



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 10 im Beisein der Schriftführerin E. über die Berufung des Bw., vertreten durch J., vom 1. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 24. Juni 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 6. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird antragsgemäß stattgegeben und die Haftung auf € 3.898,07 anstatt bisher € 14.239,38 eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Juni 2003 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschulden der XY-GmbH in der Höhe von € 14.239,38 zur Haftung herangezogen.

Die beigelegte Rückstandsaufgliederung wies einen Betrag von € 14.676,87 aus, der sich wie folgt zusammensetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	1998	496,14
Umsatzsteuer	02/00	181,68
Körperschaftsteuer	1997	1.271,77
Körperschaftsteuer	07-09/98	1.816,82
Körperschaftsteuer	01-03/99	454,21
Körperschaftsteuer	04-06/99	454,21
Körperschaftsteuer	07-09/99	454,21

Körperschaftsteuer	10-12/99	386,47
Körperschaftsteuer	01-03/00	437,49
Körperschaftsteuer	04-06/00	437,49
Körperschaftsteuer	07-09/00	437,49
Körperschaftsteuer	10-12/00	437,49
Dienstgeberbeitrag	01-12/97	670,04
Dienstgeberbeitrag	01-05/98	140,33
Dienstgeberzuschlag	01-12/97	78,92
Dienstgeberzuschlag	01-05/98	16,50
Eintreibungsgebühren	2001	609,29
Eintreibungsgebühren	2001	1,02
Stundungszinsen	1998	136,62
Stundungszinsen	2000	945,98
Säumniszuschlag	1997	276,31
Säumniszuschlag	1998	118,39
Säumniszuschlag	1999	25,44
Säumniszuschlag	2000	18,60
Körperschaftsteuer	01-03/01	437,49
Körperschaftsteuer	04-06/01	437,49
Körperschaftsteuer	07-09/01	437,49
Körperschaftsteuer	10-12/01	437,49
Körperschaftsteuer	01-03/02	437,00
Körperschaftsteuer	04-06/02	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/02	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/02	439,00
Körperschaftsteuer	01-03/03	437,00
Körperschaftsteuer	04-06/03	437,00

Zur Begründung führte das Finanzamt neben der Zitierung der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen und der diesbezüglichen Rechtsprechung aus, dass der Bw. ab xxx handelsrechtlicher Geschäftsführer und somit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus den Mitteln der GmbH zu entrichten.

Die vom Bw. ins Treffen geführten Gründe könnten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil dieser als voll handlungsfähiger Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen gewesen sei.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Weiters sei er seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun, nicht nachgekommen.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde ausgeführt, dass seitens des Finanzamtes, ohne nähere Sachverhaltsermittlungen anzustellen oder dem Bw. die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben, unterstellt worden sei, dass aufgrund seiner schuldhaften Pflichtverletzung Abgaben der Gesellschaft im Gesamtausmaß von € 14.676,87 nicht entrichtet worden seien. Wiewohl im Punkt 7 der Begründung ausgeführt werde, dass es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die gegen eine schuldhafte Pflichtverletzung sprechen würden, sei seitens des bescheiderlassenden Finanzamtes nie eine entsprechende Anfrage gekommen. Des Weiteren sei bei der Ermessensübung in keiner Weise auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. eingegangen worden. Daher sei der Haftungsbescheid bereits aufgrund der Nichteinhaltung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig.

Gemäß § 9 BAO würden unter anderem Geschäftsführer von GmbH's für Abgabenschuldigkeiten der durch sie vertretenen GmbH insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Für das Verfahren sei entscheidend, ob der Vertreter bei oder nach Fälligkeit einer Abgabenverbindlichkeit Mittel zur Bezahlung – nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten – zur Verfügung gehabt hätte und ob er für die (anteilige) Abgabenentrichtung Sorge getragen hätte oder nicht. Dies beziehe sich nur auf die seiner Verwaltung obliegenden Mittel der GmbH. Stünden ausreichende Mittel nicht zur Verfügung, könne dies eine für die Uneinbringlichkeit kausale Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschließen.

