

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2 sowie die Laienrichter R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache AA, Anschrift, vertreten durch BFP Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH, Schubertstraße 62, 8010 Graz, gegen den Bescheid des Zollamtes X vom 04. Dezember 2012, dieses vertreten durch B, betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO, nach der am 9. April 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und bisheriges Verwaltungsgeschehen

Am 23. August 2007 wurde mit Konkursdikt Y des Landesgerichts X der Konkurs über die C, Anschrift², eröffnet. Vier Tage später richtete das Zollamt X an den Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft, Herrn AA, wohnhaft in Anschrift, einen Vorhalt zur Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgabenschulden der C. Darin ersuchte die Behörde Herrn A um Auskunft, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass ein am 16. August 2007 fällig gewordener Altlastenbeitrag entrichtet wird. Entsprechende Unterlagen zur Rechtfertigung sowie ein beigelegter Fragebogen über die persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse wären vorzulegen.

Herr A beantwortete den Vorhalt vom 27. August 2007 mit Schreiben vom 13. September 2007. Darin vertritt er den Standpunkt, die Abgabenerichtung sei zum Fälligkeitszeitpunkt nicht möglich gewesen, da die Konkurseröffnung schon absehbar gewesen sei und er damit wohl eine klar erkennbare Gläubigerbegünstigung

vorgenommen hätte. Zur Vermeidung einer Pflichtverletzung habe er bereits Anfang August 2007 sämtliche Zahlungen an Gläubiger eingestellt. Eine Entrichtung der in Rede stehenden Abgabe so kurz vor der Konkurseröffnung sei ihm aus rechtlich nachvollziehbaren Gründen nicht möglich gewesen. Da es somit keinen Grund für eine persönliche Haftung gebe, verzichte er auf eine Darlegung seiner persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse.

Die vorgebrachten Argumente vermochten das Zollamt X nicht zu überzeugen. Mit Bescheid vom 4. Dezember 2012 wurde Herr A als ehemaliger Geschäftsführer der D als Haftungspflichtiger gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO für den im Zeitpunkt der Bescheiderstellung aushaftenden Altlastenbeitrag der C in Höhe von € 1.162.290,12 in Anspruch genommen. Begründend wird darin ausgeführt, die C wäre als Betreiberin der Abfalldeponie G verpflichtet gewesen, quartalsmäßig die entstandenen Altlastenbeiträge zu berechnen und dafür eine Steueranmeldung abzugeben. Der vom Unternehmen berechnete und angemeldete Altlastenbeitrag für das zweite Quartal 2007 sei zum Zeitpunkt der Fälligkeit, am 16. August 2007, nicht entrichtet worden. Im Hinblick auf die Bestimmungen des § 80 Abs 1 BAO sei jedoch Herr A verpflichtet gewesen dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet werden. Diese gesetzliche Verpflichtung habe er schuldhaft verletzt. Werden Abgaben nicht entrichtet, weil der Geschäftsführer die ihm auferlegten Pflichten schuldhaft verletzt, haftet er gemäß § 9 BAO für diese Ansprüche, führt die Behörde in der Begründung weiter aus.

Zudem weist das Zollamt X im Haftungsbescheid darauf hin, dass laut Auskunft der vorherigen Geschäftsführerin zum Zeitpunkt der Fälligkeit der in Rede stehenden Abgabenschuld nachweislich Mittel zu deren Entrichtung vorhanden gewesen seien. Dem Argument des Herrn A, er habe den am 16. August 2007 fälligen Altlastenbeitrag zwecks Verhinderung einer Gläubigerbegünstigung nicht entrichtet, kann die Behörde nichts abgewinnen. Ihrer Ansicht nach sei die Recht- oder Unrechtmäßigkeit von vor der Konkurseröffnung vorgenommenen Zahlungen im Konkursverfahren zu prüfen. Zudem bemängelt das Zollamt die Nichtvorlage entsprechender Nachweise bezüglich der vor der Konkurseröffnung getätigten Zahlungen. Wenn der Haftungspflichtige seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht nicht nachkomme, dürfe das Zollamt von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen und sei auch nicht zur nochmaligen Anforderung von Beweisen verhalten. Abschließend wird ausführlich das geübte Ermessen begründet.

