



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Sampl & Fuchs Rechtsanwälte, 8970 Schladming, Martin Luther Str. 154, vom 11. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 9. Juni 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. war seit 30. Juli 1998 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der P.GmbH.

Mit dem Beschluss des LG L vom 16. Dezember 2002 wurde der Konkurs über die GmbH eröffnet und die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Mit dem Haftungsbescheid vom 9. Juni 2005 nahm das Finanzamt Judenburg Liezen den Berufungswerber (= Bw.) als Haftungspflichtigen für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der P.GmbH in Anspruch (Beträge in €):

Umsatzsteuer 07/2002	3.538,12 €
Umsatzsteuer 08/2002	7.845,00 €
Umsatzsteuer 09/2002	4.615,00 €
Lohnsteuer 09/2002	5.432,29 €
Lohnsteuer 10/2002	5.219,09 €

Dienstgeberbeitrag 09/2002	1.736,57 €
Dienstgeberbeitrag 10/2002	1.713,99 €
Zuschlag Dienstgeberbeitrag 09/2002	177,52 €
Zuschlag Dienstgeberbeitrag 10/2002	175,21 €
gesamt	30.452,79 €

Begründend wurde im Bescheid neben den allgemeinen rechtlichen Grundlagen für eine Haftungsinanspruchnahme ausgeführt, die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin stehe fest. Im Konkurs werde nur eine geringe Quote zur Auszahlung gelangen. Als Geschäftsführer wäre es die Pflicht des Bw. gewesen, die Abgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 11. Juli 2005 wurde vorgebracht, die haftungsbegründenden Bescheide seien wenige Monate vor Konkursöffnung zu einem Zeitpunkt ergangen, in dem das Unternehmen schon hoch verschuldet gewesen sei. Die Heranziehung des Bw. als Haftender sei rechtswidrig, weil die P.GmbH im Zeitpunkt der Fälligkeit der in Haftung gezogenen Abgaben weder über Einnahmen noch über liquide Mittel zur Abgabenentrichtung verfügt habe.

Im Vorhalt vom 27. September 2005 forderte das Finanzamt den Bw. auf, das behauptete Fehlen der Mittel im maßgeblichen Zeitraum durch eine Darstellung der liquiden Mittel zu den Fälligkeitstagen 16. September, 15. Oktober und 15. November 2002 sowie die in diesem Zeitraum an alle Gläubiger inklusive Banken erfolgten Zahlungen nachzuweisen.

Nach mehrmaligen Fristerstreckungsansuchen legte der Bw. dem Finanzamt Außenstandslisten per 26. November und 12. Dezember 2002, eine Euro-Saldenliste per 31. Dezember 2002, eine Lieferantenliste per 17. Dezember 2002 sowie einen Kreditvertrag der E.Bank vom 30. Juli 1998 über 8.000.000,00 S vor, aus dem unter dem Punkt „Sicherstellungen“ hervorgeht, dass die P.GmbH der Bank ihre Forderungen mittels gesonderter Globalzessionsvereinbarung abtritt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Der Konkurs sei im Mai 2006 nach der Schlussverteilung aufgehoben worden. Es seien lediglich Masseforderungen (zum Teil) befriedigt worden; der Abgabenausfall betrage insgesamt 183.946,79 €.

Den Ausführungen in der Berufung sei entgegenzuhalten, dass es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgaben um selbstzuberechnende und abzuführende Abgaben handle, auf Grund des Anfalls von Umsatzsteuer auch Einnahmen erzielt worden sein müssen und liquide Mittel zur Verfügung gestanden wären, wenn nicht die Forderungen der Bank im Zuge einer Globalzession abgetreten worden wären. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages stelle eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen müsse, der GmbH durch die Zession die liquiden Mittel für die Berichtigung anderer Schulden zu entziehen.

Die im Vorhalt geforderte Darstellung der liquiden Mittel sei nicht vorgelegt worden. Aus der übermittelten Lieferantenliste sei jedoch ersichtlich, dass im haftungsrelevanten Zeitraum sehr wohl Zahlungen an andere Gläubiger erfolgt seien (E am 14. Oktober und 14. November jeweils 1.000,00 €, B am 8. November 500,00 €, H am 3. Oktober 2.500,00 €, I am 25. Oktober 100,00 €, K am 4. Oktober 1.000,00 €, R am 5. November 1.000,00 €, P am 21. November 500,00 €, X am 26. September 2.135,50 € und am 30. Oktober 2.135,00 €, S am 19. November 340,05 €). Die Haftungsanspruchnahme des Bw. sei daher zu Recht erfolgt.

Ohne weitere Ausführungen stellte der Bw. am 29. Juni 2006 den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

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

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.

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 eingebbracht werden können.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzung für eine Haftungsanspruchnahme sind somit das Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (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 Abgaben, für die der Bw. haftbar gemacht wurde, auf Grund der Bekanntmachung des Schlussverteilungsentwurfes des Masseverwalters, wonach ausschließlichen Masseforderungen (teilweise) befriedigt werden können, fest.

Unbestritten ist, dass der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum (alleiniger) Geschäftsführer der Primärschuldnerin war, damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt und gemäß § 9 BAO für die aushaftenden Abgaben der P.GmbH zur Haftung herangezogen werden kann.

