



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 30. März 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf einen Betrag von € 8.177,99 anstatt bisher € 21.992,24 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der am 14. November 2000 eröffnete Konkurs über das Vermögen der KG wurde mit Beschluss des Landesgerichtes A. vom 9. Mai 2003 nach Schlussverteilung aufgehoben.

Geschäftsführende Komplementärin ist eine GmbH, deren Geschäftsführer der Berufungswerber (Bw.) war.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Bw. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 Abs. 1 BAO für Abgabenschuldigkeiten der KG im Betrag von € 21.992,24 zur Haftung herangezogen.

Diese Abgabenschuldigkeit setzt sich wie folgt zusammen: Umsatzsteuervorauszahlungen 6/00, 8/00, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag 7/00 und 9/00, Stundungszinsen 2000, Säumniszuschläge 2000 und 2003, Verspätungszuschlag 2001 sowie Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2003.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, dass die GmbH der alleinige Komplementär der KG sei. Daher würden die Geschäftsführer alle Pflichten der GmbH als einzige persönlich und

allein vertretungsbefugte Gesellschafter in der KG, durch welche die GmbH ihre Funktion ausübe, treffen.

Dies bedeute, dass die Geschäftsführer der GmbH alle abgabenrechtlichen Pflichten, welche die KG treffen würden, zu erfüllen hätten. Bei schuldhafter Pflichtverletzung würden die Geschäftsführer gemäß § 9 BAO für die Abgaben der KG haften.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass der Bw. bereits in seiner ausführlichen Stellungnahme vom 26. Jänner 2005 die rechtliche Situation, die rein theoretisch betrachtet, zur Begründung der Haftung führen könnte, umfangreich dargelegt habe, wobei nicht nur die rechtlichen theoretischen Voraussetzungen hinlänglich erörtert, sondern auch schlüssig dargelegt worden sei, warum anhand des konkret vorliegenden Sachverhaltes die Haftung nicht greife.

Es erscheine zum Einen bezeichnend, zum Anderen aus der Sicht des Normunterworfenen, der immerhin mit einer Haftung von nicht weniger als € 21.992,24 belegt werden solle, jedoch äußerst befremdlich, dass es die ersterkennende Behörde nicht der Mühe wert finde, sich auch nur annähernd mit der umfangreich dargelegten Argumentation des Bw. auseinanderzusetzen, sondern mehr oder weniger in einem Stehsatz die Geschäftsführereigenschaft des Bw. feststelle und darauf aufbauend, offensichtlich gemeint im Sinne einer reinen Erfolgshaftung, die Haftungsvoraussetzungen als gegeben erachte.

Der erstinstanzliche Bescheid sei demzufolge mit einem schweren Begründungsmangel behaftet, als nicht einmal annähernd abzuleiten sei, worauf die Erstbehörde entgegen der umfangreichen Ausführungen des Bw. in seiner Stellungnahme die Haftungsanspruchnahme überhaupt gründe.

Es lasse sich dem angefochtenen Bescheid nicht entnehmen, dass sich die Behörde überhaupt mit den Argumenten des Bw. auseinandergesetzt habe, geschweige denn überhaupt den Versuch unternommen habe, diese Argumente entsprechend zu entkräften.

Es sei demzufolge bei noch so großer Phantasie für den Bw. nicht nachvollziehbar, worauf die Behörde die Haftungsvoraussetzungen gründe.

Es erscheine aus diesem Grunde auch müßig, nochmals auf die einzelnen Abgabenarten eingehend, die umfangreich dargelegten Rechtsgrundlagen der Stellungnahme vom 26. (richtig: 27.) Jänner 2005 zu wiederholen, zumal die objektive Rechtslage, die in diesem Schriftsatz zusammengefasst dargelegt werde, ohnehin klar auf der Hand liege.

Abgesehen von dem hiermit aufgezeigten Begründungsmangel sei das Verfahren insoweit mangelhaft geblieben und seien die wesentlichen Verfahrensrechte des Bw. verletzt worden,

als es die Erstbehörde nicht der Mühe wert gefunden habe, auf die diesbezüglichen Beweisanträge des Bw. einzugehen.

