



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, vom 4. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19. Februar 2004 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für offene Umsatzsteuer der Fa. G Handelsgesellschaft mbH & Co KG für den Zeitraum 06/1998 in Höhe von €26.707,92 herangezogen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung für die Umsatzsteuer 06/1998 wird auf €2.427,79 eingeschränkt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 2.12.1991 war die Fa. G Handelsgesellschaft mbH mit Sitz in Linz gegründet worden, deren Geschäftsführer der Berufungswerber war. Diese Gesellschaft wurde gemäß § 5 UmwG in die G Handelsgesellschaft mbH & Co KG (Primärschuldnerin) ebenfalls mit Sitz in Linz umgewandelt. Als persönlich haftende Gesellschafterin dieser Kommanditgesellschaft wurde die Fa. G Handelsgesellschaft mbH mit Sitz in Leonding errichtet, deren Geschäftsführer wieder der Berufungswerber war.

Mit Beschlüssen des Landesgerichtes Linz vom 22.12.1998 wurde sowohl über das Vermögen der KG als auch der Komplementär-GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Das Insolvenzverfahren der KG wurde am 20.9.2000 nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 KO aufgehoben. Die Konkursgläubiger erhielten eine Quote von rund 16,5 %. Bei der Komplementär-GmbH wurde das Insolvenzverfahren ebenfalls am 20.9.2000 aufgehoben, allerdings gemäß § 166 KO.

In einem Vorhalt vom 10.10.2000 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass er für die Entrichtung der Abgaben der Kommanditgesellschaft verantwortlich gewesen sei. Es wären Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt S 367.509,- (€ 26.707,92) nicht entrichtet worden, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen seien. Der Berufungswerber möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (zB Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Falls nicht nachgewiesen werden könne, dass vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, möge nachgewiesen werden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre.

Dem Vorhalt war eine Rückstandsaufgliederung angeschlossen, in der die Umsatzsteuer 6/1998 wie folgt dargestellt wurde:

Geschäftsfall	Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Zahlungsfrist	Betrag
16	U	06/98	17.08.98	23.03.00*	45.168,00
16	U	06/98	17.08.98	23.03.00*	322.341,00

In einer Stellungnahme vom 30.11.2000 führte der Vertreter des Berufungswerbers aus, dass dieser als Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft rechtzeitig Konkursantrag gestellt habe, und keine wie immer geartetete Benachteiligung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern der Gesellschaft erfolgt sei. Es wären keine Geldmittel vorhanden gewesen, die eine Bedienung der Forderungen des Finanzamtes möglich gemacht hätten, ebenso wie auch keine anderen Altgläubiger bedient werden hätten können. Die Umsatzsteuer 6/98 sei ermittelt worden, die Hausbank (Raika) habe aber die Überweisung nicht mehr durchgeführt. "Beweis: Einholung eines Buchsachverständigengutachten". Die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt seien vorrangig vor den anderen Verbindlichkeiten befriedigt worden. Es seien im Zuge des Einbringungsverfahrens regelmäßig Bargeldbeträge an den Exekutor ausgehändigt worden. Es wären keine Mittel vorhanden gewesen, die für eine Begleichung von Verbindlichkeiten verwendet werden hätten können.

Erst mit Haftungsbescheid vom 19.2.2004 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für die aushaftende Umsatzsteuer 6/1998 in Höhe von € 26.707,92 in Anspruch. Neben der Darstellung der allgemeinen Haftungsvoraussetzungen wies das Finanzamt darauf hin, dass mit Umsatzsteuervoranmeldung 6/1998 steuerbare Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen in Höhe von € 201.951,55 (S 2,778.913,95) erklärt worden seien. Auch für die Folgemonate seien entsprechende Umsätze erklärt worden. Es sei daher davon auszugehen, dass zum Fälligkeitszeitpunkt der haftungsgegenständlichen Abgabe zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschuld

verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden offenbar schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden wären, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Ein mangelndes Verschulden an dieser Pflichtverletzung habe nicht dargelegt werden können. Ein diesbezüglicher Fragenvorhalt des Finanzamtes vom "10.4.2000" (richtig: 10.10.2000) sei zwar beantwortet worden, die anteilige Verwendung der Mittel darin aber nicht nachgewiesen worden. Bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes wäre es nicht zum Abgabenausfall gekommen, vielmehr hätten die Abgabenschuldigkeiten zumindest teilweise getilgt werden können. Da nicht dargelegt worden sei, in welchem Ausmaß die Abgabenschuldigkeiten bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes entrichtet worden wären, bestehe die Haftung zur Gänze.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 4.3.2004 Berufung erhoben, und darin im Wesentlichen ausgeführt, dass die Umsatzsteuer-Zahllast 6/1998 laut Buchungsmitteilungen S 516.296,- (€37.520,70) betragen habe. Für die Abstattung habe es offenbar eine Ratenvereinbarung gegeben, da in der Rückstandsaufgliederung die Fälligkeit der U 6/98 mit "23.3.2000" angegeben sei. Die Abgabe sei daher "nicht fällig" gewesen. Nach den Auskünften des Finanzamtes habe der Vollstrecker Teilbeträge einbringlich gemacht. Bereits in den Vormonaten des Jahres 1998 seien Abschlagszahlungen an das Finanzamt erfolgt, die eine Schlechterstellung für alle übrigen Gläubiger und eine Besserstellung des Finanzamtes bedeuten müssten. Der Berufungswerber habe die Umsatzsteuer-Zahllasten ermitteln lassen und die Zahlungsbelege an die Hausbank (Raika) weitergeleitet, die die Überweisungsaufträge nicht mehr durchgeführt habe. Der Berufungswerber sehe eine weitere Bevorzugung der Finanzbehörde darin, dass offensichtlich für die Umsatzsteuer-Zahllast 04/1998 am 17.6.1998 und am 25.6.1998 Abschlagszahlungen in Höhe von S 70.000,- doppelt geleistet worden seien und am 10.11.1998 weitere S 60.000,- an Abschlagszahlung erfolgt wären. Das Bemühen, alle Finanzamtsverbindlichkeiten restlos zu tilgen, sei aus den Kontonachrichten unzweifelhaft ersichtlich. Es sei unerklärlich, dass diese Zahlungen, die eine Bevorzugung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern darstellten, vom Masseverwalter nicht angefochten worden seien. Mit der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 10.10.2000 seien die maßgeblichen Fragen beantwortet worden. Weitere Beweisaufnahmen seien offensichtlich nicht erfolgt. Der "Zwangsausgleich" sei am 20.9.2000 aufgehoben worden. Richtig sei, dass die Umsatzsteuer-Zahllast 6/1998 S 516.296,- (€ 37.520,70) betragen habe und €26.707,92 von der Behörde als uneinbringlich angesehen würden, wobei die 20 % Quotenzahlung im Zwangsausgleichsverfahren noch zu berücksichtigen sei. Es sei also schlüssig und nachvollziehbar erwiesen, dass das Finanzamt mehr Zahlungen als jeder andere Gläubiger erhalten habe. Unklar sei auch, ob die durch die Einbringungsstelle gepfändeten und dem Abgabenkonto gutgeschriebenen Barbeträge immer richtig den ältesten Abgabenrückständen zugeordnet worden wären, sodass fraglich sei, ob der Abgaben-

