



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, vertreten durch Dr. Kurt Wolfmair, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Museumstraße 9, vom 18. Juni 2007 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 23. April 2007, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgaben der Firma S GmbH & Co KG im Ausmaß von 50.027,61 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	05/05	15.07.2005	18.496,45
Umsatzsteuer	06/05	16.08.2005	26.184,53
Lohnsteuer	06/05	15.07.2005	3.215,02
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/05	15.07.2005	1.082,07
Zuschlag zum DB	06/05	15.07.2005	86,57
Summe			49.064,64

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsverträgen vom 22.5.2003 wurden die primärschuldnerische Firma S GmbH & Co KG sowie als deren unbeschränkt haftende Gesellschafterin die Firma S GmbH gegründet.

Über beide Gesellschaften wurde mit Beschlüssen des Landesgerichtes Linz vom 23.8.2005 das Konkursverfahren eröffnet. Das Konkursverfahren bei der Primärschuldnerin wurde am

18.12.2006 nach Verteilung gemäß § 139 KO aufgehoben, jenes bei der Komplementärgesellschaft am selben Tag mangels Kostendeckung gemäß § 166 KO.

Als Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft fungierten zunächst der Berufungswerber und M, die Funktion des Letztgenannten wurde im Firmenbuch allerdings am 28.7.2004 gelöscht. In der Zeit bis zur Konkurseröffnung war daher der Berufungswerber alleine Geschäftsführer.

In einem Vorhalt vom 3.1.2007 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass nach Abschluss des Konkursverfahrens noch folgende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin offen seien, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig gewesen wären:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	05/05	15.07.2005	18.496,45
Umsatzsteuer	06/05	16.08.2005	26.184,53
Lohnsteuer	06/05	15.07.2005	3.215,02
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/05	15.07.2005	1.082,07
Zuschlag zum DB	06/05	15.07.2005	86,57
Säumniszuschlag	2005		962,97
Summe			50.027,61

Der Berufungswerber möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungswerber ersucht, anhand eines beigelegten Formulars (EV 7) seine derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In einer Stellungnahme vom 12.2.2007 wurde dazu ausgeführt, dass es in den letzten beiden Monaten vor Konkurseröffnung am 23.8.2005 mit Ausnahme eines Umsatzes in Höhe von 8.000,00 € keine weiteren Umsätze mehr gegeben habe. Der vereinnahmte Betrag sei als Kostenvorschuss an das Landesgericht Linz am 22.8.2005 überwiesen worden, damit das Konkursverfahren eröffnet werden konnte. Der Berufungswerber habe fristgerecht die Einleitung des Konkursverfahrens beantragt. Die Umsatzsteuerzahllasten für die Monate Mai und Juni 2005 seien zu Zeitpunkten fällig geworden, in denen dem Geschäftsführer keine Barmittel mehr zur Verfügung gestanden wären, da zuletzt bis kurz vor Konkurseröffnung kein weiterer Umsatz und keine weiteren Eingänge mehr getätigter werden hätten können. Auf dem Betriebsmittelkonto habe in den letzten beiden Monaten vor Konkurseröffnung keine Ausnutzung des Kontokorrentkredites mehr erfolgen können. In der Kasse habe es im

Zeitpunkt der Konkursöffnung einen Kassenstand in Höhe von 530,95 € gegeben, der an den Masseverwalter übergeben worden sei. Auf dem (in Ablichtung angeschlossenen) Kassenbericht (für den Zeitraum 13.8.2005 bis 23.8.2005) sei auch der Kostenvorschuss von 8.000,00 € sowie die Einnahme aus einem Verkauf an die Firma L aufgezeichnet.

Zusammenfassend ergebe sich, dass der Berufungswerber mangels vorhandener Barmittel keine Zahlungen mehr veranlassen habe können. Insoweit sei die Inanspruchnahme der Vertreterhaftung nicht gerechtfertigt, weil er eine gleichmäßige Behandlung aller Gläubiger gewährleistet habe. Eine Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers erfolgte nicht.