So habe der Bw. in seiner Stellungnahme ausdrücklich beantragt, ihm eine Frist von zwei Monaten zur Vorlage entsprechender Unterlagen einzuräumen. Die Erstbehörde sei auf diesen Beweisantrag nicht einmal eingegangen und habe somit indirekt hinreichend zum Ausdruck gebracht, offensichtlich an der Erforschung der materiellen Wahrheit nicht interessiert zu sein.

Hätte die Erstbehörde den Verfahrensrechten des Bw. Rechnung getragen, wozu sie im Ergebnis auch verpflichtet sei, hätten die angebotenen Unterlagen vorgelegt werden können und hätte sich somit ergeben, dass der Bw. dem Gleichbehandlungsgrundsatz vollinhaltlich Rechnung getragen habe und nicht entgegen den Wünschen der Erstbehörde das Finanzamt gegenüber anderen unbesicherten Gläubigern bevorzugt habe.

Nachdem das Finanzamt in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte eine diesbezügliche Aufforderung nicht erlassen habe, lege der Bw. nunmehr von sich aus zur weiteren, seinen Rechtsstandpunkt stützenden, Beurteilung nachstehende Urkunden in Kopie vor:

Auszüge des Geschäftskontos der Primärschuldnerin bei der X-Bank vom 10. Juli 2000 bis zur Konkurseröffnung:

Aus diesen Kontoauszügen sei ersichtlich, dass Überweisungen bereits seit Juli von diesem Geschäftskonto nicht mehr getätigten worden seien.

Es fänden sich lediglich drei Abbuchungen, nämlich Ratenzahlungen vom 4. August, 4. September und 3. Oktober 2000, wobei es sich jedoch um eine Umbuchung der Bank auf einen bei diesem Kreditinstitut geführten Abstattungskredit handle.

Es liege demzufolge keine Gläubigerbevorzugung vor, sondern vielmehr ein buchungsinterner Vorgang des kontoführenden Institutes, welches dadurch keine Verbesserung seines Obligos erreicht habe, zumal sich die Reduktion des Abstattungskredites mit der Erhöhung des Betriebsmittelkontos aufgrund des durch die Geschäftsbedingungen eingeräumten Kompensationsrechtes ausgleiche.

Auszüge des Geschäftskontos bei der Y-Bank vom 1. August 2000 bis zur Konkurseröffnung:

Verfahrensrelevant erscheine aufgrund des herangezogenen Haftungszeitraumes lediglich der Zeitraum seit 15. August 2000, valutamäßig somit beginnend mit dem Auszug 159/01.

Zu den einzelnen Abbuchungen sei auszuführen:

Auszug Nr. 159/01:

Soweit es sich um Überweisungen handle, seien diese bereits vor dem 15. August zur Bank gegeben worden und wären nicht mehr zu stoppen gewesen.

Die Krankenkasse habe eine Abbuchung durchgeführt, die allerdings Dienstnehmerbeträge betroffen habe, die demzufolge im Sinne des Einbehaltes von Seiten der Dienstnehmer zu überweisen gewesen wären.

Auch der Scheck sei bereits vor dem 15. August dJ ausgestellt worden und sei demzufolge zwecks Vermeidung von Weiterungen nicht mehr zu verhindern gewesen.

Auszug Nr. 163/01:

Beim Einzug des M. habe es sich um ein Zug um Zug Geschäft gehandelt, ohne Einzug hätte die Firma nicht weiter geliefert. Die Bezahlung dieses Betrages sei demzufolge nicht nur anfechtungssicher, sondern sei zur Aufrechterhaltung des Betriebes erforderlich gewesen und verstöße somit nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot.

Auszug Nr. 164/01:

Der eingelöste Scheck sei bereits vor dem 15. August begeben wurden, bei der weiteren Abbuchung handle es sich um Bankspesen.

Auszug Nr. 166/01:

Auch dieser Scheck sei bereits zu einem früheren Zeitpunkt begeben worden.

Auch bei diesem Ratenübertrag habe es sich wiederum lediglich um eine nicht debitmindernde Bedienung einer Rate auf einen Abstattungskredit gehandelt, der seitens der Bank eigenmächtig vorgenommen worden sei.

