

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/3/29 2005/15/0116

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 29.03.2007

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

### Norm

BAO §20;

BAO §201;

BAO §238 Abs2;

BAO §80 Abs1;

BAO §9 Abs1;

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des E D in B, vertreten durch Dr. Manfred Buchmüller GmbH, Rechtsanwalt in 5541 Altenmarkt im Pongau, Marktplatz 155, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 12. Juli 2005, RV/0126-S/05, betreffend Haftung für Abgaben, zu Recht erkannt:

### Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.088,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb ab 1987 als Einzelunternehmer ein Asphaltfräsurendernehmen. Mit Gesellschaftsvertrag vom 12. März 1996 wurde die DS GmbH gegründet. Gesellschafter waren der Beschwerdeführer und seine Gattin. Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer dieser GmbH.

Die DS GmbH übernahm eine Verpflichtung als Bürge und Zahler für die offenen Bankverbindlichkeiten des Beschwerdeführers (aus seinem Einzelunternehmen) in Höhe von ca. 8 Mio. S. Weiters wurde gegenüber der Hausbank eine stille Zession aller offenen Forderungen der DS GmbH vereinbart.

Nach der Gründung der DS GmbH beendete der Beschwerdeführer seine Tätigkeit als Einzelunternehmer. Die DS GmbH bediente die offenen Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens. In der Folge verkaufte der Beschwerdeführer der DS GmbH in den Monaten Mai bis August 1996 das Anlagevermögen des Einzelunternehmens um ca 7 Mio.

S netto.

Mit März 1997 wurde auf Antrag des Finanzamtes über das

Vermögen des Beschwerdeführers das Konkursverfahren eröffnet.

Am 5. Mai 1997 wurde das Ausgleichsverfahren über das

Vermögen der DS GmbH eröffnet. Unmittelbar darauf führte das Finanzamt eine abgabenbehördliche Prüfung zur Feststellung der auf Grund der Insolvenz zu korrigierenden Vorsteuern bei der DS GmbH durch. Vor Beginn dieser Prüfung reichte die DS GmbH Lohnsteueranmeldungen für Juni bis August, Oktober bis Dezember 1996 sowie Februar und März 1997 und Umsatzsteuervoranmeldungen für Mai, Juni, Oktober und November 1996 sowie März bis Mai 1997 ein. Bis Mai 1997 hatte die DS GmbH keine Zahlungen für Umsatzsteuern oder Lohnabgaben geleistet.

Der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Beschwerdeführers focht die Übertragung der Anlagegüter vom Einzelunternehmen des Beschwerdeführers an die DS GmbH an. Mit einer Vereinbarung vom 23. Juli 1997 kamen der Masseverwalter und "die DS GmbH" überein, bis zur Klärung der Sach- und Rechtslage beim Weiterverkauf des Anlagevermögens gemeinsam als Verkäufer aufzutreten. Der Masseverwalter veräußerte in der Folge diese Wirtschaftsgüter sowie Werkzeuge, Kleingeräte usw. um ca 11,9 Mio. S.

Die Anfechtung des Masseverwalters erwies sich als erfolgreich. In der Folge kam in dem das Vermögen des Beschwerdeführers betreffenden Insolvenzverfahren ein Ausgleich zustande.

Mit 2. Juli 1997 wurde über das Vermögen der DS GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Im Juli 1998 wurde der Konkurs über das Vermögen der DS GmbH aufgehoben.

Am 21. August 1997 meldete das Finanzamt die offenen Abgabenforderungen im Konkurs über das Vermögen der DS GmbH an. Mit Schreiben vom 25. November 1998 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit, dass es beabsichtige, ihn als Vertreter der DS GmbH hinsichtlich des Abgabentrückstandes der GmbH wegen schuldhafter Pflichtverletzung zur Haftung nach den Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO heranzuziehen. Weiters forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer zu einer Stellungnahme in Bezug auf die geplante Haftungsinanspruchnahme auf.

Mit Haftungsbescheid vom 14. Juni 2004 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer als Haftungspflichtigen nach den §§ 9 und 80 BAO in Anspruch. Diese Haftung bezieht sich auf Lohnsteuern von Juli 1996 bis März 1997, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von Juni 1996 bis März 1997 sowie Umsatzsteuern von Mai bis November 1996.

