



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.K., Pensionist, vertreten durch Mag. G., Wirtschaftstreuhänder, St.V., S.Gasse 1, vom 13. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St.V. W., vertreten durch Dr. H., vom 28. Mai 2004 betreffend Haftung gemäß §§ 9 ff BAO im Beisein der Schriftführerin FOI F. nach der am 27. Juli 2006 in K., Dr. H.Gasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag auf € 3.500,-- eingeschränkt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt zog mit Bescheid vom 28. Mai 2004 den Bw. als Geschäftsführer der persönlich haftenden GmbH der Firma K.GmbH&Co.KG, über welche am 7. Jänner 2002 das Konkursverfahren eröffnet wurde, zur Haftung für die uneinbringlich aushaftende Umsatzsteuerzahllast für den Monat Oktober 2001 in Höhe von insgesamt € 11.146,58 heran. Begründend wurde auf die Gesetzeslage verwiesen. Mit Beschluss vom 6.8.2002 wurde das Konkursverfahren aufgehoben, die Gesellschaft aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht.

In der am 13.8.2004 eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass das Unternehmen seit dem Jahr 1998 infolge der schlechten Konjunktur und wegen Forderungsausfällen iHv. insgesamt ca. € 135.000,-- (ATS 1,855.000,--) immer mehr in Liquiditätsschwierigkeiten geraten sei. Im Oktober 2001 wären Verhandlungen zwischen dem Bw. und der Sparkasse über eine Umschuldung und einen Schuldennachlass iHv. ATS 1,000.000,-- gescheitert. Die Verhandlungen wurden von der Bank einseitig abgebrochen. Aufgrund dieser Umstände und der eingetretenen Zahlungsunfähigkeit habe er die Eröffnung des Konkursverfahrens

beantragt. Er habe, solange liquiden Mittel zur Verfügung standen, Abgabverbindlichkeiten beglichen. Eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten liege daher nicht vor.

Mit Schriftsatz vom 20. September 2004 ersuchte das FA um Nachweis der finanziellen Situation ab Oktober 2001, um Bekanntgabe aller liquiden Mittel, deren Verwendung und die Entwicklung der weiteren Verbindlichkeiten.

Der Bw. teilte mit Schriftsatz vom 21.10.2004 mit, dass Löhne und Gehälter ab November 2001 nicht mehr bezahlt wurden und legte zum Nachweis darüber die Konkursanmeldungen für Löhne und Abfertigungen von insgesamt 11 Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen vor.

Daraus ergibt sich, dass bis 16.12.2001 alle Mitarbeiter das Arbeitsverhältnis beendet haben. Die Einnahmenentwicklung Kassa, die Bankeinzahlungen bei der Raiffeisenkasse sowie die Entwicklung der drei Bankkonten (Kreditkonten) bei der Raiffeisenkasse und der Sparkasse stellten sich wie folgt dar:

Einnahmen	Bareinnahmen Kassa	Bankeinzahlungen Raika
September 2001	ATS 428.000,--	ATS 405.000,--
Oktober 2001	ATS 380.000,--	ATS 380.000,--
November 2001	ATS 336.000,--	ATS 330.000,--
Dezember 2001	ATS 99.000,--	ATS 37.000,--

Hinsichtlich der Zahlungen teilte der Bw. mit, dass ab Scheitern der Gespräche über eine Umschuldung und einen Schuldnachlass (Oktober 2001) mit der Sparkasse sämtliche finanziellen Transaktionen über die Raiffeisenbank liefen, weil seitens der Sparkasse keine weiteren Mittel zur Verfügung gestellt wurden. Die Monatssalden zum Ultimo wurden wie folgt mitgeteilt:

	Raika	Sp. KK	Sp. Kreditkonto
September 2001	ATS 14.484,39	-ATS 1,874.563,00	-ATS 2,505.488,10
Oktober 2001	ATS 253.464,63	-ATS 1,874.563,00	-ATS 2,475.488,10
November 2001	ATS 45.068,--	-ATS 1,874.624,23	-ATS 2,445.488,10
Dezember 2001	-ATS 12.700,49	-ATS 1,943.244,13	-ATS 2,506.429,04