Mit dem beim Zollamt X am 7. Jänner 2013 eingelangten Schreiben vom 27. Dezember 2012 brachte Herr A, vertreten durch die BFP Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Haftungsbescheid vom 4. Dezember 2012 form- und fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung ein. Eingangs wird aus der Vorhaltbeantwortung zitiert und darauf hingewiesen, dass Herr A keine Altschulden mehr bedient, sondern nur mehr jene Zahlungen geleistet hat, die entweder aufgrund eines unmittelbaren Leistungsaustausches zulässig bzw zur Vermeidung eines erheblichen Umweltschadens notwendig waren. Eine schuldhafte Verletzung der Pflicht, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet werden, liege daher nicht vor.

Darüber hinaus moniert Herr A die Ausfertigung eines entsprechend hohen Haftungsbescheides mehr als fünf Jahre nach der Vorhaltbeantwortung.

Ergänzend übermittelte er mit der Berufung eine Aufstellung über sämtliche ab dem 1. August 2007 bis zur Konkurseröffnung am 23. August 2007 vom Bankkonto der C getätigten Zahlungen sowie auch eine Kopie der diesbezüglichen Kontoauszüge. Per 1. August 2007 habe das Bankkonto einen Guthabensaldo von € 1.468.383,03 aufgewiesen. Mit Konkurseröffnung wäre an den Masseverwalter ein Guthabensaldo von € 1.461.316,73 übergeben worden, somit fast in derselben Höhe. Wie daraus ersichtlich sei, wären in diesem Zeitraum nur sehr wenige Zahlungen geleistet worden (insgesamt 15). Im Wesentlichen habe es sich dabei um offene Löhne, laufende Versicherungsprämien und laufende Betriebskosten gehandelt.

Die beiden betragsmäßig mit Abstand größten Zahlungen (mit TEUR 80 und TEUR 50) seien an die E-GmbH geleistet worden. Die E-GmbH sei lange Jahre einer der größten Lieferanten der C gewesen und habe die sehr kostenintensive Sickerwasserreinigung und Sickerwasserentsorgung besorgt. Aufgrund der bevorstehenden Konkurseröffnung wären auch an die E-GmbH hinsichtlich älterer Verbindlichkeiten keine Zahlung mehr geleistet worden. Dementsprechend habe die E-GmbH auch verständlicherweise angedroht, keine weiteren Leistungen mehr zu erbringen. Hätte die E-GmbH die Sickerwasserreinigung eingestellt, wäre das Sickerwasserbecken übergelaufen und hätte dies verheerende Umweltschäden mit sich gebracht. Um dies zu vermeiden und zur Abgeltung der noch im August erbrachten laufenden Sickerwasserreinigung habe man daher an die E-GmbH insgesamt TEUR 130 überweisen müssen. Es seien damit aber keine "Altschulden" bei der E-GmbH beglichen worden. Zum Nachweis dafür würde das Anmeldeverzeichnis aller Konkursforderungen beigelegt, erstellt von Masseverwalter Dr. Matzunski. Darin könnte man unter Position 10 auch die E-GmbH erkennen, mit einer ausgewiesenen Konkursforderung von € 239.849,49 (beinhaltend unbezahlte Rechnungen mit Leistungszeitraum vor dem 1. August 2007). Somit sei erkennbar auch die E-GmbH nicht bevorzugt behandelt worden.

Hätte Herr A den Altlastenbeitrag für das 2. Quartal 2007 am 16. August 2007 an das Zollamt überwiesen, hätte er riskiert, sich eines Kridadeliktes gem §§ 153 bis 159 StGB schuldig zu machen, da er in diesem Fall den Abgabengläubiger bevorzugt behandelt hätte. Herr A habe daher pflichtgemäß gehandelt.

