



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayrhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung des Bw., vertreten durch Appellator Steuerberatungs GmbH, 1090 Wien, Garnisongasse 1/16, vom 1. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. März 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 24. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Lohnsteuer 01/2002	€ 4.976,02
Dienstgeberbeitrag 01/2002	€ 2.043,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2002	€ 213,40
Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2001	€ 24.153,32
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2001	€ 853,74
Lohnsteuer 04/2003	€ 3.031,52
Lohnsteuer 05/2003	€ 3.086,71
Gesamt	€ 38.357,87

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 29. Oktober 2002 wurde der über das Vermögen der L. GmbH & Co KG eröffnete Konkurs ohne Verteilung einer Konkursquote mangels Masse aufgehoben.

Mit weiterem Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 21. Juli 2003 wurde über das Vermögen der L. GmbH & Co KG erneut das Konkursverfahren eröffnet.

Am 6. Oktober 2003 erging an den Berufungswerber (Bw.) als Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft L.GmbH und damit potenziell Haftungspflichtiger der L. GmbH & Co KG ein Vorhalt, in dem er ersucht wurde, nachzuweisen, dass er ohne Verschulden daran gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. Weiters sollte er bekanntgeben, wie die Einnahmen verwendet worden wären.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. am 28. Oktober 2003 mit, dass er die Abgaben deshalb nicht bezahlt hätte, weil er keinerlei liquide Mittel zur Verfügung gehabt hätte und in weiterer Folge auch deshalb das Konkursverfahren anmelden hätte müssen. Zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung legte er am 15. Dezember 2003 Aufstellungen über die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Zeitraum Dezember 2002 bis Mai 2003 vor.

Mit Bescheid vom 2. März 2004 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der geschäftsführenden L.GmbH für Abgaben der L. GmbH & Co KG in der Höhe von € 73.653,68, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 01/2002	5.034,42	15. 02. 2002
Dienstgeberbeitrag 01/2002	2.067,14	15. 02. 2002
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2002	215,90	15. 02. 2002
Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2001	24.436,79	15. 02.2002
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2001	863,76	15. 02.2002
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2002	191,03	17. 02. 2003
Kraftfahrzeugsteuer 01-03/2003	9.180,00	15. 05. 2003
Umsatzsteuer 03/2003	10.911,73	15. 05. 2003
Lohnsteuer 04/2003	3.067,10	15. 05. 2003
Dienstgeberbeitrag 04/2003	1.761,29	15. 05. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2003	172,21	15. 05. 2003

Straßenbenützungsabgabe 04/2003	952,00	15. 05. 2003
Umsatzsteuer 04/2003	8.690,84	16. 06. 2003
Lohnsteuer 05/2003	3.122,94	16. 06. 2003
Dienstgeberbeitrag 05/2003	1.765,87	16. 06. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2003	172,66	16. 06. 2003
Straßenbenützungsabgabe 05/2003	1.048,00	16. 06. 2003

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten durch Bevorzugung anderer Gläubiger nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 1. April 2004 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Haftung in Höhe von 4 % des aushaftenden Abgabenrückstandes (€ 2.946,15) festzusetzen. Begründend wurde vorgebracht, dass ein Geschäftsführer nur für diejenigen Abgaben hafte, die infolge seines schuldhaften Verhaltens (Ungleichbehandlung der Behörde im Verhältnis zu anderen Gläubigern) uneinbringlich geworden wären und nur in dem Ausmaß, in dem dies zutreffe. Der Bw. hätte jedoch aussagekräftige Unterlagen übermittelt, aus denen hervorgehe, dass er die Behörde im Zeitraum Jänner bis Mai 2003 zu maximal 4 % ungleich behandelt hätte.

Mit Vorhalt vom 9. Juni 2004 ersuchte das Finanzamt, zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung eine Aufstellung sämtlicher Gläubiger sowie die Höhe der jeweiligen Verbindlichkeiten und eine vollständige Übersicht über die vorhandenen Mittel und deren Verwendung ab Jänner 2001 bis zur Konkurseröffnung vom 28. März 2002 und ab Jänner 2003 bis zur Konkurseröffnung vom 21. Juli 2003 sowie eine Berechnung des Anteils von 4 % vorzulegen. Weiters wurde ihm vorgehalten, dass im Haftungszeitraum laufend monatlich Lohnabgaben dem Finanzamt gemeldet worden wären, weshalb davon auszugehen wäre, dass auch die entsprechenden Löhne zur Auszahlung gelangt wären.