Hinsichtlich der Entwicklung der Verbindlichkeiten in den Jahren 2000 und 2001 führte der Bw. aus:

*"Abschließend wird ein Vorjahresvergleich hinsichtlich der Verbindlichkeiten (31.12.2000 und 31.12.2001) vorgelegt. Hieraus kann man erkennen, dass sich die Verbindlichkeiten gegenüber Banken um ATS 310.326,00 erhöht haben. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen haben sich ebenfalls erhöht und zwar um ATS 183.905,00. Die sonstigen Verbindlichkeiten haben sich vermindert, wobei dies auf den Wegfall der Verbindlichkeit der Frau R.K. (verstorben im Mai 2001) und auf die Teilausbuchung der der Verbindlichkeit an die Komplementär GesmbH (ATS 191.802,00) zurückzuführen ist."*

In der am 27. Juli 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde die wirtschaftliche Entwicklung der letzten drei Jahre des Unternehmens nochmals ausführlich erörtert und ergänzend ausgeführt:

Der Bw. sei sorge- und unterhaltspflichtig für ein studierendes Kind (24 Jahre). Er verfüge monatlich über ein Pensionseinkommen iHv. etwa € 1.300,-- netto. Die Pension werde vorerst befristet gewährt. Er habe sich einer Operation unterziehen müssen. Sämtliche Heilbehelfe bezahle er selbst. Seine Gattin ist berufstätig.

Hinsichtlich des Vorhaltes des verhandlungsleitenden Referenten, er habe laufende Aufwendungen wie Strom, Telefon und Leasingraten für Dezember noch bezahlt räumte der Bw. ein, diese noch entrichtet zu haben. Er bestritt jedoch, den Abgabengläubiger nachteilig behandelt zu haben, weil diese Zahlungen als Daueraufträge noch angewiesen worden wären. Barzahlungen für Materiallieferungen wurden geleistet, weil er Bauvorhaben habe fertig machen müssen. Diese Zahlungen waren dringend notwendig, um begonnene Bauvorhaben zu beenden. Die Bezahlungen dieser Bauvorhaben sei nach Konkurseröffnung an den Masseverwalter erfolgt. Er sei sich keiner Schuld bewusst und habe Abgaben immer nach Möglichkeit bezahlt.

Der Bw. sei unbescholten und habe sich in seiner unternehmerischen Laufbahn keine Pflichtverletzungen zu schulden kommen lassen.

Die Vertreterin des Finanzamtes hob hervor, dass dem Bw. eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten anzulasten sei, weil er für die Aufrechterhaltung des Betriebes notwendige Zahlungen zwar geleistet, die Umsatzsteuervorauszahlung Oktober 2001 jedoch nicht mehr entrichtet hat. Damit habe der Bw. eine Differenzierung unter Gläubigern vorgenommen. Der Umstand, dass auch Löhne nicht mehr entrichtet wurden, ändere daran nichts. Der Haftungsbetrag sei jedoch um die erhaltene Konkursquote iHv. € 3.148,89 auf den Betrag iHv. € 7.997,67 zu reduzieren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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 (§ 9 Abs. 1 BAO). Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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 (§ 80 Abs. 1 BAO).

Aufgrund der Aktenlage steht fest, dass der Bw. Geschäftsführer der H-b. GmbH war, welche wiederum geschäftsführende Komplementärin der Kommanditgesellschaft war. Bei einer GmbH & Co. KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär - GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten (vgl. Kop. in S., HGB, S170, Tz7). Nach ständiger Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes hat dieser Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die die KG treffen. Bei schuldhafter Verletzung haftet er für die Abgaben der KG (vgl. VwGH 23.1.1997, 96/15/0107; VwGH 27.3.1996, 93/15/0229).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Haftung eines Vertreters - im gegenständlichen Verfahren eines Vertreters einer juristischen Person - sind:

