



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/0571-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 17. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 12. Februar 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als der Haftungsbetrag von bisher € 750.954,99 auf nunmehr € 549.431,70 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. Februar 2003 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH für Abgaben in der Höhe von € 750.954,99, nämlich

Abgabe	Zeitraum		Stammabgabe	Betrag	Bescheid vom	Fälligkeit
U	1989			1.142,27	23.07.98	12.02.90
U	1990			274,70	23.07.98	11.02.91
U	1991			3.270,28	23.07.98	10.02.92
SZ	1993		KA 91	82,70		01.06.93
SZ	1993		Gw 91	56,54		05.08.93
SZ	1993		K 91	31,69		05.08.93
U	1994			105.650,68	25.10.99	15.02.95
SZ	1995		U 1994	2.113,04		15.02.95
L	1995			24.313,10	11.01.01	15.01.96
DB	1995			5.470,45	11.01.01	15.01.96
DZ	1995			644,32	11.01.01	15.01.96
U	1995			72.928,86	25.10.99	15.02.96
SZ	1996		U 1995	1.458,54		15.02.96
U	10/96			7.321,42		16.12.96
SZ	1996		U 10/96	300,50		16.12.96
L	11/96			15.383,89		16.12.96
DB	11/96			6.004,88		16.12.96
DZ	11/96			700,25		16.12.96
SZ	1996		L 11/96	307,70		16.12.96
SZ	1996		DB 11/96	120,13		16.12.96
SZ	1996		K 10-12/96	597,66		18.12.96
Z	1996			871,42		18.12.96
SZ	1996		Z 1996	17,44		18.12.96
U	11/96			15.288,98		15.01.97
SZ	1997		U 11/96	305,81		15.01.97
L	12/96			4.750,04		15.01.97
DB	12/96			2.028,37		15.01.97
DZ	12/96			238,88		15.01.97
SZ	1997		L 12/96	94,98		15.01.97
SZ	1997		DB 12/96	40,55		15.01.97
L	1996			32.715,81	11.01.01	15.01.97
DB	1996			7.361,03	11.01.01	15.01.97
DZ	1996			866,99	11.01.01	15.01.97
K	1-3/97			1.271,77		17.02.97
SZ	1997		K 1-3/97	167,58		17.02.97
U	12/96			10.210,39		17.02.97
SZ	1997		U 12/96	204,21		17.02.97
U	1996			54.473,45	31.07.98	17.02.97
U	1996			65.601,04	25.10.99	17.02.97
SZ	1997		U 1996	1.089,44		17.02.97
SZ	1997		U 1996	1.312,04		17.02.97
U	1/97			7.124,41		17.03.97
SZ	1997		U 1/97	142,51		17.03.97

SZ	1997		L 2/97	73,76		17.03.97
SZ	1997		DB 2/97	37,57		17.03.97
U	2/97			5.261,66		15.04.97
SZ	1997		U 2/97	105,23		15.04.97
SZ	1997		L 3/97	82,41		15.04.97
SZ	1997		DB 3/97	44,11		15.04.97
Z	12/96			204,21		24.04.97
U	3/97			11.484,63		15.05.97
SZ	1997		U 3/97	229,72		15.05.97
SZ	1997		K 4-6/97	167,58		15.05.97
U	4/97			5.041,61		16.06.97
SZ	1997		U 4/97	100,80		16.06.97
U	5/97			9.195,29		15.07.97
SZ	1997		U 5/97	183,93		15.07.97
U	6/97			12.213,54		18.08.97
SZ	1997		U 6/97	244,25		18.08.97
SZ	1997		K 7-9/97	167,58		18.08.97
U	7/97			12.821,74		15.09.97
SZ	1997		U 7/97	256,46		15.09.97
Z	4/97			403,33		08.10.97
U	8/97			20.007,49		15.10.97
SZ	1997		U 8/97	400,14		15.10.97
Z	7/97			256,46		17.11.97
SZ	1997		K 10-12/97	167,56		17.11.97
Z	8/97			400,14		09.12.97
L	1997			39.031,13	16.07.98	15.01.98
DB	1997			20.418,89	16.07.98	15.01.98
DZ	1997			2.404,74	16.07.98	15.01.98
SZ	1997		L+DB 1997	1.189,00		15.01.98
L	1997			21.551,41	11.01.01	15.01.98
DB	1997			4.849,09	11.01.01	15.01.98
DZ	1997			571,14	11.01.01	15.01.98
U	1997			78.012,98	31.07.98	16.02.98
U	1997			33.494,91	25.10.99	16.02.98

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhaftige Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 17. März 2003 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass er bis 25. Juli 1997 Geschäftsführer der GmbH gewesen wäre. Da im nach Konkursöffnung (20. Mai 1998) durchgeführten Kridaverfahren festgestellt worden wäre, dass die Gesellschaft bereits seit Beginn 1996 zahlungsunfähig gewesen wäre, wäre es ihm auch nicht möglich gewesen, die fälligen Abgaben zeitgerecht zu bezahlen. Überdies wäre er auch vom Verdacht der fahrlässigen Krida freigesprochen worden.