Das Finanzamt begründete den Haftungsbescheid dahingehend, dass die Abgaben bei der Primärschuldnerin, der DS GmbH, uneinbringlich seien. Da während der entsprechenden Zeiträume Umsätze erzielt und auch laufende Ausgaben für Leasingraten und Mieten getätigt worden seien, könne auf das Vorhandensein flüssiger Mittel geschlossen werden. Eine Pflichtverletzung liege vor, sobald Abgabenverbindlichkeiten schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt würden, wobei die Bevorzugung eines Gläubigers ausreichend sei. Es sei Sache des Haftungspflichtigen nachzuweisen, dass für die Begleichung der Schulden keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden seien.

Gegen diesen Bescheid er hob der Beschwerdeführer Berufung und führte darin aus, dass die DS GmbH ausreichend liquide Mittel zur Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten gehabt habe und sie lediglich durch die "Knebelungsverträge" betreffend die Bürge- und Zahlerhaftung sowie die Generalzession der Kundenforderungen insolvent geworden sei, wobei die Entscheidungsbefugnis über die Verwendung der liquiden Mittel ausschließlich im Bereich der finanzierten Hausbank gelegen sei, die offenbar die ihr vom Beschwerdeführer pünktlich übermittelten Zahlungsanweisungen nicht durchgeführt habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer habe die Einvernahme des Masseverwalters beantragt. Die belangte Behörde sehe von dieser Einvernahme aus den folgenden Gründen ab:

Der Beschwerdeführer beantragte die Einvernahme des Masseverwalters zunächst zum Beweisthema, dass der Beschwerdeführer keine Gläubigerbenachteiligung vorgenommen habe. Weiters solle der Masseverwalter dazu befragt werden, dass es nur durch die vom Konkursgericht angeordnete Rückabwicklung des Verkaufes der Fräsmaschinen zum Entzug von Liquidität gekommen sei. Letztlich solle der Masseverwalter dazu einvernommen werden, aus welchem Grund diese Rückabwicklung vom Konkursgericht genehmigt worden sei und er diese Rückabwicklung durchgeführt habe.

Wenn der Antrag des Beschwerdeführers so ausgelegt werde, dass der Masseverwalter über die Begleichung der Verbindlichkeiten der DS GmbH im berufungsgegenständlichen Zeitraum befragt werden solle, sei entscheidend, dass der Sachverhalt auch ohne eine Aussage des ehemaligen Masseverwalters vollständig erhoben sei. Der Masseverwalter habe dem Beschwerdeführer - wie vom Vertreter des Beschwerdeführers telefonisch mitgeteilt - bereits dargelegt, dass er aus dem Insolvenzverfahren keine Unterlagen mehr besitze. Zudem sei bereits durch die in den Verwaltungsakten erliegenden Unterlagen über geleistete Zahlungen an diverse Gläubiger, die anlässlich der Ausgleichseröffnung betreffend die DS GmbH vom steuerlichen Vertreter abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen sowie die Aussagen des Beschwerdeführers in einem Einspruchsverfahren vor der Gebietskrankenkasse ersichtlich, dass der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum sonstige Verbindlichkeiten in der Höhe von mehreren Millionen Schilling beglichen habe. Dies sei ebenso unbestritten, wie der Umstand, dass keine Zahlungen auf die selbst zu berechnenden Abgaben erfolgt seien.

Weiters erscheine eine Aussage des Masseverwalters zum Thema, dass der Beschwerdeführer keine Gläubigerbenachteiligung vorgenommen habe, auch deshalb für das Verfahren nicht zielführend, da ein Zeuge über Tatsachen bzw. Wahrnehmungen berichten solle. Ein Werturteil über das Verhalten des Beschwerdeführers abzugeben bzw. dessen Handlungen (abgaben)rechtlich zu qualifizieren, könne nicht Beweisthema sein.

Eine Einvernahme des Masseverwalters zum Thema, dass es durch die vom Konkursgericht angeordnete Rückabwicklung des Verkaufes der Fräsmaschinen zum Entzug von Liquidität bei der GmbH gekommen sei, erscheine entbehrliech, da es auch ohne eine diesbezügliche Aussage bereits nach den logischen Denkgesetzen klar sei, dass die Rückabwicklung des Anlagenverkaufes und der Verkauf dieser Güter mit einem Mehrerlös von über 3 Mio. S über das Einzelunternehmen zu einem Entzug von Liquidität bei der GmbH geführt hätten.