Mit Haftungsbescheid vom 23.4.2007 nahm das Finanzamt den Berufungswerber hinsichtlich der im Vorhalt angeführten Abgaben gemäß §§ 9, 80 BAO in Anspruch. In der Begründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, und sinngemäß ausgeführt, dass mit den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung bzw. dem dabei vorgelegten Kassabericht das Fehlen einer schuldhafte Pflichtverletzung an der Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht ausreichend dargelegt worden wäre.

Gegen den laut Rückschein am 31.5.2007 zugestellten Haftungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 18.6.2007 Berufung erhoben. In der Begründung wurde zunächst auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 12.2.2007 verwiesen bzw. das dortige Vorbringen wiederholt. Die Umsatzsteuerzahllasten für Mai und Juni 2005 seien zu einem Zeitpunkt fällig geworden, in dem weder der Primärschuldnerin noch der Komplementärgesellschaft Barmittel zur Verfügung gestanden wären. Auszahlungen an dritte Gläubiger wären nicht vorgenommen worden. Auch seien aus der Handkassa keine Einnahmen und Auszahlungen in den letzten beiden Monaten vor Konkursöffnung vorgenommen worden. Die Umsatzsteuer Juni 2005 sei am 16.8.2005 fällig gewesen, sohin rund 8 Tage vor der Konkursöffnung. Die übrigen Umsatzsteuerverbindlichkeiten wären am 15.7.2007 fällig gewesen. Innerhalb des Fälligkeitszeitraumes für die Umsatzsteuer für Mai 2005 und Juni 2005 seien keine weiteren Umsätze und keine weiteren Ausgaben getätigt worden. Der Geschäftsführer habe innerhalb der letzten beiden Monate vor Konkursantragstellung versucht, Beteiligungspartner für die Firma zu finden, was jedoch misslungen sei. Aus diesem Grund sei dann ordnungsgemäß der Konkursantrag gestellt worden, wobei alle Gläubiger gleich behandelt worden seien. Der Berufungswerber sei seiner Sorgfaltspflicht zur rechtzeitigen Konkursantragstellung nachgekommen. Ihn treffe auch keine Fahrlässigkeit in Bezug auf die Nichteinbringlichkeit der Umsatzsteuerverbindlichkeiten, da für ihn erst nach Scheitern der Beteiligungsgespräche Anfang August 2005 ersichtlich geworden wäre, dass eine Rettung des Unternehmens nicht mehr möglich sei. Da in den letzten zwei Monaten aber ohnedies keine Eingänge und Ausgänge stattgefunden hätten, sei das Finanzamt mit den anderen Gläubigern gleich

behandelt worden. Eine Haftung scheide damit zur Gänze aus. Zum Beweis für sein Vorbringen berief sich der Berufungswerber auf seine Stellungnahme vom 12.2.2007, beantragte seine Einvernahme, und bot die Vorlage der beim ehemaligen Masseverwalter befindlichen Kontoauszüge der Primärschuldnerin sowie die eines "Auszuges" der Handkassa an.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.5.2008 wurden dem Berufungswerber die Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2007 sowie die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Juli 2007 und August 2008 zur Kenntnis gebracht, und um Stellungnahme zu folgenden Punkten samt Vorlage der darin angesprochenen Unterlagen ersucht:

"1) Die haftungsgegenständlichen Abgaben waren am 15.7.2005 und 16.8.2005 fällig. Sowohl in der Stellungnahme vom 12.2.2007 zum Vorhalt des Finanzamtes vom 3.1.2007, als auch in der gegenständlichen Berufung vom 18.6.2007 wurde ausgeführt, dass in den letzten beiden Monaten vor Konkurseröffnung (23.8.2005) mit Ausnahme eines Umsatzes in Höhe von 8.000,00 € keine weiteren Umsätze mehr erzielt worden wären.

Entgegen dieser Verantwortung werden in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2005 Umsätze in Höhe von 54.986,85 € ausgewiesen (Beilage 1). Diese Umsätze werden auch im Bescheid vom 17.10.2005 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für diesen Zeitraum angeführt (Beilage 2). Angemerkt wird, dass sich die aus diesem Bescheid aufgrund der Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG ergebende Nachforderung nicht Gegenstand der Haftung ist.

