eine anfechtbare Zahlung Abgaben abgedeckt würden, die nach erfolgter Anfechtung wieder aufleben, stünde dies einer Haftungsinanspruchnahme nicht entgegen, wenn der Haftungsschuldner bereits zuvor im Hinblick auf diese Abgaben die Pflicht zur termingerechten Entrichtung (zum Fälligkeitstermin) verletzt hatte.

Schließlich vermag auch der Hinweis des Berufungswerbers, er habe "für die Bewertung der Situation und die Verhandlung mit Banken" einen Zeitraum von "acht Wochen" benötigt, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig geworden wären, ihn nicht zu ent-

schuldigen. Das Erfordernis einer "Bewertung der Situation" und Verhandlungen mit Banken rechtfertigen nicht eine Einstellung jeglicher Zahlungen an den Abgabengläubiger, die im konkreten Fall überdies bereits seit September 2003 vorlag.

Da der Berufungswerber somit insgesamt gesehen die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht glaubhaft gemacht hat, ging das Finanzamt zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO aus.

Zu den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern verwies bereits das Finanzamt zutreffend auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG. 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 dieser Bestimmung nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften 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 (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Andere Gründe für die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben (als das behauptete Fehlen ausreichender Mittel bzw. die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes) brachte der Berufungswerber nicht vor.

Insgesamt gesehen war daher von einer schuldhaften Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben auszugehen. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber hat seine aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse anlässlich der Vorhaltsbeantwortung im Rahmen eines Vermögensverzeichnisses eingehend dargestellt. Demnach erscheint die Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgaben derzeit zwar schwierig. Es ist aber keineswegs so, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Auch kann die Geltendmachung der Haftung selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht

ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Schließlich hat der Berufungswerber gegenüber dem Masseverwalter laut dessen Bericht vom 10.3.2005 die Erklärung abgegeben, dass er uneingeschränkt zahlungsfähig ist, keine Gläubiger andrängen und derzeit keine Exekutionsverfahren gegen ihn anhängig sind, und zur Abgeltung einer allfälligen Haftung gemäß § 25 GmbH einen Betrag von 4.000,00 € an die Masse bezahlt. Es war daher nicht von vornherein davon auszugehen, dass die gegenständliche Haftungsschuld beim Berufungswerber (zur Gänze und auf Dauer) uneinbringlich wäre. Die Haftungsinanspruchnahme war daher zweckmäßig. Billigkeitsgründe, die diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen und eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung rechtfertigen würden, wurden weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. August 2006