



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vom 30. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günter Narat, vom 2. August 2005 betreffend die Haftung des BW gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgaben der G mbH entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben der G mbH für die der BW zur Haftung herangezogen wird, sind der dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Beilage 3 in der Spalte "offener Betrag" zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der BW war Geschäftsführer der G mbH. Mit Beschluss des LG Salzburg vom 27.07.2004 wurde bei dieser Gesellschaft das Ausgleichsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 14.09.2004 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Anschlusskonkurs eröffnet.

Mit Schreiben vom 30.11.2004 wurde dem BW in Aussicht gestellt, ihn als Vertreter der Gesellschaft gemäß §§ 9, 80 BAO für die Abgabenschulden der Gesellschaft in Anspruch zu nehmen. Er wurde ersucht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Abgaben entrichtet worden wären. Weiters wurde er aufgefordert, entsprechende Unterlagen vorzulegen, falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlich-

keiten verwendet worden seien. In der Beilage wurden dem BW offene Abgaben der G mbH im Ausmaß von gesamt rd. € 309.000,00 aufgelistet.

In Beantwortung dieser Aufforderung teilte der BW dem FA mit, dass er auf Grund eines laufenden Krankenhausaufenthaltes nicht in der Lage gewesen sei, früher auf das Schreiben zu antworten und übermittelte dem FA eine Kopie der Niederschrift, welche von der Kriminalabteilung der Gendarmerie aufgenommen worden sei. Das Unternehmen sei vom Masseverwalter am 27.09.2004 geschlossen worden. Die EDV sei abgeschaltet worden, er habe leider keinen Zugriff auf die Buchhaltungsunterlagen. Das gesamte Inventar mit EDV sei zwischendurch vom Masseverwalter veräußert worden.

Die übermittelte Niederschrift der Kriminalabteilung der Gendarmerie enthielt, soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist, folgende Aussagen:

Das Unternehmen habe bei seiner Gründung im Dezember 1994 bei der C einen Kredit über ATS 300.000,00 in Anspruch genommen. Dieser sei für die erforderlichen Investitionen verwendet worden. Glaublich 1997 oder 1998 sei dieser Kredit bei der Hausbank auf ca. ATS 800.000,00 aufgestockt worden. Ca. 1999 oder 2000 sei dieser Kredit auf € 90.000,00 aufgestockt worden. Zur Besicherung seien ab ca. 1996 oder 1997 die Forderungen des Unternehmens an die C zediert worden. Daneben habe noch ein weiterer unbesicherter Kontokorrentkredit bei der D ursprünglich in Höhe von ATS 400.000,00 bestanden, der in weiterer Folge auf zwei Kredite gesplittet worden sei. Diese dürften in Höhe von € 12.000,00 im Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch offen gewesen sein dürfte.

Das Unternehmen sei bis zur Einstellung des Geschäftsbetriebes in der Lage gewesen, seinen Zahlungsverpflichtungen, wenn auch mit Verzug, nachzukommen. Es seien daher zu keinem Zeitpunkt die Zahlungen zur Gänze eingestellt worden.

Darauf erließ das FA mit Datum 02.08.2005 einen Haftungsbescheid und nahm den BW für Abgaben der Gesellschaft im Ausmaß von € 293.148,03 in Anspruch. Die Zusammensetzung dieser Abgaben ergibt sich aus der Beilage 1 zu dieser Berufungsentscheidung. In der Begründung dieses Bescheides führte das FA an, dass die im Spruch angeführten Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien, da die Firma G mbH in Folge Konkurseröffnung am 15.09.2004 aufgelöst worden sei.

