



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Masseverwalter X., vom 12. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Februar 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw.) war ab 8. 7. 1980 bis 5. 3. 2009 Geschäftsführer und ist seit 23. 3. 2009 Liquidator der X-GmbH (kurz GmbH), die geschäftsführende Komplementärin der X-KG (kurz KG) war.

Am 10. 12. 2008 wurde über das Vermögen der KG das Konkursverfahren eröffnet, welches noch anhängig ist.

Mit Bescheid vom 14. 2. 2008 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der KG heran:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	3,8,10/2004; 2,6,7,8/2007	96.443,03
Lohnsteuer	10/2002; 4-11/2004; 1-12/2007; 2000-2005	349.998,84
Dienstgeberbeitrag	4-11/2004; 1-12/2007; 2000-2005	150.782,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	4-11/2004; 1-12/2007; 2000-2005	15.165,01
Erste, zweite und dritte Säumniszuschläge	2000-2007	6.886,37
Stundungszinsen	2001,2002,2007	242.180,67

Exekutionsgebühr	2007	16.540,95
Summe		877.997,11

Im Begründungsteil des Haftungsbescheides wurde unter Bezugnahme auf § 80 Abs. 1 BAO ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH verpflichtet gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben der KG Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Die haftungsgegenständlichen Abgaben seien bei der primärschuldnerischen KG uneinbringlich.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 12. 3. 2008 brachte der Bw. durch seinen Rechtsvertreter Dr. W. vor, dass die erstschuldnerische KG beim Finanzamt eine „Uralt-Steuerschuld“ in einer den Haftungsbetrag übersteigenden Höhe habe. Diese Schuld, für die der Bw. nichts könne, sei auf einen vierzehn Jahre langen Rechtsstreit der KG mit dem Finanzamt zurückzuführen. Der Bw., der derzeit die Geschäfte der KG betreibe, habe für die Bezahlung der laufenden Abgaben der Gesellschaft gesorgt, wobei es zeitweise zu Verzögerungen gekommen sei. Im Dezember 2007 sei auf das Abgabenkonto der KG ein Betrag überwiesen worden, mit welchem „sämtliche Rückstände gegenüber dem Finanzamt mit Ausnahme der vorzitierten Uralt-Verbindlichkeiten abgedeckt gewesen wären“. Wenn das Finanzamt „eine andere Buchungsart“ gewählt habe, sodass neuerlich laufende Verbindlichkeiten bzw. Verbindlichkeiten aus der jüngsten Vergangenheit als offene Posten aufschienen, so ändere sich zwar nichts am Schuldenstand der KG, doch könne dem Bw. keine schuldhafte Verletzung seiner Vertreterpflichten im Sinn des § 9 BAO zum Vorwurf gemacht werden. Da es solcherart an den gesetzlichen Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme mangle, werde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 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.

Die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO setzt somit voraus, dass eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht, der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

Vorweg wird festgestellt, dass der Unabhängige Finanzsenat dem Masseverwalter der KG mit Schreiben vom 12. 10. 2010 eine vom Finanzamt erstellte detaillierte Aufgliederung der Abgaben laut Haftungsbescheid zur Kenntnis gebracht hat. Aus dieser Aufstellung nach Abgabenarten und Zeiträumen ist ersichtlich, wie sich die im Haftungsbescheid ausgewiesenen Summen errechnen. Durch diese (unwidersprochen gebliebene) Aufgliederung der Haftungsschulden wurde ein dem Haftungsbescheid allenfalls anhaftender Begründungsmangel saniert.

Die Vertreterhaftung ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Nach Lehre und Rechtsprechung ergibt sich aus der Konkurseröffnung allein zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. In einem solchem Fall ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich. Dass das Konkursverfahren noch nicht abgeschlossen ist, steht somit der Erlassung eines Haftungsbescheides nicht entgegen (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 6, mwN).

