

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L., K., vertreten durch Mag. A. K., vom 16. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes K. vom 15. Juli 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag auf € 11.488,19 eingeschränkt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. wurde mit Haftungsbescheid vom 15. Juli 2005 zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten iHv. € 22.906,08 der Firma K.K. GmbH & Co KG herangezogen. Begründend führte das Finanzamt unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen aus, dass die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen haben, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass Abgaben aus den Mitteln die sie verwalten entrichtet werden.

Die Abgaben setzten sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Fälligkeit	Betrag in €
Lohnsteuer 1997	15.01.1998	4.987,32
Dienstgeberbeitrag 1997	15.01.1997	993,87
Zuschlag z.DG	15.01.1997	98,40
Lohnsteuer 11/2000	15.12.2000	1.541,07

Dienstgeberbeitrag 11/2000	15.12.2000	1.431,80
Zuschlag z.DG	15.12.2000	149,56
Umsatzsteuer 8/2005	16.10.2000	5.813,83
Umsatzsteuer 9/2005	15.11.2000	5.813,83
Umsatzsteuer 10/2005	15.12.2000	1.945,16
Säumniszuschläge	15.12.2000	131,24
		22.906,08

Das Finanzamt ersuchte bereits mit Vorhalt vom 19. Feber 2004 den Berufungswerber um Bekanntgabe der Mittel, die im Zeitraum 1. Jänner 2000 bis zur Konkurseröffnung zur Verfügung standen und um Darlegung jener Gründe, die dazu geführt haben, dass diese Abgaben nicht mehr entrichtet wurden. Um Darstellung der Entwicklung der Bank- und Lieferantenverbindlichkeiten wurde ersucht. Unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers ersuchte das Finanzamt den Bw. den Nachweis der gleichmäßigen Behandlung aller Gläubiger im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zu erbringen. Weiters ersuchte das Finanzamt um Übermittlung der Kreditunterlagen und Bekanntgabe der Kreditbesicherungen. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Eingabe vom 16. August 2005 erhob der Bw. durch seinen Vertreter Berufung und hielt fest, dass die Begründung nachgereicht werden wird. Nachdem das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag erteilte, führte der Bw. mit Schriftsatz vom 13.9.2005 die Berufung aus. Der Bw. erläuterte die Voraussetzungen zur Heranziehung zur Haftung (Rechtslage) und räumte ein, dass die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich wären.

Hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 8,9 und 10/2000 bringt der Bw. vor, dass die Veranlagung der Umsatzsteuer des Jahres 2000 eine Gutschrift iHv. € 38.723,36 ergeben habe und die Umsatzsteuervorauszahlungen mit dem Guthaben verrechnet werden müssten. Hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllast des Monates Oktober und der Lohnabgaben des Monates November 2000 führte der Bw. aus, dass die Entrichtung dieser Abgaben eine Gläubigerbevorzugung dargestellt hätte. Hinsichtlich der Lohnabgaben des Jahres 1997 führte der Bw. aus, dass diese am 17. August 1998 festgesetzt wurden und von der Einhebung der Abgaben ausgesetzt worden wären. Die Aussetzung der Einhebung lief am 23. Jänner 2002 ab.

In der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2005 führte das Finanzamt unter Hinweis auf die Rechtslage aus, dass die in der Berufung angeführte Gutschrift aus der Veranlagung

der Umsatzsteuer des Jahres 2000 iHv. € 38.723,36 vollständig mit der Umsatzsteuerzahllast des Monates 11/2000 verrechnet wurde. Auf den Festsetzungsbescheid wurde verwiesen.

Das Unternehmen der Primärschuldnerin wurde in Form einer Kommanditgesellschaft betrieben. Unbeschränkt haftender Gesellschafter war die Firma K.L. GesmbH. Der Bw. war Kommanditist der Gesellschaft und Geschäftsführer der GmbH (Komplementär).

Über die Primärschuldnerin wurde mit Beschluss des Landesgerichtes vom 19.12.2000 das Konkursverfahren eröffnet. Aus dem Schlussbericht des Masseverwalters ergibt sich, dass die GmbH & Co KG sämtliche Forderungen aufgrund des rechtsgültigen Global- und Mantelzessionsübereinkommens mit der Hausbank vom 16.5.1990 und 23.12.1993 abgetreten hat.