rückstand die Umsatzsteuer-Zahllast 6/1998 überhaupt umfasse. Die gegenständliche Bescheidbegründung lasse eine schlüssige Begründung dafür vermissen, auf welche Beweisergebnisse der Bescheid gestützt werde. Die Geltendmachung der Vertreterhaftung sei vom Finanzamt im Jahr 2000 geprüft worden (Vorhaltsbeantwortung vom 30.11.2000). Es löse daher Verwunderung aus, dass das Finanzamt mehr als drei Jahre zur Entscheidungsfindung gebraucht habe. Durch die "Zwangsausgleichsquote" sei ein Teil der gegenständlichen Abgabeforderung abgedeckt, sodass ein der Höhe nach unrechtmäßiger Bescheid vorliege. Die Abgabenbehörde verkenne auch, dass die Umsatzsteuern gegenüber den anderen Steuern keine Sonderstellung hätten. Eine bevorrechtete Bedienung der Umsatzsteuern würde daher eine klassische Gläubigerbegünstigung des Finanzamtes und ein vorwerfbares und strafbares Verhalten des Berufungswerbers darstellen. Der Berufungswerber verwies sodann auf seine Ausführungen in der Stellungnahme vom 30.11.2000. Zusammengefasst sei daher nochmals zu sagen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der im Haftungsbescheid angesprochenen Abgaben keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden wären, um diese Abgaben zu bedienen. Ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit der im Haftungsbescheid genannten Abgaben wären keine Altgläubiger zu Lasten des Finanzamtes bezahlt worden, sodass eine Benachteiligung des Finanzamtes gegenüber anderen Altgläubigern nicht erfolgt sei. Zum Nachweis der Richtigkeit dieser Behauptungen der mangelnden Benachteiligung des Finanzamtes und dafür, dass keine Mittel zur Bezahlung zur Verfügung gestanden seien, werde der Antrag auf Einholung eines Buchsachverständigengutachtens wiederholt. Bedenke man, dass die konkursrelevante Überschuldung zum Jahresende 1998 evident geworden sei und unmittelbar nach Scheitern der Beteiligungsverhandlungen innerhalb der 60-Tage-Frist der Konkursantrag gestellt worden wäre, sei jedenfalls die Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger eine eklatante Ermessensüberschreitung. Eine Pflichtverletzung und ein Verschulden des Berufungswerbers lägen nicht vor, ebenso fehle es an der Kausalität.

Am 10.3.2004 legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, und wies dabei unter anderem darauf hin, dass das Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin nicht mit einem Zwangsausgleich, sondern mit einer Verteilung des Massevermögens geendet habe. Bei richtiger Verrechnung der Konkursquote gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die älteste Fälligkeit sei die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 6/98 allerdings nur mehr mit € 2.427,79 offen. Die Haftung wäre daher auf diesen Betrag einzuschränken.

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

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

Bei einer GmbH & Co KG, bei welcher die KG durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten wird, haben diese Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG betreffen, zu erfüllen. Sie haften bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0129).

Der Berufungswerber war seit 28.3.1998 Geschäftsführer der neu errichteten Komplementär-GmbH, und damit für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der primärschuldnerischen KG verantwortlich. Er hatte daher insbesondere auch für die Entrichtung der am 17.8.1998 fällig gewesenen Umsatzsteuer 06/1998 zu sorgen.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum Juni 1998 in Höhe von S 516.296,- (€ 37.520,70) wurde dem Finanzamt mittels einer vom Berufungswerber am 17.8.1998 unterfertigten, und am 18.8.1998 (laut Eingangsstempel persönlich) eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldung bekannt gegeben. Wie bereits das Finanzamt im angefochtenen Bescheid festgestellt hat, wurden darin Umsätze in Höhe von S 2.778.913,95 erklärt. Die Richtigkeit der Voranmeldung wurde in der Berufung ausdrücklich zugestanden. Es wurden allerdings Bedenken angemeldet, ob die durch die Einbringungsstelle gepfändeten und dem Abgabekonto gutgeschriebenen Barbeträge immer richtig den ältesten Abgabenrückständen zugeordnet worden wären, sodass fraglich sei, ob der Abgabenrückstand die Umsatzsteuer-Zahllast 6/98 überhaupt umfasse.

Dazu ist grundsätzlich darauf hinzuweisen, dass Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären sind (vgl. etwa VwGH 26.1.1999, 98/14/0154 mit Hinweis auf VwGH 10.4.1997, 94/15/0188). Insoweit der Berufungswerber daher Bedenken angemeldet hat, ob die vor Konkurseröffnung (im Einbringungsverfahren) geleisteten Zahlungen immer richtig den ältesten Abgabenrückständen zugeordnet worden wären, ist der Berufungswerber auf das Abrechnungsverfahren gemäß § 216 BAO zu verweisen, in dem ihn jedoch die Behauptungslast und die Konkretisierungspflicht hinsichtlich der Fragen der strittigen Verrechnungsvorgänge und Gebarungskomponenten trifft (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 216 Tz 4 mwN). Bisher wurde in keiner Weise näher konkretisiert, welche Zahlungen allenfalls unrichtig verrechnet worden wären.

