

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

17.12.2009

**Geschäftszahl**

2009/16/0092

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Bayer, LL.M., über die Beschwerde des CH in A, vertreten durch Dr. Helmuth Hackl, Mag. Michaela Fattinger und Mag. Christian Premm, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Hauptplatz 23/II, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 25. August 2004, GZ. RV/0016- L/04, betreffend Haftung für Abgaben, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Mit Bescheid vom 7. August 2000 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer als Geschäftsführer der H GmbH für deren nicht entrichtete Abgaben in Höhe von S 13.638.864,50 gemäß § 9 iVm § 80 BAO in Anspruch.

In seiner dagegen erhobenen Berufung verwies der Beschwerdeführer auf eine mit der Abgabenbehörde getroffene Zahlungsvereinbarung, welche eingehalten worden sei. In der Folge habe er auf Grund eines Generalzessionsvertrages zu Gunsten der N Sparkasse nicht mehr über die Konten der H GmbH verfügen können. Er stellte u.a. den Antrag, "gemäß § 284 BAO eine Berufungsverhandlung beim Berufungssenat anzuberaumen".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und schränkte die Haftung auf insgesamt EUR 300.453,19 ein. Begründend führte die belangte Behörde aus, 1997 sei zwischen der H GmbH und der Finanzverwaltung ein außergerichtlicher Vergleich abgeschlossen worden. Die von dieser Vereinbarung umfassten Abgaben seien daher aus der Haftungssumme auszuschneiden gewesen. Die Haftung beschränke sich somit auf Abgaben, die in der Zeit vom 15. September 1998 bis 15. Jänner 1999 fällig geworden seien. In dieser Zeit sei der Beschwerdeführer alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft und damit für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten verantwortlich gewesen.

Der Beschwerdeführer habe u.a. einen Kreditvertrag vom 9. Mai 1996 über einen Betriebsmittelkredit in Höhe von S 4 Mio und einen diesen besichernden Generalzessionsvertrag vom 10. Mai 1996 vorgelegt. Er habe nicht behauptet, dass im Generalzessionsvertrag vom 10. Mai 1996 in irgendeiner Weise dafür Sorge getragen wäre, dass die Bedienung der Abgabenschulden auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse nicht beeinträchtigt werde. Eine derartige Vorsorge sei auch dem Vertragsinhalt nicht zu entnehmen. Der Beschwerdeführer habe auch nicht dargetan, dass eine weitere Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Primärschuldnerin unvorhersehbar gewesen wäre. Schon im Zeitpunkt des Abschlusses des Zessionsvertrages habe ein den genannten Betriebsmittelkredit übersteigender Abgabenrückstand von S 5.461.683,- (per 9. Mai 1996) bestanden. Wie sehr sich die finanzielle Lage der Gesellschaft in der Folge weiter verschlechtert habe, werde dadurch deutlich, dass 1997 eine Konkureröffnung nur durch den Abschluss eines außergerichtlichen Ausgleiches habe vermieden werden können und durch den bei der Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt bestandenem Rückstand von rund S 13,5 Mio (zum Zeitpunkt der Annahme des Ausgleichsvorschlages am 9. Oktober 1997). In einem Zeitraum von nicht einmal eineinhalb Jahren habe sich der Abgabenrückstand mehr als verdoppelt gehabt.

Ungeachtet der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten faktischen Geschäftsführung durch die Hausbank sei in der Berufung eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes behauptet worden. In der Zeit vom 15. September 1998 bis 15. Jänner 1999 sei ein massives Anwachsen des Abgabenrückstandes (von S 9,338.879,50 auf S 12,506.757,50) zu verzeichnen gewesen. Es seien die Selbstbemessungsabgaben größtenteils nur mehr bekannt gegeben, nicht aber entrichtet worden, was gegen eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers spreche. Wie den dem Finanzamt (offenkundig von der Hausbank) übermittelten Bankkontoauszügen betreffend den gegenständlichen Betriebsmittelkredit zu entnehmen sei, seien die Bankverbindlichkeiten von S 4,003.340,05 (15. September 1998) auf S 3,805.170,20 (31. Dezember 1998) reduziert worden. Aus den Kontoauszügen sei daher eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht ersichtlich. Aus der Reduktion der Bankverbindlichkeiten bei gleichzeitigem massiven Anwachsen des Abgabenrückstandes ergebe sich eine Benachteiligung des Abgabengläubigers. Angesichts der fortwährenden Überziehung des Betriebsmittelkredites sei es aus der Sicht der Bank zwar verständlich, dass diese vorrangig einen Abbau des Rückstandes angestrebt habe. Der Beschwerdeführer wäre aber bei dieser Sachlage umso mehr gehalten gewesen, auf eine zumindest anteilige Bedienung auch des Abgabengläubigers zu dringen oder andernfalls seine Funktion zurückzulegen.