Im Zuge des Konkursverfahrens wurden die Masseforderungen vollständig befriedigt. Auf die Konkursforderungen entfiel eine Quote iHv. 1,18%. Nach Abschluss des Konkursverfahrens erhielt das Finanzamt einen der Quote entsprechenden Betrag iHv. ATS 26.725,44. Mit Beschluss vom 27. 7.2001 wurde das Konkursverfahren aufgehoben und die Gesellschaft aufgelöst.

Im Konkurseröffnungsantrag der Primärschuldnerin vom 18.12.2000 wurden die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens und die Gründe für den Umsatzeinbruch der Firma erläutert und dargestellt. Aufgrund der Veränderungen im Bereich der Lebensmittelbranche hin zu großen Konzernen, war es dem Betrieb nicht mehr möglich ausreichend Aufträge zu erhalten, weil die Konzerne europaweit agieren. Der Kundenstock bestand va. aus Klein- und Mittelunternehmen. Die Überschuldung wurde iHv. ATS 20.574.578,-- angegeben. Sämtliches Vermögen sei der Hausbank verpfändet worden, Forderungen bereits in den Jahren 1990 und 1993 abgetreten. Mitarbeiter hätten aufgrund der Lohnrückstände das Unternehmen verlassen.

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

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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 (§ 9 Abs. 1 BAO). Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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 (§ 80 Abs. 1 BAO).

---

Aufgrund der Aktenlage steht fest, dass der Bw. Geschäftsführer der GmbH war, welche wiederum geschäftsführende Komplementärin der Kommanditgesellschaft war. Bei einer GmbH & Co. KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär - GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten (vgl. Kop. in S., HGB, S 170, Tz 7). Nach ständiger Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes hat dieser Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die die KG treffen. Bei schuldhafter Verletzung haftet er für die Abgaben der KG (vgl. VwGH 23.1.1997, 96/15/0107; VwGH 27.3.1996, 93/15/0229).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Haftung eines Vertreters - im gegenständlichen Verfahren eines Vertreters einer juristischen Person - sind:

- Abgabenforderung(en) gegen den Vertretenen,
- die Stellung als Vertreter der juristischen Person,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung(en) beim Vertretenen,
- eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass der Berufungswerber im (haftungs-) gegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführer der Komplementär GmbH zum Kreis der Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO zählt und daher für die uneinbringlichen Abgaben der KG herangezogen werden kann. Weiters ergibt sich aus dem Akteninhalt, dass die Primärschuldnerin ihre Abgabenschuldigkeiten weder zum Zeitpunkt deren Fälligkeiten entrichtet hat und diese bis heute nicht entrichtet wurden. Der Bw. war für deren Entrichtung verantwortlich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters (Geschäftsführers), darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter (Geschäftsführer) schuldhaft seine Pflicht für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, verletzt, so darf die

---

Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (siehe für viele das Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 99/13/0032, mwN).

Der Vertreter (Geschäftsführer) haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (siehe für viele das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2002/13/0218, mwN).

Im gegenständlichen Verfahren wäre eine Haftung des Berufungswerbers für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn der Primärschuldnerin überhaupt keine liquiden Mittel zur Tilgung zur Verfügung gestanden wären, die offenen Schulden zu tilgen bzw. bei der Verteilung der zur Verfügung gestanden Mittel alle Gläubiger gleich behandelt worden wären (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Im Verwaltungsverfahren wurde der Bw. aufgefordert (Schriftsatz vom 19. Feber 2004), durch Erstellung einer Liquiditätsaufstellung seiner Nachweispflicht nachzukommen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten vorhanden waren und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattgefunden hat (VwGH vom 13. April 2005, 2001/13/0190). Der Berufungswerber ist dieser Aufforderung nicht nachgekommen.

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Diesen Nachweis hat der Bw. trotz ausdrücklichen Ersuchens nicht erbracht. Nur der Geschäftsführer wäre hiezu in der Lage, weil er den Einblick in die geschäftliche Gebarung hat.