Das Finanzamt hat im Zuge der Berufungsvorlage auf eine unrichtige Verrechnung der Konkursquote hingewiesen (im gegenständlichen Fall wurde im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin entgegen dem Berufungsvorbringen kein Zwangsausgleich abgeschlossen), und beantragt, die Haftung auf € 2.427,79 einzuschränken. Grundsätzlich gilt auch hier, dass diese Frage an sich im Abrechnungsverfahren zu klären wäre. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird dieser sich zu Gunsten des Berufungswerbers auswirkende Umstand jedoch im gegenständlichen Verfahren berücksichtigt, und die Haftungsinanspruchnahme auf jenen Betrag eingeschränkt, der bei einer richtigen Verrechnung der Konkursquote verblieben wäre.

Im Haftungsbescheid wurde die Umsatzsteuer 06/1998 mit € 26.707,92 (S 367.509,-) in Ansatz gebracht. Mit diesem Betrag haftete diese Abgabe vor Verrechnung der Konkursquote am Abgabenkonto aus. An Konkursquote wurden am Abgabenkonto insgesamt Gutschriften in Höhe von S 334.101,88 gebucht (Überweisung vom 8.9.2000 S 217.295,98 sowie die vom Masseverwalter zur Entrichtung der Konkursquote herangezogenen Gutschriften aus der Umsatzsteuervoranmeldung 7/2000 in Höhe von S 2.274,40 und aus der Umsatzsteuervoranmeldung 8/2000 in Höhe von S 114.531,50). Bei richtiger Verrechnung dieser Gutschriften gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach verbuchte älteste Abgabenschuld, nämlich die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 6/98, reduziert sich diese von S 367.509,- (€ 26.707,92) auf S 33.407,12 (€ 2.427,79). Insoweit wird der Berufung daher stattgegeben.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 06/1998 war am 17.8.1998 fällig. Es wurde weder ein Ratengesuch eingebracht, noch vom Finanzamt eine Zahlungserleichterung bewilligt. Einem Rechenschaftsbericht des Vollstreckers vom 8.10.1998 ist lediglich zu entnehmen, dass anlässlich eines Einbringungsversuches bei der Primärschuldnerin keine pfändbaren Gegenstände vorgefunden worden seien, da diese geleast gewesen wären. Es sei mit dem Berufungswerber – offenkundig zur Vermeidung weiterer Exekutionsmaßnahmen – vereinbart worden, dass neben der Entrichtung der laufend anfallenden Abgaben monatlich S 60.000,- zur Rückstandsabdeckung geleistet werden. Durch diese formlose Zahlungsvereinbarung änderte sich zum einen nichts an der bereits eingetretenen Fälligkeit der Umsatzsteuer 06/1998. Zum anderen wurde diese Zahlungsvereinbarung nicht eingehalten. Die vereinbarte monatliche Teilzahlung in Höhe von S 60.000,- wurde ein einziges mal, nämlich wie in der Berufung zutreffend ausgeführt am 10.11.1998 geleistet. Weitere Teilzahlungen in dieser Höhe sind dem Abgabenkonto nicht zu entnehmen. Am 22.12.1998 wurde bereits das Konkursverfahren eröffnet. Ein Grund dafür wird wohl auch gewesen sein, dass die Umsatzsteuerzahllast für November 1998 S 740.461,- betrug, die von der Gesellschaft angesichts der angespannten finanziellen Lage (auch in Raten) kaum mehr entrichtet werden hätte können. Aus diesen Gründen wäre im Übrigen eine formelle Ratenbewilligung gemäß § 212 BAO wegen bereits bestehender Gefährdung der Einbringlichkeit gar nicht in Betracht gekommen. Selbst wenn das Finanzamt im gegenständlichen Fall noch eine Zahlungs-

erleichterung bewilligt hätte, würde dies an der Haftungsanspruchnahme nichts ändern. Bleiben Abgaben unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann trifft den Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede gestellt hat, ein Verschulden am Abgabenausfall (VwGH 24.1.1990, 90/13/0087).

