



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Franz Unterasinger, Rechtsanwalt, Radetzkystraße 8, 8010 Graz, vom 14. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Juni 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag von 61.692,43 € um 120,67 € (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2009) auf 61.571,76 € vermindert.

Im Übrigen bleibt der angefochtene Bescheid vom 22. Juni 2011 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 7. November 2011 unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) vertrat seit 27. Juni 2002 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer die W.GmbH.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes N vom 12. März 2007 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Nach der Entrichtung einer Quote von 20% (Zwangsausgleich) wurde der Konkurs mit dem Beschluss des Landesgerichtes N vom 11. Dezember 2007 gemäß § 157 KO aufgehoben.

Mit dem Vorhalt vom 8. April 2010 teilte das Finanzamt Graz-Stadt dem Bw. mit, am Abgabenkonto der W.GmbH hafteten Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von 61.692,43 € offen aus.

Die als uneinbringlich anzusehenden aushaftenden Abgaben, deren Ermittlung den beiliegenden Bescheiden zu entnehmen sei, seien während der Vertretungsperiode des Bw. fällig bzw. nicht entrichtet worden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege dem Bw. als Vertreter, den Nachweis zu erbringen, in welchem Ausmaß Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die übrigen Gläubiger der Gesellschaft befriedigt worden seien.

Sofern die GmbH bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bw. ersucht, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der jeweiligen Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen enthalten sein. Die verfügbar gewesenen liquiden Mittel seien anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Werde der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liege es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die gegenständlichen Abgabenbeträge auszusprechen.

In der Eingabe vom 7. Mai 2010 führte der Bw. aus, nach Jahren mit Gewinnen seien bei der GmbH in den Jahren 2002 bis 2006 Verluste eingetreten. Die Bankverbindlichkeiten, Lieferverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt sowie die sonstigen Verbindlichkeiten seien kontinuierlich gewachsen, sodass über die W.GmbH das Konkursverfahren habe eingeleitet werden müssen. Die wirtschaftliche Abwärtsbewegung sei durch einen Auftragsrückgang und die hohe Belastung durch Löhne, Gehälter und Zinsen ausgelöst worden.

Die W.GmbH habe sich unter Aufbietung aller wirtschaftlichen Möglichkeiten bemüht, einen Ausgleich zu Stande zu bringen und einen Zwangsausgleich zu finanzieren, damit eine Entschuldung eintrete und ein wirtschaftliches Weiterleben der GmbH möglich sei. Im Falle einer Inanspruchnahme des Bw. für Abgabenschuldigkeiten wären sämtliche Bemühungen umsonst gewesen, weil die Inanspruchnahme zu einer Privatinsolvenz des Bw. führen würde, die handels- und gewerberechtliche Vertretung der W.GmbH nicht mehr gewährleistet wäre und diese neuerlich ein Insolvenzverfahren anmelden müsste.

Der Bw. sei seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen, gegen ihn sei kein Strafverfahren geführt und er sei auch von der Gebietskrankenkasse nicht in Anspruch genommen worden. Von einer nicht entsprechenden abgabenrechtlichen Vorgangsweise des Bw. könne keine Rede sein.

Im an den Bw. gerichteten Vorhalt vom 25. Jänner 2011 führte das Finanzamt Graz-Stadt aus, er habe in der Vorhaltsbeantwortung einige wenige Verbindlichkeiten zum Stichtag 31.12.2004, 31.12.2005 und 31.12.2006 bekannt gegeben. In den Jahresabschlüssen zum 31.12.2004, 31.12.2005 und 31.12.2006 schienen ein Kassenbestand bzw. Guthaben bei Banken von 22.345,03 € bzw. 22.667,66 € auf. Weiters seien in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2005 und 31.12.2006 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in der Höhe von 28.598,96 € bzw. 34.448,99 € ausgewiesen. Die GmbH habe daher liquide Mittel zur Bezahlung ihrer Verbindlichkeiten zur Verfügung gehabt. Es sei aber kein Nachweis erbracht worden, wie diese liquiden Mittel auf die einzelnen Verbindlichkeiten verteilt worden seien.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 25. Februar 2011 legte der Bw. die Saldenlisten 2004, 2005 und 2006 vor.

Mit dem Haftungsbescheid vom 22. Juni 2011 nahm das Finanzamt den Bw. für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der W.GmbH im Ausmaß von 61.692,43 € in Anspruch und führte aus, aus den vom Bw. übermittelten Unterlagen sei nicht ersichtlich, ob bzw. in welchem Ausmaß das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern der GmbH benachteiligt worden sei.