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 (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (VwGH 27.9.2000, Zl. 95/14/0056), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Diesbezüglich bringt der Bw. in der Berufung vor, in den Fälligkeitszeitpunkten der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben (16. September, 15. Oktober und 15. November 2002) seien der GmbH liquide Mittel nicht zur Verfügung gestanden. Ungeachtet der grundsätzlich amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Verpflichtung, die Gründe anzugeben, warum es ihm

unmöglich gewesen ist, seine Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist. Wenngleich diese besondere Behauptungs- und Beweislast einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen (siehe auch VwGH 29.1.1993, 92/17/0042) darzulegen. Das bloße Vorbringen, die Gesellschaft habe über keine Geldmittel verfügt, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar.

Was die haftungsgegenständliche Lohnsteuer betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass der Arbeitgeber gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten ist, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen hat. Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189).

Einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO fällt es daher als schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt.

Die P.GmbH hat im September und Oktober 2002 Löhne ausbezahlt, die bezughabende Lohnsteuer aber nicht an das Finanzamt abgeführt. Der Einwand des Bw., es seien keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden, ist in diesem Zusammenhang daher nicht zielführend, weil, wie bereits ausgeführt, die Nichtabfuhr der Lohnsteuer dem Bw. als schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist. Fest steht auch, dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall (Schaden für den Fiskus) war. Das materielle Recht knüpft nämlich geradezu an den Sachverhalt nicht ausreichender Mittel an und sieht vor, dass die zur Auszahlung gelangenden Löhne insoweit zu mindern sind, dass die davon zu berechnenden Lohnsteuerbeträge in den "zur Verfügung stehenden Mitteln" Deckung finden.

Hinsichtlich der übrigen, im Haftungsbescheid angeführten Abgaben wurde der Bw. im Rahmen der abgabenbehördlichen Ermittlungspflicht vom Finanzamt aufgefordert, eine Darstellung der der P.GmbH zu den Fälligkeitstagen 16. September, 15. Oktober und 15. November zur Verfügung stehenden liquiden Mittel sowie eine Aufstellung der in diesem Zeitraum an sämtliche Gläubiger (inklusive Bank) erfolgten Zahlungen vorzulegen. Die vom Bw. daraufhin vorgelegten Außenstandslisten geben keinen Hinweis über das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein liquider Mittel in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben. Wie in der

Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2006 vom Finanzamt richtig ausgeführt wird, ist im Gegenteil aus den vorgelegten Lieferantenlisten ersichtlich, dass im haftungsrelevanten Zeitraum sehr wohl Zahlungen an Gläubiger erfolgt sind (auf die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Zahlungen wird verwiesen). Ebenso wurden im fraglichen Zeitraum Zahlungen auf das Abgabenkonto der GmbH geleistet (16. und 20. September jeweils 1.515,00 S, 27. September 2.043,23 S, 4. und 11. Oktober jeweils 2.020,00 S, 15. und 17. Oktober jeweils 5.000,00 S, 24. Oktober 3.999,60 S). Hatte der Bw. jedoch nachweislich finanzielle Mittel zur teilweisen Befriedigung von Schulden zur Verfügung, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter behandelt hat. Einen solchen Nachweis hat der Bw. nicht erbracht. Weder im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz noch im Berufungsverfahren hat der Bw. zur Verwendung der vorhandenen Mittel nähere Angaben gemacht oder stichhaltige Nachweise für sein einziges Berufungsvorbringen, wonach die GmbH zu den obigen Fälligkeitstagen über keine liquiden Mittel verfügt habe, beigebracht. Damit ist der Bw. jedoch seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht, nämlich darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen, insbesondere die Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten, unmöglich war, nicht nachgekommen.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. auch zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, der Vorhaltcharakter zukommt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.11.2002, ZI. 99/15/0165), keine Äußerung abgegeben hat.

Darüberhinaus kann nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149) im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank bzw. die Gehälter beziehenden Dienstnehmer als andrängende Gläubiger begünstigt, andererseits andere Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen.

Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - unterlassen hat vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird. Dem Geschäftsführer muss also vorgeworfen werden, bei Abschluss des Zessionsvertrages keine Vorsorge für die künftige Abgabenentrichtung bzw. gegen die bedingt durch den

Zessionsvertrag eingetretene Benachteiligung des Abgabengläubigers getroffen zu haben (VwGH 22.1.2004, 2000/14/0015). Dass sich im vorliegenden Fall die Bank aus den eingegangenen Forderungen nicht bevorzugt befriedigt hätte, wird vom Bw. nicht einmal behauptet.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigtes Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

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 (vgl. VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die betreffenden Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Zur wirtschaftlichen Situation wurden vom Bw. Unterlagen, welche auf seine Vermögenslosigkeit schließen lassen nicht vorgelegt. Auf Grund des Alters des Bw. (geboren 1977) erscheint es keineswegs ausgeschlossen, den Haftungsbetrag (zumindest zu einem Teil) einbringlich zu machen. Gründe, welche die Geltendmachung der Haftung für die Abgabenschulden der P.GmbH unbillig erscheinen ließen, sind nicht aktenkundig. Die Nichtentrichtung der Abgaben ist dem Bw. als damals verantwortlichen Geschäftsführer anzulasten, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben der Bw. als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der P.GmbH im Ausmaß von 30.452,79 € zu Recht.

Graz, am 13. November 2006