Selbst im Monat der Konkurseröffnung (August 2005) wurden noch Umsätze in Höhe von 41.643,18 € erzielt. Die sich aus dem Festsetzungsbescheid vom 17.10.2005 (Beilage 3) ergebende Nachforderung von 5.783,86 € wurde über Wunsch des Masseverwalters aufgeteilt in den Zeitraum bis 23.8.2005 (Konkurseröffnung) und ab 24.8.2005. Für den erstgenannten Zeitraum ergab sich ein Betrag von 5.338,12 €, für den zweitgenannten ein solcher von 445,74 €. Demnach wurde der überwiegende Teil der Umsätze vor Konkurseröffnung erzielt.

2) Im haftungsrelevanten Zeitraum (15.7.2008 bis Konkurseröffnung am 23.8.2005) wurden keine Zahlungen an den Abgabengläubiger geleistet. Dass in diesem Zeitraum tatsächlich keinerlei Gesellschaftsmittel mehr vorhanden gewesen wären, kann weder dem bisherigen Vorbringen (Umsätze von 8.000,00 €, Kassabestand von 530,95 €) entnommen werden, noch erscheint dies im Hinblick auf die unter Punkt 1 erwähnten Umsätze glaubwürdig. Von einer Gleichbehandlung des Abgabengläubigers kann daher nicht ausgegangen werden. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass am 7.7.2005 noch eine Rückzahlung eines Abgabenguthabens in Höhe von 8.138,03 € durchgeführt wurde. Zumindest diese Mittel

hätten zur teilweisen Abdeckung der am 15.7.2005 fällig gewordenen Selbstbemessungs-abgaben verwendet werden können.

3) In der Berufung wurde die Vorlage der Kontoauszüge sowie der Kassenberichte als Beweis angeboten. Sie werden daher aufgefordert, alle maßgeblichen Kontoauszüge sowie die Kassenberichte für den Zeitraum 15.7.2005 bis 23.8.2005 vorzulegen. Zum Hinweis, dass sich diese Unterlagen beim Masseverwalter befänden, wird auf die den Geschäftsführer im Haftungsverfahren treffende qualifizierte Darlegungs- und Nachweispflicht hingewiesen. Dieser hat daher die zu seiner Entlastung dienenden Unterlagen zu beschaffen, auch wenn dies regelmäßig mit Kosten verbunden ist (etwa für die Lagerung bzw. Herausgabe durch den Masseverwalter)."

Am 29.5.2008 wurde um Erstreckung der Frist zur Vorhaltsbeantwortung und Urkundenvorlage bis Ende Juni 2008 ersucht. Die Unterlagen müssten erst vom Masseverwalter angefordert und eingesehen werden. Andererseits müsste der damals mit der steuerlichen Vertretung beauftragte Steuerberater kontaktiert werden. Auf den bereits vorgelegten Kassenbericht vom 13.8.2005 bis 23.8.2005 wurde neuerlich verwiesen. Nach Erhalt der Kontoauszüge und der (übrigen) Kassenberichte würden diese dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Obwohl die beantragte Fristerstreckung mit formloser Mitteilung vom 29.5.2008 gewährt wurde, langte in weiterer Folge weder eine Stellungnahme ein, noch wurden die erwähnten Unterlagen vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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 leg. cit. 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.

Bei einer GmbH & Co KG, bei welcher die KG durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten wird, haben diese Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG betreffen, zu erfüllen. Sie haften bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (z.B. VwGH 27.4.2000, 98/15/0129; VwGH 25.1.2006,