Im Jahr 2006 seien von der GmbH Umsätze in der Höhe von 497.735,32 € gemeldet worden. Es sei daher davon auszugehen, dass der GmbH finanzielle Mittel zur Verfügung gestanden seien, um ihre Verbindlichkeiten zu bezahlen. Der Bw. sei zur anteilmäßigen Verteilung der liquiden Mittel nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz verpflichtet gewesen. Dem Bw. sei der Nachweis obliegen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits, an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wären. Die pauschale Behauptung der Gleichbehandlung aller Gläubiger genüge nicht.

Da der Bw. keine rechnerische Darstellung der quotenmäßigen Gleichbehandlung aller Gläubiger übermittelt habe, sei von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. auszugehen und werde die Haftung für den gesamten Abgabenrückstand ausgesprochen.

Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, verdränge bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen, weshalb die Haftung gegenüber dem Bw. geltend zu machen sei.

In der Berufung vom 14. Juli 2011 wiederholte der Bw. sein Vorbringen in den Vorhaltsbeantwortungen vom 7. Mai 2010 und vom 25. Februar 2011. Der Haftungsbescheid sei rechtswidrig, weil die Finanzbehörde den Bw. nicht hätte verpflichten dürfen, die restlichen Abgaben der W.GmbH zu entrichten. Die Behörde hätte auch nicht annehmen dürfen, dass sie bei der Bedienung der Verpflichtungen nicht gleich behandelt worden sei wie die übrigen

Gläubiger. Das Finanzamt habe im Rahmen des Konkursverfahrens sogar bezahlte Beträge wegen Begünstigung zurückzahlen müssen.

Der Bw. sei selbst als Geschäftsführer der GmbH tätig und habe nur ein geringes Einkommen von 1.500,00 € monatlich. Die geltend gemachte Haftungssumme übersteige seine Möglichkeiten bei Weitem; bei einer Einbringlichmachung würde er wirtschaftliche und private Probleme bekommen, weshalb diese „extrem unbillig“ sei.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2011 wies das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung als unbegründet ab und führte ergänzend zur Begründung im Haftungsbescheid aus, die Vorlage der Jahresabschlüsse und von diversen Saldenlisten sowie Auflistungen einzelner Verbindlichkeiten lasse keine Rückschlüsse auf die Höhe der liquiden Mittel an den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben zu. Der Bw. habe nicht einmal vorgebracht, nicht über liquide Mittel verfügt zu haben.

Die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der KO unwirksam oder anfechtbar waren, sei ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen. Davon unberührt bleibe die Frage, ob der Abgabengläubiger nicht gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt worden sei. Der Bw. sei dadurch weder von der Verpflichtung zur Gleichbehandlung aller Gläubiger noch von seiner Nachweispflicht befreit.

Die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden könne nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei den Ermessenserwägungen vernachlässigt werden.

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 21. September 2011 bringt der Bw. vor, er verweise darauf, dass er immer behauptet habe, die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt und den übrigen Gläubigern gleich behandelt zu haben. Die Gleichbehandlung ergebe sich aus den Jahresabschlüssen 2002 bis 2006, aus der Entwicklung der Verbindlichkeiten 2004 bis 2006, den Forderungen der Gebietskrankenkasse 2004 bis 2006 und der Ausweitung der Verbindlichkeiten gegenüber der Bank. Warum die Behörde von einer Ungleichbehandlung ausgehe, sei nicht verständlich, von einer solchen könne keine Rede sein. Der Haftungsbescheid wäre nicht zu erlassen gewesen.

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 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.

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass nach der Aufhebung des Konkursverfahrens der W.GmbH am 11. Dezember 2007 der über die Quote von 20 % hinaus gehende Teil der Abgabenforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich ist.

Auf die Ausführungen im Haftungsbescheid zum Punkt Uneinbringlichkeit wird verwiesen.

Sämtliche im Haftungsbescheid angeführten, bescheidmäßig festgesetzten Abgaben wurden dem Bw. durch Übermittlung der diesbezüglichen Bescheide vor bzw. im Zuge der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides zur Kenntnis gebracht. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und sie hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Bescheid zu halten. Der gemäß § 248 BAO dem Haftenden gegen die Abgabenbescheide eingeräumte Rechtszug wurde vom Bw. nicht beschritten. Einwendungen gegen die Höhe der Abgabenschuldigkeiten wurden nicht vorgebracht.

Bei der im Haftungsbescheid als Körperschaftsteuer 04-06/2008 bezeichneten Abgabe handelt es sich, wie sich bereits aus dem Vorhalt vom 8. April 2010 ergibt, um die Körperschaftsteuer 04-06/2006 (siehe dazu den am 7. November 2011 ergangenen Berichtigungsbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt).