Ein mangelndes Verschulden an einer Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers (das ist die der Entrichtung der Abgaben) sei trotz entsprechender Aufforderung vom 30.11.2004 nicht dargelegt worden, weshalb von einer schulhaften Pflichtverletzung auszugehen sei. Da nicht dargelegt worden sei, in welchem Ausmaß die Ab-

gabenschulden bei Einbehaltung des Gleichbehandlungsgebotes entrichtet worden wären, bestehet die Haftung zur Gänze.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, er habe niemals vorsätzlich versucht Abgaben zu hinterziehen. Es sei stets sein Bestreben gewesen, das Unternehmen auch in der schwierigen Geschäftslage aus den roten Zahlen zu führen und er habe dafür sein gesamtes Vermögen eingesetzt. Zudem habe er sich als Geschäftsführer nur ein geringes Gehalt in Höhe von brutto € 2.500,00 eingeräumt um das Unternehmen nicht weiter zu belasten. Sein persönlicher Einsatz habe im Juni/Juli 2004 endlich zu den bereits dringend erwarteten Großaufträgen im Wert von ca. € 2.000.000,00 geführt. Die Durchführung dieser Aufträge hätte den Fortbestand des Unternehmens samt allen Arbeitsplätzen garantiert. Weiters hätte ein Großteil der Steuerschulden damit vorerst abgedeckt werden können. Leider sei zum selben Zeitpunkt der Konkursantrag des FA gegen die G mbH eingelangt. Man habe noch versucht, diesen Konkursantrag in einen Ausgleich umzuwandeln, leider sei auch dieser Ausgleich vom FA abgelehnt worden. Daher sei ihm nichts anderes übrig geblieben, als selbst Konkurs anzumelden, obwohl er sicher gewesen sei, dass das Unternehmen zu retten gewesen wäre. Er könne die gewünschten Unterlagen nicht mehr beibringen, er sei seit September 2004 wegen einer Krebserkrankung immer wieder in Spitalsbehandlung und habe somit keine Möglichkeit gehabt bei Schließung des Unternehmens durch den Masseverwalter entsprechende Buchhaltungsdaten zu sichern. Das komplette Inventar inklusive der EDV-Anlage sei in der Zwischenzeit vom Masseverwalter verkauft worden. EDV-Buchhaltungsdaten aus dem Jahre 2004 lägen ihm nicht mehr vor. Er sei durch seine Krankheit zwischenzeitlich mittellos, die Zahlung des Betrages von € 293.148,03 sei ihm nicht mehr möglich.

Darauf erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung und führte darin im Wesentlichen aus, dass es Aufgabe des Geschäftsführers sei darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die GmbH die angefallenen Abgaben entrichtet habe. Widrigenfalls könne von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden. Reichten die vorhandenen Mittel zur Begleichung aller 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 eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stelle somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt habe. 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, obliege dem Vertreter. Vermöge dieser

nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Ungeachtet der grundsätzlich amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde treffe denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle die Verpflichtung die Gründe anzugeben, warum es ihm unmöglich gewesen sei, seine Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werden dürfe, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen sei. Wenngleich diese besondere Behauptungs- und Beweislast nicht überspannt werden dürfe und auch nicht so aufgefasst werden dürfe, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungsverpflichtung entbunden wäre, so obliege es dem potenziell Haftungspflichtigen nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete sachbezogene Behauptungen darzulegen. Weder die Stellungnahme vom Jänner 2005 noch das gegenständliche Berufungsvorbringen seien geeignet das Vorliegen einer schuldenhaften Pflichtverletzung zu verneinen. Da im gegenständlichen Fall die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin zweifelsfrei feststehe, könne nicht von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme der Haftung gesprochen werden.

Darauf beantragte der BW fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und führte darin aus, es habe niemals eine Bevorzugung von Gläubigern gegeben. Da die EDV-Buchhaltungsunterlagen leider nicht mehr vorhanden seien, müssten die einzelnen Belege zur Bestätigung dieser Angabe durchgeprüft werden. Diese Unterlagen müssten ja beim Masseverwalter noch vorhanden sein. Er könne diese Prüfung derzeit nicht durchführen, da er sich wieder in Spitalsbehandlung befindet. Alle anderen Punkte habe er bereits in seinen diversen Schreiben bekanntgegeben.

Aufgrund der Aufhebung des Konkurses bei der G mbH im Jahr 2008 erhielt das FA für seine Forderungen eine Quote von ca. 1,58% der ausstehenden Abgaben.