Auszug Nr. 169/01:

Beim Einzug für den M habe es sich wiederum um ein Zug um Zug Geschäft im Sinne der obigen Ausführungen gehandelt.

Auszug Nr. 171/01:

Hier wurden fällige Versicherungsprämien bezahlt, um Prämienverzug und somit Erlöschen des Versicherungsschutzes zu verhindern. Auch dieser Zahlung komme Zug um Zug Charakter zu.

Auszug Nr. 174/01

Auch dabei habe es sich um Warenbezug im Zusammenhang mit einem Zug um Zug Geschäft gehandelt.

Auszug Nr.: 176/01:

In diesem Zusammenhang habe es sich ausschließlich um Zug um Zug Geschäfte gehandelt. Die hierauf bezogenen Lieferanten hätten nur bei Ausstellung eines Schecks geliefert.

Des Weiteren seien in diesem Zusammenhang die laufenden Gehälter bedient worden.

Auszug Nr. 179/01:

Bei diesen Daueraufträgen habe es sich um Zug um Zug Leistungen gehandelt.

Auszug Nr. 180/01:

In einem besonderen Maße interessant erscheine die diesbezügliche Überweisung an das Finanzamt über ATS 55.590,00.

Verglichen mit den übrigen Überweisungen liege demzufolge, wenn überhaupt, ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot nur insoweit vor, als das Finanzamt hier offensichtlich sogar begünstigt worden sei.

Aus der gegenständlichen Zahlung sei ersichtlich, dass das Finanzamt am 18. September 2005 (richtig: 18. September 2000), sohin zu einem Zeitpunkt, zu dem die maßgeblichen übrigen Zahlungen bereits eingestellt worden seien, eine Befriedigung erhalten habe, die sie gegenüber anderen Gläubigern besser stelle.

Darauf Bedacht zu nehmen sei, dass das Finanzamt durch den Erhalt dieses Betrages besser gestellt sei, als theoretisch betrachtet eine Verkürzung in Ansehung anderer Zahlungen erfolgt sein könne.

Auszug Nr. 185/01:

Auch bei dieser Zahlung handle es sich wiederum um einen Übertrag in Raten auf einen Abstattungskredit, der sich nicht debetmindernd ausgewirkt habe.

Bei sämtlichen sonstigen weiterführenden Abbuchungen handle es sich um reine Bankspesen auf die die Gemeinschuldnerin keinen Einfluss mehr gehabt habe und die zum Teil auch wieder storniert worden seien.

Kontoauszüge des bei der Z-Bank. geführten Kontos der Gemeinschuldnerin vom 1. September bis zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung:

Auch insoweit erscheine bezeichnend, dass es über dieses Konto seit dem verfahrensrelevanten Zeitraum kaum mehr zu Abbuchungen gekommen sei. Wenn es zu Begünstigungen gekommen sei, dann wiederum nur in Ansehung des Finanzamtes, das am 1. September sowie am 7. September je einen Betrag von ATS 20.000,00 erhalten habe.

Bei den sonstigen Beträgen an Lieferanten handle es sich um reine Zug um Zug Zahlungen, wie etwa am 9. November 2000 über ATS 61.888,20 zumal es hier erforderlich gewesen sei, Glühbirnen und Neonröhren zu erneuern bzw. das Dach durch die Spenglerei K. zu reparieren.

Weiters beinhaltet seien hier Zug um Zug Zahlungen an den Steuerberater sowie an den Gemeinschuldnervertreter, damit diese die laufende Sanierung durchführen würden.

Mit der Überweisung vom 6. November 2000 über ATS 16.228,20 sei die Bündelversicherungsprämie geleistet worden, um Versicherungsschutz zu wahren, so dass eine klassische Zug um Zug Zahlung vorliege.

Auch die Überweisungen vom 6., 9. und 27. Oktober seien an den Steuerberater zwecks Fertigstellung der erforderlichen Veranlagungsarbeiten, der Betrag von ATS 10.000,00 am 9. Oktober an Herrn K, dem begleitenden Unternehmensberater sowie der Betrag von ATS 20.000,00 an den Gemeinschuldnervertreter geleistet worden.