- Abgabeforderung(en) gegen den Vertretenen,
- die Stellung als Vertreter der juristischen Person,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung(en) beim Vertretenen,
- eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass der Berufungswerber im (haftungs-) gegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführer der Komplementär GmbH zum Kreis der Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO zählt und daher für die uneinbringlichen Abgaben der KG herangezogen werden kann. Weiters ergibt sich aus dem Akteninhalt, dass die Primärschuldnerin ihre Abgabenschuldigkeiten weder zum Zeitpunkt deren Fälligkeiten entrichtet hat und diese bis heute nicht vollständig entrichtet wurden. Der Bw. war für deren Entrichtung verantwortlich. Nach Aufhebung des Konkurses und Verteilung des Massevermögens wurde die Gesellschaft aufgelöst und gelöscht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters (Geschäftsführers), darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter (Geschäftsführer) schuldhaft seine Pflicht für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (siehe für viele das Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 99/13/0032, mwN). Der Vertreter (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 ausreichen, 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 (siehe für viele das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2002/13/0218, mwN).

Im gegenständlichen Verfahren wäre eine Haftung des Berufungswerbers für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn der Primärschuldnerin überhaupt kein liquiden Mittel zur Tilgung zur Verfügung gestanden wären, die offenen Schulden zu tilgen bzw. bei der Verteilung der zur Verfügung gestanden Mittel alle Gläubiger gleich behandelt worden wären (Gleichbehandlungsgrundsatz). Von einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten kann bei anteiliger Begleichung von laufenden Betriebskosten (Strom, Telefon, Leasingraten für Firmenautos), wie der Berufungswerber auf diesbezügliches Befragen selbst zwar eingestanden hat, und gleichzeitiger gänzlicher Nichtbezahlung der Abgabenschulden keine Rede sein (siehe VwGH vom 28. Mai 1993, 93/17/0049 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 16. Oktober 1992, 91/17/0124). In diesem Fall haftet dann der Vertreter (Geschäftsführer) für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (siehe VwGH vom 29. Jänner 1993, 92/17/0042). Im Verwaltungsverfahren wurde der Bw. aufgefordert (Schriftsatz vom 20. September 2004), durch Erstellung einer Liquiditätsaufstellung seiner Nachweispflicht nachzukommen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten der GmbH vorhanden waren und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattgefunden hat (VwGH vom 13. April 2005, 2001/13/0190).

Der Berufungswerber ist diesem Ersuchen nachgekommen. Er hat die wirtschaftliche Entwicklung der Kommanditgesellschaft und deren Ursachen anschaulich und gut nachvollziehbar dargestellt.

Demnach sei der Versuch eine Umschuldung bei der Sparkasse im Oktober 2001 zustande zu bringen gescheitert und schließlich anfangs Jänner 2001 Konkursantrag zu stellen gewesen.

Nachdem die Sparkasse keine Mittel mehr zur Verfügung gestellt habe, habe er die gesamte finanzielle Gebarung des Unternehmens über die Raiffeisenkasse abgewickelt.

Er habe im Dezember auch keine Löhne mehr bezahlt, sodass bis Mitte Dezember 2001 sämtliche Mitarbeiter das Arbeitsverhältnis aufgelöst haben.

Der Bw. räumt sowohl in der Berufung als auch in der mündlichen Verhandlung ein, er habe noch Materialeinkäufe getätigt, um begonnene Bauvorhaben fertig stellen zu können. Er habe diese erst nach Fertigstellung vollständig abrechnen können.

Dieses Vorbringen deckt sich mit der gesamten Aktenlage, wonach der Bw. solche Zahlungen geleistet hat, welche noch unbedingt notwendig waren um den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten, andere jedoch nicht mehr. Damit hat der Bw. eine Differenzierung unter Gläubigern vorgenommen, welche ihm als schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist. Dass er auch andere Gläubiger und Mitarbeiter nicht mehr bezahlt hat ändert nichts an der schuldhaften Pflichtverletzung, weil er einzelne Gläubiger aus seiner wirtschaftlichen Zwangslage heraus bevorzugt befriedigt hat.