Weiters brachte er vor, dass der überwiegende Teil des haftungsgegenständlichen Rückstandes in Folge eines Betriebsprüfungsverfahrens entstanden wäre, dessen Ergebnis ihm aber nie zur Kenntnis gebracht worden wäre. Insofern sich getroffene Feststellungen auf die Zeit seiner Geschäftsführung bezogen hätten, hätte er weder die Möglichkeit gehabt, der

Betriebsprüfung bzw. Schlussbesprechung beizuwohnen noch gegen die daraufhin ergangenen Bescheide Berufung einzulegen. Aus diesem Grund erhob der Bw. auch gemäß § 248 BAO Berufung gegen die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide und ersuchte um deren Zustellung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2004 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass aus den Gerichtsakten betreffend Kridaverfahren sowie den Informationen des Masseverwalters hervorgehen würde, dass entgegen der Behauptung des Bw., dass die Gesellschaft bei Übergabe an den nachfolgenden Geschäftsführer weder überschuldet noch zahlungsunfähig gewesen wäre, diese bereits seit 1996 überschuldet gewesen sei. Aus dem Umstand, dass der Bw. seinen Gesellschaftsanteil im Betrag von ATS 490.000,00 tatsächlich lediglich um ATS 1.000,00 verkauft hätte, würde sich ergeben, dass der Bw. über die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft Kenntnis hätte haben müssen.

Weiters würde die Tatsache, dass seitens der Dienstnehmer keine Forderungen im Konkursverfahren angemeldet worden wären, darauf schließen lassen, dass zwar die Löhne in voller Höhe ausbezahlt, die entsprechenden Lohnabgaben jedoch nicht entrichtet worden wären. Darüber hinaus sei davon auszugehen, dass die laufenden Ausgaben bezahlt worden wären, da sich im Anmelungsverzeichnis der Konkursforderungen keine Rückstände für Gas, Wasser, Strom, Büromaterial, Treibstoffe oder Reparaturen finden würden. Da somit die vorhandenen Mittel zur Befriedigung der Gläubiger nicht gleichmäßig aufgeteilt worden wären, wäre die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt.

Abschließend stellte das Finanzamt fest, dass eine Erledigung der gleichzeitig eingebrachten Berufung gegen die Abgabenbescheide erst nach Rechtskraft des Haftungsbescheides erfolgen könnte.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 3. März 2004 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass in der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht auf die Tatsache eingegangen wäre, dass ein Großteil des Rückstandes zur Zeit seiner Geschäftsführung noch gar nicht fällig gewesen bzw. sogar die Berechtigung zur Festsetzung an sich fraglich wäre, da er keine Möglichkeit gehabt hätte, die Festsetzungen anzufechten.

Die Tatsache, dass er im Kridaverfahren nach umfangreichem Ermittlungsverfahren freigesprochen worden wäre, wäre in der Berufungsbegründung geradezu zu seinen Ungunsten ausgelegt worden. Auch die angeführten Beweise, die seine Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen sollten, würden laut Gerichtsgutachten die Zeit betreffen, in der er gar nicht mehr Geschäftsführer gewesen wäre. Der Annahme des Finanzamtes, dass aus der Veräußerung seines Geschäftsanteils um einen Bruchteil des Nominales sein Wissen um die Zahlungsunfähigkeit geschlossen werden könnte, müsse widersprochen werden, da selbst bei dieser Bewertung von ATS 1.000,00 nicht von einer Überschuldung gesprochen werden könnte, weil

sich wohl kaum ein Käufer für die Anteile gefunden hätte, wenn die behauptete Zahlungsunfähigkeit schon damals gegeben gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens.

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

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (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 fest, da der am 20. Mai 1998 eröffnete Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Gerichtes vom 25. Juni 2001 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde (vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0016).

Strittig war, bis zu welchem Zeitpunkt der Bw. seine Geschäftsführertätigkeit ausübte. Dabei kann dem Vorbringen des Bw., er wäre bis 25. Juli 1997 Geschäftsführer der GmbH gewesen, nicht gefolgt werden, da zum Einen die Änderung der Firmenbucheintragung erst am 29. Oktober 1997 einlangte und zum Anderen der nachfolgende Geschäftsführer, A.P., mit gleichem Schriftstück erst mit 27. Oktober 1997 eingetragen wurde. Es konnte somit der Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. vom 19. März 1986 bis 27. Oktober 1997 als erwiesen angenommen werden.

