



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.RA als Masseverwalter im Insolvenzverfahren des X., Adr, vertreten durch Dr. Gerhard Seirer, Mag. Herbert Weichselbraun, Rechtsanwälte, 9900 Lienz, Tiroler Straße 30/II, vom 10. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes F. vom 11. Jänner 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Herr O war seit 27. Februar 2007 selbständig vertretender Geschäftsführer der O-GmbH. Am 4. Jänner 2010 wurde beim Landesgericht Innsbruck zu Zahl xx der Konkurs über das Vermögen der O-GmbH eröffnet. Das Insolvenzverfahren ist noch anhängig.

Mit Bescheid vom 11. Jänner 2010 zog das Finanzamt den Geschäftsführer gemäß § 9 iVm §§ 80 ff zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der O-GmbH im Gesamtbetrag von € 67.966,31 heran.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass es der Geschäftsführer verabsäumt habe, die Abgabenschuldigkeiten der O-GmbH zu den entsprechenden Fälligkeitsterminen zu entrichten

und somit seine Pflichten im Sinne der Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO grob schuldhaft verletzt habe. Die getroffenen Vereinbarungen den Abgabenzustand zu tilgen seien trotz mehrfacher Urgenzen nicht eingehalten worden. Die letzte geleistete Zahlung sei im Juni 2009 erfolgt. Entsprechend den Bestimmungen der Konkursordnung hätte längst ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses gestellt werden müssen. Eine solche Antragstellung sei aber schuldhaft nicht erfolgt. Aus diesem Grunde sei die Haftungsinanspruchnahme vorzunehmen gewesen. Aufgrund weiterer festgestellter Umstände seien an andere Gläubiger (z.B. Löhne an Dienstnehmer) Zahlungen geleistet worden und somit die Abgabenbehörde benachteiligt worden.

In der dagegen erhoben Berufung vom 10. Februar 2010 brachte der Berufungswerber im Wesentlichen vor, dass es zum Konkurs aufgrund des Ausbleibens von Folgeaufträgen gekommen sei. Im Übrigen stünden die genaue Höhe und die objektive Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch gar nicht fest. Darüber hinaus werde, wenn überhaupt von einer Haftung auszugehen sei, noch der Nachweis angetreten, dass bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen keine höheren Beträge abgeführt werden hätten können. Eine Haftung könne jedenfalls nur in diesem Ausmaß – unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes – bestehen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2010 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass im Zuge der durchgeföhrten Erhebungen festgestellt worden sei, dass Zahlungen an andere Gläubiger erfolgt seien und darüber hinaus der schuldnerischen Gesellschaft durch Auszahlungen an den Geschäftsführer teilweise als Darlehen, teilweise als Geschäftsführerbezug, liquide Mittel entzogen worden seien, welche zur Tilgung der Abgabenschuldigkeiten zu verwenden gewesen wären. Der Geschäftsführer hätte für die Abwicklung eines geordneten Zahlungsflusses an die Abgabenbehörde entsprechende Vorsorge zu treffen gehabt, was offensichtlich nicht erfolgt sei. Es liege somit eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

In Bezug auf die Höhe der Haftungsschuld wurde ausgeführt, dass im Hinblick auf das anhängige Konkursverfahren derzeit überhaupt nicht absehbar sei, ob und wenn ja, in welcher Höhe mit einem Realisat aus der Verwertung gerechnet werden könne. Somit sei auch hier keine ändernde Erledigung vorzunehmen. Sollten entsprechende Quotenbeträge oder Zahlungen aus dem Insolvenzverfahren der schuldnerischen GmbH erfolgen, würden diese Beträge amtsweigig zu berücksichtigen sein, zumal auch über das Vermögen des Geschäftsführers das Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 14. Mai 2010 (Postaufgabe 27. Mai 2010) der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt und mit ergänzenden Schreiben vom 27. Mai 2011 die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Dazu 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 Abgabepflichten für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben beim Primärschuldner im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner ist gegeben, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 5f und die dort angeführte Judikatur). Aus der Konkursöffnung allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese ist erst dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Schließlich würde selbst eine geringe Quote die Haftung betragsmäßig entsprechend vermindern (vgl. VwGH 6. 8. 1996, 92/17/0186). Nur wenn feststeht, dass die Abgabenforderungen im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können, kann die Uneinbringlichkeit bereits vor der vollständigen Abwicklung des Konkurses angenommen werden. In einem solchen Fall ist kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich, jedoch bedarf es konkreter, im einzelnen nachprüfbarer Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen juristischen Person, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen (vgl. VwGH 19.3.2002, 98/14/0056; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0218).

