



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vertreten durch Dr. Robert Galler, 5020 Salzburg, Viktor-Kehldorfer Straße 1, vom 22. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günter Narat, vom 28. April 2005 betreffend die Haftung der BW für Abgaben der A Gesellschaft m.b.H, gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im Haftungswege vorgeschriebenen Abgaben sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage 4 angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die BW war Geschäftsführerin der A Gesellschaft m.b.H.. Mit Schreiben vom 6. Dezember 2001 teilte das FA der BW mit, dass beabsichtigt sei, sie für die Rückstände dieser Gesellschaft in Höhe von ATS 4.269.055,00 (in € 310.244,33) als Haftungspflichtige in Anspruch zu nehmen. Sie haften als Vertreterin dieser Gesellschaft neben der durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese betreffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der der Vertreterin auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Dabei sei insbesondere der Nachweis zu erbringen, dass das FA nicht schlechter behandelt worden sei als die anderen Gläubiger.

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2001 teilte die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter mit, dass bereits im September dieses Jahres über die A Gesellschaft m.b.H. das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Sie hafte allenfalls für davor entstandene Rückstände, dürfe diesbezüglich aber festhalten, dass das FA nicht schlechter behandelt worden sei als die anderen Gläubiger. Sie habe jedenfalls die ihr als Geschäftsführerin auferlegten Pflichten keineswegs verletzt.

Entsprechende Unterlagen diesbezüglich müssten direkt beim Masseverwalter angefordert werden, zumal beim Masseverwalter sämtliche Unterlagen erliegen würden.

Nach Erhebung der wirtschaftlichen Lage bei der BW erließ das FA mit Datum 28. 4. 2005, postiert mit 23. 5. 2005 einen Haftungsbescheid an die BW in der diese als Haftungspflichtige gemäß §§ 9, 80 BAO für die Abgabenschulden der A Gesellschaft m.b.H. laut beigelegter Rückstandsaufgliederung (Beilage 1) zur Haftung herangezogen wurde. In der Begründung führte das FA nach Darstellung des bisherigen Verfahrensganges im Wesentlichen an, dass es Aufgabe des Geschäftsführers sei darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die GmbH die angefallenen Abgaben entrichtet habe. Widrigenfalls könne von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden. Reichten die Mittel zur Begleichung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so habe der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, anderenfalls hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung einzelner Gläubiger stelle somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt habe.

Werde Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH falle dem Vertreter ein Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahle, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichte.

Die Geltendmachung der Haftung habe die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dargestellt.

Gegen diesen Bescheid erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter binnen offener Rechtsmittelfrist Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, dass eine Pflichtverletzung bei ihr nicht vorliege. Die vorhandenen Mittel hätten zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausgereicht und es seien daher die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden. Eine Bevorzugung einzelner Gläubiger

oder einiger Gläubiger sei nicht erfolgt, sodass eine schuldhafte Pflichtverletzung der Berufungswerberin nicht vorliege. Des Weiteren sei der überwiegende Teil der Abgabenschuld erst kurz vor der Konkurseröffnung angehäuft worden, sodass ohnehin aus anfechtungsrechtlichen Gründen keine Zahlung mehr an das FA hätte erfolgen dürfen. Das FA sei daher auf die Ausschüttung durch den Masseverwalter zu verweisen gewesen.

Im Übrigen seien die nunmehr geltend gemachten Beträge gar nicht bei der A Gesellschaft m.b.H. bescheidmäßig vorgeschrieben. Schon aus diesem Grunde sei daher eine Haftbarmachung des ehemaligen Geschäftsführers nicht möglich.

Ausdrücklich werde auch Verjährung eingewendet. Für den Zeitraum 1993 bis 1995 sei keine Festsetzung der Umsatzsteuer innerhalb der zehnjährigen Frist erfolgt und sei daher jedenfalls Festsetzungsverjährung eingetreten.

Darauf erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung in der der Berufung der BW teilweise stattgegeben wurde. Sie werde nunmehr nur für die aushaftenden Abgabenschulden der A GmbH im Ausmaß von € 238.073,00 in Anspruch genommen (Beilage 2). Zur Begründung führte das FA an, dass die Abgabenschulden an Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 von der Haftung gemäß den §§ 9 und 80 BAO wegen Verjährung ausgenommen worden seien.

Es sei jedoch nicht notwendig, dass die geltend gemachten Beträge bei der A Gesellschaft m.b.H. bescheidmäßig vorgeschrieben worden seien um sie im Haftungswege bei der Geschäftsführerin geltend machen zu können. Abgabenrechtliche Haftungen setzten wohl den Bestand einer Schuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenerstschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht worden sei.

Zur Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes führte das FA aus, dass der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel anderseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, dem Vertreter obliege. Vermöge dieser nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen sei, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, so könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Die BW habe weder in der Stellungnahme vom 6. Dezember 2001 noch im Berufungsschreiben den Nachweis erbracht, dass eine Gläubigergleichbehandlung hinsichtlich der oben angeführten Abgaben erfolgt sei. Eine schuldhafte Pflichtverletzung der BW könne daher nicht verneint werden.

