



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N.N., W., vertreten durch X.N., Wirtschaftstreuhänder, W., vom 20. August 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes S. vom 6. August 2001 betreffend Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Haftungsbetrag wird auf € 28.598,86 eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 18.10.2007, Zl. 2006/15/0073, die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.6.2005, GZl. RV/0412-K/02, betreffend Heranziehung zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten der Fa. W.J. GmbH wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Gleichzeitig hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis die Heranziehung zur Haftung des Beschwerdeführers N.N. als Geschäftsführer der W.J. GmbH für nicht mehr entrichtete Lohnsteuer bestätigt und in diesem Punkt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Höchstgericht stellte im Spruch die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Berufungsentscheidung infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften fest. Der Unabhängige Finanzsenat habe, wie vom Beschwerdeführer in seiner Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 131 Abs. 1 Z 1 B-VG *allgemein* ausgeführt, dem Beschwerdeführer zu Unrecht keine Möglichkeit gegeben, zu den in der Berufungsentscheidung getroffenen Feststellungen eine Stellungnahme abzugeben. Der VwGH führte aus, dass der UFS zwar zu Recht festgestellt hat, dass der Bw. als

Geschäftsführer der GmbH den Abgabengläubiger bei Verfügung über die vorhandenen Gesellschaftsmittel schlechter gestellt habe als jene Gläubiger, deren Forderungen „Zug um Zug“ befriedigt wurden. Die Unterscheidung in Alt- und Neugläubiger war nicht gerechtfertigt.

Durch die Aufhebung ist wiederum der UFS zur Entscheidung über die Berufung gegen den Bescheid vom 6. August 2001 zuständig. Am 10. April 2001 wurde über die GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Das Finanzamt zog mit *Bescheid vom 6. August 2001* den Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) zur Haftung für nachstehende uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten iHv. ATS 511.266,-- heran.

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in ATS
10-12/2000	Kammerumlage	8.916,--
12/2000	Umsatzsteuer	244.965,--
01/2001	Umsatzsteuer	160.863,--
01 - 03/2001	Körperschaftsteuer	7.100,--
01 - 02/2001	Lohnsteuer	54.760,--
01 - 02/2001	Dienstgeberbeitrag	20.329,--
01 - 02/2001	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2.078,--
01 - 12/2001	Nebengebühren	12.255,--

Mit *Schriftsatz vom 20.8.2001* erhob der Bw. *Berufung* gegen den Haftungsbescheid und führte aus, dass eine Ungleichbehandlung der Gläubiger nicht stattgefunden habe. Es sei nicht mehr möglich gewesen, diese unmittelbar vor Konkurseröffnung fällig gewordenen Abgaben zu entrichten. Es wären nicht ausreichende Mittel zur Entrichtung der Abgaben und gleichzeitigen Zahlung der Verbindlichkeiten vorhanden gewesen. Eine Gläubigerbevorzugung habe nicht stattgefunden.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. mit *Ergänzungsvorhalt vom 29. Jänner 2002* um genaue Darstellung der vorhandenen Mittel im Zeitraum 1.1.2001 bis 10.4.2001, deren Verwendung und um detaillierte Ausführung der Gründe, die zur Nichtentrichtung der Abgaben geführt haben. Um Bekanntgabe der Bankverbindlichkeiten und deren Besicherung wurde ersucht. Das Finanzamt ersuchte weiters um Bekanntgabe der Zahlungseingänge ab Feber 2001, der vorhandenen Mittel im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeit der Abgaben und deren anteiligen Verwendung. Nachdem der Bw. diesen Vorhalt nicht fristgerecht beantwortet hat, wies das Finanzamt mit *Berufungsvorentscheidung vom 5.3.2002* die Berufung als unbegründet ab.

Im *Vorlageantrag vom 7.3.2002* verweist der Bw. auf das Schreiben seiner Anwältin vom 2.2.2001. Darin bot die Primärschuldnerin etwa 55 Gläubigern einen außergerichtlichen Ausgleich an. Ab diesem Zeitpunkt habe man in Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit nur mehr jene Lieferanten bezahlt, die ebenfalls in Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit Waren nur mehr gegen Barzahlung geliefert haben. Buchungsjournale ab Feber 2001, welche die Zahlungsströme beinhalten, wurden beigelegt. Gleichzeitig übermittelte der Bw. die Gegenüberstellung der Aktiven und Passiven zu den Stichtagen 31.1. und 10.4.2001 und deren Veränderung. Daraus sei ersichtlich, dass eine Absenkung der Verbindlichkeiten nach Anstreben des stillen Ausgleiches nicht mehr erfolgte, weil im Zeitpunkt der Konkurseröffnung dieselben Verbindlichkeiten bestanden haben. Lediglich die Lieferverbindlichkeiten hätten sich um ATS 767.680,51 verringert, weil die Lieferanten Waren mit Eigentumsvorbehalten zurückgefordert hätten.