Auch erscheine es nicht notwendig, den Masseverwalter dazu zu vernehmen, weswegen diese Rückabwicklung vom Konkursgericht genehmigt worden sei und er diese Rückabwicklung durchgeführt habe. Das Ergebnis der Anfechtung sei bekannt und als solches ein Faktum. Zudem sei dieses Beweisthema ohne Belang für die gegenständliche Entscheidung. Auch bei einer Veräußerung der fraglichen Wirtschaftsgüter im Namen der DS GmbH wäre keine vollständige Befriedigung der Gläubiger möglich gewesen.

Letztlich sei aber auch zu diesem Beweisantrag festzuhalten, dass der Grund der Anfechtung aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten, fragmentarischen Unterlagen klar hervorgehe. Aufgrund der vom Beschwerdeführer vorgelegten Vereinbarung vom 23. Juli 1997 sei ersichtlich, dass der Masseverwalter die Anfechtung auf die Gesellschaftsverhältnisse der DS GmbH und des daraus resultierenden Angehörigenverhältnisses zum Beschwerdeführer bzw. auf das Verhältnis des Verkaufserlöses aus dem Verkauf zwischen dem Beschwerdeführer und der DS GmbH von netto ca 7 Mio. S einerseits zu dem möglichen Verkaufserlös von netto über 10 Mio. S andererseits gestützt habe. Nach den Bestimmungen des Insolvenzrechtes sei auch eine GmbH als naher Angehöriger eines Gesellschafters zu betrachten. Anfechtungen von Verkäufen zwischen nahen Angehörigen iSd § 28 KO seien aber nicht

-  
wie der Beschwerdeführer vermeine - binnen einer Frist von sechs Monaten, sondern binnen einer Frist von zwei Jahren möglich, sofern eine Benachteiligung der Gläubiger vorliege. Dabei reiche eine Benachteiligung der Masse des Anfechtungsberechtigten, die zB darin zu erblicken sei, dass der zur Befriedigung der Gläubiger vorhandene Fonds verkleinert werde, aus (Hinweis auf Mohr, Konkurs-, Ausgleichs- und Anfechtungsordnung, E 18 zu § 27 KO) Diese Voraussetzung sei durch den Verkauf der Anlagegüter unter ihrem Wert gegeben gewesen.

In rechtlicher Hinsicht sei auszuführen, dass nach den Bestimmungen des § 9 Abs 1 BAO die Geschäftsführer einer GmbH neben den durch sie zu vertretenden Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit hafteten, als diese Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Ein Insolvenzverfahren über die DS GmbH sei im Jahr 1997 eröffnet worden. Die im Haftungswege geltend gemachten Umsatzsteuerzahllasten sowie die Lohnabgaben seien nach Bezahlung der 16%igen Konkursquote in dem dem Beschwerdeführer vorgeschriebenen Ausmaß uneinbringlich, da die Gesellschaft vermögenslos sei.

Eine weitere Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung des Vertreters sei eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter. Zu den Pflichten eines Geschäftsführers zählt es auch, für die Erklärung selbst zu berechnender Abgaben sowie für deren Entrichtung zu sorgen.

Im Hinblick auf die Umsatzsteuerzahllasten sei eine Pflichtverletzung auch danach zu beurteilen, ob und in welchem Umfang Mittel zur Begleichung der Abgabenschulden vorhanden gewesen seien. Dies sei auf den Zeitpunkt zu beurteilen, in dem die Abgaben ordnungsgemäß zu entrichten gewesen wären.

Bei nicht ausreichenden Mitteln müssten die Schulden im gleichen Ausmaß bedient werden, um eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten zu vermeiden. Der Beschwerdeführer sei seinen abgabenrechtlichen Pflichten nicht nachgekommen und habe eine Benachteiligung des Abgabengläubigers zumindest billigend in Kauf genommen, zumal ihm als Geschäftsführer der DS GmbH mit einer beinahe zehnjährigen Erfahrung als Einzelunternehmer sehr wohl die abgabenrechtlichen Verpflichtungen bekannt gewesen seien.