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 06/1998 wurde in der Rückstandsaufgliederung des Finanzamtes, die dem Vorhalt vom 10.10.2000 angeschlossen war, wie oben dargestellt in zwei Teilbeträgen ausgewiesen und als "Zahlungsfrist" der 23.3.2000 angegeben. Dies hatte folgende Gründe:

Vom Masseverwalter wurde im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin für Jänner 2000 eine Umsatzsteuervoranmeldung mit einem Überschuss in Höhe von S 45.168,- eingereicht. Auf der Voranmeldung wurde vom Finanzamt ausdrücklich vermerkt, dass es sich dabei um ein rückzahlbares Masseguthaben handle, dennoch aber im Zuge der Verbuchung dieser Voranmeldung am 8.2.2000 eine Verrechnung mit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 06/1998 (Konkursforderung) vorgenommen. Am 16.2.2000 wurde antragsgemäß die Rückzahlung dieses Betrages auf das Massekonto verbucht. Da diese Buchung zu einer Belastung auf dem Abgabenkonto führte, die Gutschrift aus der UVA zu keinem rückzahlbaren Guthaben am Abgabenkonto geführt hatte, sondern mit der rückständigen Umsatzsteuer 06/1998 verrechnet worden war, und die EDV so programmiert ist, dass jede Neubelastung am Abgabenkonto eine Fälligkeit bzw. einen Zahlungstermin haben muss, wurde bereits bei dieser Rückzahlung als Frist "23.3.2000" (generelle Monatsfrist des § 210 Abs. 1 BAO) am Abgabenkonto vermerkt. Am 17.2.2000 wurde (mit Geschäftsfall 16) die aufgrund der unrichtigen Verrechnung der UVA 01/2000 bzw. der durchgeführten Rückzahlung an den Masseverwalter zu Unrecht abgedeckte Umsatzsteuer 06/1998 im Zuge einer Rückstandsumwandlung wieder "aufgebaut". Dieser Teilbetrag von S 45.168,- erhielt dann wieder aus rein EDV-technischen Gründen die im Zuge der Rückzahlung vermerkte Zahlungsfrist "23.3.2000". Da von der Rückstandsumwandlung die gesamte Umsatzsteuer 06/1998 betroffen war, wurde von der EDV auch für den zweiten Teilbetrag in Höhe von S 322.341,00 eine Zahlungsfrist "23.3.2000" vergeben. Insgesamt gesehen handelt es sich bei dieser "Zahlungsfrist" um eine von der EDV ohne Zutun des Finanzamtes vergebene Frist, der jede Rechtsgrundlage fehlt. Weder ergibt sich diese Frist aus dem Gesetz, noch wurde vom Finanzamt im Zuge eines Bescheides eine solche Zahlungsfrist eingeräumt, sodass an der allein maßgebenden Fälligkeit der Umsatzsteuer 06/1998 am 17.8.1998 keine Änderung eingetreten ist. In Buchungsmitteilungen enthaltenen Fälligkeitstermine oder Zahlungsfristen kommt nur dann Rechtsqualität zu, wenn in Abgabenbescheiden hinsichtlich der Fälligkeit oder Zahlungsfrist auf die Buchungsmitteilung verwiesen wird. Nur in diesem Fall wird die in der Buchungsmitteilung enthaltene Fälligkeitsangabe oder Angabe einer Zahlungsfrist Spruchbestandteil des Bescheides (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 198 Tz 12 und § 210 Tz 2). Diese

unrichtige Zahlungsfrist war im Übrigen auch der Grund dafür, dass die Konkursquote nicht auf die dem Fälligkeitstag nach älteste Abgabenschuldigkeit, eben die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 6/1998, verrechnet worden war.

Die am 17.8.1998 fällig gewesene Umsatzsteuer 06/1998 ist bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Das Konkursverfahren wurde nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 KO bereits aufgehoben und die Firma am 6.7.2001 im Firmenbuch gelöscht.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung ist zunächst darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (zB VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Das Finanzamt hat dazu im angefochtenen Bescheid festgestellt, dass im Zuge der UVA 6/1998 Umsätze in Höhe von rund S 2,7 Mio., und auch für die Folgemonate "entsprechende" Umsätze erklärt worden seien. Tatsächlich wurden etwa für Oktober 1998 Umsätze in Höhe von rund S 2,4 Mio. und für November 1998 von rund S 5,3 Mio. erklärt. Weiters wurden in der Zeit vom 17.8.1998 (Fälligkeit der Umsatzsteuer 6/1998) bis zur Konkurseröffnung am 22.12.1998 laufend Zahlungen an das Finanzamt geleistet. Von einer völligen Mittellosigkeit der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum kann daher keine Rede sein.