Dem Beschwerdeführer falle eine dreifache Pflichtverletzung zur Last. Zunächst habe er einen Generalzessionsvertrag abgeschlossen, ohne durch entsprechende Vertragsgestaltung vorzusorgen, dass auch im Falle einer weiteren Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt werde. Sodann habe er trotz Behinderung in der ordnungsgemäßen Erfüllung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten durch die Hausbank die Geschäftsführerfunktion nicht zurückgelegt. Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer auch die aus den beiden erstgenannten Pflichtverletzungen resultierende Missachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu verantworten. Diese mehrfachen Pflichtverletzungen seien ursächlich für den Abgabenausfall gewesen. Der Beschwerdeführer habe bei der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt. Billigkeitsgründe, die eine Abstandnahme von der Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen könnten, seien vom Beschwerdeführer nicht aufgezeigt worden. Solche seien auch den vorliegenden Akten nicht zu entnehmen.

Zu dem in der Berufung vom 13. September 2000 gestellten Antrag, gemäß § 284 BAO eine Berufungsverhandlung beim Berufungssenat anzuberaumen, sei darauf hinzuweisen, dass für das Haftungsverfahren (nach der Rechtslage vor der Novelle BGBl. I Nr. 97/2002) keine Senatszuständigkeit vorgesehen gewesen sei. Es gebe zwar in den Bereichen bisheriger monokratischer Entscheidungszuständigkeit die Möglichkeit einer Nachholung von Anträgen auf mündliche Verhandlung, allerdings nur bis zum 31. Jänner 2003. Im Beschwerdefall sei innerhalb dieser Frist kein nachträglicher Antrag auf mündliche Verhandlung oder auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt worden.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides ausschließlich wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes beantragt. Er erachtet sich erkennbar in seinem Recht, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, verletzt.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Beschwerdeführer replizierte auf die Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben u.a. die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglichen (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 29. Juni 1999, Zl. 99/14/0128, mwN).

Unstrittig ist, dass die in Haftung gezogenen Abgaben bei der Primärschuldnerin H GmbH spätestens ab dem Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme nicht einbringlich gewesen sind. Ob die Abgabenschulden im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit einbringlich gewesen wären, ist - entgegen dem Beschwerdevorbringen - unerheblich. Die Haftung nach § 9 BAO ist nämlich eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2000, Zl. 98/15/0129).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Abgaben im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entrichtet werden. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben handelsrechtlicher Geschäftsführer der H GmbH gewesen zu sein. Er wendet sich aber gegen die Feststellung einer schuldhaften Verletzung seiner Vertreterpflichten mit dem Vorbringen, auf Grund des Generalzessionsvertrages sei im haftungsrelevanten Zeitraum "ausschließlich die Sparkasse N berechtigt und überdies verpflichtet (gewesen), die Abgabenschulden abzudecken". Es sei ihm nicht bewusst gewesen, dass "die Bank, ihrer Zahlungsverpflichtung, der sie bislang über 2 Jahre nachgekommen ist, nunmehr gegenüber dem Finanzamt nicht mehr nachkommen wird".

Gemäß § 18 GmbHG vertreten die Geschäftsführer die GmbH. Nicht zum Geschäftsführer bestellte oder dazu bevollmächtigte "faktische Geschäftsführer" werden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern iSd § 80 BAO und entheben den bestellten Geschäftsführer nicht von seinen Pflichten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. September 2009, Zl. 2009/16/0086). Selbst wenn nicht der Beschwerdeführer, sondern die Sparkasse N faktisch die Geschäfte geführt haben sollte, hätte dies noch nicht zur Folge, dass dem Beschwerdeführer nicht schuldhaft Pflichtverletzungen, welche die Haftung begründen, vorgeworfen werden könnten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt wird, 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 - insbesondere 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, durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt wird (vgl. beispielsweise das Erkenntnis vom 28. September 2004, Zl. 2001/14/0176, mwN).