Nach Beendigung des Konkursverfahrens habe sich herausgestellt, dass auf die Konkursgläubiger keine Quote entfällt. Dennoch wären von dritter Seite 286.802,58 EUR eingezahlt worden. Dies entspreche 19,8%, bezogen auf die gesamte Abgabenschuld von 1.449.159,00 EUR. Insofern wäre der Abgabengläubiger daher ohnehin besser gestellt als alle übrigen Konkursgläubiger, die keinerlei Quote erhalten hätten. Von einer Schädigung der Abgabenbehörde könne daher auch aus diesem Grund nicht ausgegangen werden. Abschließend wird in der Berufung die Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides beantragt, da keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege, die eine Haftung des Herrn A gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO begründen könnte.

Die Berufung hatte keinen Erfolg. Sie wurde vom Zollamt X mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 27. März 2013 als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen vertritt die Behörde den Standpunkt, es sei unbestritten, dass im maßgeblichen Zeitpunkt die Mittel für die Entrichtung der in Rede stehenden Abgabe vorhanden waren. Das Argument, eine allfällige Entrichtung des Altlastenbeitrags hätte zu einer Ungleichbehandlung der Konkursgläubiger geführt, lässt das Zollamt unter Hinweis auf entsprechende Anfechtungsrechte des Masseverwalters nicht gelten. Darüber hinaus seien zwischen dem 2. und dem 24. August 2007 diverse andere Zahlungen erfolgt.

Somit sei dem Berufungswerber vorzuwerfen, dass er trotz vorhandener Mittel nicht für die Entrichtung der in Rede stehenden Abgabe gesorgt habe. In Anbetracht dieses Umstandes sei ihm, entgegen den Berufungsausführungen, eine schuldhaft Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten (zumindest in Form von Fahrlässigkeit) anzulasten, die kausal zum Abgabenausfall geführt habe. Die Geltendmachung der in § 9 Abs 1 BAO geregelten persönlichen Haftung sei daher gerechtfertigt gewesen.

Mit Schreiben vom 26. April 2013 brachte Herr A, wiederum vertreten durch die BFP Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen die BVE beim Zollamt X fristgerecht als Rechtsbehelf der zweiten Stufe eine Beschwerde ein. Nach einer entsprechenden Fristverlängerung durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) reichte der Beschwerdeführer (Bf) mit Schreiben vom 20. Juni 2013 rechtzeitig die Begründung nach.

Die Beschwerde wird hauptsächlich auf drei Argumente gestützt:

1. Kein schuldhaftes Verletzen abgabenrechtlicher Pflichten
2. Bescheidmäßige Vorschreibung in voller Höhe rechtswidrig
3. Keine Benachteiligung des Hauptzollamtes, da dieses mehr erhalten hat als andere Gläubiger

Zu Punkt 1 (Kein schuldhaftes Verletzen abgabenrechtlicher Pflichten) wird zunächst auf das VwGH-Erkenntnis des verstärkten Senats vom 22.09.1999, ZI 96/15/0049, verwiesen, wonach Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe haften würden, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichen die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderung nicht wenigstens anteilmäßig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann würde sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag erstrecken, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er in Folge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Im gegenständlichen Konkursverfahren sei im Hinblick auf die hohen Masseforderungen keine Quotenausschüttung erfolgt.

Nach Ausführungen zu den Konkursgründen meint der Bf weiter, die bis 16. August 2007 an das Zollamt abzuführende Haftungsschuldigkeit sei erst zu einem Zeitpunkt fällig geworden, als der Deponiebetreiber nachweisbar nicht mehr in der Lage gewesen sei, Zahlungen und Überweisungen nach eigenem Ermessen vorzunehmen. Die

Zahlungsunfähigkeit sei bereits seit der Zustellung eines VwGH-Erkenntnisses vom 19. Juli 2007, am 30. Juli 2007, mit dem ein bescheidmäßiges Verbot des Landes F an die C, Abfälle aus anderen Bundesländern anzunehmen, für rechtmäßig erklärt wurde, nachweislich eingetreten. In Kenntnis der eingetretenen Zahlungsunfähigkeit und aufgrund der dargelegten Situation hätte der Deponiebetreiber - trotz Vorhandensein der finanziellen Mittel - den Tatbestand der Gläubigerbegünstigung erfüllt, falls die haftungsgegenständliche Altlastenabgabe zum Fälligkeitstermin zur Gänze abgeführt worden wäre. Dadurch würde ein Gläubiger, nämlich die Republik Österreich (Zollamt X), gegenüber einem anderen Gläubiger begünstigt (§ 158 StGB) werden.