Die Gesellschaft bot in diesem Schreiben seiner Anwältin vom 2.2.2001 den Gläubigern einen 20%tigen Ausgleich an, weil sie zu diesem Zeitpunkt zahlungsunfähig und überschuldet war. Laut diesem Schreiben standen an Aktiva das Warenlager im Wert von ATS 2,000.000,--, die Betriebsliegenschaft im Wert von ATS 5,000.000,-- und die Geschäftseinrichtung im Wert von ATS 1,000.000,-- zur Verfügung. Die Passiva bestanden aus Bankverbindlichkeiten in Höhe von ATS 15,000.000,--, Lieferantenverbindlichkeiten in Höhe von etwa ATS 4,000.000,--. Daraus errechne sich die Überschuldung von etwa ATS 11,000.000,--.

Im Zuge des weiteren Verfahrens übermittelte der Bw. mit *Schriftsatz vom 13.5.2002* das bezug habende Kassabuch und Bankauszüge der drei Hausbanken über die Kontokorrentkreditkonten.

Der Referent beim Unabhängigen Finanzsenat ersuchte den Bw. mit schriftlichem Vorhalt vom 8. November 2007 im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes um Abgabe einer Stellungnahme zu den in der Berufungsentscheidung vom 30.6.2005, GZl. RV/0412-K/02, getroffenen Feststellungen. Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für nicht mehr entrichtete Lohnsteuer wurde auf das Erkenntnis des VwGH hingewiesen. Mit Schreiben vom 29. November 2007 teilte der Bw. mit, dass er auf die Vorlage weiterer Unterlagen verzichte. Er habe die entsprechenden Abgaben bereits entrichtet. Der Bw. trat den getroffenen Feststellungen nicht weiter entgegen und gab keine Stellungnahme mehr ab.

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. 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.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin. Mit Beschluss des Gerichtes vom 1. Feber 2002 wurde Konkurs nach der Schlussverteilung aufgehoben. Die Verteilungsquote betrug 20%. Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich, jedoch ist, wie vom Bw. beantragt, die Verteilungsquote zu berücksichtigen. Die Haftung erstreckt sich auf Abgaben, deren Zahlungstermin (z.B. Fälligkeit) in die Zeit der Vertretungstätigkeit als Geschäftsführer fällt. Daraus folgt, dass im Hinblick auf den Umstand, dass die Vertretung des Bw. mit der Eröffnung des Konkursverfahrens (10. April 2001) geendet hat, die Heranziehung des Bw. zur Haftung für Abgaben, welche nach diesem Tag fällig wurden unzulässig wäre.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.1995, 91/13/0038, ist es Sache des Geschäftsführers, eindeutig die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Mittel *anteilig* für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

Der 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, obliegt dem Vertreter. 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 der Nachweis nicht angetreten, kann dem

Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 29. 01.2004, 2000/15/0168).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. (Schriftsatz vom 7.3.2002) vor, dass die Gesellschaft ab Anfang Feber 2001 zahlungsunfähig und überschuldet gewesen sei. Man habe daher versucht, einen außergerichtlichen Ausgleich zu erwirken. Auf die beigelegte Bilanz zum 31.1.2001 und 10.4.2001 wurde hingewiesen. Demnach hätten sich die Bankverbindlichkeiten in diesem Zeitraum nicht mehr verändert. Lediglich die Lieferverbindlichkeiten hätten sich um ATS 767.680,51 reduziert. Die Buchungsjournale der Monate Feber, März und April bis zur Konkurseröffnung wurden zum Beweis dafür vorgelegt, dass der Bw. den Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt habe. Lediglich jene Abgaben, welche nach dem 15.2.2001 fällig wurden, wären nicht mehr entrichtet worden.

Dem Vorbringen, es hätten sich im Zeitraum 2.2. bis 10.4.2001 die Bankverbindlichkeiten nicht mehr verändert wird nun entgegnet, dass sich der aushaftende Saldo am Konto Nr. 0830007740 bei der Sparkasse in der Zeit vom 1. Feber bis 10. April 2001 von ursprünglich ATS 1,916.958,59 auf ATS 1,781.519,04 reduziert hat. Ebenso stieg im selben Zeitraum das Guthaben am Konto Nr. 500-282898/00 bei der Bank von ATS 29.733,-- auf ATS 245.016,91. Es wurden sohin durchaus noch Zahlungen geleistet.

Aus den Kassenberichten für die Monate Feber und März 2001 ergibt sich, dass die Gesellschaft Erlöse erwirtschaftet und laufende Aufwendungen wie Strom, Telefon, Kraftfahrzeugkosten und Wareneinkäufe bedient hat. Nicht mehr jedoch wurden die anwachsenden Finanzamtsverbindlichkeiten gezahlt, auch nicht anteilig. Aufgrund vorliegender Rechnungen und Buchungen steht nachweislich fest, dass Waren bis Anfang April 2001 geliefert und gezahlt wurden. Der Bw. räumte im Verfahren selbst ein, dass er die Lieferanten im Voraus bezahlen musste, weil diese ansonsten keine Waren mehr geliefert hätten. Damit hat er Geldmittel, über die er nachweislich noch verfügen konnte für die Abstattung laufender Kosten und Aufwendungen im Feber und März 2001 verwendet, ohne jedoch die Abgabenverbindlichkeiten anteilig zu bedienen.

Stehen nämlich ausreichende Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht mehr zur Verfügung (bezogen auf den Fälligkeitszeitpunkt) darf der Vertreter die Abgabenschulden im Vergleich zu anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandeln und muss die Abgabenschulden diesem Verhältnis entsprechend zumindest anteilig erfüllen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Der Bw. wollte den Geschäftsbetrieb in Kenntnis der Überschuldung aufrechterhalten und die wirtschaftliche Situation im Wege eines stillen Ausgleiches sanieren.

Zum Vorbringen, die Gesellschaft sei bereits am 2.2.2001 zahlungsunfähig und überschuldet gewesen, ist daher zu bemerken, dass er bereits zu diesem Zeitpunkt Konkursantrag stellen hätte müssen. In diesem Fall wäre er auch nicht als Haftender für uneinbringliche Abgaben herangezogen worden.

Die Aufstellung (Gegenüberstellung) der Verbindlichkeiten zum 31.1.2001 und 10.4.2001, der geleisteten Zahlungen und erhaltenen Umsatzerlöse (vgl. Buchungsjournale für Feber, März 2001, Kassabuch von 1.2. bis 30.4.2001) erfüllt nicht die Voraussetzungen des im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht geforderten *Liquiditätsstatus*, der die Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mitteln ermöglicht hätte. Die dazu nötige Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, hat der Bw. nicht aufgestellt. Der Geschäftsführer haftet nämlich für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Das Vorbringen, Lieferanten vor Lieferung der Waren bezahlt zu haben, ist schlüssig und deckt sich auch inhaltlich mit den für die Monate Feber und März vorgelegten Kassenberichten und Buchungsjournalen. Dazu kommt, dass der jeweilige Gesamtsaldo in der vorgelegten bilanziellen Gegenüberstellung zum 31.1. und 10.4.2001 keine Abgabenschuldigkeiten beinhaltet.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bw. auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.01.1991, 90/15/0055). Infolge der schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten konnte die Abgabenbehörde I. Instanz auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Der Bw. hat im fraglichen Zeitraum und zu den jeweiligen Fälligkeiten die Abgabenschuldigkeiten nicht mehr bedient, obwohl er mit den Umsatzerlösen jene Zahlungen (Wareneinkäufe gegen Barzahlung, KFZ Kosten, Treibstoff- Stromkosten) geleistet hat, welche notwendig waren, um den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten. Dadurch, dass er den Abgabengläubiger die Abgabenforderungen auch nicht anteilig zukommen ließ, hat er eine

Pflichtverletzung begangen. Er wäre verpflichtet gewesen, auch die Abgabengläubiger gleichteilig zu bedienen.

Der Bw. hat durch die unterschiedliche Behandlung der Lieferanten und der Abgabenbehörde eine Differenzierung vorgenommen, die dazu führte, dass der Abgabengläubiger einen Ausfall hinnehmen musste. Bankverbindlichkeiten hat der Bw. mit Liegenschaftsvermögen und der Betriebsliegenschaft besichert.

Mit schriftlicher Eingabe vom 29. November 2007 teilte der Bw. mit, dass er auf die Abgabe einer weiteren Stellungnahme und Vorlage weiterer Unterlagen verzichte. Eine Entgegnung zu den Feststellungen wurde nicht mehr übermittelt. Der Bw. wurde zuvor vom Referenten des UFS ersucht schriftlich nochmals eine Stellungnahme zu der getroffenen Feststellungen, insbesondere zur Feststellung es wären die „Zug um Zug“ Leistungen bar gezahlt worden, abzugeben.

Die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. sind erfüllt, sodass seitens des unabhängigen Finanzsenates die Ausübung des freien Ermessens bei der Haftungsinanspruchnahme zu überprüfen war. Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigzte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme zur Haftung wird nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem dann gesprochen werden können, wenn die Abgabenschuld vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann. Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin fest. Der Bw. verfügt über Liegenschaftsvermögen und hat mittlerweile die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten keinesfalls ausgeschlossen erscheint.

Auch ist im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen, dass durch diese Handlungsweise des Bw. ein beträchtlicher Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto entstanden und angewachsen ist und der Bw. die Möglichkeit gehabt hätte, *zeitnah* entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung der Haftungsfolgen zu setzen. Aus den genannten Gründen ist daher bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber möglichen Interessen des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Der endgültige Haftungsbetrag errechnet sich wie folgt:

Zeitraum	Abgabenart	Quote (20%) in €	Haftungsbetrag in €
10-12/2000	Kammerumlage	129,59	518,36
12/2000	Umsatzsteuer	3.560,46	14.241,84
01/2001	Umsatzsteuer	2.338,07	9.352,29
01-02/2001	Lohnsteuer	795,91	3.183,65
01-02/2001	Dienstgeberbeitrag	295,47	1.181,89
01-02/2001	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	30,20	120,81
	SUMME		28.598,86

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 4. Dezember 2007