Dem Bw. als ehemaligem Geschäftsführer der GmbH oblag daher gemäß § 80 Abs. 1 BAO die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Einwand des Bw., dass er hinsichtlich des Tatbestandes der fahrlässigen Krida freigesprochen worden wäre, lässt sich nichts gewinnen, da es für die Haftung ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 18.11.1991, 90/15/0176).

In diesem Zusammenhang war zu klären, ab wann die tatsächliche Zahlungsunfähigkeit eingetreten war, da der Vertreter dann keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt, wenn ihm überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung stehen und er aus diesem Grunde die Abgaben nicht entrichten konnte (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Dem Vorbringen des Bw., dass im Zuge des Kridaverfahrens ein Buchsachverständiger festgestellt hätte, dass die GmbH bereits seit Beginn des Jahres 1996 zahlungsunfähig gewesen wäre, muss entgegengehalten werden, dass Zahlungsunfähigkeit nur dann vorliegt, wenn der Schuldner mangels liquider Zahlungsmittel nicht in der Lage ist, alle seine fälligen Schulden zu bezahlen, und sich die erforderlichen Zahlungsmittel voraussichtlich auch nicht alsbald verschaffen kann (Konecny/Schubert, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, § 66 KO, RZ. 5).

Nach der Aktenlage zeigte der genannte Buchsachverständige in seinem Gutachten vom 1. April 1999 neben seiner Attestierung der per 31. Dezember 1997 spätestens eingetretenen Zahlungsunfähigkeit aber auch auf, dass die Primärschuldnerin zur Abwendung der von der Sozialversicherung betriebenen Exekutionen sowie des am 14. Mai 1997 eingebrachten Konkursantrages an diese hohe Beträge (ca. ATS 2,4 Mio.) überwiesen hatte. Darüber hinaus wurden offensichtlich auch die laufenden Ausgaben für Gas, Wasser, Strom, Büromaterial, Treibstoffe, Reparaturen, etc. sowie Löhne entrichtet, da sich diesfalls im Anmelungsverzeichnis der Konkursforderungen keine Rückstände befanden.

Es war daher nicht davon auszugehen, dass der Bw. über keinerlei liquiden Mittel verfügt hatte. Darüber hinaus stellte der Bw. selbst sowohl im Vorlageantrag vom 3. März 2004 als auch im Laufe des Konkursverfahrens gegenüber dem vorgenannten Buchsachverständigen fest, dass die GmbH zum Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile bzw. Übergabe des Unternehmens an den nachfolgenden Geschäftsführer A.P. weder überschuldet noch zahlungsunfähig gewesen wäre.

Hingegen war dem Einwand des Bw., dass ein Teil des Rückstandes zur Zeit seiner Geschäftsführertätigkeit noch gar nicht fällig gewesen wäre, zu folgen. So konnte der Bw. hinsichtlich des am 17. November 1998 fälligen Verspätungs- und Säumniszuschlages sowie des am 9. Dezember 1998 fälligen Verspätungszuschlages (insgesamt € 824,16) wegen des bereits zuvor am 27. Oktober erfolgten Ausscheidens als Geschäftsführer keine Pflichtverletzung begehen. Weiters waren aus diesem Grund mangels Zuordnung zu den einzelnen Voranmeldungszeiträumen die für das Jahr 1997 vorgeschriebenen Umsatzsteuerbeträge (€ 111.507,89) sowie die Nachforderungen an Lohnabgaben samt Säumniszuschlag (€ 90.015,40) insgesamt aus der Haftung auszuscheiden.

Hinsichtlich der verbleibenden Abgabenschuldigkeiten gilt jedoch, dass es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers ist, 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 (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Dazu wird festgestellt, dass der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann haftet, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Im gegenständlichen Fall brachte der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, zumal auf Grund der bereits erwähnten größeren Zahlung an die Krankenkasse sowie der Entrichtung der laufenden Ausgaben ausreichende Anhaltspunkte für das Vorhandensein liquider Mittel vorlagen.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134).

Aus dem Vorbringen des Bw., dass der überwiegende Teil des haftungsgegenständlichen Rückstandes in Folge eines Betriebsprüfungsverfahrens entstanden wäre, dessen Ergebnis ihm aber nie zur Kenntnis gebracht worden wäre, lässt sich nichts gewinnen, weil Einreden

betreffend Abgabefestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem die Abgabefestsetzung selbst betreffenden Verfahren vorzutragen sind (VwGH 23.5.1990, 89/13/0250).

Sollte der Bw. dazu die Ansicht vertreten, dass erst nach Prüfung der materiellen Rechtmäßigkeit der der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide erst in weiterer Folge über eine allfällige Haftung abgesprochen werden könnte, so ist dem entgegenzuhalten, dass zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden ist, da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch gemäß § 248 BAO abhängt (VwGH 17.9.1996, 92/14/0138).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von nunmehr €549.431,70 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. März 2005