

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. P in der Beschwerdesache des Dr. H.K, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. W, G, BStr. 66, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ö. vom 19. Oktober 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO), zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 6.369,79 eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Ö. vom 6. November 2006 wurde über die Firma Ü N M EGmbH unter Aktenzeichen 3 B/z, das Konkursverfahren eröffnet. Gegenstand des Unternehmens war der Handel mit Baustoffen. Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung war das Unternehmen bereits geschlossen. Der Masseverwalter zeigte dem Konkursgericht am 6. Dezember 2006 an, dass die Konkursmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu befriedigen.

Das Finanzamt meldete Forderungen in Höhe von € 139.278,58 an. Aus der Korrektur der Vorsteuern resultieren € 112.904,95, welche im Voranmeldungszeitraum Oktober 2006 festgesetzt wurden.

Das Landesgericht hob mit Beschluss vom 31. März 2009 den Konkurs auf. Die Masseforderungen der 1. und 2. Gruppe wurden zur Gänze befriedigt. Auf die Konkursgläubiger entfiel keine Quote.

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) vertrat seit 26. August 2006 bis zur Konkurseröffnung (6.11.2006) die Gesellschaft als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Mit schriftlichem Vorhalt vom 5. August 2009 ersuchte das Finanzamt den Bf. unter Darlegung der Gesetzes- und Rechtslage betreffend die Haftung eines Geschäftsführers gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 80 BAO, um Bekanntgabe jener

Gründe, welche für die Nichtentrichtung der Abgabeforderungen ursächlich gewesen sind. Um Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben wurde ersucht.

Der Bf. rechtfertigte sich mit Schriftsatz vom 20. August 2009 dahingehend, dass der vorherige Geschäftsführer T im Zuge einer Generalversammlung im August 2006 seiner Funktion enthoben und der Beschwerdeführer selbst zum Geschäftsführer ernannt worden sei. Es wären grobe Unregelmäßigkeiten festgestellt worden. Die Firma W.B GmbH sei der Baustofflieferant der Gemeinschuldnerin gewesen und wurden die Zahlungen bis einschließlich Februar 2006 regelmäßig geleistet. Danach erfolgten Zahlungen nur mehr schleppend bzw. gar nicht mehr. Schließlich habe man Verbindlichkeiten in Höhe von € 800.000,00 festgestellt. Lieferforderungen in Höhe von € 1.700.000,00 wären nicht mehr einbringlich gewesen und habe man sich entschlossen, ein Konkursverfahren anzumelden. Für die Entrichtung der Abgaben sei der vorherige Geschäftsführer zuständig gewesen. Mangels Liquidität habe man die Mitarbeiter nicht mehr bezahlen können. Die Forderungen nach Konkurseröffnung würden das anhängige Konkursverfahren betreffen.

Das Finanzamt zog den Beschwerdeführer gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO mit Bescheid vom 19.10.2009 als Geschäftsführer wegen nicht entrichteter Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnabgaben, Barauslagen, Pfändungsgebühren, Säumniszuschlägen und Körperschaftsteuervorauszahlungen des Zeitraumes Mai 2006 bis einschließlich Dezember 2009 (Konkurseröffnung: 6.11.2006) in Höhe von insgesamt € 31.684,90 zur Haftung heran. Die Abgaben wurden der Art und Höhe nach tabellarisch dargestellt und setzten sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	05/2006	2.461,10
Körperschaftsteuer	07-09/2006	437,00
Lohnsteuer	07/2006	2.268,16
Dienstgeberbeitrag	07/2006	459,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2006	42,88
Umsatzsteuer	06/2006	13.060,92
Lohnsteuer	08/2006	2.268,16
Dienstgeberbeitrag	08/2008	459,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2006	42,88
Säumniszuschlag 1	2006	263,98
Pfändungsgebühr	2006	237,23

Barauslagenersatz	2006	0,55
Lohnsteuer	09/2006	3.062,84
Dienstgeberbeitrag	09/2006	490,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2006	45,81
Säumniszuschlag 1	2006	261,22
Stundungszinsen	2006	72,33
Körperschaftsteuer	10-12/2006	439,00
Körperschaftsteuer	2007	1.750,00
Körperschaftsteuer	2008	1.750,00
Körperschaftsteuer	2009	1.750,00
Umsatzsteuer	2006	0,01
Summe		31.684,90

In der Begründung wurde auf die Rechtslage verwiesen und wiederum ersucht, im Falle des Fehlens ausreichend liquider Mittel zum Zeitpunkt der jeweiligen gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben, eine Liste sämtlicher Gläubiger mitsamt deren Forderungen zu erstellen und deren Bezahlung in der jeweiligen Höhe nachzuweisen.