Reichen die Gesellschaftsmittel nicht mehr für eine vollständige Begleichung aller Verbindlichkeiten aus, hat der Geschäftsführer für eine zumindest anteilige Bedienung auch des Abgabengläubigers zu sorgen. Eine bevorzugte Befriedigung durch vollständige Begleichung der offenen Umsatzsteuer kann dagegen nicht gefordert werden und wurde auch vom Finanzamt nicht verlangt.

Der Berufungswerber wurde im Vorhalt vom 10.10.2000 aufgefordert, die anteilige Verwendung der Mittel darzustellen und durch geeignete Unterlagen zu belegen. Dieser Aufforderung wurde jedoch mit der bloßen Behauptung, der Abgabengläubiger wäre gegenüber den anderen Gläubigern ohnehin vorrangig befriedigt worden, nicht entsprochen.



Im Übrigen ist nicht entscheidend, dass der Berufungswerber in der Vergangenheit (vor Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe) Zahlungen zur Abdeckung anderer (älterer) Abgaben geleistet hat, sondern ob hinsichtlich jener Abgaben, die aufgrund des Fehlens ausreichender Mittel zur vollständigen Abdeckung nur mehr zum Teil entrichtet werden konnten, das Gleichbehandlungsgebot beachtet wurde. Zu der in der Berufung angesprochenen "doppelten" Abschlagszahlung für die Umsatzsteuer 04/1998 sei der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass in der diesbezüglichen Voranmeldung vom 15.6.1998 die Zahllast mit S 211.782,- bekannt gegeben wurde, und zur Abdeckung dieser am 16.6.1998 S 70.000,-, am 24.6.1998 weitere S 70.000,- und am 30.6.1998 die restlichen S 71.782,- bezahlt wurden.

Zu dem vom Berufungswerber gestellten Beweisantrag auf Einholung eines Buchsachverständigengutachtens wird zunächst darauf verwiesen, dass den Haftungspflichtigen nach der bereits oben zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Nachweispflicht trifft. Nicht die Abgabenbehörde, sondern der haftungspflichtige Geschäftsführer hat das von ihm behauptete Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenermittlung nachzuweisen und auch Beweis über seine Behauptung zu führen, dass er die Abgabenerfordernisse bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat. Dazu wurde dem Berufungswerber bereits mit Vorhalt vom 10.10.2000 ausdrücklich ein entsprechender Beweisauftrag erteilt. Diesem Beweisauftrag kam der Berufungswerber jedoch nicht nach, sondern stellte seinerseits einen Beweisantrag auf Einholung eines Buchsachverständigengutachtens. Damit würde aber die den Berufungswerber treffende Beweislast in unzulässiger Weise wieder auf die Abgabenbehörde überwält. Im Übrigen hätte es im vorliegenden Fall, in dem eine einzige Abgabenerfordernis haftungsgegenständlich ist, zum Nachweis der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes wohl keines Sachverständigengutachtens bedurft, sondern hätte eine einfache Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten und der von der Gesellschaft geleisteten Zahlungen (Mittelverwendung) genügt. Wenn der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers der Ansicht ist, einen Nachweis für die anteilige Bedienung der Gläubiger nur durch ein Buchsachverständigengutachten erbringen zu können, wäre es ihm jederzeit freigestanden, ein solches beizubringen bzw. selbst zu erstellen, da er (wie dem Berufungsschriftsatz zu entnehmen ist) nicht nur Wirtschaftstreuhänder, sondern auch beeideter Buchprüfer ist.

