



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.W., (Bw.) vertreten durch Dr. Hans Bodendorfer, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 1010 Wien, Hegelgasse 8/22, vom 26. März 2010 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vertreten durch HR Dr. Bernhard Ludwig, vom 23. Februar 2010 nach der am 20. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 6/7/15 hat am 23. Februar 2010 einen Haftungsbescheid erlassen und die Bw. für offene Abgabenschuldigkeiten der E.GesmbH für Umsatzsteuer 9/2007 in der Höhe von € 17.130,65 und Einkommensteuer 10/2007 in der Höhe von € 15.071,37, zusammen € 32.202,02 zur Haftung herangezogen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 26. März 2010, in der ausgeführt wird, dass über das Vermögen der E.GesmbH am 17. Oktober 2007 das Ausgleichsverfahren eröffnet worden sei.

Die am 15. November 2007 fällig gewesene Umsatzsteuervorauszahlung für September 2007 sei wegen der Ausgleichseröffnung nicht entrichtet worden, da zu diesem Zeitpunkt keinerlei

Mittel zur Bezahlung der Altschulden vorhanden gewesen seien und eine Bezahlung zudem eine Gläubigerbevorzugung dargestellt hätte.

Die Bezahlung einer alten Abgabenschuld diene nicht der Fortführung des Betriebes und wäre ohne Zustimmung des Ausgleichsverwalters auch nicht zulässig.

Weiters werde die Bw. für einen Steuerabzug gemäß § 99 EStG für den Zeitraum 10/2007 in Anspruch genommen. Der Steuerabzug betreffe ebenfalls den Zeitraum der Ausgleichseröffnung, auch hier sei durch den Ausgleichsverwalter eine Zahlung nicht freigegeben worden.

Im Übrigen seien im Ausgleichsverfahren (Eröffnung am 17. Oktober 2007) bis zur Eröffnung des Anschlusskonkurses (28. November 2007) keinerlei liquide Mittel zur Verfügung gestanden.

Da die Bw. weder rechtlich noch tatsächlich in der Lage gewesen sei die Abgabenschuldigkeiten bei Fälligkeit zu begleichen, werde die Aufhebung des Bescheides beantragt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2010 abgewiesen und dies damit begründet, dass die Bw. im Zeitraum 6. August 2007 bis 28. November 2007 als handelsrechtliche Geschäftsführerin fungiert habe und in dieser Funktion verpflichtet gewesen wäre die Abgabenschuldigkeiten zu begleichen.

Durch die Eröffnung des Ausgleichsverfahrens sei die zivilrechtliche und prozessrechtliche Handlungsfähigkeit der Bw. erhalten geblieben. Nach der Rechtsprechung des VwGH liege es an der Bw. den Nachweis zu erbringen, wie viele Mittel bei Erkennen der Zahlungsschwierigkeiten zur Verfügung gestanden seien und wie die Mittel anteilig auf die Gläubiger verteilt wurden. Dieser Nachweis sei nicht erbracht worden. Aus den Kreditorenlisten sei erkennbar, dass noch im November 2007 Zahlungen in der Höhe von ca. 40.000,00 an verschiedene Kreditoren geleistet worden seien. An das Finanzamt seien jedoch nur Zahlungen für Lohnabgaben 10/07 in Höhe von € 571,88 sowie die Köst Vorauszahlung von € 931,00 geleistet worden. Durch die Zahlung anderer Verbindlichkeiten und die Benachteiligung der Abgabenbehörde ergebe sich eine Pflichtverletzung, die ursächlich für den Abgabenausfall sei.

Am 22. Juni 2010 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und ausgeführt, dass in der vorgelegten Liste „offene Posten Kreditoren“ Ausdruck vom 17. November 2009, naturgemäß nur mehr die nicht ausgeglichenen Kreditorensalden enthalten seien. Theoretisch wären

Zahlungen für Altschulden in der Kreditorenliste nicht mehr ersichtlich sofern damit ein bestehender Kreditorensaldo ausgeglichen wäre.

Die Gesellschaft habe im November 2007 nahezu € 300.000,00 an Zahlungen geleistet. Diese Zahlungen beträfen jedoch ausschließlich die Abwicklung des laufenden Geschäftsbetriebes im November und die Akontierung von Beträgen für zukünftige Konzertveranstaltungen. Keine einzige Zahlung betreffe eine vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens bestanden habende Altschuld.