Zu Punkt 2 (Bescheidmäßige Vorschreibung in voller Höhe ist rechtswidrig) wird argumentiert, dass der Schuldner entsprechend dem Gleichbehandlungsgrundsatz dazu verpflichtet sei, die Schulden anteilig, also im gleichen Verhältnis, zu befriedigen, wenn die vorhandenen Mittel nicht ausreichen, um die Abgabenschuld sowie andere Gesellschaftsverbindlichkeiten zur Gänze zu entrichten. Eindeutig dürfe der Vertreter Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (zB VwGH 27. Mai 1998, 95/13/0170), er sei aber auch nicht verpflichtet den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu stellen (zB VwGH 17. August 1998, 98/17/0038). Zudem sei bei der Prüfung der Haftungsvoraussetzung nicht die bescheidmäßige Festsetzung der vom Abgabenschuldner selbst zu berechnenden Altlastenabgabe maßgeblich, sondern der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe (zB VwGH 25. Jänner 1999, 94/17/0229). Hätte der Geschäftsführer ohne rechtliche Grundlage eine vorrangige Befriedigung von Gesellschaftsschulden vorgenommen, dabei jedoch die Abgabenbehörde benachteiligt, würde der Geschäftsführer nicht für die bei der Gesellschaft uneinbringlich gewordenen Abgaben in voller Höhe haften, sondern lediglich in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Geschäftsführers und der Nichtentrichtung der Abgabe besteht (zB VwGH 21. Dezember 2005, 2004/14/0146; 26. Juni 1996, 95/16/0077). Dass andere Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger eindeutig nicht begünstigt worden wären, ergebe sich aus dem Konkursakt Z des Landesgerichtes X. Da der Geschäftsführer nachgewiesen habe, welcher Betrag bei anteilmäßiger Entrichtung der Abgaben an den Bund als Abgabengläubiger abzuführen gewesen wären, könne der Geschäftsführer nicht für sämtliche Abgabenschulden in voller Höhe zur Haftung herangezogen werden. Aufgrund der hohen Masseforderungen im gegenständlichen Konkursverfahren sei keine Quotenausschüttung erfolgt.

Abgesehen davon, dass der in der BVE geltend gemachte Anspruch schon dem Grunde nach nicht zu Recht bestünde, würde dieser auch der Höhe nach bekämpft.

Danach wird in der Beschwerdeschrift aus der BVE zitiert und ausführlich dargelegt, wieso die Behörde den Erlass des BMF vom 12. Juni 2006 betreffend „Haftungen gemäß den §§ 9 bis 16 BAO“ nach Ansicht des Bf falsch ausgelegt hat.

Zu Punkt 3 (Keine Benachteiligung des Hauptzollamtes, da dieses mehr erhalten hat als andere Gläubiger) stellt der Bf folgende Berechnung an:

„Aus dem Anmeldeverzeichnis iZm dem Konkurs, welches wir bereits unserem Schreiben (Berufung) vom 27.12.2012 beigelegt haben, ergibt sich, dass insgesamt ein Betrag von € 3,3 Mio an Verbindlichkeiten angemeldet wurde[n]. Darin enthalten ist auch eine Verbindlichkeit gegenüber dem Land F iHv € 1,5 Mio, welche bedingt mit diesem "niedrigen" Betrag angemeldet wurde. Damit macht das Land F seine Forderung aus dem Titel "Nachsorgekosten" geltend, für die ein Bescheid vom 11.4.2006 aber bereits über € 20,4 Mio vorliegt. Gegen diesen Bescheid wurde zwar ein Rechtsmittel erhoben, allerdings konnte Herr A nicht mit Sicherheit davon ausgehen, dass dieser Bescheid der Höhe nach tatsächlich reduziert wird, er musste daher - hinsichtlich Gläubigerbenachteiligung - von einem Anspruch iHv € 20,4 Mio (zuzüglich Zinsen) ausgehen.