Aus dem Firmenbuchauszug ergibt sich, dass der Bw. seit 27. Juni 2002 allein vertretungsbefugter Geschäftsführer der W.GmbH ist und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Für die Inanspruchnahme als Haftender gemäß § 9 Abs. 1 BAO ist maßgeblich, ob der Vertreter im Sinne des § 80 BAO (bis zum Ende seiner Vertretertätigkeit) *abgabenrechtliche* Pflichten der vertretenen Gesellschaft schulhaft verletzt hat. Zu den Pflichten des Vertreters einer Kapitalgesellschaft gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190), weiters, dass die Abgabenbemessungsgrundlagen vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt, bzw. Selbstbemessungsabgaben in richtiger Höhe berechnet, gemeldet und termingerecht bei gesetzlicher Fälligkeit bezahlt werden.

Die Heranziehung des Vertreters zur Haftung hat auch zur Voraussetzung, dass zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Forderung ein Rechtswidrigkeitszusammenhang besteht. Ein solcher Zusammenhang besteht, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeit Mittel für die Bezahlung - gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten - zur Verfügung hatte und nicht, wenn auch nur anteilig, für die Abgabentilgung Sorge getragen hat (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0248).

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 24.3.2001, 2006/13/0156). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil die Vertretene über überhaupt keine liquiden Mittel verfügt hat, so verletzt der Vertreter dadurch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.11.2002, 99/15/0249) keine abgabenrechtliche Pflicht. Hatte der Vertreter hingegen Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Weist er 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 (siehe VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282).

Der Zeitpunkt, für den die Haftungsvoraussetzungen zu prüfen sind, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144). Unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird, ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entscheidend (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 10).

Von dem Nachweis der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die vorhandenen Gesellschaftsmittel kann im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden.

Wie bereits ausgeführt, hat der Vertreter nachzuweisen, dass bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits, der Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt wurde als die übrigen Gläubiger (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090, 23.1.2003, 2001/16/0291). Die Behauptung, die Verbindlichkeiten des Finanzamtes und andere Verbindlichkeiten der Gesellschaft gleich behandelt zu haben, ersetzt angesichts der den Geschäftsführer treffenden qualifizierten Behauptungs- und Nachweispflicht nicht den erforderlichen Nachweis.

Ein solcher Nachweis wurde vom Bw. im Verfahren trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde in den Vorhalten vom 8. April 2010 und vom 25. Jänner 2011 nicht erbracht. Auch die diesbezüglichen ausführlichen Begründungen des Haftungsbescheides und der Berufungsvorentscheidung, der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt (siehe VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288), haben den Bw. nicht dazu bewogen, nachzuweisen, welcher anteilige Betrag aus den der Gesellschaft im Haftungszeitraum zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Wie im Haftungsbescheid vom 22. Juni 2011 richtig ausgeführt wurde, lässt die Vorlage der Jahresabschlüsse und von diversen Saldenlisten sowie Auflistungen einzelner Verbindlichkeiten keine Rückschlüsse auf die Höhe der liquiden Mittel an den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben zu. Die Heranziehung des Bw. zur Haftung erfolgte daher zu Recht.

Hinsichtlich der Nichtabfuhr der Lohnsteuer wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Haftungsbescheid vom 22. Juni 2011 verwiesen.

Der Berufung war nur hinsichtlich des im Haftungsbescheid angeführten Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 11/2009 stattzugeben, weil die Fälligkeit dieser Abgabe nach Konkursöffnung liegt und die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. nicht stattdessen erstmals zur Haftung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 11/2006 heranziehen kann.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme ist daher vor allem dann auszugehen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebbracht werden kann.

Im vorliegenden Fall ist die Einbringlichmachung beim Primärschulder unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden, der laut Firmenbuchauszug im haftungsrelevanten Zeitraum einziger Geschäftsführer der W.GmbH war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitüberlegungen vernachlässigt werden.

Der Bw. bezieht nach eigenem Vorbringen Einkünfte, die über dem Existenzminimum liegen. Es mag sein, dass aufgrund der wirtschaftlichen Situation die Abgaben erschwert einbringlich wären, dies ist jedoch keineswegs ausgeschlossen. Die Bw. ist aufgrund seiner Einkünfte durchaus in der Lage, zumindest einen Teil der unberichtigt aushaftenden Verbindlichkeiten (Schaden) abzustatten. Im Übrigen schließt die allfällige derzeitige (teilweise) Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht aus, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Ebenso trifft es laut Verwaltungsgerichtshof nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128),

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 4. Jänner 2012