Im vorliegenden Fall wurde der erstinstanzliche Haftungsbescheid vor der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der erstschuldnerischen KG erlassen. Somit waren von der Berufsbehörde, die von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen hat, konkrete Feststellungen über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen Gesellschaft, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen zu treffen. Der Unabhängige Finanzsenat hat daher den Masseverwalter im Konkurs der KG mit Schreiben vom 29. 9. 2010 um Mitteilung ersucht, bis wann voraussichtlich mit einer Beendigung dieses Verfahrens zu rechnen ist, und weiters, ob bzw. gegebenenfalls in welcher voraussichtlichen Höhe eine Konkursquote zur Ausschüttung gelangen wird. Der Masseverwalter hat dieses Auskunftersuchen mit Schreiben vom 7. 10. 2010 dahingehend beantwortet, dass das Konkursverfahren frühestens in zwei bis drei Jahren, allenfalls auch später beendet sein werde. Die Ausschüttung einer Konkursquote sei (wie schon bei Konkurseröffnung) auszuschließen. Eine solche Möglichkeit bestünde nur, wenn der Abschluss eines Zwangsausgleiches gelänge. Die Aussichten hierfür seien jedoch gegenwärtig als nicht existent anzusehen.

Der Insolvenzdatei zur Aktenzahl LG..., ..S..., lässt sich entnehmen, dass das Konkursgericht einem von der KG mit ihren Gläubigern am 4. 11. 2009 abgeschlossenen Zwangsausgleich mit Beschluss vom 22. 12. 2009 die Bestätigung versagt hat (§§ 153 f KO). Im April 2010 hat der Masseverwalter dem Konkursgericht die Masseunzulänglichkeit im Sinn des § 124a KO angezeigt, woran sich bis zum heutigen Tag nichts geändert hat.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kann unter diesen Umständen davon ausgegangen werden, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen im Konkurs der KG mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können. Zum einen reicht die Konkursmasse seit geraumer Zeit nicht einmal mehr zur Befriedigung von Masseforderungen aus. Zum anderen besteht im Hinblick auf die Angaben des Masseverwalters kein plausibler Grund zur Annahme, dass im weiteren Verlauf des Konkursverfahrens doch noch ein rechtswirksamer Zwangsausgleich zustande kommen könnte. Somit muss mit einer Entscheidung über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht länger zugewartet werden, weil die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten als erwiesen anzusehen ist.

Der Bw. gehört zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Vertretern, weil er Geschäftsführer jener GmbH war, die geschäftsführende Komplementärin der ersschuldnerischen KG war. Bei einer GmbH & Co. KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat dieser Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG treffen. Bei schuldhafter Pflichtverletzung haftet er für die Abgaben der KG (vgl. VwGH 23.1.1997, 96/15/0107, VwGH 27.3.1996, 93/15/0229, VwGH 24.1.1996, 94/13/0069).

Die Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Abgaben liegen zwischen dem 15. 1. 2001 (Lohnabgaben 2000) und dem 18. 8. 2008 (dritte Säumniszuschläge betreffend Umsatzsteuer 10/2007, Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 11/2007). Da der Bw. in diesem Zeitraum Geschäftsführer der Komplementär-GmbH war, oblag ihm die Entrichtung der während dieser Zeitspanne fällig gewordenen Abgaben der KG.

Ist die Uneinbringlichkeit und die Vertreterstellung gegeben, so ist es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Vertreters, im Rahmen der ihm obliegenden qualifizierten Mitwirkungspflicht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war (vgl. VwGH 25.1.2000, 96/14/0080; VwGH

17.12.2003, 99/13/0032; VwGH 23.4.2008, 2006/13/0053; VwGH 22.4.2009, 2008/15/0283; VwGH 30.9.2009, 2007/13/0048; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263;).

Das Finanzamt hat dem Bw. eine Verletzung der Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben für die KG aus deren Mitteln vorgeworfen. Der Bw. hat diesen Vorwurf mit der Begründung von sich gewiesen, dass im Dezember 2007 ein Geldbetrag auf das Abgabenkonto der KG überwiesen worden sei, dessen Höhe ausgereicht hätte, den gesamten Abgabenrückstand der KG – (mit Ausnahme einer „Uralt-Steuerschuld“, für die der Bw. nichts könne) – abzudecken, wenn diese Zahlung entsprechend verbucht worden wäre.