Die Behörde sei auf das Vorbringen in der ersten Stellungnahme vom 26.11.2009 mit keinem Wort eingegangen und habe nicht mitgeteilt, welche Zahlungen ihrer Meinung nach Altschulden betroffen hätten. Die Bw. habe die Lohnabgaben, welche nach Ausgleichseröffnung entstanden seien, zur Gänze abgeführt und auch die Köst- Vorauszahlung entrichtet. Aus der Umsatzsteuerjahreserklärung 2007 habe sich ein Guthaben ergeben.

Die Bw. habe somit alle Abgaben, die nach der Ausgleichseröffnung entstanden seien, vollständig abgeführt.

Im Übrigen sei von der Staatsanwaltschaft Wien ein Gutachten wegen § 159 Abs. 1 StGB erstellt worden. Der Gutachter, DDr. A. habe festgestellt, dass die Zahlungsunfähigkeit spätestens im Sommer 2007 eingetreten gewesen sei. In dem Gutachten fänden sich jedoch keine Hinweise darauf, dass Altschulden noch im November 2007 abgebaut worden wären. Die Bw. sei vom Vorwurf der grob fahrlässigen Beeinträchtigung der Gläubigerinteressen am 8. Juni 2009 freigesprochen worden. Eine Gläubigerbevorzugung lag demnach nicht vor.

Es werde die Vorlage an den und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

In der am 13. September 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Bw. lediglich ca. drei Monate als Geschäftsführerin fungiert habe (Bestellung Anfang August 2007) und alle Verträge für die abzuhaltenden Veranstaltungen noch von ihrem Vorgänger in dieser Position abgeschlossen worden seien. Sie sei lediglich bemüht gewesen, die Durchführung der zukünftigen Projekte sicherzustellen und habe zu diesem Zweck Kredite bei der Bank aufgenommen. Zahlungen seien im fraglichen Zeitraum nur im Zusammenhang mit den bevorstehenden Veranstaltungen geleistet worden, eine Bedienung der „Altgläubiger“ sei nach Ausgleichseröffnung nicht erfolgt.

Eine Aufstellung, welche Geldmittel bei Fälligkeit der im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben vorhanden gewesen seien und wie diese auf die Gläubiger aufgeteilt worden seien, liege nicht vor. Zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft und der offenen

Verfahrenseinlassung der Bw. dazu verwies der steuerliche Vertreter auf das im Einbringungsakt erliegende Schreiben der Bw. vom 26.11.2009 mit Urkundenvorlage (Saldenlisten, Sachkonten, Kreditorenkonten, Debitorenkonten und Kassajournal November und Dezember 2007).

Zugestanden wurde, dass die Lohnabgaben für 10/2007 und die Köst Vorauszahlung 10-12/2007 bar einbezahlt wurden und auch im Kassajournal zahlreiche Barzahlungen an verschiedenste Vertragspartner nach der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung für 9/2007 eingetragen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

Nach § 9 Abs.1 BAO liegt demnach eine Ausfallhaftung dar, somit ist zunächst festzustellen, dass die Außenstände bei der Primärschuldnerin, E.GesmbH, nicht mehr eingebracht werden können.

Nach dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien wurde am 28. November 2007 das mit Beschluss vom 17. Oktober 2007 eröffnete Ausgleichsverfahren eingestellt und ein Konkursverfahren eröffnet. Aus der Schlussrechnung ergab sich, dass lediglich Masseforderungen teilweise befriedigt werden konnten. Der Konkurs wurde nach Verteilung an die Massegläubiger am 8. Oktober 2009 aufgehoben. Die E.GesmbH wurde gemäß § 40 FBG am 26. Jänner 2010 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft ist somit nicht möglich, die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner nicht gegeben.

Die Bw. fungierte ab 6. August 2007 bis 28. November 2007 als handelsrechtliche Geschäftsführerin und war daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum ihrer Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Umsatzsteuer für September 2007 war am 15. November 2007 fällig. Die Voranmeldung wurde am 26. November 2007 verbucht, eine entsprechende Bezahlung unterblieb.

Die Einkommensteuer (beschränkt steuerpflicht. laut Haftungsbescheid, BE laut Kontoauszug) für 10/2007 wurde am 23. November 2007 gemeldet und nicht entrichtet, Fälligkeit ebenfalls 15. November 2007.

Abzugssteuern werden treuhändig vereinnahmt und sind abzuführen (§ 100 EStG).