In Beantwortung dieses Vorhalts übermittelte der Bw. am 6. August 2004 umfangreiche Saldenlisten für den Zeitraum Jänner bis Juni 2003 zur Kontrolle der vorgelegten Gleichbehandlungsnachweise. Zur Unterstreichung der Plausibilität der erstellten Berechnung der Ungleichbehandlung in Höhe von 4 % verwies er auf die ausgewiesenen Schulden in Höhe von mehr als € 5 Mio. Setze man diesen Betrag in Relation zum Betrag der Haftungsanspruchnahme von ca. € 74.000,00, so ergebe dies, dass die Schulden bei der Behörde ca. 1,5 % der Gesamtschulden des Unternehmens betragen hätten. Mit Ausnahme der Lohnsteuer hätte die Gemeinschuldnerin die Behörde daher dann nicht ungleich behandelt, wenn

1,5 % der vorhandenen und zugeflossenen Mittel an das Finanzamt bezahlt worden wären. Da laufend Zahlungen geleistet worden wären, nehme er an, dass diese mehr als 1,5 % der Schulden beim Finanzamt betragen hätten und dementsprechend die Behörde keinesfalls schlechter behandelt worden wäre als die übrigen Gläubiger.

Die ebenfalls angeordnete Anfertigung von Gleichbehandlungsnachweisen für den Zeitraum Jänner 2001 bis Februar 2002 wäre infolge eines Computerschadens nur eingeschränkt möglich. Aus diesem Grund werde ersucht, die Haftungsbeträge nach Abgabenart, Zeitraum und Betrag zu detaillieren, weil die Zahlungen der Gemeinschuldnerin an das Finanzamt im prozentuellen Ausmaß der Ungleichbehandlung zu berücksichtigen wären.

Außerdem wandte der Bw. ein, dass ein Teilbetrag der haftungsgegenständlichen Kraftfahrzeugsteuer mit größter Wahrscheinlichkeit für das erste Quartal 2002 bestehe, welche am 15. Mai 2002 fällig geworden wäre. Da der Fälligkeitszeitpunkt nach der Konkurseröffnung am 28. März 2002 liege, wäre eine Haftung des Geschäftsführers ausgeschlossen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 16. August 2008 wurde der am 21. Juli 2003 über das Vermögen der L. GmbH & Co KG eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 1,16 % aufgehoben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu führte das Finanzamt aus, dass nach § 12 BAO die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit für die Abgabenschulden der Gesellschaft haften würden. Die L.GmbH, als deren Geschäftsführer der Bw. seit 20. Juli 1999 im Firmenbuch eingetragen wäre, vertrete die L. GmbH & Co KG seit 9. Oktober 1999 als unbeschränkt haftende Gesellschafterin. Bei einer GmbH & Co KG treffe die der geschäftsführenden GmbH gemäß § 81 Abs. 1 BAO auferlegte Pflicht zur Abfuhr der Abgaben der KG in Ansehung des Tatbestandsbildes des § 80 Abs. 1 BAO auch den Geschäftsführer der GmbH in seiner Eigenschaft als deren gesetzlicher Vertreter und rechtfertige daher seine direkte Inanspruchnahme nach § 9 Abs. 1 BAO (VwGH 7.6.1989, 88/13/0127-0132).

Die haftungsgegenständlichen Abgaben wären nach der Schlussverteilung und Aufhebung des Konkurses vom 30. Juli 2008 bei der KG uneinbringlich.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers gehöre insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet werden würden. Würden die vorhandenen Mittel für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten einer Gesellschaft nicht ausreichen, so wäre der Vertreter zur anteiligen Befriedigung der Schulden verpflichtet.

Nach der Rechtsprechung obliege dem Vertreter der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146) – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Laut dem Vorbringen des Bw. wäre eine Ungleichbehandlung des Finanzamtes gegenüber anderen Verbindlichkeiten lediglich zu 4 % erfolgt. Eine Aufstellung sämtlicher Gläubiger sowie eine Gegenüberstellung der vorhandenen liquiden Mittel und sämtlicher Verbindlichkeiten zum Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben wären nicht vorgelegt worden. Eine Gleichbehandlung der Abgabenbehörde mit allen übrigen Gläubigern wäre jedoch nur dann ausreichend nachvollziehbar, wenn nachgewiesen werde, welche Mittel in den einzelnen Haftungsmonaten tatsächlich vorhanden gewesen wären, wie hoch die Stände an Verbindlichkeiten in Bezug auf die einzelnen Gesellschaftsgläubiger je Haftungsmonat gewesen wären und in welchem Ausmaß Gesellschaftsverbindlichkeiten je haftungsgegenständlichem Abgabefälligkeitszeitpunkt getilgt worden wären. Da die quotenmäßige Befriedigung offener Forderungen im Haftungszeitraum aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar wäre, wäre der Nachweis der Gleichbehandlung nicht gelungen und die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 4. November 2008 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. September 2009 zur Verbesserung bzw. Erweiterung des Gleichbehandlungsnachweises übermittelte der Bw. mit Schreiben vom 22. September 2009 für den Zeitraum Oktober 2002 bis Juli 2003 eine Aufstellung, aus der der Gesamtstand der monatlichen Verbindlichkeiten, der geleisteten Zahlungen, der liquiden Mittel sowie der Zug-um-Zug-Geschäfte hervorgehen würden. Daraus sowie aus der Aufstellung hinsichtlich der Finanzamtsschulden und der darauf geleisteten Zahlungen errechnete der Bw. die Zahlungsquoten.