Der Beschwerdeführer behauptet dazu zunächst, die notwendigen Überweisungsbelege zeitgerecht zur Bank gegeben zu haben; diese habe die Überweisungen aber nicht durchgeführt, da von Seiten der Bank andere Verbindlichkeiten abgedeckt worden seien. Soweit diese Verantwortung des Beschwerdeführers in die Richtung gehe, dass keine Verletzung der Pflichten vorliegen könne, weil überhaupt keine Mittel zur Begleichung von Verbindlichkeiten vorhanden gewesen seien, gehe sie ins Leere, da aufgrund der Umsätze der DS GmbH durchaus liquide Mittel vorhanden gewesen seien. Diese seien aber zunächst überwiegend zur Begleichung von Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers sowie von anderen Verbindlichkeiten der DS GmbH verwendet worden.

Sollte der Beschwerdeführer die Reihenfolge der Begleichung offener Verbindlichkeiten selbst veranlasst haben, wofür die vorliegenden Unterlagen sprächen, weil nicht nur Verbindlichkeiten bei der Hausbank abgedeckt worden seien, sondern auch Verbindlichkeiten bei anderen Gläubigern, so sei die Bevorzugung anderer Gläubiger gegenüber den Abgabengläubigern und damit eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten bereits gegeben, zumal der Beschwerdeführer im gesamten Zeitraum überhaupt keine Abgabenschulden beglichen habe.

Sollte der Beschwerdeführer aber durch die Bürge- und Zahlerhaftung bzw. die Globalzession der offenen Forderungen gegenüber der Hausbank seinen Handlungsspielraum derart eingeschränkt haben, dass er über die Bezahlungen offener Verbindlichkeiten nicht mehr habe disponieren können, so liege auch darin eine schuldhafte Verletzung seiner Pflichten als Vertreter der GmbH. Denn auch die Abtretung sämtlicher Forderungen an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung begründe eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten, wenn der Vertreter damit rechnen müsse, durch die Zession dem Vertretenen die liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als Bankschulden zu entziehen.

Der Beschwerdeführer habe sich damit verantwortet, dass es eine "faktische Geschäftsführung" der Hausbank gegeben habe, die willkürlich einzelne Verbindlichkeiten abgedeckt habe. Diese Verantwortung erscheine jedoch bereits dem Grund nach als nicht glaubwürdig. Es seien vorrangig bereits fällige Verpflichtungen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers und andere Verpflichtungen der DS GmbH beglichen worden. Vom Ende des Jahres 1996 an bis Mai 1997 habe der Beschwerdeführer selbst im Haftungsverfahren gegenüber der Gebietskrankenkasse behauptet, dass er Schulden bei der Sozialversicherung und bei sonstigen Gläubigern in Höhe von insgesamt rund 3,8 Mio. S beglichen habe. Er habe daher die Gebietskrankenkasse nicht gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt. Da jedoch keinerlei Zahlungen an das Finanzamt erfolgten, ergebe sich die Benachteiligung des Finanzamtes.

Der Beschwerdeführer habe andrängende Gläubiger vorrangig befriedigt. Zu diesen Gläubigern habe aufgrund der Haftungserklärung der DS GmbH für die Schulden des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers auch die Hausbank gezählt. Es seien auch Zinszahlungen für die Kredite des Einzelunternehmens aus Mitteln der DS GmbH beglichen worden.

Ein "Andrägen" der Finanzverwaltung in Bezug auf die selbst zu berechnenden Abgaben der DS GmbH habe es schon deshalb nicht gegeben, weil der Beschwerdeführer bis Mai 1997 die diesbezüglichen Verpflichtungen zur Meldung von Selbstberechnungsabgaben der DS GmbH (im Bereich der Umsatzsteuer und der Lohnabgaben) nicht erfüllt habe.

Dabei könne die Verantwortung des Beschwerdeführers, er habe die entsprechenden Abrechnungen im Unternehmen erstellt, dahingestellt bleiben. Faktum bleibe, dass der Beschwerdeführer keinerlei Schritte gesetzt habe, um gegenüber dem Finanzamt zu dokumentieren, dass und in welchem Umfang die entsprechenden Abgabenverbindlichkeiten bestünden. Darin sei eine weitere schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters einer GmbH zu sehen.

Zu der Verantwortung des Beschwerdeführers, dass es sich bei der DS GmbH um den Käufer des Einzelunternehmens gehandelt habe und sich bereits daraus eine Haftung der DS GmbH für Schulden des Einzelunternehmens ergeben habe, sei auszuführen: Unabhängig davon, ob bei der gegenständlichen Sachlage wirklich ein "Unternehmenskauf" vorliege, gehe die Argumentation des Beschwerdeführers am gegenständlichen Problem vorbei. Da der Beschwerdeführer jegliche Anmeldung selbst zu berechnender Abgaben unterlassen habe und im betreffenden Zeitraum andere Schulden von mehr als 10 Mio. S beglichen, jedoch nicht dafür gesorgt habe, dass die Abgabenschulden im gleichen Ausmaß bedient würden, sei eine Pflichtverletzung auch aus diesem Grunde gegeben.