Darauf beantragte die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der UFS nimmt den nachfolgend dargestellten Sachverhalt als erwiesen an und legt diesen seiner Entscheidung zu Grunde. Dieser ergibt sich aus dem Inhalt der Verwaltungsakten und dem Vorbringen der Parteien. Soweit vom Vorbringen einer Partei abgewichen wurde, ist dies im Folgenden angeführt.

Die BW hat als Vertreterin der A Gesellschaft m.b.H. Abgaben bei der Finanzverwaltung ab Oktober 2000 nur mehr unregelmäßig beglichen. Dies ergibt sich aus den in der Beilage 2 dargestellten Abgaben.

Im Ergebnis wurden der BW als Geschäftsführerin zurechenbar noch nicht verjährte Abgabensforderungen im Ausmaß von € 238.073,80 nicht abgeführt. Die Höhe dieser in der Beilage 2 dargestellten Abgabenschulden der A Gesellschaft m.b.H. beim FA war im gesamten Verfahren unstrittig.

Die Quote der Finanzverwaltung im Konkurs der A Gesellschaft m.b.H. betrug 17,08%. Dies ergibt sich aus der Überweisung des Masseverwalters laut Konkursakt des FA.

Diese Quote wurde bei der Ermittlung der Haftungsbeträge bis dato nicht berücksichtigt. Dies ergibt sich aus den Unterlagen zur Berechnung des Haftungsbetrages im Einbringungsakt.

Im Einzelnen ist zu den in Frage stehenden Haftungsbeträgen im Ausmaß von € 401.924,44, die der BW mit dem erstinstanzlichen Haftungsbescheid vorgeschrieben wurden auszuführen, dass diese Haftungsbeträge laut Beilage 1 in mehrere Gruppen zu unterteilen sind:

Zunächst sind in den vom FA im Erstbescheid vorgeschriebenen Abgaben Umsatzsteuern der Jahre 1993 bis 1998 enthalten, die im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides bereits verjährt waren. Dies hat auch das FA in der Berufungsvorentscheidung bereits berücksichtigt.

In rechtlicher Hinsicht darf hinsichtlich dieser Abgaben auf die oben dargestellten Ausführungen des Vertreters der BW bzw. des FA im bisherigen Verfahren verwiesen werden. Der Berufung war aufgrund der eingetretenen Verjährung hinsichtlich dieser Abgaben sohin im Ausmaß von € 163.850,64 stattzugeben.

Die noch verbleibenden, der Zeit der Geschäftsführung der BW zuzurechnenden noch nicht verjährten Abgaben laut Beilage 2 in Höhe von € 238.073,80 sind noch in zwei weitere Gruppen zu unterteilen:

Zum Einen wurde die BW nach den in der EDV der Finanzverwaltung erfassten Buchungen für Abgabenschulden der A Gesellschaft m.b.H. zur Haftung herangezogen, die dieser mit Bescheid vorgeschrieben worden waren. Diese Abgaben sind in der Beilage 3 aufgelistet und betragen gesamt Abgaben im Gesamtausmaß von € 38.313,39.

Zu diesen Abgaben ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter gemäß § 9 BAO neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

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 § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid § 224 Abs. 1 leg. cit.) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen.

Aus diesem dem Haftungspflichtigen gemäß § 248 BAO eingeräumten Berufungsrecht ergibt sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen ist, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabeananspruches. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabeanpruch zu erfolgen (Ritz, BAO³, § 248 Tz 8 mit Judikatur Nachweisen; RAE Rz 1216 und 1222). Wird dies unterlassen, liegt ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist (siehe dazu VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145).

Im gegenständlichen Fall ist nach der Aktenlage davon auszugehen, dass die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide der BW nicht übermittelt wurden. Damit ist aber nach der oben zitierten VwGH-Entscheidung ein im zweitinstanzlichen Verfahren nicht sanierbarer Mangel gegeben.

Der Berufung war sohin hinsichtlich dieser in der Beilage 3 dargestellten Abgaben im Umfang von € 38.269,93 ebenfalls stattzugeben.

Für die weiteren Abgaben in Höhe von € 199.803,87, die gesammelt in der Beilage 4 unter "Betrag" dargestellt sind, liegen keine derartigen Bescheide vor. Es handelt es sich somit um Abgaben, die die A Gesellschaft mbH. selbst einzuzahlen hatte bzw. mit Verrechnungsweisung bekanntgegeben hat.

Hinsichtlich dieser Abgaben ist über die oben gemachten Ausführungen zu den §§ 9, 80 BAO hinaus auszuführen, dass es der BW nach Sicht des UFS nicht gelungen ist darzulegen, dass eine gleichmäßige Behandlung aller Gläubiger erfolgt wäre. Die BW hat im gesamten Verfahren weder dargelegt, wie die Gläubigergleichbehandlung erfolgt sein soll, noch hat sie qualifizierte Beweise angeboten, die eine derartige Überprüfung durch das FA möglich gemacht hätten.