Aus den vorliegenden Insolvenzakten der G mbH ergibt sich für dieses Verfahren noch, dass die Gesellschaft im Dezember 1996 mit einer Gesellschafterin, der A in B einen Globalzessionsvertrag abgeschlossen hatte, wonach die G mbH sämtliche bestehenden freien Forderungen nach näherer Maßgabe der vertraglichen Bestimmungen an A abgetreten hat. Ausgenommen davon sollten Forderungen in Höhe der Bankbürgschaften der übrigen Gesellschafter der G für Bankdarlehen zugunsten von G sein. Diese Zession betraf alle Kunden mit den Anfangsbuchstaben A bis W und somit alle Kunden mit Ausnahme von fünf Kunden lt. der beiliegenden Kundensaldenliste aus dem Jahr 2001.

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.

Der BW hat als Vertreter der G m.b.H. nur unregelmäßig beglichen. Es bestanden Zessionsvereinbarungen mit der A bzw. der C, ein Kredit bei der D war nicht in vollem Umfang ausgeschöpft. Das Unternehmen war bis zur Konkursöffnung in der Lage Verbindlichkeiten – wenn auch mit Verzögerung – zu bedienen. Diese Ausführungen ergeben sich aus der Verantwortung des BW vor der Kriminalabteilung der Gendarmerie, wonach auch bei Konkursöffnung Kreditlinien nicht vollständig ausgeschöpft worden waren. Diese Ausführungen ergeben sich aus der Verantwortung des BW vor der Kriminalabteilung der Gendarmerie.

Zahlungen an die Finanzverwaltung erfolgten seit dem Jahr 2002 nicht mehr bzw. nur mehr sporadisch. Dies ergibt sich aus der Auflistung der offenen Verbindlichkeiten bei der Finanzverwaltung im Haftungsverfahren laut Beilage 1.

Im Ergebnis wurden dem BW zurechenbar Abgaben im Ausmaß von € 293.148,03 nicht abgeführt. (Beilage 1) Dieser Betrag war im gesamten Verfahren unstrittig.

Die Quote der Finanzverwaltung im Konkurs der G betrug 1,58%.

Im Einzelnen ist zu den in Frage stehenden Haftungsbeträgen auszuführen, dass die dem BW im erstinstanzlichen Verfahren vorgeschriebenen Haftungsbeträge laut Beilage 1 sich in zwei Gruppen gliedern:

Zum Einen wurde der BW nach den in der EDV der Finanzverwaltung erfassten Buchungen für Abgabenschulden der G mbH. zur Haftung herangezogen, die dieser mit Bescheid vorgeschrieben worden waren. Diese Abgaben sind in der Beilage 2 aufgelistet und betragen gesamt Abgaben im Gesamtausmaß von € 33.776,24.

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 Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch 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 dem 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 im Umfang von € 33.776,24 stattzugeben.

Für weiteren Abgaben in Höhe von € 259.371,29, die gesammelt in der Beilage 3 dargestellt sind, liegen keine derartigen Bescheide vor. Es handelt es sich somit um Abgaben, die die G 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 dem BW nach Sicht des UFS nicht gelungen ist darzulegen, dass eine gleichmäßige Behandlung aller Gläubiger erfolgt wäre. Vielmehr hat er selbst vor der Kriminalabteilung der Gendarmerie ausgeführt, dass Gläubiger bis zur Konkurseröffnung wenn auch mit Verspätung bezahlt worden wären, während zB Umsatzsteuerzahllasten ab Mai 2002 de facto überhaupt nicht mehr beglichen wurden.

Eine unterschiedliche Beteilung der Gläubiger ist auch deswegen anzunehmen, da nach den Aussagen des BW vor der Kriminalabteilung der Gendarmerie eine Globalzession der Forderungen der G an die C bestanden hat. Eine derartige Vereinbarung bewirkt bei der

finanziellen Situation der G im normalen Geschäftsbetrieb, dass auf diesem Konto jedenfalls keine freien Mittel zur Bedienung der Schulden bei anderen Gläubigern mehr bestehen. Berücksichtigt man dass der Rahmen des zweiten Kontokorrentkredites bei der D rund € 29.000,00, betragen hätte, dieser bei Konkursöffnung nur zu rund € 12.000,00 ausgenützt war und auch diese flüssigen Mittel offenbar nicht zur Bezahlung der Verbindlichkeiten bei der Finanzverwaltung verwendet wurden, so ergibt sich bereits aus diesen Umständen, dass eine gleichteilige Bezahlung aller Gläubiger unwahrscheinlich ist.