Auch insoweit liege keine relevante Begünstigung vor, sondern es seien lediglich Zug um Zug Zahlungen geleistet worden, dies sogar, um die Veranlagung beim Finanzamt durchführen zu können.

Zusammengefasst sei demzufolge kein wie immer gearteter Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz ersichtlich, welcher Umstand auch durch die hiermit vorgelegten Urkunden nachgewiesen sei.

Begünstigt worden sei lediglich das Finanzamt, so dass jedwede Haftungsanspruchnahme ausscheide.

Mangelhaft sei auch geblieben, dass dem Bw. nicht einmal antragsgemäß die Protokolle über die Betriebsprüfung übermittelt worden seien, sich die Erstbehörde aber schon veranlasst gesehen habe, auch schon darauf bezughabende Haftungsbeträge geltend zu machen.

Es sei insoweit bis zum heutigen Tag keine für den Bw. nachvollziehbare Aufschlüsselung erfolgt.

Dass durch die Bezahlung der Dienstnehmerbeiträge, wie bereits im Schriftsatz aufgezeigt Kongruenz zwischen Lohn- und Gehaltsforderungen einerseits sowie Dienstnehmerbeiträgen andererseits gegeben gewesen sei, ergebe sich nicht nur aus den vorgelegten Urkunden, sondern auch durch die erforderliche Einsichtnahme in den Konkursakt.

Zusammengefasst festzuhalten sei demzufolge, dass unter Anwendung der in der Stellungnahme vom 26. Jänner 2005 dargelegten Grundsätze eine wie immer geartete Haftung des Bw. nicht ableitbar sei und sohin auf Basis der vorliegenden Beweisergebnisse die Erstbehörde von der Haftung hätte Abstand nehmen müssen.

Die bisherigen Erhebungen, Tatsachenfeststellungen und sonstigen Ergebnisse würden nicht ausreichen, um die gewünschte Haftung tatsächlich mit Erfolg durchzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 eingebbracht werden können.

Bei einer GmbH & Co KG, bei der die KG wie im Beschwerdefall durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten wird, hat dieser Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten der KG zu erfüllen. Der Geschäftsführer haftet bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.1.1997, 96/15/0107).

Der Hinweis des Bw. in der Stellungnahme vom 27. Jänner 2005 auf § 114 HGB geht schon deshalb ins Leere, da diese Bestimmung offene Handelsgesellschaften betrifft. Auch kann der Umstand, dass gemäß § 164 HGB die Kommanditisten von der Führung der Geschäfte ausgeschlossen sind, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, zumal der Bw. unbestrittenmaßen Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gewesen ist.

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 9. Mai 2003 wurde der über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnete Konkurs (14. November 2000) nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Konkursquote betrug 9,878%.

Der über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkurs wurde mangels Kostendeckung aufgehoben.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der Bw. war bis zur Konkurseröffnung der GmbH (14. November 2000) deren Geschäftsführer und kann im Hinblick auf die obigen Ausführungen zur Haftung herangezogen werden.

Die Haftung erstreckt sich auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt.

Für Abgabenschuldigkeiten, die erst nach Beendigung der Vertretungstätigkeit fällig wurden, kann der Geschäftsführer jedoch nicht zur Haftung herangezogen werden.

Daraus folgt, dass der Bw. hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 (€ 205,46), der Umsatzsteuer 2002 (€ 22,52), der Umsatzsteuer 2003 (€ 11.048,95), der Säumniszuschläge 2003 (€ 220,98 (FT 16.08.2004) und € 110,49 (FT 17.01.2005)) und des Verspätungszuschlages 2001 (FT. 14.04.2003, € 79,94) zu Unrecht zur Haftung herangezogen wurde.

Bei den Stundungszinsen 2000 in Höhe von € 235,02 handelt es sich um eine zusammengefasste Buchung. Grundlage sind die Stundungszinsenbescheide vom 10. Juli 2000 in Höhe von € 54,14 (S 745,00) mit dem Fälligkeitstag 14. August 2000 und vom

9. November 2000 in Höhe von € 180,88 (S 2.489,00) mit dem Fälligkeitstag

14. Dezember 2000. Nachdem der Konkurs am 14. November 2000 eröffnet wurde, liegt hinsichtlich der Nichtentrichtung der am 14. Dezember 2000 fällig gewordenen Abgabe keine Pflichtverletzung vor.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156).