Dem FA ist somit darin zuzustimmen, dass es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war. Widrigenfalls kann von der Abgabenbehörde angenommen werden, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Dem Vertreter obliegt es somit auch dafür vorzusorgen, dass er sich pflichtgemäß verhalten hat. Zumindest muss der Vertreter qualifizierte Behauptungen aufstellen, welche Umstände einer Abgabentrückung entgegengestanden sind und dass er bei nicht ausreichenden Mitteln alle Gläubiger in gleichem Maße beteiligt hat.

Entspricht die BW ihrer Obliegenheit, das Nötigste an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, so liegt es an der Behörde erforderliche Präzisierungen und Beweise vom Vertreter anzufordern, jedenfalls aber Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen. (Ritz, BAO⁴, § 9 Tz. 22 mwN)

Im gegenständlichen Verfahren war es so, dass die BW keine Vorsorge dafür getroffen hat, die Erfüllung ihrer Pflichten bzw. ein mangelndes Verschulden an der unterlassenen Abfuhr von Abgaben darzulegen. Ihre Ausführungen gingen jeweils nur in die allgemeine Richtung, dass keine Gläubigerbenachteiligung stattgefunden habe, ohne dies näher auszuführen.

Bestehenden Indizien einer Ungleichbehandlung der Gläubiger ist die BW im gesamten Verfahren nicht substantiiert entgegengetreten. Die BW hat im gesamten Verfahren trotz der Aufforderung durch das FA vor Erlassung des Haftungsbescheides keine nachvollziehbaren Angaben dazu gemacht, dass bzw. wie eine gleichteilige Beteiligung aller Gläubiger bei dieser Ausgangslage erfolgt sein soll.

Auch nach den ausführlichen Darstellungen des FA in der Berufungsvorentscheidung, die diesbezüglich auch Vorhaltscharakter aufweist, hat die BW keine Maßnahmen gesetzt um eine gleichmäßige Beteiligung aller Gläubiger mit den vorhandenen Mitteln nachzuweisen. Sie hat auch keine konkreten sachbezogene Behauptungen aufgestellt oder Beweise angeboten. Die

Aussage, die Behörde möge die Unterlagen, die möglicherweise noch beim Masseverwalter erliegen würden, selbst einsehen, kann nicht als so ein Beweisanbot gesehen werden.

Daher ist das FA zu Recht davon ausgegangen, dass der BW kein Nachweis einer gleichmäßigen Beteiligung aller Gläubiger mit den vorhandenen Mitteln gelungen ist. Der UFS hat keine Bedenken, dieser Sachverhaltsannahme des FA zu folgen. Dies – wie das FA zutreffend ausgeführt hat - deswegen da die BW keinen Nachweis der gleichmäßigen Verteilung der vorhandenen Mittel erbracht hat und trotz mehrfacher Aufforderung auch keine konkreten, sachbezogenen Behauptungen aufgestellt hat.

Da die BW ihre oben angeführten Obliegenheiten nicht erfüllt hat, konnte das FA davon ausgehen, dass sie ihren Pflichten als Vertreter der A Gesellschaft mbH schuldhaft nicht nachgekommen ist.

Zu den ebenfalls seit Oktober des Jahres 2000 nur mehr sporadisch abgeführten Lohnabgaben ist festzuhalten, dass für diese Abfuhrabgaben eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz gilt. Sollten die vorhandenen Mittel nicht zur Bezahlung des vollen Arbeitslohnes ausreichen, so ist die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und abzuführen. (Ritz, BAO⁴, § 9 Tz. 11d mwN)

Da die oben getroffenen Aussagen über die mangelnde Erfüllung der die BW treffenden Obliegenheiten auch auf diese Abgaben zutreffen, war das FA im Recht auch diese Beträge der BW in voller Höhe vorzuschreiben.

Damit verbleibt ein Betrag von € 199.803,87 laut Beilage 4, für den die BW dem Grunde nach zu Recht zur Haftung herangezogen wurde, wobei allerdings die dem FA bezahlte Konkursquote von 17,08% noch in Abzug zu bringen war, weswegen der Berufung im Ausmaß von weiteren € 34.126,50 ebenfalls stattzugeben war.

Somit verbleibt letztlich ein Betrag in Höhe von € 165.677,37, für den die BW zur Haftung herangezogen werden konnte und dessen Aufgliederung ebenfalls aus der Beilage 4 zu entnehmen ist.

Bei der gegenständlichen Ausgangslage und der Höhe der in kurzer Zeit angefallenen Abgabenschulden der GmbH war damit dem Interesse des Abgabengläubigers an einer vollständigen Entrichtung der Abgaben der Vorzug zu geben.

Im Ergebnis war der Berufung sohin im oben angeführten Ausmaß teilweise stattzugeben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (Beilage 1 bis 4)

Salzburg, am 29. Juni 2012