Doch auch wenn man den Argumenten des Beschwerdeführers in Bezug auf eine Haftung für Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens bereits aus dem Unternehmenskauf folgen würde, so wäre daraus für den Beschwerdeführer in der Frage der schuldhaften Pflichtverletzung nichts gewonnen. Wenn nämlich der Beschwerdeführer seine grundsätzlich bestehende Verpflichtung zur Haftung für Schulden des gekauften Unternehmens gegenüber einem Gläubiger (der Bank) derart erweitert habe, dass dieser Gläubiger -

wie der Beschwerdeführer selbst dies darstelle - die Möglichkeit habe, ihm jegliche Dispositionsmöglichkeit über flüssige Mittel zu entziehen, so bedeutete auch dies eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten.

Für die Lohnsteuer bestehe überdies eine Ausnahme vom Grundsatz der Gleichbehandlung. Eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten sei nur dann nicht gegeben, wenn bei fehlenden Mitteln die Gesamtauszahlung an die Arbeitnehmer vermindert werde und vom verminderten Betrag die Lohnabgaben in voller Höhe abgeführt würden. Auch in diesem Bereich sei nach dem vorliegenden Sachverhalt von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Beschwerdeführers auszugehen. Die DS GmbH habe die Lohnabgaben für die Bediensteten der DS GmbH ebenso wie die Umsatzsteuern überhaupt nicht abgeführt, die Löhne an die Mitarbeiter jedoch für diese Zeiträume ausbezahlt. Bei dieser Sachlage sei auch für den Bereich der Lohnabgaben eine schuldhafte Verletzung der dem Beschwerdeführer auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten gegeben.

Der Beschwerdeführer führe weiter aus, sein Verhalten sei nicht kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgaben gewesen, da nur durch die Konkursöffnung bei seinem Einzelunternehmen und die vom Konkursgericht im Einvernehmen mit dem Masseverwalter durchgeführte Rückabwicklung des Anlagenverkaufes der Zugriff auf vorhandene Kundenforderungen und dadurch Liquidität entzogen worden seien. Dem sei zu entgegnen, dass für die Beurteilung der Frage der Kausalität nur darauf abzustellen sei, ob das Verhalten des Beschwerdeführers die Uneinbringlichkeit der Abgaben bedingt habe.

Diese Kausalität der Handlungen des Beschwerdeführers als Vertreter der DS GmbH müsse bei der gegebenen Sachlage eindeutig bejaht werden. Der Beschwerdeführer habe über einen Zeitraum von beinahe 12 Monaten jegliche Bezahlung aber auch jegliche Voranmeldung der Abgaben unterlassen. Betrachte man die wirtschaftliche Situation des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers sowie der DS GmbH, so werde deutlich, dass gerade durch die Handlungen des Beschwerdeführers die in Frage stehenden Abgaben der GmbH uneinbringlich geworden seien.

Was die Übung des Ermessens für die Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen betreffe, sei festzustellen, dass dabei sowohl die Interessen des Abgabengläubigers an einer Einbringung der Abgaben als auch die Interessen des Abgabepflichtigen am "Rechtsfrieden" abzuwegen seien. Lege man diese Kriterien auf den gegenständlichen Fall um, so sei dem Interesse an der Einbringlichkeit der Abgaben bei der gegenständlichen Ausgangslage der Vorrang vor den Interessen der Partei einzuräumen. Der Beschwerdeführer habe durch sein Verhalten maßgeblich dazu beigetragen, dass die Abgaben uneinbringlich geworden seien. Er habe im erstinstanzlichen Haftungsverfahren nicht versucht, an der Erhellung des Sachverhaltes aktiv mitzuwirken. Er habe vielmehr versucht, die Abführung des Verfahrens zu verzögern bzw. die Erhebung der Grundlagen für die Erlassung eines Haftungsbescheides hinauszuschieben. Daher könne auch dem vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argument, wonach die Vorschreibung im Haftungswege angesichts der lange verstrichenen Zeit unbillig sei, nicht gefolgt werden.

Auch das Argument, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers im Jahr 2005 aufgrund einer Scheidung und eines geringeren Verdienstes für die Unbilligkeit einer Haftungsinanspruchnahme sprächen, könne nicht gefolgt werden. Abgesehen davon sei es dem Beschwerdeführer möglich gewesen sei, einen Ausgleich zu erreichen.

Es treffe zwar zu, dass die Finanzverwaltung die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beim Beschwerdeführer selbst

betrieben habe, jedoch könne dieses Verhalten nicht als Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben gewertet werden. Die Überschuldung des Beschwerdeführers sei selbst unter Berücksichtigung der Rückabwicklung der Anlagenverkäufe gegeben. Die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt seien offen gewesen, weswegen ein derartiger Konkursantrag wohl kaum das vom Beschwerdeführer dargestellte Mitverschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben der DS GmbH beinhalte, sondern einer im Wirtschaftsleben üblichen Vorgangsweise entspreche.

Daher sei das Ermessen in diesem Sinne zu üben gewesen, dass die Haftung gegenüber dem Beschwerdeführer geltend gemacht werde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde 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 eingebbracht werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 98/14/0082).

Der Beschwerdeführer wendet ein, im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vom 14. Juni 2004 durch das Finanzamt sei in Bezug auf die haftungsgegenständlichen Abgaben die fünfjährige Einhebungsverjährung bereits eingetreten gewesen.

Gemäß § 238 Abs 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Am 21. August 1997 meldete das Finanzamt die offenen Abgabenforderungen im Konkurs über das Vermögen der DS GmbH an. Das Konkursverfahren ist im Mai 1998 aufgehoben worden. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 25. November 1998 hat das Finanzamt dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass es beabsichtige, ihn gemäß § 9 BAO zur Haftung für die offenen Abgabenschulden der GmbH heranzuziehen, und ihn aufgefordert, sich binnen einer Frist von 14 Tagen hiezu zu äußern. Da keine schriftliche Stellungnahme eingelangt war, forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer nochmals mit Schreiben vom 7. April 1999 auf, eine Äußerung abzugeben. Die Äußerung des Beschwerdeführers erfolgte sodann mit seinem Schreiben vom 20. April 1999.

Die Anmeldung in Konkurs sowie die Schreiben des Finanzamts vom 25. November 1998 und vom 7. April 1999 haben jeweils die Verjährung unterbrochen. Unterbrechungshandlungen wirken anspruchsbezogen, unterbrechen also die Verjährung gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegenüber wem sich solche Amtshandlungen richten (vgl Ritz, BAO3, § 238 Tz 18). Solcherart ist im Beschwerdefall der Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 2004 (betreffend Umsatzsteuer für Mai 1996 bis November 1996 und lohnabhängige Abgaben für Juni 1996 bis März 1997) die Einhebungsverjährung nicht entgegen gestanden.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, einen Geschäftsführer treffe ein Verschulden iSd § 9 Abs 1 BAO, wenn er die am Fälligkeitstag vorhandenen Mittel nicht aliquot auf die Gesellschaftsgläubiger aufteile. Einem Geschäftsführer sei nicht vorzuwerfen, wenn er einen Teil der offenen Verbindlichkeiten zur Gänze befriedige. Dem Gleichbehandlungsgebot werde nämlich schon dann entsprochen, wenn die im Fälligkeitszeitpunkt vorhandenen

Mittel nicht hingereicht hätten, die Abgabenschulden zu begleichen und noch anderer Gläubiger vorhanden seien, die ebenfalls nicht bevorzugt worden seien. Aus dem Forderungsanmeldungsverzeichnis sei ersichtlich, dass neben dem Abgabengläubiger noch andere Gläubiger existierten, die nicht befriedigt worden seien.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten:

Bei Selbstbemessungsabgaben ist für die Frage, ob die GmbH über Mittel für die Abgabenentrichtung 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 belangte Behörde durfte aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer 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).

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters zwar nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erlangt 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 aber 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 dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. nochmals das hg Erkenntnis 98/14/0082).

Soweit der Beschwerdeführer darauf verweist, dass über das Vermögen der DS GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes vom 5. Mai 1997 das Ausgleichsverfahren und mit Beschluss vom 2. Juli 1997 der Anschlusskonkurs eröffnet worden ist und die Inanspruchnahme der Haftung sich jedenfalls nicht auf Abgaben hätte erstrecken dürfen, die erst ab Eröffnung des Ausgleichsverfahrens fällig geworden sind, übersieht er, dass sich der angefochtene Bescheid ausschließlich auf Abgaben bezieht, die bereits vor Mai 1997 fällig geworden sind.