In der am 24. September 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde kein ergänzendes Vorbringen erstattet.

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 eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben in Höhe von 98,84 % fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 16. August 2008 der am 21. Juli 2003 über das Vermögen der L. GmbH & Co KG eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 1,16 % aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Geschäftsführer der geschäftsführenden L. GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der L. GmbH & Co KG oblag. Insoweit war den Ausführungen des Finanzamtes zu folgen, dass nach der Judikatur und Lehre bei einer GmbH & Co KG keine zweistufige Haftungsinanspruchnahme notwendig ist, sondern ein direkter Durchgriff nach § 9 Abs. 1 BAO auf den Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft erfolgen kann.

Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Dem Einwand des Bw., dass ein Teilbetrag der haftungsgegenständlichen Kraftfahrzeugsteuer mit größter Wahrscheinlichkeit für das erste Quartal 2002 bestehe, welche erst nach der Konkurseröffnung (28. März 2002) am 15. Mai 2002 fällig geworden wäre, weshalb eine Haftung des Geschäftsführers ausgeschlossen wäre, muss entgegnet werden, dass die L. GmbH & Co KG nach der Aufhebung des Konkurses am 30. Oktober 2002 wieder fortgesetzt wurde. Die Abgaben, die danach noch am Abgabenkonto aushafteten, und dazu gehören die Lohnabgaben 01/2002 und die Kraftfahrzeugsteuern 10-12 und 01-12/2001, wären daher bis zur nächsten Konkurseröffnung, am 21. Juli 2003, vom Bw. als dafür verantwortlichen Geschäftsführer zu entrichten gewesen. Außerdem ist die zwar aushaftende Kraftfahrzeugsteuer 01-03/2002 nicht Gegenstand dieses Haftungsverfahrens.

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 (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Es wurde zwar behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Jedoch kann dies anhand der Aktenlage widerlegt werden, da laut den Umsatzsteuervoranmeldungen Umsätze getätigt und auch Löhne ausbezahlt wurden. Darüber hinaus legte der Bw. selbst Aufstellungen für den Zeitraum Oktober 2002 bis Juli 2003 vor, aus denen ersichtlich ist, dass regelmäßige Zahlungen erfolgten.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, ist es gelegen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erstreckt sich daher im Falle der Benachteiligung des Abgabengläubigers die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung der Verbindlichkeiten die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung (VwGH vom 26.11.2002, 2000/15/0081).

Eine solche ziffernmäßig konkrete Behauptung hat der Bw. mit Eingabe vom 22. September 2009 für die vom Februar bis Juni 2003 fälligen Abgaben dargebracht. Aus der Berechnung des Bw. ergibt sich zweifelsfrei, dass im Zeitraum Oktober 2002 (Beendigung des ersten Konkurses) bis Juli 2003 (Eröffnung des zweiten Konkurses) die Abgabenschuldigkeiten, die etwa 5,6 % der Gesamtsumme der Verbindlichkeiten betrugen, quotenmäßig nicht schlechter befriedigt wurden als die übrigen Verbindlichkeiten. Dazu kommt noch, dass in der vorgelegten Aufstellung Gutschriften aus Umsatzsteuervoranmeldungen nicht enthalten sind.

Daraus folgt, dass für folgende Abgaben auf Grund der Erbringung des Gleichbehandlungsnachweises die Haftungsanspruchnahme zu Unrecht erfolgte:

Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2002	191,03
Kraftfahrzeugsteuer 01-03/2003	9.180,00
Umsatzsteuer 03/2003	10.911,73
Dienstgeberbeitrag 04/2003	1.761,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2003	172,21
Straßenbenützungsabgabe 04/2003	952,00
Umsatzsteuer 04/2003	8.690,84
Dienstgeberbeitrag 05/2003	1.765,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2003	172,66
Straßenbenützungsabgabe 05/2003	1.048,00

Hinsichtlich der am 15. Februar 2002 fälligen Abgaben konnte hingegen kein Gleichbehandlungsnachweis erbracht werden. Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der zu diesem Fälligkeitszeitpunkt zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine

