

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

27.04.2005

**Geschäftszahl**

2004/14/0030

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der R P in W, vertreten durch Dr. Wulf-Gordian Hauser, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilerstätte 18 - 20, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 24. Juni 2003, RV/1612-L/02, betreffend Haftung für Abgaben, zu Recht erkannt:

**Spruch**

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 991,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin war seit 10. Oktober 2000 Geschäftsführerin der P-GmbH.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 25. Juli 2001 wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass die P-GmbH konkret bezeichnete Abgaben mit Fälligkeit ab 15. November 2000 (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage und Nebengebühren) in näher genannter Höhe nicht entrichtet habe. Die Beschwerdeführerin möge darlegen, warum sie nicht für die Abgabentrichtung Sorge tragen könne. Falls nicht nachgewiesen werden könne, dass die vorhandenen Mittel anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, möge ein Nachweis dafür erbracht werden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an das Finanzamt hätte abgeführt werden müssen.

In der Vorhaltsbeantwortung brachte die Beschwerdeführerin vor, der Grund für die Nichtentrichtung von Abgaben liege im Fehlen ausreichender Mittel. Umsatzrückgänge von ca 50% hätten die Disposition enorm erschwert. Im Zeitraum November 2000 bis Juni 2001 sei allerdings ein wesentlicher Teil der frei verfügbaren Mittel (ca 662.000 S) an das Finanzamt gezahlt worden. Zur Frage, welche Zahlungen bei gleichmäßiger Verteilung der Mittel an das Finanzamt hätten gehen müssen, könne derzeit leider nicht Stellung genommen werden, weil das Datenmaterial gerade "im Rahmen der Vorbereitung des Insolvenzantrages erhoben" werde.

Mit Bescheid vom 14. November 2001 zog das Finanzamt die Beschwerdeführerin gemäß § 9 Abs 1 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschulden der P-GmbH im Ausmaß von ca 90.600 Euro zur Haftung heran. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 6. November 2001 sei über das Vermögen der P-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Die haftungsgegenständlichen Schulden seien vor Konkurseröffnung fällig geworden. Es seien zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen, diese seien aber nicht anteilig zur Entrichtung der Abgabenschulden herangezogen worden. Es sei daher von einer Verletzung des Gebotes zur Gleichbehandlung der Gläubiger auszugehen. Unter Annahme der Möglichkeit eines Zwangsausgleiches werde die Haftung lediglich im Ausmaß von 80% der aushaftenden Abgabenschulden geltend gemacht.

Die Beschwerdeführerin brachte Berufung ein und beantragte die Aufhebung des Haftungsbescheides. Es habe eine Gleichbehandlung der Gläubiger der P-GmbH stattgefunden. Die vorhandenen Mittel hätten zur Befriedigung aller Gläubiger nicht ausgereicht. Die Lieferanten seien Zug um Zug gegen Lieferung bezahlt worden. Das Finanzamt sei durch die bezahlten Raten und die vorgenommenen Pfändungen sogar besser behandelt worden als andere Gläubiger.

Nachdem das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen hatte, beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im

Zeitraum November 2000 bis Juni 2001 seien ca 662.000 S an das Finanzamt bezahlt worden. Das entspreche zwar nur einem Teil der Abgabenschulden, sei aber mehr, als der Abgabengläubiger bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger erhalten hätte. Ursache für die offenen Abgabenschulden sei ein allgemeiner Vermögensverfall, bedingt durch ca 50%-ige ungeplante Umsatzrückgänge, welche zur Verweigerung der Durchführung von Überweisungen durch die Hausbank geführt hätten. Wie sich das aus der als Beilage vorgelegten Auflistung ergebe, seien im Zeitraum vom 15. November 2000 bis 30. Juni 2001 Zahlungen in Höhe von 16,265.078 S geleistet worden. Aus der Zahlungsaufstellung ergäben sich der an das Finanzamt geleistete Betrag (ca 662.000 S) und die weiteren Zahlungen. Die Auflistung lasse erkennen, dass gegenüber dem Finanzamt ca 32% der Verbindlichkeiten bezahlt worden seien, während Bankgläubiger lediglich 4,4% ihrer Verbindlichkeiten getilgt erhalten hätten. Lediglich bevorrechtete Gläubiger ("Zug um Zug Geschäfte, etc") hätten höhere Prozentsätze erhalten. Es liege daher keine Benachteiligung des Finanzamtes vor.