Zieht man daher von den angemeldeten Konkursforderungen iHv € 3,3 Mio die bereits angeführten und enthaltenen € 1,5 Mio ab und gibt die ganzen € 20,4 Mio hinzu, so errechnet sich ein Stand der Verbindlichkeiten iHv € 22,2 Mio. Die darin enthaltenen € 1.449.092,70, die das Zollamt X angemeldet hat, entsprechen somit rd. 6,5 % der Gesamtverbindlichkeiten.

Wenn man daher von den vorhandenen liquiden Mitteln (lt. Bankkonten) iHv rd. € 1,46 Mio diese 6,5 % berechnet, ergeben sich € 0,095 Mio.

Tatsächlich wurden aber bereits € 0,287 Mio eingezahlt (nach Konkurseröffnung), somit liegt sogar eine Überzahlung iHv € 0,192 Mio vor.

Wenn man berücksichtigt, dass die restlichen Konkursgläubiger letztlich keine Quote erhielten (die Aufhebung des Konkurses erfolgte mangels Masse siehe Beilage./1) würde sogar eine Überzahlung iHv € 0.287 Mio vorliegen.“

Eine Haftung gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO könne daher allein daraus schon nicht resultieren. In Hinblick auf die kurz vor Konkurseröffnung tatsächlich geleisteten Zahlungen verweist die Beschwerde auf die Ausführungen in der Berufung vom 27. Dezember 2012. Ergänzend wird dazu ausgeführt, dass der Bf bei den Zahlungen an die E-GmbH davon ausgeht, dass gleichwertige Leistungen ausgetauscht worden wären, dem Gemeinschuldner also ein seiner Leistung entsprechender Gegenwert zugeflossen sei und dies nach Verkehrsauffassung einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen würde, es sich somit um Zug-um-Zug-Leistungen handle, die keiner Konkursanfechtung unterlägen.

Sollte die erkennende Behörde sich auf den Standpunkt stellen, dass durch diese Zahlungen der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt wurde, so würde sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag erstrecken, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als in Folge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hatte.

Es wäre nunmehr der Nachweis zu erbringen, so in der Beschwerdeschrift weiter, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Diesbezüglich habe man sich mit dem ehemaligen Masseverwalter in Verbindung gesetzt und die dementsprechenden Unterlagen eingeholt.

Es ergebe sich nunmehr folgender Sachverhalt:

„In Folge Massearmut und im Hinblick auf die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung des Betriebes hat nach Konkurseröffnung das Land F insgesamt € 5.176.189,10 ausgegeben, welche als Masseforderungen vom Masseverwalter (MV) anerkannt wurden (Bericht vom 31.08.2009).

Laut weiterem Bericht des MV vom 05.10.2009 (siehe Beilage./3) hat dieser einen Betrag von € 1.048.926,28 erwirtschaftet, der ungekürzt an den Massegläubiger Land F ausbezahlt wurde.

Somit ergibt sich, dass nicht einmal die Masseforderungen auch nur annähernd beglichen werden konnten.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 28.10.2009 zu Geschäftszahl H wurde der Konkurs G GmbH & Co KG mangels Vermögens gemäß § 166 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel keine Quote.

[...]

Im gegenständlichen Falle waren die Voraussetzungen für die Konkursaufhebung gegeben, da nicht einmal eine gänzliche Befriedigung der feststehenden und fälligen Masseforderungen möglich war.

Der Geschäftsführer hat die Abgabenschuld deshalb nicht bezahlt, damit er nicht den Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt und hätte eine solche Zahlung auch den Tatbestand der Gläubigerbegünstigung erfüllt. Überdies hätte der Masseverwalter eine geleistete Zahlung erfolgreich angefochten (§§ 28ff KO)."

Zusammenfassend wird daher in der Beschwerde festgehalten, dass der bekämpfte Haftungsbescheid vom 4. Dezember 2012 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach mit Rechtswidrigkeit behaftet ist und daher die gänzliche Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides beantragt.

Am 9. April 2014 fand die vom Bf beantragte mündliche Verhandlung statt. Im Zusammenhang mit der unterlassenen Vorlage einer Liquiditätsaufstellung wies der Vertreter des Bf darauf hin, dass es zwischen der Behörde und dem Parteienvertreter im Zeitraum zwischen der Vorhaltsbeantwortung vom 13. September 2007 und dem Erhalt des Haftungsbescheides vom 04. Dezember 2012 keinerlei Kontakt gegeben hat, was vom Vertreter des Zollamtes auch nicht in Abrede gestellt wurde. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen beanstandete der Parteienvertreter das Fehlen der Ermessensübung im Haftungsbescheid vom 04. Dezember 2012 sowie die Verschreibung der ungekürzten Abgabenschuld. Abschließend verwies der Vertreter des Beschwerdeführers auf die Unbilligkeit zur Heranziehung der Haftung angesichts der lange verstrichenen Zeit und beantragte die vollständige Aufhebung des gegenständlichen Bescheides.

Übergangsbestimmungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß

Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Absatz 1 B-VG zu erledigen sind.

Rechtsgrundlagen

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.

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.

Schlussfolgerungen

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft im Zeitraum vom 5. Juli 2007 bis zur Konkurseröffnung am 23. August 2007 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten des abgabepflichtigen Unternehmens oblag. Bei einer *GmbH & Co KG* kann der Geschäftsführer der GmbH (des Komplementärs) für Abgabenschulden der KG zur Haftung gem § 9 BAO herangezogen werden (zB VwGH 23.4.2008, 2006/13/0053; 24.3.2009, 2006/13/0156).

Ebenso unbestritten ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin aufgrund der Aufhebung des Konkurses mangels Vermögens gemäß § 166 KO, wodurch auf die Konkursgläubiger keine Quote entfiel (Beschluss des LG X vom 28. Oktober 2009, GZ: Y).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (zB VwGH 19. November 1998, 97/15/0115). In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Herr A hat die Nichtentrichtung der am 16. August 2007 fälligen Abgaben zunächst einmal in der Berufung vom 27. Dezember 2012 damit begründet, dass zu diesem Zeitpunkt die bevorstehende Konkurseröffnung bereits mehr als absehbar war und er, um keine Gläubiger zu begünstigen, keine Altschulden mehr bedient hat. Er habe nur mehr jene Zahlungen geleistet, die entweder aufgrund eines unmittelbaren Leistungsaustausches zulässig bzw die zur Vermeidung eines erheblichen Umweltschadens notwendig waren.

Abgesehen davon, dass es sich bei der am 16. August 2007 fälligen Abgabenschuld schon allein aufgrund des Fälligkeitszeitpunktes um keine „Altschuld“ gehandelt hat, war die Vorgangsweise des Bf, gewisse Zahlungen im Hinblick auf eine bevorstehende Einbringung eines Konkursantrages einzustellen, gesetzlich nicht gedeckt. Dazu der VwGH im Erkenntnis vom 9. November 2011, 2011/16/0075:

„Ein Verbot an den Gemeinschuldner oder dessen organschaftlichen Vertreter, mit Stellen des Konkursantrages jegliche Zahlungen einzustellen, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Vielmehr hat der Gemeinschuldner unter Beachtung der Gläubigergleichbehandlung den Betrieb bis zur Konkurseröffnung fortzuführen (vgl. etwa Dellinger in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze 19, Rz 22ff, insb. Rz 29).“

Dieser Rechtssatz gilt verfahrensgegenständlich wohl umso mehr, als der Konkursantrag am 16. August 2007 noch gar nicht gestellt war. Dass ein erster Entwurf vom 13. August 2007 stammt, ist dabei ohne Belang.