Der Geschäftsführer einer GmbH habe anhand objektiver Kriterien glaubhaft zu machen, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliege, bzw. dass auch ohne das schuldhafte pflichtwidrige Verhalten des Vertreters die Uneinbringlichkeit der Abgabe eingetreten wäre.

Der Bw. sei mit xxx zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt worden. Zum Zeitpunkt seiner Geschäftsführerbestellung sei am Finanzamtskonto der Gesellschaft nur ein Rückstand in Höhe von ATS 374,00 ausgewiesen und es sei dem Bw. vertraglich zugesichert worden, dass die GmbH schuldenfrei sei. In der Folge hätte sich herausgestellt, dass wesentliche Abgabenbeträge seitens des Finanzamtes noch nachgebucht worden seien und dass seitens seiner Vorgänger keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen geführt worden seien und

Abgaben nicht rechtzeitig entrichtet worden seien. Am 27. Juli 1998 hätte der Bw. diesbezüglich eine Anzeige gemäß § 15 BAO gemacht und angeregt, Haftungsbescheide gemäß § 9 BAO gegen die vormaligen Geschäftsführer zu erlassen. Seitens des zuständigen Finanzamtes Z. sei es zu keinerlei Reaktion gekommen. Mangels Vorliegen von Buchhaltungsunterlagen sei das Jahr 1996 seitens des Finanzamtes geschätzt worden. Durch diese Schätzung und diverse Nachbelastungen sei das Finanzamtskonto der Gesellschaft mit ca. € 20.000,00 belastet worden.

Am 26. April 1999 sei die Tätigkeit der Gesellschaft durch die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes Z. hinterfragt, jedoch keiner Betriebsprüfung unterzogen worden.

Am 4. November 1999 sei eine Prüfung der Umsatzsteuer Jänner bis August 1999 seitens des Finanzamtes ohne Beanstandungen durchgeführt worden.

Am 14. Jänner 2000 habe der Bw. betreffend den Rückstand auf dem Finanzamtskonto der Gesellschaft mit seinem Steuerberater in der Einbringungsstelle des Finanzamtes vorgesprochen. Das diesbezügliche Angebot habe mangels Finanzierbarkeit nicht angenommen werden können.

In der zweiten Jahreshälfte 2001 sei eine Umsatzsteuernachschaufür 4-9/2001 durchgeführt worden. Die Prüfung sei ohne Beanstandung abgeschlossen worden. In der Niederschrift zur Nachschau vom 17. Dezember 2001 werde festgehalten, dass aufgrund der Einstellung der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft Anfang 2000 und der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft seitens des Finanzamtes ein Antrag auf amtsweigige Löschung beim Handelsgericht gestellt werden könne. Dieser Antrag sei dann nach Angaben des zuständigen Referates im Mai 2003 gestellt worden.

Aus den oben angeführten Tatsachen sei erwiesen, dass das Finanzamt permanent über die finanzielle Lage der Gesellschaft informiert gewesen sei und dass es auf Grund der Altlasten tatsächlich nicht möglich gewesen sei, sämtliche Abgabenschulden fristgerecht zu entrichten.

In der der Berufung beigelegten Excel-Berechnung sei rechnerisch dargestellt, welche Auswirkungen auf die Abgaben, hinsichtlich derer der Bw. mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen worden sei, eingetreten wären, wenn er sämtliche fällig gewordenen anteilig beglichen hätte. Diese Berechnung werde durch den in den Beilagen 4 und 5 beiliegenden Kassastand und Bankkontostand untermauert. Diese Berechnung sei aber insoweit nicht realistisch, als eine Begleichung der Abgabenschulden wegen der hohen Altlasten in Höhe von € 20.000,00 die wirtschaftliche Entfaltung des Unternehmens verhindert hätte.