Als Beilage zum Vorlageantrag legte die Beschwerdeführerin eine monatsweise Auflistung der Zahlungen für die Monate von November 2000 bis Juni 2001 (unterteilt in Zahlungen an das Finanzamt, an die Lieferanten, an die Gemeinde, an die Gebietskrankenkasse, an die Dienstnehmer, an Banken und als Reklamationsrückzahlungen) vor. Aus dieser Auflistung ergibt sich auch - für den Zeitraum November 2000 bis Juni 2001 - die Summe der Zahlungen pro Empfängergruppe, der Betrag der offenen Verbindlichkeiten pro Gläubigergruppe, der Betrag der Gesamtverbindlichkeiten pro Empfängergruppe und der Prozentsatz, zu dem diese Gesamtverbindlichkeiten durch die Zahlungen Tilgung gefunden haben.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge, indem sie die Haftung auf den Betrag von 76.341,39 Euro reduzierte. Auf dem Abgabenkonto der P-GmbH sei mittlerweile die Konkursquote eingegangen und gemäß § 214 Abs 1 BAO auf den ältesten Rückstand verrechnet worden, was zur Minderung der Haftungssumme auf den genannten Betrag führe. In diesem Ausmaß stehe die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der P-GmbH fest.

Die Beschwerdeführerin habe eine Aufstellung über Zahlungen im Zeitraum vom 15. November 2000 bis zum 30. Juni 2001 vorgelegt. Aus dieser ergebe sich aber nicht die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers, sondern dessen Benachteiligung gegenüber dem Großteil der übrigen Gläubiger. Mit Ausnahme der Banken hätten alle Gläubiger einen prozentuell wesentlich höheren Anteil der vorhandenen Mittel erhalten als der Abgabengläubiger (Lieferanten:

47%, Gemeinde: 84,5%, Gebietskrankenkasse: 91%, Dienstnehmer:

85,6%, Abgabengläubiger: 32,4%).

Der Einwand, dass lediglich Lieferanten mit Zug um Zug Geschäften prozentuell höhere Zahlungen erhalten hätten, könne die Beschwerdeführerin nicht entschuldigen. Auch mit dieser Vorgangsweise würden bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger benachteiligt.

Das Finanzamt habe die Beschwerdeführerin aufgefordert, einen Nachweis dafür zu erbringen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. In der - mit dem Vorlageantrag vorgelegten - Auflistung der Zahlungen im Zeitraum vom 15. November 2000 bis zum 30. Juni 2001 sei nicht dargestellt, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Es wäre aber Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen, die Berechnung der Differenz, die zu den einzelnen Fälligkeitsterminen bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes zusätzlich an die Abgabenbehörde zu zahlen gewesen wäre, vorzunehmen. Mangels eines Nachweises, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde zu zahlen gewesen wäre, hafte der Vertreter zur Gänze für die uneinbringlichen Abgaben.

Die belangte Behörde gehe sohin von einer schuldhaften Pflichtverletzung der Beschwerdeführerin aus, welche die Ursache für die Uneinbringlichkeit der ausständigen Abgaben sei. Die Voraussetzungen für die Haftung der Beschwerdeführerin seien daher gegeben.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwohen:

Auf den Einwand in der Gegenschrift der belangten Behörde, aus dem im Verwaltungsakt einliegenden Rückschein ergebe sich, dass der angefochtene Bescheid am 24. Juli 2003 zugestellt worden sei, sodass die am 5. September 2003 eingebrachte Beschwerde verspätet sei, ist Folgendes zu sagen:

Aus dem angesprochenen Rückschein ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid vom Ehemann der Beschwerdeführerin "als Mitbewohner der Abgabestelle" (Wohnung in W) am 24. Juli 2003 in Empfang genommen worden ist. Die Beschwerdeführerin konnte in ihrer auf Vorhalt des Verwaltungsgerichtshofes eingereichten Stellungnahme vom 9. März 2005 glaubhaft dartun, dass der Ehemann den Bescheid außerhalb des Bereiches ihrer Wohnung übernommen hat, sie sich vom 10. Juli bis Anfang August 2003, weil sie sich in dieser Zeit in Deutschland einer Gallenoperation unterzogen hat, nicht an ihrer Wohnadresse, sondern in Deutschland aufgehalten hat und erst am 4. August 2003 in ihre Wohnung zurückgekommen ist. Weiters legte die Beschwerdeführerin glaubhaft dar, dass ihr der angefochtene Bescheid von ihrem Ehemann erst anlässlich eines Besuches in Deutschland am 27. Juli 2003 übergeben worden ist. Im Hinblick auf § 16 Abs 5 ZustellG ist somit die Zustellung jedenfalls nicht vor dem 27. Juli 2003 erfolgt. Die Beschwerde erweist sich daher als rechtzeitig erhoben.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 2004, 2001/15/0108) ist es Aufgabe des Vertreters darzutun, weshalb er den ihm auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit gewesen ist. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann zur Gänze, 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 bzw in welchem Ausmaß der Abgabengläubiger bei einer anteiligen Begleichung der Verbindlichkeiten Befriedigung erlangt hätte.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe die Verbindlichkeiten der Lieferanten Zug um Zug gegen Aufgabe des Eigentumsvorbehaltes getilgt. Durch diese Zahlungen sei sohin keine Vermögensminderung eingetreten.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0176, zum Ausdruck gebracht hat, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, bezieht, eine Privilegierung von Gläubigern daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug um Zug Geschäfte) bestehen kann. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat daher auch die von der Gesellschaft getätigten Zug um Zug Geschäfte zu umfassen.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dass auf Grund der von ihr im Verwaltungsverfahren vorgelegten Auflistung der Zahlungen und Schuldenstände die Haftung auf die Differenz zwischen dem Anteil der Abgabenschuldigkeiten, der bei gleichmäßiger Behandlung mit den anderen Gläubigern zu entrichten gewesen wäre, und den tatsächlich entrichteten Abgabenschuldigkeiten hätte beschränkt werden müssen. Da die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck bringt, dass ihr die vorgelegten Berechnungen nicht ausreichend erschienen seien, hätte sie die Beschwerdeführerin dazu auffordern müssen, detailliertere Berechnungen vorzulegen.

Der Haftende erfährt dann eine Einschränkung seiner Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. 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. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (vgl das hg Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2004/13/0156). Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters bedeutet aber nicht, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht nämlich der Vertreter seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl die hg Erkenntnisse vom 23. November 2004, 2001/15/0108; vom 17. Dezember 2003, 2000/13/0220 und vom 30. Jänner 2003, 2000/15/0086).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 25. Juli 2001 für den Fall des Unterbleibens des Nachweises, dass die vorhandenen Mittel anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, aufgefordert darzulegen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an das Finanzamt hätte abgeführt werden müssen. Die Beschwerdeführerin hat - wenn auch erst im Vorlageantrag - eine nach Monaten gegliederte Auflistung der Zahlungen der P-GmbH sowie eine Zusammenstellung der Ende Juni 2001 noch offenen Verbindlichkeiten pro Gläubigergruppe, der gesamten im Zeitraum November 2000 bis Juni 2001 pro Empfängergruppe entstandenen Verbindlichkeiten und der Prozentsätze, zu denen diese Gesamtverbindlichkeiten durch die Zahlungen Tilgung gefunden haben, vorgelegt.

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Feststellung getroffen, der Abgabengläubiger sei nicht gleich, sondern schlechter behandelt worden als andere Gläubiger. Diese Feststellung stützt sie auf die in Rede stehende Auflistung der Beschwerdeführerin.

Hinsichtlich der Frage, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, führt der angefochtene Bescheid an, die in Rede stehenden Auflistung stelle nicht dar, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Mangels eines Nachweises hafte der Vertreter zur Gänze für die uneinbringlichen Abgaben.

Es trifft zu, dass - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte und das Vorhandensein liquider Mittel - der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen, mit der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Auflistung (noch) nicht erbracht ist. Ausgehend von der Ansicht, dass diese Berechnungen nicht als ausreichend anzusehen sind, hätte die belangte Behörde aber ihre Bedenken der Beschwerdeführerin vorhalten und sie auffordern müssen, ihre Darstellungen zu präzisieren.

Da die belangte Behörde einen entsprechenden Vorhalt nicht erlassen hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II 333/2003.

Wien, am 27. April 2005