Berücksichtigt man weiters, dass die G nach der Aktenlage ab 1996 durch eine weitere weitreichende die Zession an einen Gesellschafter und Lieferanten nicht in der Lage war über flüssige Mittel selbst zu disponieren, verstärkt dies die Vermutung einer Ungleichbehandlung der Gläubiger.

Letztendlich ist aber die Aussage des BW vor der Kriminalabteilung der Gendarmerie das stärkste Indiz für eine Benachteiligung der Finanzverwaltung gegenüber anderen Gläubigern, wenn dieser ausführt, dass bis zur Konkursöffnung Zahlungen, wenn auch mit Verspätung erfolgt seien und demgegenüber Forderungen der Finanzverwaltung, beispielsweise die Umsatzsteuerzahllasten ab Mai 2002 nahezu durchgehend nicht mehr bezahlt wurden, wie sich aus der Aufstellung in der Beilage 1 ergibt.

Dem FA ist auch darin zuzustimmen, dass es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war. Widrigfalls kann von der Abgabenbehörde angenommen werden, dass die Pflichtverletzung schulhaft 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 Abgabenentrichtung entgegengestanden sind und dass er bei nicht ausreichenden Mitteln alle Gläubiger in gleichem Maße beteilt hat.

Entspricht der BW seiner 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 der BW keine Vorsorge dafür getroffen hat, die Erfüllung seiner Pflichten bzw. ein mangelndes Verschulden an der unterlassenen Abfuhr von Abgaben darzulegen. Seine Ausführungen gingen jeweils nur in die allgemeine Richtung, dass keine Gläubigerbenachteiligung stattgefunden habe, ohne dies näher auszuführen.

Den oben angeführten Indizien einer Ungleichbehandlung der Gläubiger ist der BW im gesamten Verfahren nicht substanziert entgegengetreten. Der 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 Beteilung aller Gläubiger bei dieser Ausgangslage erfolgt sein soll. Vielmehr weist seine Verantwortung vor der Kriminalabteilung der Gendarmerie wie oben dargestellt in Richtung einer Ungleichbehandlung der Gläubiger.

Es erscheint auch nicht glaubhaft, dass es dem BW während eines noch laufenden Insolvenzverfahrens nicht möglich gewesen sein soll, entsprechende Unterlagen beizubringen. Die erste Aufforderung des FA erfolgte bereits kurz nach Eröffnung des Konkursverfahrens.

Auch nach den ausführlichen Darstellungen des FA in der Berufungsvorentscheidung, die diesbezüglich auch Vorhaltscharakter aufweist, hat der BW keine Maßnahmen gesetzt um eine gleichmäßige Beteiligung aller Gläubiger mit den vorhandenen Mitteln nachzuweisen. Er 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 dem 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 der BW keinen Nachweis der gleichmäßigen Verteilung der vorhandenen Mittel erbracht hat und trotz mehrfacher Aufforderung auch keine konkreten, sachbezogenen Behauptungen aufgestellt hat.

Da der BW seine oben angeführten Obliegenheiten nicht erfüllt hat, konnte das FA davon ausgehen, dass er seinen Pflichten als Vertreter der G mbH schuldhaft nicht nachgekommen ist. Dieser Eindruck wird auch noch durch die im Sachverhalt dargestellten Zessionen von Forderungen und die Ausführungen des BW vor der Kriminalabteilung der Gendarmerie gestützt.

Zu den ebenfalls seit Mitte des Jahres 2002 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 den BW treffenden Obliegenheiten auch auf diese Abgaben zutreffen, war das FA im Recht auch diese Beträge dem BW in voller Höhe vorzuschreiben.

Damit verbleibt ein Betrag von € 259.371,29 laut Beilage 3, für den der BW zu Recht zur Haftung herangezogen wurde, wobei allerding die dem FA bezahlte Konkursquote von 1,58% noch in Abzug zu bringen war, weswegen letztlich ein Haftungsbetrag in Höhe von € 255.273,22 verblieb, dessen Aufgliederung ebenfalls aus der Beilage 3 zu entnehmen ist.

Im Ergebnis war der Berufung sohin teilweise stattzugeben.

Beilagen: 3 Aufstellungen der in Frage stehenden Abgaben

Salzburg, am 8. Juni 2012