Der erstinstanzliche Haftungsbescheid ist während des Konkurses der Primärschuldnerin ergangen. Das Insolvenzverfahren ist noch anhängig. Das Finanzamt hat die Uneinbringlichkeit ausschließlich auf die Eröffnung des Konkurses gestützt und keine Feststellungen über allfälligen Aktiva der Konkursmasse bzw. darüber getroffen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe eine Konkursquote zu erwarten ist. Aus den Akten geht überdies hervor, dass die Gesellschaft

ihrerseits Forderungen an den Geschäftsführer aus dem Titel nicht fremdüblicher Geschäftsführerbezüge bzw. der aushaftenden Stammeinlage hat.

Im gegenständlichen Fall lässt sich – wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung selbst festgestellt hat - daher die Frage, ob im Berufungsfall die gänzliche Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gegeben ist, weder in die eine noch in die andere Richtung beurteilen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2002, 99/14/0233, ausgesprochen hat, muss aber auch eine teilweise Einbringlichkeit der Abgabenforderungen im Haftungsverfahren berücksichtigt werden, und zwar insofern, als der Vertreter nur für jenen Teil der ausständigen Abgabenschulden zur Haftung herangezogen werden darf, welcher im Insolvenzverfahren voraussichtlich nicht einbringlich gemacht werden kann. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen kann keine verlässliche Aussage darüber getroffen werden, ob die den Gegenstand der Haftung bildenden Abgabenschulden mangels einer zu erzielenden Konkursquote zur Gänze uneinbringlich sind oder nicht. Mit dem Hinweis auf eine spätere amtsweigige Berücksichtigung einer allfälligen Quote, kann die Haftungsvoraussetzung der objektiven Uneinbringlichkeit nicht begründet werden.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Die unterlassenen Ermittlungen über die Befriedigungsaussichten der Abgabenforderungen im Konkurs sind wesentlich, weil hiervon das Ausmaß der bei Vorliegen aller übrigen Haftungsvoraussetzungen gegebenen Haftung abhängt. Selbst eine geringe Quote würde eine allfällige Haftung betragsmäßig vermindern (vgl. VwGH 6. 8. 1996, 92/17/0186).

Die Entscheidung, ob eine Berufung kassatorisch erledigt wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>; § 289 Tz 4). Aus der Sicht der Ermessensübung ist im Streitfall vor allem zu berücksichtigen, dass dem Finanzamt einerseits Parteistellung im Haftungsverfahren und andererseits die Position eines Konkursgläubigers zukommt, während sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die Beurteilung zu beschränken hat, ob die Vor-

aussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme vorliegen. Im Hinblick auf die Stellung des Finanzamtes als Konkursgläubiger erscheint es zweckmäßig, wenn die Befriedigungsaussichten der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen vom Finanzamt festgestellt werden und im fortgesetzten Verfahren auf eine allfällige Konkursquote Bedacht genommen wird. Dadurch wird das zweitinstanzliche Berufungsverfahren – dem Zweck des § 289 Abs. 1 BAO entsprechend – beschleunigt, weil mit der Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht so lange zugewartet werden muss, bis das Konkursverfahren der Primärschuldnerin ein Stadium erreicht hat, in welchem die endgültige Höhe des Abgabenausfalles feststeht. Weiters werden durch die Aufhebung des Haftungsbescheides ineffiziente Doppelgleisigkeiten vermieden, weil andernfalls beide Instanzen der Abgabenbehörde den weiteren Verlauf des Insolvenzverfahrens im Auge behalten müssten, obwohl nur die Abgabenbehörde erster Instanz am Konkursverfahren beteiligt ist (vgl. UFS 18. 4. 2007, RV/0380-I/04; UFS 18. 6. 2007, RV/0536-L/06; UFS 18. 7. 2007, RV/0447-W/05). Im Übrigen ist es in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz, die für die Geltendmachung der Haftung maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, wozu auch das Ausmaß der Uneinbringlichkeit gehört.

Im fortgesetzten Verfahren wird dem Berufungswerber im Hinblick darauf, dass der Haftungsanspruchnahme offensichtlich kein Vorhalteverfahren vorausgegangen ist, Gelegenheit gegeben werden müssen, den in der Berufung für den Fall, dass nicht aus anderen Gründen von einer Haftung abzusehen ist, angebotenen Nachweis der Gleichbehandlung – soweit es sich nicht um Abfuhrabgaben handelt – erbringen zu können.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte im vorliegenden Verfahren schon deshalb Abstand genommen werden, weil der diesbezügliche Antrag verspätet gestellt worden ist (vgl. § 284 Abs. 1 BAO).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. September 2011