Im Beschwerdefall belässt es der Beschwerdeführer bei der bloßen Behauptung, "ausreichend Vorsorge in den Vereinbarungen mit der Bank" getroffen zu haben. Aus dem in den vorgelegten Verwaltungsakten einliegenden Generalzessionsvertrag ergibt sich aber nicht, dass der Beschwerdeführer bei dessen Abschluss Vorsorge für die künftige Abgabentrachtung getroffen hätte. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kommt es auf den von ihm behaupteten Umstand, dass der Sparkasse N neben dem Generalzessionsvertrag noch andere Sicherungen für die bei ihr bestehenden Verbindlichkeiten eingeräumt worden wären (z.B. Ab- und Erlebensversicherung zu Gunsten der Bank, Blankowechsel), nicht an. Eine Änderung der Verhältnisse wegen unvorhersehbarer Umstände hat der Beschwerdeführer nicht behauptet. Damit durfte aber die belangte Behörde bereits im Abschluss des Generalzessionsvertrages eine schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers erblicken, sodass es sich erübrigt, auf das Vorbringen über die Möglichkeit, in der Folge die Geschäftsführung zurückzulegen, näher einzugehen.

Reichen die 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. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22. September 1999, 96/15/0049).

In der Beschwerde wird nicht einmal behauptet, dass der Beschwerdeführer Maßnahmen gesetzt habe, um eine Gleichbehandlung der andrängenden Gläubiger zu erreichen. Durch sein nicht näher begründetes Vorbringen, wonach die Bank die Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Finanzamt getroffen habe und ihm nicht bewusst gewesen sei, dass sie dieser nicht mehr nachgekommen sei, gesteht der Beschwerdeführer vielmehr zu, sich während seiner aufrechten Geschäftsführung keine Kenntnis über die Erfüllung der die H GmbH betreffenden Zahlungsverpflichtungen verschafft zu haben. Schon aus diesem Grunde gehen seine Rügen, die belangte Behörde habe ihm keine diesbezüglichen - und im Übrigen in der Beschwerde nicht näher präzierte - Unterlagen zur Verfügung gestellt und auch nicht den Direktor der Sparkasse N einvernommen, ins Leere.

Der Beschwerdeführer rügt auch das Unterbleiben einer Berufungsverhandlung. Zu diesem Vorbringen ist zunächst zu sagen, dass bis zur Neuordnung des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, eine mündliche Verhandlung nur in den durch § 260 Abs. 2 BAO dem Berufungssenat zugewiesenen Fällen (wozu die Entscheidung über eine Berufung betreffend eine Haftungsanspruchnahme nicht zählt; vgl. *Ritz*, BAO2, Tz 7 zu § 260) anzuberaumen war.

Gemäß § 260 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG hat über Berufungen u.a. gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide grundsätzlich der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden. Nach § 323 Abs. 10 BAO ist er auch für die am 1. Jänner 2003 unerledigten Berufungen zuständig.

Hinsichtlich der Beantragung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat sieht die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zum einen vor, dass nach § 284 Abs. 1 in der Fassung

vor dem AbgRmRefG gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung (was nach alter Rechtslage nur in Fällen möglich war, über welche der Berufungssenat zu entscheiden hatte) ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt gelten. Zum anderen wurde für jene Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, ein gesondert auszuübendes bis 31. Jänner 2003 befristetes Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage vermittelte der im Jahr 2000 im Berufungsschriftsatz unzulässigerweise gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung dem Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, Zl. 2003/14/0057). Dass die erste Instanz die Berufung des Beschwerdeführers erst im Jänner 2004 an die belangte Behörde übermittelt hat, steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Warum dem Beschwerdeführer dadurch die Möglichkeit genommen worden sein sollte, seinen Antrag auf mündliche Verhandlung innerhalb der in § 323 Abs. 12 BAO festgelegten Frist nachzuholen, ist nicht ersichtlich. Die Antragslegitimation ist von einer bereits erfolgten Weiterleitung der Berufung nicht abhängig.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008, insbesondere deren § 3 Abs. 2.

Wien, am 17. Dezember 2009