Gehe man davon aus, dass der per 31. Oktober 1997 ausgewiesene Rückstand auf dem Finanzamtskonto in Höhe von ATS 195.657,00 zur Gänze mit den per 31. Oktober 1997

vorhandenen Mitteln ausgeglichen worden wäre, ergebe sich ein Restbetrag an liquiden Mitteln per 31. Oktober 1997 in Höhe von ATS 18.643,00. Unter Berücksichtigung der in der Folge vom 1. November 1997 bis 31. Dezember 2000 belasteten Abgaben auf dem Finanzamtskonto der Gesellschaft und der in diesem Zeitraum getätigten Ausgaben ergebe sich bei anteiliger Begleichung der Abgabenverbindlichkeiten eine "mögliche" anteilige Finanzamtszahlung in Höhe von ATS 357.057,91. Unter Berücksichtigung der bereits an das Finanzamt getätigten Zahlungen in Höhe von insgesamt ATS 111.950,00 würde sich der Rückstand auf dem Finanzamtskonto per 31. Dezember 2000 auf € 11.915,88 reduzieren. Unter Berücksichtigung der von 1/2001 bis 3/2003 belasteten Abgaben in Höhe von € 3.936,96, die mangels Vorliegen von liquiden Mitteln nicht hätten entrichtet werden können, wäre der auf dem Finanzamtskonto ausgewiesene Saldo selbst bei anteiliger Zahlung der Abgabenschulden mit € 15.852,84 höher als der aushaftende Abgabenbetrag in Höhe von € 14.239,38, hinsichtlich dessen der Bw. mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen werde.

Dies sei insofern von Bedeutung, als nach den Bestimmungen des § 214 BAO (in der auf jeden Fall bis Ende 2000 geltenden Fassung) eine Bezahlung von Abgabenschulden (mit Ausnahme der Selbstbemessungsabgaben, die vom Bw., was den von ihm zu verantwortenden Zeitraum anbelange, fast zur Gänze entrichtet worden seien) immer mit der ältesten Abgabenschuld verrechnet werde. Dies bedeute, dass im Endeffekt die Abgaben, hinsichtlich derer der Bw. mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen werde, auch bei anteiliger Bezahlung der Abgabenschulden aus den der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mitteln nicht hätten beglichen werden können.

Da aufgrund der obigen Ausführungen glaubhaft gemacht worden sei, dass Verfahrensvorschriften missachtet worden seien und hinsichtlich der Ermessensübung weder auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse Rücksicht genommen worden sei, noch das Mitverschulden des Finanzamtes berücksichtigt worden sei (das Finanzamt sei über finanzielle Lage durch diverse Prüfungen, Vorsprachen, Bilanzen umfassend informiert gewesen und hätte nichts unternommen, um Abgaben bei den vormaligen Geschäftsführern einzutreiben) sei der am 24. Juni 2003 ausgestellte Bescheid rechtswidrig. Des Weiteren sei glaubhaft gemacht worden, dass selbst für den Fall der schuldhafte Pflichtverletzung unterstellt werden könne, dass diese nicht kausal für den Abgabenausfall hinsichtlich derer Abgaben in Höhe von € 14.239,38 gewesen sei, für die der Bw. mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass der Geschäftsführer bei Verfügung über (wenn auch

nicht ausreichende) Mittel der GmbH, Abgabenschulden nicht schlechter behandel dürfe als andere Schulden. Das vom Bw. erstellte Rechenwerk, die Tabellen zum Kontostand und zu möglichen Finanzamtszahlungen seien weder schlüssig noch nachvollziehbar.