Entgegen seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren hat der Bw. trotz ausdrücklichen Ersuchens (Auskunftsersuchens) der Abgabenbehörde keine Unterlagen beigebracht, aus welchen sich konkret die wirtschaftliche und finanzielle Situation der Gesellschaft zu den maßgeblichen Fälligkeitszeitpunkten ableiten ließe. Die Abgabenbehörde durfte somit von einer schuldhafte Pflichtverletzung ausgehen. Eine nachvollziehbare Darstellung der schlechten Vermögenslage und gegebenen Zahlungsunfähigkeit der im haftungsgegenständlichen Zeitraum fälligen Abgabenschulden wurde nicht beigebracht, sodass die Abgabenbehörde erster Instanz auch nicht verhalten war, allenfalls weitere Präzisierungen und Beweise vom Berufungswerber abzufordern. Auf die "qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht" wurde der Bw. hingewiesen.

---

Der Referent ist auf Grund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Ansicht gelangt, dass der Berufungswerber durch die Außerachtlassung und Benachteiligung des Abgabengläubigers seiner Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist und daher für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung heranzuziehen ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, 2001/17/0159).

Das Finanzamt konnte zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen, weil der Bw. seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist. Erst im Berufungsverfahren hat der Bw. Einwendungen gegen den Haftungsbescheid erhoben.

Aus dem vorliegenden Insolvenzakt beim Finanzamt ergibt sich, dass die Primärschuldnerin im Antrag auf Konkursöffnung die wirtschaftliche Situation dargestellt hat. Demnach sei das Unternehmen, welches hauptsächlich Klein- und Mittelunternehmen in der Lebensmittelbranche und Gastbetriebe beliefert und ausgestattet hat, nicht mehr konkurrenzfähig gewesen, weil immer mehr Kleinunternehmen verschwanden und die großen Konzerne ihre Anlagenausstattung europaweit organisieren. Demnach sei der Betrieb mit ATS 20.574.578,-- überschuldet gewesen. In der Vermögensaufstellung wurde unter den Aktiva Kundenforderungen iHv. € 7,100.000,-- angeführt, welche jedoch bereits in den Jahren 1990 und 1993 zur Gänze der Hausbank zediert wurden. Da Lohnrückstände bestanden haben Mitarbeiter das Arbeitsverhältnis aufgelöst.

Daraus ergibt sich, dass der Bw. hinsichtlich der Besicherung von Gläubigern eine Differenzierung vorgenommen hat. Gläubiger wurden ungleich behandelt. Diese Ungleichbehandlung führte dazu, dass der Abgabengläubiger und andere Gläubiger keine Befriedigung aus den zum Zeitpunkt der Konkursöffnung noch vorhandenen Forderungen erlangen konnten. Der Bw. hat im Verfahren auch nicht etwa vorgebracht, welche Maßnahmen er getroffen hat, dass Abgabenforderungen auch in Zukunft besichert worden wären.

Wenn der Bw. meint, die Bezahlung von Abgaben, welche am 15.12.2000 fällig waren, hätte zu einer Gläubigerbenachteiligung geführt so wäre ihm grundsätzlich zu entgegnen, dass gerade die Anfechtungsbestimmungen der Konkursordnung dazu dienen, die Gleichbehandlung aller Gläubiger sicherzustellen.

Der Referent des UFS ist auf Grund der Aktenlage zur Ansicht gelangt, dass der Berufungswerber auch auf Grund der Missachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aller Gläubiger durch die Benachteiligung des Abgabengläubigers seiner Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist und daher für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung herangezogen werden kann (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, 2001/17/0159).

---

Bei der Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedarf es - anders als bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten - keiner näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl VwGH vom 26. Januar 1999, 98/14/0114). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0127).

Aus dem Konkurseröffnungsantrag und dem Bericht des Kreditorenverbandes leitet sich jedoch auch schlüssig zu Gunsten des Bw. ab, dass das Unternehmen zum Fälligkeitstag der Lohnabgaben 11/2000 und Umsatzsteuer 10/2000 (15.12.2000) zahlungsunfähig war.