Dazu ist dem Einbringungsakt zu entnehmen, dass das Finanzamt im Dezember 2007 mit der erstschuldnerischen KG eine Zahlungsvereinbarung hinsichtlich des damaligen Abgabenrückstandes (rd. 2.348.000 €) getroffen hat, deren Inhalt in einem Schreiben an die KG vom 13. 12. 2007 wie folgt zusammengefasst wurde:

„Wie besprochen erklärt sich das Finanzamt Innsbruck bei Einhaltung folgender Bedingungen mit einer Zahlungsvereinbarung einverstanden:

- 1) Sofortzahlung eines Betrages von € 425.000,- zwecks Verrechnung mit ältesten Abgabenschuldigkeiten.
- 2) Termingerechte Meldung und Entrichtung der in Hinkunft laufend anfallenden Abgabenverbindlichkeiten.
- 3) Nachweis der Zahlung des Betrages von.....auf das Abgabenkonto des...(Anm.: Bw.)...innerhalb eines Monats ab Erhalt dieses Schreibens.
- 4) Unterbreitung eines Zahlungsvorschlages über die Abstattung der unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten auf dem Steuerkonto der...KG...binnen drei Monaten ab Erhalt dieses Schreibens.“

Weiters ist aktenkundig, dass in der Folge für die erstschuldnerische KG ein Betrag in Höhe von 425.000 € zur Einzahlung gebracht wurde. Diese Zahlung wurde dem Abgabenkonto der KG per 18. 12. 2007 gutgeschrieben und mit älteren als den haftungsgegenständlichen Abgabenschulden verrechnet. Durch diese Gutschrift verringerte sich der Abgabenrückstand der KG von rd. 2.348.000 € auf rd. 1.923.000 €.

Ob die Verrechnung der gegenständlichen Zahlung mit den ältesten Abgabenschulden der KG zu Recht erfolgte, hängt vom Vorliegen einer Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 BAO ab. Auf dem im Einbringungsakt befindlichen Zahlungsbeleg (Kopie) wurde eine solche Verrechnungsweisung nicht erteilt.

Das oben wiedergegebene Berufungsvorbringen scheint darauf abzielen, dass keine Haftungsschuld bestünde, wenn die Zahlung eines Betrages von 425.000 € entsprechend verrechnet worden wäre. Mit dieser Ansicht übersieht der Bw. allerdings, dass diese Zahlung ohne Verrechnungsweisung aufgrund der zwingenden Bestimmungen des § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschulden der KG zu verrechnen war, weshalb

für eine „andere Buchungsart“, wie sie dem Bw. vorschwebt, kein Raum blieb. Weshalb aus dem Umstand, dass mit der in Rede stehenden Zahlung ältere Abgabenschulden der KG getilgt wurden, folgen sollte, dass den Bw. kein Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben treffe, ist nicht nachvollziehbar. Abgesehen davon hätten mit einem Betrag von 425.000 € nicht sämtliche Haftungsschulden abgedeckt werden können.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Bw. kein sachdienliches Entlastungsvorbringen erstattet hat, zumal es im gegenständlichen Haftungsverfahren auch nicht um die Klärung der Frage geht, aus welchen Gründen eine von der Haftung nicht umfasste „Uralt-Steuerschuld“ der KG entstanden ist. Das Finanzamt hat dem Bw. keinen Vorwurf in die Richtung gemacht, das Entstehen dieser Abgabenforderung nicht vermieden zu haben. Mangels geeigneter Entlastungsbehauptungen blieb der Unabhängige Finanzsenat somit zur Annahme berechtigt, dass der Bw. der Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist. Zudem spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass mit Gerichtsbeschluss vom 23. 7. 2010 (...S...) auch über das Vermögen des Bw. das Konkursverfahren eröffnet wurde. Als Insolvenzverwalter im Konkurs des Bw. wurde der Masseverwalter im Konkurs der KG bestellt. Da nach der Konkurseröffnung über das Vermögen des Bw. der Insolvenzverwalter an dessen Stelle tritt, soweit es sich um Angelegenheiten der Masse handelt, war die Berufungsentscheidung an den Insolvenzverwalter zu richten. Denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würde eine an den Gemeinschuldner (seit IRÄG 2010: Schuldner) gerichtete Erledigung durch die bloße Zustellung an den Insolvenzverwalter diesem gegenüber nicht

wirksam (vgl. VwGH 2.3.2006, 2006/15/0087; VwGH 18.9.2003, 2003/15/0061; VwGH 22.10.1997, 97/13/0023).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. November 2010