Unbestritten sind die Höhe der offenen Forderungen und der Umstand, dass die Abgaben bei Fälligkeit nicht entrichtet wurden.

Dem Vertreter obliegt der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht aus (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich

nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichen, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Mach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) verletzt der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabensforderungen auch, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.12.2004, 2000/15/0168) keine im "status kridae" unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung bzw. die Bestimmung des § 158 StGB als nicht zielführend.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073) auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind; eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern ("Zug um Zug Geschäfte") bestehen. Der vom Vertreter zu erbringenden Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat demnach auch die von der Gesellschaft getätigten "Zug um Zug Geschäfte" zu umfassen.

Durch die Eröffnung des Ausgleichsverfahrens geht die zivil- und prozessrechtliche Handlungsfähigkeit des Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin grundsätzlich nicht verloren, sodass er daher trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens verpflichtet bleibt, aus dem von ihm verwalteten Vermögen der GmbH die Abgaben zu entrichten. Die Aufgaben des Ausgleichsverwalters bestehen nämlich grundsätzlich in einer Überwachungspflicht, nicht jedoch in einer Verpflichtung zur Vermögensverwaltung.

Nur schuldhaftes Verletzen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigt zur Haftungsanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137).

Zu den angeführten Rechtsgrundlagen zur Gleichbehandlung von Gläubigern, den Zahlungsverpflichtungen eines Geschäftsführers im Ausgleichsverfahren der Gesellschaft und der Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung bei Unterlassung entsprechender Einzahlungen zum Fälligkeitstermin der Abgabenschuldigkeiten ist nunmehr fallbezogen auszuführen:

In der Berufung wird zunächst vorgebracht, dass zwischen Eröffnung des Ausgleichsverfahrens und des Konkursverfahrens keinerlei liquide Mittel zur Verfügung gestanden seien. Im Vorlageantrag wurden jedoch sechs Zahlungen im Gesamtausmaß von € 89.374,35 aus dem November 2007 angeführt, zu denen im Rahmen der mündlichen Verhandlung wiederum bekannt gegeben wurde, dass diese Zahlungen aus Krediten bei der Bank und nicht aus Eigenmitteln der Gesellschaft geleistet worden seien.

Einer ursprünglich eingewandten gänzlichen Mittellosigkeit der Gesellschaft bei Fälligkeit der im Haftungsbescheid enthaltenen Abgabenschuldigkeiten steht schon das Abgabenkonto entgegen, da unbestritten die Lohnabgaben für 10/2007 am 5.11.2007 und die Körperschaftsteuervorauszahlung für 10-12/2007 am 15.11.2007 bar einbezahlt wurden.

Das im Vorverfahren vorgelegte Kassajournal für November 2007 zeigt darüber hinausgehend am Fälligkeitstag der Umsatzsteuervorauszahlung für September 2007 und der verfahrensgegenständlichen Einkommensteuer am 15. November 2007 einen Tagessaldo von € 37.286,72 unter dem Konto A und einen Tagessaldo von € 3.323,94 unter dem Konto B auf. Diese Geldbeträge stellen liquide Mittel der Gesellschaft dar, sie hätten demnach für eine zumindestens anteilige Begleichung der Abgabenschuldigkeiten herangezogen werden müssen.

Es entspricht nicht den gesetzlichen Vorgaben vorhandene Geldmittel lediglich für die Aufrechterhaltung eines laufenden Geschäftsbetriebes (in diesem Fall für bevorstehende Veranstaltungen) einzusetzen und Abgabenschuldigkeiten bei deren Fälligkeit gänzlich unbezahlt zu lassen.

Der Umstand, dass nach den Feststellungen des Sachverständigen im gerichtlichen Strafverfahren bereits im Sommer 2007 Zahlungsunfähigkeit eingetreten gewesen sei, hätte die Gf. lediglich dazu veranlassen müssen allenfalls ihre Geschäftsführertätigkeit umgehend zurückzulegen, kann sie aber bei dem nachweislichen Vorhandensein von verteilbaren Geldbeträgen in der Kassa der Gesellschaft bei Fälligkeit der Abgaben nicht exkulpiert werden.

Eine Gleichbehandlung von Gläubigern liegt somit nicht vor, die Nichtentrichtung der im Zeitraum ihrer Geschäftsführung fällig gewordenen Abgaben ist der Bw. als schuldhaftes Pflichtverletzung anzurechnen.

Nach Lehre und Rechtssprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung 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 Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 22. September 2011