Der Beschwerdeführer wurde ausdrücklich auf die qualifizierte Mitwirkungspflicht hingewiesen, den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgabenschulden zu erbringen. Auf die Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger (Gleichbehandlungsgrundsatz) und die qualifizierte Mitwirkungspflicht eines Geschäftsführers im Haftungsverfahren wurde hingewiesen. Das Finanzamt forderte den Beschwerdeführer auf, eine Liquiditätsrechnung zu erstellen und wies darauf hin, dass in dieser Aufstellung sämtliche Gläubiger sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein müssen.

In der Beschwerde (vormals: Berufung) vom 30.11.2009 wendet der Beschwerdeführer inhaltliche Rechtswidrigkeit und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften ein. Zu den haftungsrelevanten Abgaben stellt der Beschwerdeführer fest, dass er für die nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewordenen Abgabeforderungen nicht zur Haftung herangezogen werden könne, weil er ab Eröffnung des Konkursverfahrens für die Gemeinschuldnerin nicht mehr handlungsfähig gewesen sei.

Während des aufrechten Konkursverfahrens sei eine Gläubigerbenachteiligung gar nicht möglich gewesen, weil der Großteil der Masseforderungen und sämtliche Konkursforderungen überhaupt nicht befriedigt worden konnten. Die Eröffnung des Konkursverfahrens bewirke eine Postsperrung für die Gemeinschuldnerin, sodass es für den ehemaligen Geschäftsführer der Primärschuldnerin unmöglich gewesen sei, an Poststücke

zu gelangen. Gleichmaßen habe er ab Eröffnung des Konkursverfahrens nicht mehr über das Rechenwerk verfügen und die gewünschten Auskünfte erteilen können, weil sich diese Unterlagen beim Masseverwalter befunden hätten.

Der Beschwerdeführer wendet ein, dass er für die Primärschuldnerin lediglich für den Zeitraum 26.8. bis 6.11.2006 als Geschäftsführer handlungsfähig gewesen sei. Die Behörde hätte den Beschwerdeführer vor Erlassung des Haftungsbescheides im Rahmen ihrer Manuduktionspflicht über seine Rechte und Pflichten aufklären und ihn anhalten müssen, die entsprechenden Unterlagen beizubringen. Diese Unterlassung stelle eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar.

Aus dem vorgelegten Kontoauszug der Hausbank ergebe sich, dass vom einzigen Geschäftskonto der Primärschuldnerin keine wie immer gearteten Überweisungen durchgeführt worden seien, sodass auch aus diesem Grunde der Haftungsbescheid zu Unrecht erlassen worden sei, einerseits aus Mangelhaftigkeit des Verfahrens, andererseits aus offensichtlich unrichtiger rechtlicher Beurteilung.

Der Behörde sei zuzustimmen, dass der Beschwerdeführer im Haftungsverfahren grundsätzlich beweispflichtig sei. Es bestehe jedoch eine amtswegige Ermittlungspflicht. Die Abgabenbehörde habe es entsprechend ihrer Ermittlungspflicht verabsäumt, durch Überprüfung des Firmenbuches, Steueraktes und Konkursediktes ein geordnetes Verfahren abzuführen. Das Finanzamt habe auch keine Betriebsprüfung durchgeführt und dem Beschwerdeführer auch kein wie immer geartetes Zahlenmaterial vorgehalten. Diese Mängel würden als Mangelhaftigkeit des Verfahrens gerügt.

Über die Beschwerde 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 treffenden 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.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabeforderung 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.

Unbestritten ist, dass die Abgaben, für die der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen wurde, infolge Schließung des Unternehmens, Aufhebung des Konkursverfahrens (31.3.2009) und der vom Masseverwalter angezeigten Masseunzulänglichkeit nicht mehr einbringlich sind. Der Geschäftsführer einer GmbH ist deren haftungspflichtiger Vertreter (VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146). Aus der Aktenlage, insbesondere dem Firmenbuchauszug und dem

Vorbringen des Beschwerdeführers ergibt sich, dass der Beschwerdeführer die Primärschuldnerin in der Zeit vom 26. August 2006 bis zur Konkurseröffnung (6.11.2006) selbständig als Geschäftsführer vertreten hat. Damit zählt der Beschwerdeführer in diesem Zeitraum als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter, die zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft mit beschränkter Haftung herangezogen werden können.

Der Beschwerdeführer wendet nun ein, dass er für jene Abgaben, welche vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer und nach Konkurseröffnung entstanden und fällig geworden sind, nicht zur Haftung herangezogen werden kann.

§ 9 BAO stellt nicht auf eine faktische Wahrnehmung der steuerlichen Obliegenheiten ab. Maßgebend für die Vertreterhaftung ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Vertreter bzw. als Geschäftsführer der GmbH. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer tätig ist oder nur auf dem Papier (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich solcher Abgabensforderungen, welche nicht während seiner Funktionsperiode gesetzlich fällig geworden sind, nicht zur Haftung herangezogen werden kann, weil er eben hinsichtlich solcher Abgabensforderungen nicht als Vertreter der GmbH fungiert hat. Maßgeblich für die Vertreterhaftung ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer.