Zum Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, er habe sich durch diese Vorgangsweise persönlich nicht bereichert und im Zuge des Konkursverfahrens auch noch sein ganzes Liegenschaftsvermögen verloren, wird entgegnet, dass dies nicht entscheidend ist. Entscheidend im gegenständlichen Verfahren ist vor allem die Beantwortung der Frage, ob er der Bw. alle Gläubiger gleich behandelt hat.

Hinsichtlich der Höhe der im Dezember erhalten Zahlungen ist entsprechend dem Vorbringen des Bw. davon auszugehen, dass der Betrieb etwa € 10.000,-- (Kassa, Bankeinzahlungen) erlöst hat. Damit steht fest, dass das Finanzamt bei anteiliger Gleichbehandlung aller Gläubiger eine 100%tige Befriedigung nicht erlangen hätte können. Aufgrund dieser Tatsache wird für Zwecke des Verfahrens davon ausgegangen, dass das Finanzamt bei Gleichbehandlung aller Gläubiger Anspruch auf Befriedigung etwa eines Drittels aller Forderungen gehabt hätte, sodass im Verfahren vor dem Spruchsenat der Haftungsbetrag auf € 3.500,-- zu reduzieren war. Diese Einschätzung wurde von beiden Parteien in der mündlichen Verhandlung nach ausführlicher Erörterung der Sachlage anerkannt.

Der Referent des UFS ist auf Grund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Ansicht gelangt, dass der Berufungswerber auf Grund der Missachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aller Gläubiger durch die Benachteiligung des Abgabengläubigers seiner Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist und daher für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung heranzuziehen ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, 2001/17/0159).

Bei der Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedarf es - anders als bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten - keiner näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl. VwGH vom 26. Januar 1999, 98/14/0114). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0127).

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH vom 23. Jänner 1997, 95/15/0173 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0122). Dieses Ermessen umfasst auch das *Ausmaß der Heranziehung zur Haftung* innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Der angefochtene Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung enthalten zum Teil nur eine "standardisierte" Begründung für die Ermessensübung. Nach Ansicht des Referenten ist aber gerade eine Konstellation, wie im vorliegenden Fall, eine Begründung der Ermessensentscheidung betreffend das Ausmaß, in welchem die Haftung letztlich geltend gemacht wird, erforderlich.

Der Bw. verfügt derzeit über ein monatliches Pensionseinkommen iHv. € 1.300,--. Er ist unterhaltspflichtig für ein studierendes Kind und hat für Therapien im Zusammenhang mit seiner Erkrankung aufzukommen. Es mag sein, dass aufgrund der derzeitigen Situation die Einbringlichkeit des Haftungsbetrages erschwert wäre. Aufgrund des Alters des Bw. sowie dem Umstand, dass die Unterhaltspflicht enden wird und der vom Finanzamt in Aussicht gestellten Ratenzahlung bzw. Aufrechnung mit zu erwartenden Steuergutschriften des Bw. ist es aber keineswegs von vornherein ausgeschlossen, dass der Bw. diesen überschaubaren Betrag über einen Zeitraum von etwa 2 bis 3 Jahren leisten können wird.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat ermessenskonform gehandelt, jedoch bei der Inanspruchnahme der Haftung die Zahlung der Konkursquote nicht berücksichtigt. In der Berufungsverhandlung wurde auch auf solche Gründe Bedacht (Unterhaltspflichten, Erkrankung) genommen, die der Bw. erst im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegt hat.

Zusammenfassend ist daher fest zu stellen, dass auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Berufungswerber für die im Bescheid angeführte Abgabenschuldigkeit, die hinsichtlich ihrer Höhe zu verringern war, zu Recht erfolgt ist. Der Berufung war daher teilweise statt zu geben und der Berufungswerber in Höhe von € 3.500,-- zur Haftung heranzuziehen.

Klagenfurt, am 27. Juli 2006