Dies setzt voraus, dass der Geschäftsführer aufgrund seiner besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht im Verfahren die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mittel beigebracht hat. Es wird hier an eine Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben zu denken sein, wobei es auf die Verbindlichkeiten einerseits und die Summe der anderen Verbindlichkeiten andererseits ankommt (Liquiditätsstatus).

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber, wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die 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.

Diese Überlegung gilt nur hinsichtlich der "tatsächlichen" Lohnsteuer, nicht aber hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge und der Dienstgeberzuschläge, für die der Gleichbehandlungsgrundsatz zur Anwendung kommt.

An Hand der vorliegenden Akten konnte dem Vorbringen des Bw., dass für die Lohnsteuer 9/2000 keine Haftung bestehen könne, zumal die Löhne nicht mehr ausbezahlt worden seien, nicht entgegengetreten werden. Der Berufung war somit auch hinsichtlich dieser Abgabe und den diesbezüglichen Beiträge und Zuschläge stattzugeben.

Hinsichtlich der Lohnsteuer 7/00 hat der Bw. nichts vorgebracht. Die Haftung besteht daher zu Recht.

In seiner Berufung bringt der Bw. nun vor, dass es sich bei den im haftungsgegenständlichen Zeitraum getätigten Zahlungen (Überweisungen) lediglich um Zug um Zug Geschäfte gehandelt habe, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes notwendig gewesen wären.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kann im Falle der Befriedigung "betriebsnotwendiger" Forderungen von einer anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten keine Rede sein (VwGH vom 25.1.1999, 97/17/0144).

Soweit der Bw. vorbringt, dass es sich beim Abstattungskredit um einen buchungsinternen Vorgang handle, der keine Verbesserung des Obligos des Kreditinstitutes bewirkt habe, zumal sich die Reduktion des Abstattungskredites mit der Erhöhung des Betriebsmittelkontos ausgleiche, ist dem entgegenzuhalten, dass aus den vorgelegten Kontoauszügen hervorgeht, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum auf dem Betriebsmittelkonto auch Gutschriften aus Zahlungen durch Geschäftspartner erfolgt sind. Daraus geht hervor, dass nicht bloß ein saldounwirksamer Buchungsvorgang stattgefunden hat, sondern dass Geschäftserlöse zur Befriedigung von Krediten herangezogen wurden.

Daraus ergibt sich zweifellos, dass der Bw. auch aus diesem Grunde gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen hat. Daran kann auch die Einwendung, dass ein Kompensationsrecht vorgelegen sei nichts ändern, zumal es am Bw. gelegen wäre, durch entsprechende Vertragsgestaltung eine Ungleichbehandlung der Gläubiger hintanzuhalten.

Im Übrigen wurde auch kein Liquiditätsstatus erstellt.

Die Haftung besteht daher für folgende Abgaben zu Recht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	6/00	16.08.2000	6.221,60
Umsatzsteuer	8/00	16.10.2000	1.674,96
Lohnsteuer	7/00	16.08.2000	551,51
Dienstgeberbeitrag	7/00	16.08.2000	482,84
Dienstgeberzuschlag	7/00	16.08.2000	55,81
Stundungszinsen	2000	14.08.2000	54,14
Säumniszuschlag	2000	16.10.2000	33,50

SUMME:			9.074,36
--------	--	--	----------

Von diesem Betrag ist allerdings die Konkursquote in Höhe von 9,878% in Abzug zu bringen.

Der Haftungsbetrag reduziert sich somit auf € 8.177,99.

Abschließend wird festgestellt, dass dem Antrag, die Protokolle über die Betriebsprüfung zu übermitteln nicht nachgekommen werden konnte, daer haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer Voranmeldungen zugrunde liegen und die Lohnsteuer von der Primärschuldnerin selbst bemessen wurde.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. August 2005