Haftungsrelevant ist die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, somit die Verletzung von durch Abgabenvorschriften begründeten Pflichten. Eine Verletzung anderer Pflichten, wie etwa die, einen Antrag auf Konkurseröffnung zu stellen, stellt keine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Der Beschwerdeführer kann somit für solche Lohnabgabensforderungen herangezogen werden, welche während seiner Funktionsperiode fällig geworden sind:

Lohnsteuer	08/2006	2.268,16
Dienstgeberbeitrag	08/2008	459,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2006	42,88
Lohnsteuer	09/2006	3.062,84
Dienstgeberbeitrag	09/2006	490,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2006	45,81

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 schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf.

Ein Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die 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, somit die Abgabenverbindlichkeiten daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist die Lohnsteuer; aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten und ist, sofern diese nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. VwGH 19.12.2002, ZI. 2001/15/0029).

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen somit Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sind sie wie auch andere Schuldkigkeiten anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046). Für Lohnsteuer wird jedenfalls voll im Ausmaß der tatsächlich ausgezahlten Gehälter, und nicht nur anteilig im Rahmen des Möglichen, gehaftet (VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073).

Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung des Beschwerdeführers für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin (GmbH) das Gleichmäßigkeitsgebot (gleichmäßige Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger) zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der jeweiligen Abgaben beachtet worden wäre.

Dem Beschwerdeführer wurde im Zuge des Haftungsverfahrens entgegen dem Beschwerdevorbringen durchaus die Möglichkeit eröffnet, ausführlich darzulegen, welche Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben maßgebend waren bzw. nachzuweisen, welche anderen Verbindlichkeiten im Streitzeitraum bestanden haben und allenfalls wie deren Abdeckung erfolgte.

Aus dem Kontokorrentkonto bei der Hausbank ergibt sich, dass in der Zeit vom 29. August 2006 bis 6. November 2006 der Saldo von € 251.965,85 auf € 334.178,82 angestiegen ist. Dem Vorbringen, es seien keine Zahlungen bzw. Überweisungen mehr geleistet worden ist somit zu entgegnen, dass neben KFZ Versicherungsprämien auch weitere Überweisungen durchgeführt wurden.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht auch Zahlungen mit ein, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig sind. Auch die Barbezahlung solcher Wareneinkäufe (z.Bsp.. "Zug um Zug" Leistungen für KfZ-Treibstoff, Versicherungen, etc.) bei gleichzeitiger Nichtbedienung von Abgabenverbindlichkeiten stellt eine Verletzung von Gläubigerrechten dar (VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073).

Der Versuch anhand des Kontokorrentkontos bei der Hausbank den Nachweis zu erbringen, dass während der Geschäftsführungsperiode des Beschwerdeführers gar keine

Zahlungen mehr geleistet wurden, widerspricht der vorliegenden Aktenlage, weil vom Kontokorrentkonto bei der Hausbank noch Zahlungen geleistet wurden. Den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben hat der Bf. damit nicht erbracht.

Soweit der Beschwerdeführer meint, die Behörde wäre im Zuge ihrer Manuduktionspflicht dazu verhalten gewesen, den vorerst unvertretenen Bf. über seine Rechte und Pflichten aufzuklären, ist auf den umfangreichen Vorhalt vom 5. August 2009 hinzuweisen, mit dem das Finanzamt den Bf. ausführlichst über seine Rechte und Pflichten informiert hat. Dabei wurde er ersucht, einen Liquiditätsstatus und den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zu erbringen.

Der Beschwerdeführer hat diesem schriftlichen Vorhalt nicht entsprochen und den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht erbracht, sodass die Behörde zu Recht die Haftung für die uneinbringlichen Lohnabgaben der Monate August und September 2006 geltend gemacht hat. Schließlich wurden im relevanten Zeitraum vom Kontokorrentkonto der Primärschuldnerin durchaus Zahlungen bzw. Überweisungen durchgeführt.

Hinsichtlich solcher Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeiten vor dem Beginn der Übernahme der Geschäftsführerfunktion durch den Beschwerdeführer liegen, kommt hingegen rechtlich die Haftung des vorher zuständigen Geschäftsführers in Betracht und wird insoweit von der Heranziehung zur Haftung des Beschwerdeführers Abstand genommen. Es verbleibt somit ein haftungsrelevanter Betrag in Höhe von € 6.369,79.

Die Geltendmachung der Haftung 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. 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, Zl. 89/15/0067).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Bf. neben dem weiteren Geschäftsführer für die im Bescheid des Finanzamtes angeführten Abgaben dem Grunde nach zu Recht erfolgte.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. September 2014