2001/14/0126). Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum (alleiniger) Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sind sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unbestritten. Aus der Haftung waren allerdings die im angefochtenen Bescheid in einer Summe angeführten Säumniszuschläge 2005 auszuscheiden, da diese erst nach Konkursöffnung zur Zahlung fällig waren. Die Nichtentrichtung dieser Abgaben kann daher dem Berufungswerber nicht als schuldhafte Pflichtverletzung zur Last gelegt werden. Diese Nebengebühren betrafen die Umsatzsteuer 05/2005 (Säumniszuschlag in Höhe von 374,98 €, fällig am 19.9.2005), die Lohnsteuer 06/2005 (Säumniszuschlag in Höhe von 64,30 €, fällig am 19.9.2005) und die Umsatzsteuer 06/2005 (Säumniszuschlag in Höhe von 523,69, fällig am 16.1.2006).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Sowohl in der Stellungnahme vom 12.2.2007 als auch in der Berufung vom 18.6.2007 verantwortete sich der Berufungswerber zusammengefasst damit, dass es in den letzten beiden Monaten vor Konkursöffnung mit Ausnahme eines Umsatzes in Höhe von 8.000,00 € keine weiteren Umsätze gegeben hätte, und daher keine Mittel zur Abgabenentrichtung zur Verfügung gestanden wären. Bereits im Vorhalt vom 13.5.2008 wurde eingehend dargestellt, dass entgegen diesem Vorbringen in den letzten beiden Monaten vor Konkursöffnung noch beträchtliche Umsätze erzielt worden wären. Auf die dortigen und oben wiedergegebenen Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Nun trifft es zwar durchaus zu, dass für die Frage des Vorliegens einer schuldhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nicht die Höhe der erzielten Umsätze, sondern die Höhe der tatsächlich vorhandenen Mittel entscheidend ist. Es widerspricht allerdings der allgemeinen

Erfahrung, dass bei der Höhe der im Vorhalt angeführten Umsätze tatsächlich kein weiterer Mittelzufluss – über den im vorgelegten Kassenbereicht angeführten Umsatz von 8.000,00 € hinaus – mehr erfolgt wäre. Auch wurde der Berufungswerber ausdrücklich aufgefordert, seine Verantwortung durch Vorlage aller maßgeblichen Kontoauszüge sowie Kassenberichte für den haftungsrelevanten Zeitraum vom 15.7.2005 bis 23.8.2005 glaubhaft zu machen. Trotz gewährter Fristverlängerung kam der Berufungswerber dieser Aufforderung jedoch nicht nach, sodass im Ergebnis das behauptete Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel zur Abgabentrichtung nicht nachgewiesen wurde. Der Berufungswerber trat auch der im Vorhalt getroffenen Feststellung, dass die Mittel aus einer noch am 7.7.2005 erfolgten Rückzahlung eines Abgabenguthabens in Höhe von 8.138,03 € zur zumindest teilweisen Abdeckung der am 15.7.2005 fällig gewordenen Selbstbemessungsabgaben verwendet werden hätten können, nicht entgegen.

Insgesamt gesehen wurde daher im vorliegenden Fall das behauptete Fehlen ausreichender Mittel zur (zumindest anteiligen) Abgabentrichtung nicht nachgewiesen, sodass vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen war. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass im Rahmen des § 9 BAO allein die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten entscheidungsrelevant ist. Ob den insolvenzrechtlichen Vorschriften entsprechend rechtzeitig die Eröffnung des Konkursverfahrens beantragt wurde, ist dabei nicht zu prüfen.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenkonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Derartige Billigkeitsgründe wurde im gegenständlichen Verfahren aber gar nicht vorgetragen. Seine aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse legte der Berufungswerber trotz Aufforderung seitens des Finanzamtes nicht näher dar. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Haftung im Übrigen keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen

geltend gemacht werden darf (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; 14.12.2006, 2006/14/0044). Der Berufungswerber ist 49 Jahre alt (geb. 22.10.1958) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig. Abgesehen davon konnte ein Teil der Haftungsschuld bereits durch Verwendung eines Guthabens auf dem persönlichen Abgabenkonto des Berufungswerbers eingebracht werden. So wurden am 10.7.2007 insgesamt 3.895,94 € von diesem Konto auf das Konto der Primärschuldnerin zur teilweisen Abdeckung der haftungsgegenständlichen Abgaben umgebucht. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 05/2005 reduzierte sich dadurch von 18.496,45 € auf 14.600,51 €. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass sich dadurch zwar die vom Berufungswerber zu entrichtende noch offene Haftungssumme vermindert, dies aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (bzw. in der Berufungsentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht ändert (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Die Haftung bestand daher in dem im Spruch angeführten Ausmaß zu Recht, ein Teil dieser Haftungsschuld wurde vom Berufungswerber aber bereits entrichtet, wodurch sich der offene Rest der Haftungsschuld entsprechend vermindert. Insgesamt gesehen war daher die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung zweckmäßig, und somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. August 2008