In der Beschwerde wird sodann vorgebracht, die Generalzession von Kundenforderungen hätte die belangte Behörde nicht von vornherein als Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ansehen dürfen. Eine Pflichtverletzung wäre nur dann vorgelegen, wenn der Vertreter bereits im Zeitpunkt der Zession damit hätte rechnen müssen, dass durch diese die liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden fehlen würden. Im gegenständlichen Fall sei der Beschwerdeführer der Willkür der Bank ausgesetzt gewesen, also ihrer Entscheidung, welche Verbindlichkeiten getilgt werden und welche nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 17. Mai 2006, 2004/14/0094) kann im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - etwa durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird. Dem Geschäftsführer, der für die künftige Abgabenentrichtung bei Abschluss des Zessionsvertrages keine Vorsorge getroffen hat, ist vorzuwerfen, keine Vorsorge gegen die bedingt durch den Zessionsvertrag eingetretene Benachteiligung des Abgabengläubigers getroffen zu haben.

Die Beschwerde verweist sodann auf den Verkauf von Anlagevermögen durch den Beschwerdeführer an die DS GmbH. Der Weiterverkauf des Anlagevermögens durch die GmbH hätte dieser einen Mehrerlös von ca 3 Mio. S erbracht. Der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Beschwerdeführers habe diesen Verkauf an die GmbH

rückabgewickelt. Durch diese Rückabwicklung seien der GmbH liquide Mittel, aber auch die Produktionsmittel entzogen worden. Diese Rückabwicklung sei für den Beschwerdeführer überraschend eingetreten, was einem Verschulden des Vertreters iSd § 9 BAO entgegenstehe.

Auch dieses Vorbringen zeigt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Die Rückabwicklung des Verkaufes des Anlagevermögens ist nicht vor Mai 1997 erfolgt, sodass nicht erkennbar ist, in welchem Zusammenhang diese Rückabwicklung mit dem Unterbleiben der Entrichtung von Umsatzsteuer für Mai 1996 bis November 1996 und lohnabhängige Abgaben für Juni 1996 bis März 1997 am jeweiligen Fälligkeitstag steht.

Der Beschwerdeführer wendet weiters ein, der Konkurs über sein Vermögen sei über Antrag des Finanzamtes eröffnet worden. Das Finanzamt sei daher über den Konkurs und über den Zwangsausgleich informiert gewesen. Sollte die Forderung aus dem Haftungsbescheid berechtigt sein, so hätte sie das Finanzamt im Konkurs anmelden sollen. Auf Grund der verspäteten Ausstellung des Haftungsbescheides seien die daraus resultierenden Folgen vom Finanzamt zu tragen. Die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid die Auswirkungen des Zwangsausgleiches des Beschwerdeführers zu Unrecht unberücksichtigt gelassen.

Mit diesem Vorbringen wird im Ergebnis eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 23. Jänner 1997, 95/15/0173, ausgesprochen:

"Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches (Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Abgabenschuldner und eine schuldhafte, für den eingetretenen Schaden ursächliche Pflichtverletzung des Vertreters) vor der Konkurseröffnung verwirklicht, so entspricht es grundsätzlich der nach § 20 BAO im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote orientiert. In diesem Zusammenhang ist es aber der Behörde nicht verwehrt, in ihren Überlegungen allenfalls den Umstand zu berücksichtigen, dass es ihr im Hinblick auf den späteren Zeitpunkt der Feststellbarkeit der Uneinbringlichkeit (vgl. hiezu z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1996, 95/16/0077) nicht möglich war, ihre Ansprüche im Insolvenzverfahren zu verfolgen und dabei die entsprechenden Gläubigerrechte (vgl. etwa § 147 KO) wahrzunehmen."

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (vgl noch mal das hg Erkenntnis 95/15/0173).

Weil der angefochtene Bescheid im Rahmen der Begründung des Ermessens nicht iSd Ausführungen des hg Erkenntnisses 95/15/0173 auf den das Vermögen des Beschwerdeführers betreffenden Zwangsausgleich eingeht, ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen des gestellten Antrages auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. März 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150116.X00

**Im RIS seit**

08.05.2007

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>