In der Berufung wurde ausgeführt, dass ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben keine "Altgläubiger" zu Lasten des Finanzamtes bezahlt worden wären, sodass eine Benachteiligung des Finanzamtes gegenüber anderen „Altgläubigern“ nicht erfolgt sei. Der Berufungswerber erkennt aber die Rechtslage, wenn er meint, er dürfe die für die Aufrechterhaltung des Betriebes seiner Meinung nach notwendigen Zahlungen leisten (Befriedigung von "Neugläubigern") und erst danach allfällig übrige Beträge für die

Abgabentrachtung verwenden. Damit benachteiligt er offenkundig bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger und verstößt gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096).

Es wurden zwar bis zur Konkurseröffnung Zahlungen an den Abgabengläubiger geleistet. Die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, ist aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen, und berührt die im Abgabungsverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, nicht (VwGH 22.9.1999, 94/15/0158, VwGH 12.8.1994, 92/14/0125).

Insgesamt gesehen wurde daher vom Berufungswerber eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht nachgewiesen, und musste somit vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Auch der Hinweis, dass die Zahlungen an das Finanzamt anfechtbar gewesen wären, schließt die Kausalität der Pflichtverletzung für den Abgabenausfall nicht aus, da es hier nur auf den Vergleich mit einer Kausalkette im Falle des rechtmäßigen Alternativverhaltens, also der Leistung der Zahlung ankommt. Die Annahme, dass der Ausfall für den Abgabengläubiger im Falle der pflichtgemäßen Leistung der Zahlungen nicht eingetreten wäre (die Pflichtverletzung für diesen Ausfall daher kausal war), wird durch den Einwand einer möglichen Anfechtbarkeit der Zahlungen nicht widerlegt. Ob eine solche Anfechtung erfolgt, hängt nämlich einerseits unter anderem vom Dazwischentreten des Entschlusses eines Dritten, nämlich des Masseverwalters, und dieser Entschluss unter anderem wieder von den mutmaßlichen Erfolgsaussichten einer solchen Anfechtung ab, also auch davon, ob der Beweis geführt werden kann, dass der Abgabengläubiger zumindest Kenntnis von der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft haben musste. Solche bloß hypothetischen Ereignisse sind in die Prüfung des alternativen Kausalverlaufs aber nicht mit einzubeziehen. Die Leistung einer anfechtbaren Zahlung führt also für sich allein noch nicht zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis wie die Unterlassung der Zahlung. Daher wird der Geschäftsführer weder von seiner Verpflichtung zur Gleichbehandlung aller Gläubiger noch von seiner – bei sonstiger Haftung bestehenden – diesbezüglichen Nachweispflicht durch den Einwand befreit, er hätte eine anfechtbare Zahlung an den Abgabengläubiger zu leisten gehabt. Ob bzw. inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, kann im Haftungsverfahren daher wie bereits oben ausgeführt dahingestellt bleiben (vgl. VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber ist erst 37 Jahre alt (geb. 25.4.1968) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig. Er wurde zuletzt zur Einkommensteuer 2002 veranlagt. Im Bescheid vom 5.9.2003 wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte mit € 88.204,08 festgestellt. Am persönlichen Abgabenkonto werden die laufend anfallenden Abgaben (Umsatzsteuern) termingerecht entrichtet. Schließlich besitzt der Berufungswerber eine (wenn auch hypothekarisch belastete) Eigentumswohnung (Grundbuch L). Es muss daher nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die verbliebene relativ geringe Haftungsschuld von nur mehr € 2.427,79 beim Haftungspflichtigen uneinbringlich wäre. Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig. Der Einwand, dass zwischen dem vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahren und der Erlassung des angefochtenen Bescheides ein ungewöhnlich langer Zeitraum liege, ist berechtigt, vermag aber allein eine Abstandnahme von der Haftungsinanspruchnahme nicht zu rechtfertigen. Schließlich stellt es entgegen der Ansicht des Berufungswerbers auch keine "eklatante Ermessensüberschreitung" dar, wenn der Umstand der zeitgerecht erfolgten Konkursantragstellung vom Finanzamt nicht berücksichtigt wurde. Weder die Frage, ob den Geschäftsführer ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der GmbH trifft, noch andere als abgabenrechtliche Pflichten - etwa die Pflicht, rechtzeitig einen Konkursantrag zu stellen oder ein Ausgleichsverfahren zu betreiben - sind für die Haftung gemäß § 9 BAO von Bedeutung (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 9 Tz16). Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. April 2005