Insoweit wird vom Referenten hinsichtlich dieser Abgaben eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht angenommen, weil davon auszugehen ist, dass zu diesem Zeitpunkt keine Zahlungen mehr erfolgten und insoweit eine Gläubigerbenachteiligung durch Ungleichbehandlung nicht vorliegt. Schließlich betragen die Verbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt ATS 29,078.975,-- (Bank ATS 17,412.291,--; Lieferantenverbindlichkeiten ATS 7,385.729,--; Finanzamt ATS 1.330.955,--; Löhne und Abfertigungen ATS 2.500.000,-- und Krankenkasse ATS 450.000,--).

Ähnlich verhält es sich hinsichtlich jener Abgaben, welche mit Bescheid des Finanzamtes ausgesetzt waren. Die Lohnabgaben 1997 (gesetzlicher Fälligkeitstermin: 15.1.1998) waren laut Abgabenkonto von der Einhebung ausgesetzt. Die Aussetzung der Einhebung lief mit Widerruf am 23.1.2002 ab. Die Wirkung der Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Als neuer Fälligkeitstermin wurde der 1. März 2002 angemerkt. Der Bw. war ab Eröffnung des Konkursverfahrens am 19.12.2000 nicht mehr verpflichtet, für die Abstattung der fälligen Abgabe Sorge zu tragen. Aus der Aktenlage ergab sich auch nicht, dass der Bw. die Aussetzung bzw. den Zahlungsaufschub auf unredliche Art und Weise (etwa durch falsche Angaben) erwirkt hätte. In diesem Fall würde der Bw. zur Haftung heranzuziehen sein. Hinsichtlich dieser Abgaben war der Bw. daher nicht zur Haftung heranzuziehen.

Anders verhält es sich jedoch hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllasten für den Zeitraum 8/2000 und 9/2000, welche am 15.10.2000 und 15.11.2000 (zwei bzw. einen Monat vor Konkurseröffnung) fällig waren. Diesbezüglich ging die Abgabenbehörde aufgrund obangeführter Erwägungen zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung aus. In dieser Phase hat die Primärschuldnerin noch Umsatzerlöse erzielt und daher Mittel verfügt, um wenigstens einen Teil der Abgabenschuldigkeiten zu bezahlen.

---

Soweit der Bw. Einwendungen gegen die Abgabenfestsetzung erhebt, ist ihm zu entgegnen, dass Gutschriften bereits gegenverrechnet wurden und Einwendungen gegen die Festsetzung der Abgaben im Abgabenfestsetzungsverfahren zu erheben gewesen wären. Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können daher grundsätzlich Einwendungen gegen die Richtigkeit einer Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 30.3.2003/15/0125).

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH vom 23. Jänner 1997, 95/15/0173 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0122). Dieses Ermessen umfasst auch das *Ausmaß der Heranziehung zur Haftung* innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Der angefochtene Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung enthalten zum Teil nur eine "standardisierte" Begründung für die Ermessensübung. 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. Erkenntnis des VwGH vom 25. Juni 1990, ZI. 89/15/0067). Vom Bw. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können. Angesichts des Alters des Bw. ist auch ist daher keineswegs ausgeschlossen, dass nicht wenigstens ein Teil des erlittenen Schadens einbringlich gemacht werden kann.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat ermessenskonform gehandelt, jedoch bei der Inanspruchnahme der Haftung die Zahlung der Konkursquote nicht berücksichtigt. Berücksichtig man die Konkursquote iHv. ca. 1,2% und rechnet diesen Betrag von der Haftungssumme heraus, so verringert sich der Haftungsbetrag iHv. 11.627,79 um € 139,60 auf € 11.488,19.

Zusammenfassend ist daher fest zu stellen, dass auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Berufungswerber für die im Bescheid angeführte Abgabenschuldigkeit, die hinsichtlich ihrer Höhe zu verringern war, zu Recht erfolgt ist. Der Berufung war daher teilweise statt zu geben.

Klagenfurt, am 5. Februar 2007