Aus der „Beilage 1“ zum Berufungsschreiben gehen die zwischen dem 2. und 24. August 2007 von Herrn A vorgenommenen Zahlungen hervor. Daraus ist ersichtlich, dass er den Gläubiger Bund hinsichtlich des am 16. August 2007 fällig gewordenen Altlastenbeitrags für das zweite Quartal 2007 gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt hat. Die in der Beilage genannten Gläubiger hat der Bf offenbar in voller Höhe des jeweils fälligen Betrages bedient, während er die Abgabenschuld zur Gänze ungetilgt ließ. Erschwerend kommt hinzu, dass die vorhandenen Mittel laut Kontoauszug Nr. 148/001 vom 16. August 2007 in Höhe von 1.504.737,43 EUR an diesem Tag zur Tilgung der Abgabenschuld in der ursprünglichen Höhe von 1.449.159,00 EUR ausgereicht hätten. Da die C im oben erwähnten Zeitraum auch entsprechende Einnahmen lukrieren konnte, wären zB auch die erforderlich erscheinenden Zahlungen an die E-GmbH zur Sickerwasserentsorgung durch die Entrichtung des Abgabebetrages in keiner Weise gefährdet gewesen. Das Argument, der Bf habe mit seiner Vorgangsweise einen drohenden Umweltschaden vermeiden wollen, geht somit ins Leere. Zur Ungleichbehandlung von Gläubigern hat sich der VwGH im Erkenntnis vom 29.03.2007, 2005/15/0116, wie folgt geäußert:

„Bei Selbstbemessungsabgaben ist für die Frage, ob die GmbH über Mittel für die Abgabentrachtung verfügt hat, bereits der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. das hg Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 99/14/0278). Hat die GmbH in diesem Zeitpunkt über Mittel verfügt, so durfte der Vertreter bei der Tilgung der Schulden Abgabenschulden nicht schlechter stellen als die übrigen Schulden. Das Vorhandensein von Mitteln im relevanten Zeitraum ist im gegenständlichen Fall unbestritten. Die Abgabenbehörde durfte aus dem Umstand, dass der Geschäftsführer unstrittig die Forderungen einzelner Gesellschaftsgläubiger erfüllt hat, während dies für die Abgabenschulden unstrittig nicht zutraf, auf eine Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers auch dann schließen, wenn diese Ungleichbehandlung auch anderen Gesellschaftsgläubigern widerfahren sein sollte (vgl. das hg Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 98/14/0082).“

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz) (*Ritz*, BAO⁵, § 9 Tz 11). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nach der Judikatur nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Zug-um-Zug-Geschäften, wie etwa bei Barzahlung neuer Materialien, gelieferter Kraftfahrzeuge oder laufender Ausgaben, wie zB für Miete, Untermiete und für Strom sowie von Sozialversicherungsbeiträgen (*Ritz*, BAO⁵, § 9 Tz 11a).

Auch das Argument, Herr A hätte bei einer Zahlung an das Zollamt riskiert, sich eines Kridadeliktes gemäß den §§ 153 bis 159 StGB schuldig zu machen, ist nicht stichhaltig. Diese Gefahr besteht nämlich im Fall einer Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht. Falls die am 16. August 2007 vorhandenen liquiden Mittel zur gänzlichen Entrichtung des Abgabebetrages nicht ausgereicht hätten, hätte Herr A, um gesetzmäßig zu handeln, einen aliquoten Anteil entrichten müssen. Dazu wäre allerdings die Anfertigung einer Gegenüberstellung der Forderungen und Zahlungen zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten erforderlich gewesen (so genannte Liquiditätsaufstellung). Derartige Überlegungen des Herrn A sind nicht aktenkundig, was auch nicht verwundert, zumal er zugegeben hat, ab Anfang August 2007 nur mehr ausgewählte Zahlungen vorgenommen zu haben. Die als Beilage 1 zur Berufung vom 27. Dezember 2012 bezeichnete zusammengefasste Darlegung im Sinne einer summierten Aufstellung der Zahlungsflüsse hat der VwGH schon in der Vergangenheit für nicht ausreichend befunden (VwGH 29.01.2014, 2012/08/0227).

Reichen die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderung nicht wenigstens anteilmäßig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann würde sich die Haftung des Vertreters – wie in der Beschwerdeschrift vom 20. Juni 2013 ausgeführt wird – auch nur auf den Betrag erstrecken, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er in Folge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hat allerdings *der Vertreter den 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, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden* (VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019).