Weiters sei aus der Niederschrift vom 14. Dezember 2001 ersichtlich, dass er über die Möglichkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides über die nicht einbringlichen Abgabenschulden informiert gewesen sei und diese zur Kenntnis genommen und sich bereit erklärt habe, die geschuldeten Abgaben, die sich auf den Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit beziehen würden, zu entrichten.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass es das Finanzamt im Rahmen des Verfahrens weder für erforderlich gehalten habe, weitere Recherchen anzustellen, noch auf die in der Berufung vorgebrachten Argumente einzugehen. Die Feststellung, dass das vom Bw. erstellte Rechenwerk weder schlüssig noch nachvollziehbar sei, sei ein Resultat dieser Nichtauseinandersetzung mit den vorgebrachten Argumenten. Die insgesamt 14 Seiten umfassende Berufung sei ohne eine schlüssige Begründung durch das Finanzamt abgewiesen worden. Der Bw. halte es daher für unabdingbar, die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz fällen zu lassen. Es werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 21. Februar 2006 wurde der Bw. um Präzisierung seines Vorbringens durch rechnerische Darlegung jener Beträge ersucht, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung mit den im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Weiters wurde um Mitteilung ersucht, weshalb in der vorgelegten Berechnung lediglich die "Einnahmen", jedoch nicht die "anderen Einzahlungen" berücksichtigt worden seien, obwohl auch diese Beträge liquide Mittel darstellen würden.

Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 20. März 2006 beantwortet und eine neuerliche Liquiditätsrechnung vorgelegt.

Im Wesentlichen führte die steuerliche Vertreterin weiters aus, dass sich aus der Berechnung ergebe, dass sie für Abgabenschulden im Gesamtumfang von € 10.341,31 nicht zur Haftung herangezogen werden könne.

Es werde daher beantragt, der Berufung vom 1. Dezember 2003 zumindest insoweit Folge zu leisten, als die die Haftung auf einen Betrag von insgesamt € 3.898,07 reduziert werde.

Im Hinblick darauf, dass neben den Sachargumenten auch rechnerisch dargelegt worden sei, dass eine Haftung nur im Ausmaß von maximal € 3.898,07 möglich sei, werde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

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.

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 Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Diese wurde gemäß Firmenbuchabfrage am yy.yyy.yy gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Damit steht die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin zweifelsfrei fest.

Unbestritten ist, dass der Bw. vom xxx bis zur Löschung der Gesellschaft deren Geschäftsführer war und kann, da er zu dem im § 80 BAO genannten Personenkreis zählt, zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden.

Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (Fälligkeit) in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. Sie besteht weiters auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten des Vorgängers, da die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit deren Abstattung endet (VwGH 24.5.1993, 91/15/0063).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge 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 gesamten Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der anderen Verbindlichkeiten andererseits ankommt (Liquiditätsstatus).

Eine solche ziffernmäßig konkrete Behauptung hat der Bw. in seinem Vorlageantrag dargebracht. Ergänzt wurde dieses Vorbringen durch die Vorhaltsbeantwortung vom 20. März 2006, die eine rechnerische Darlegung jener Beträge enthält, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung zu den im zeitlichen Nahbereich fällig gewordenen sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Aus diesem Liquiditätsstatus geht hervor, dass der Quotenschaden € 3.898,07 beträgt. Da die Berechnung schlüssig und nachvollziehbar ist, folgt der Unabhängige Finanzsenat dem Antrag des steuerlichen Vertreters, die Haftung insoweit einzuschränken.

Zu den weiteren Berufungsvorbringen wird ergänzend ausgeführt:

Eine Verletzung des Parteiengehörs liegt nicht (mehr) vor, da der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme hatte.

Die vom Bw. geltend gemachten Billigkeitsgründe, deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, stehen gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067, in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung.

Da § 9 BAO eine Ausfallhaftung ist, war es dem Finanzamt aus rechtlichen Gründen verwehrt, der Anregung vom 27. Juli 1998 auf Erlassung von Haftungsbescheiden näher zu treten, zumal die Abgabenschuldigkeiten zu diesem Zeitpunkt bei der GmbH nicht uneinbringlich waren.

Dem Vorbringen, dass das Finanzamt über die finanzielle Lage des Unternehmens durch diverse Prüfungen, Vorsprachen und Bilanzen informiert gewesen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass selbst bei Zutreffen dieses Vorbringens der Vertreter nicht entbunden wird, die in § 80 BAO genannten Obliegenheiten mit der gebotenen Sorgfalt (Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes) wahrzunehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. April 2006