Dieser Nachweis wurde auch nicht durch die in Punkt 3 der Beschwerde angestellten und schriftlich festgehaltenen Berechnungen erbracht, zumal auf dem Vertreter auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages

lastet, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184). Eine im Konkursverfahren bedingt angemeldete Forderung des Landes F aus dem Titel „Nachsorgekosten“ in Höhe von 1,5 Mio EUR ist – abgesehen davon, dass diese Forderung am 16. August 2007 noch nicht im Raum stand, sondern erst nach Konkurseröffnung erhoben wurde – in Zusammenhang mit dem Bescheid des Landes F vom 11. April 2006, mit dem laut Aktenlage von der C die Vorlage einer Bürgschaft in Höhe von 20,4 MIO EUR zur Absicherung der Nachsorgekosten verlangt wurde, zu sehen. Aufgrund eines diesbezüglich anhängigen Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof war dieser Betrag (20,4 MIO EUR) allerdings vor der Konkurseröffnung nicht fällig, unabhängig davon, ob man eine stichtagsbezogene (16. August 2007) oder eine zeitraumbezogene Betrachtung (1. bis 24. August 2007) anstellt.

Da der Bf – entgegen einer anderslautenden Behauptung auf Seite 4 der Beschwerdeschrift – einen Liquiditätsnachweis bisher schuldig geblieben ist, haftet Herr A nach wie vor für die im Konkursverfahren reduzierte Abgabenschuld in Höhe von 1.162.290,12 EUR zur Gänze.

Die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch Herrn A ist verfahrensgegenständlich evident. Da es ihm nicht gelungen ist stichhaltige Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, darf eine schuldhaftes Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs 1 BAO angenommen werden. Die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten hat allein der Bf verschuldet, zumal er im relevanten Zeitraum der einzige Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft war. Die Behauptung, der Masseverwalter hätte eine an das Zollamt geleistete Zahlung nach den §§ 28 ff KO erfolgreich angefochten, ist rein hypothetisch und aus diesem Grund unbeachtlich (VwGH 29.01.2014, 2012/08/0227).

Die Geltendmachung der Haftung liegt grundsätzlich im Ermessen der Behörde. Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (*Ritz*, BAO⁵, § 20 Tz 6). Wie bereits das Zollamt im Erstbescheid zur Ermessensübung richtig ausgeführt hat, ist verfahrensgegenständlich zu berücksichtigen, dass die Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin nicht mehr möglich ist. Herr A war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und daher der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Das öffentliche Interesse an der Abgabentrückzahlung ist im gegenständlichen Fall berechnigt, zumal der Altlastenbeitrag bei der C gewissermaßen ein Durchlaufposten war; die einzelnen Beiträge wurden von den liefernden Abfallunternehmen mit dem vom

Land F festgesetzten Tarif entrichtet. Und wie bereits erwähnt, wären die finanziellen Mittel zur Entrichtung der Abgabenschuld am 16. August 2007 vorhanden gewesen. Ob zur Gänze oder zu einem bestimmten Prozentsatz bleibt mangels Liquiditätsaufstellung unbeantwortet. Herr A hat die Entrichtung des in Rede stehenden Altlastenbeitrag seinen Angaben nach bewusst nicht vorgenommen (weitgehende Zahlungseinstellung ab 30. Juli 2007) und damit im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zur Geschäftsführerhaftung nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung eine falsche Entscheidung getroffen. Eine Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit ist verfahrensgegenständlich zu verneinen, da Herr A, wie aus den Beilagen zur Berufung vom 27. Dezember 2012 ersichtlich ist, offenbar noch immer über entsprechende Unterlagen der C verfügt. Andere berücksichtigungswürdige Billigkeitsgründe hat er nicht vorgebracht und sind auch nicht aktenevident.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision an den VwGH zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der insofern grundsätzliche Bedeutung zukommt, als sich der Judikatur nicht mit Sicherheit entnehmen lässt, wie lange ein Zeitraum sein darf, um die Heranziehung zur Haftung noch als billig erscheinen zu lassen (*Althuber*, RdW 2013/621, 642).

Salzburg, am 22. April 2014

R1
Richter
GA 7001-4