
Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch LHL, vom 8. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch MGN, vom 8. September 2005 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 8. August 2005 wurde der Berufungswerber (Bw) in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der A- GmbH gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Höhe von € 16.065,12 herangezogen, welcher Betrag sich aus Umsatzsteuer 6-7/2003 und 5/2004, Lohnsteuer 8/2003 und 6/2004, Körperschaftsteuer 04-06/2003, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2003 und 06/2004, Eintreibungsgebühren 2004, Stundungszinsen und Säumniszuschläge für 2003 und 2004 zusammensetzt.

Als Geschäftsführer der A- GmbH sei er verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgabenschuldigkeiten der GmbH entrichtet werden, welcher Verpflichtung er jedoch nicht nachgekommen sei. Ein mangelndes Verschulden an dieser Pflichtverletzung sei trotz entsprechender Aufforderungen nicht dargelegt worden, weshalb gegen ihn die Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO geltend gemacht werde.

Dagegen wurde Berufung erhoben und Mangelhaftigkeit des Verfahrens und inhaltliche Rechtswidrigkeit eingewendet. Zwischen der A- GmbH und dem Finanzamt hätte im Hinblick

auf offen aushaftende Abgabenverbindlichkeiten ein aktenkundiges Ratenzahlungsübereinkommen bestanden, woraus sich für die Behörde mit aller Deutlichkeit das Fehlen ausreichender liquider Mittel ergäbe, wie auch aus dem Umstand des Bestehens von Pfandrechten hinsichtlich mehrerer Kraftfahrzeuge der A GmbH zugunsten des Finanzamtes. Die Behörde wäre somit verpflichtet gewesen, zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben von Amts wegen weitere Ermittlungen zur Vermögenssituation der Gesellschaft anzustellen, sodass das Unterbleiben dieser Ermittlungen eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens darstelle. Eine Stellungnahme des Bw zum gegenständlichen Sachverhalt sei lediglich deshalb unterblieben, da sich dieser zum Zeitpunkt der behördlichen Aufforderung zur Rechtfertigung in einer privaten sowie wirtschaftlichen Ausnahmesituation befunden habe. Es könne keinesfalls davon ausgegangen werden, dass der Bw Abgabenschuldigkeiten jemals schlechter behandelt habe als die übrigen Schulden der Gesellschaft. Überdies habe der Bw zugunsten der Gläubiger der A- GmbH oftmals auf die Auszahlung seines ihm zustehenden Geschäftsführerentgeltes gänzlich verzichtet, wodurch auch Mittel für die Einhaltung des mit dem Finanzamt Salzburg-Land bereits bestehenden Ratenübereinkommens zur Verfügung gestanden wären.

Darüber hinaus sei dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, ob die im Konkurs über das Vermögen der A- GmbH zur Auszahlung gelangte Quote in Höhe von 10,8556 % Berücksichtigung gefunden habe.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und führte zum Vorwurf der nicht berücksichtigten Quotenzahlung aus, dass die Konkursquote in Höhe von €2.711,90 bei der Erstellung des Haftungsbescheides - durch Unterlassen der Einbeziehung der Körperschaftsteuervorauszahlungen 7-9/2004, Umsatzsteuer 6,7 und 8/2004 - berücksichtigt worden sei, sodass sich das Berufungsvorbringen in diesem Punkt als haltlos erweise. Im Übrigen sei es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die GmbH die angefallenen Angaben entrichtet, ansonsten eine pflichthafte Schuldverletzung angenommen werden könne. Ungeachtet der grundsätzlichen amtswegigen Wahrheitsermittlungspflicht der Behörde treffe denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Verpflichtung die Gründe darzulegen, warum es ihm unmöglich gewesen sei, seine Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werden könne, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen sei. Der Bw sei mit Schreiben vom 20.12.2004 aufgefordert worden, dem Finanzamt darzulegen, weshalb er nicht Sorge für die Entrichtung der gegenständlichen Abgaben tragen konnte. Dieser Ergänzungsvorhalt sei unbeantwortet geblieben. Aus der eingereichten Umsatzsteuererklärung 2003 sowie den Umsatzsteuervoranmeldungen 2004 ergebe sich, dass seitens der A- GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten auch entsprechende Erlöse erzielt worden seien. Es wäre daher Aufgabe

des Bw gewesen, entsprechende sachverhaltsbezogene Angaben hinsichtlich des Fehlens liquider Mittel zu machen. Insgesamt gesehen habe daher der Bw eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht nachweisen können, sodass vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen sei.

Daraufhin beantragte der Bw mit Schriftsatz vom 1. Februar 2006 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei die Erstattung einer ausführlichen Ergänzung zum bisherigen Vorbringen binnen zwei Wochen in Aussicht gestellt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. Gemäß § 7 Abs.2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Die Haftung nach § 9 Abs.1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Gemäß § 80 Abs.1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen zu Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 78 Abs.3 Einkommensteuergesetz die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 8. September 2005 wurde der mit 12. August 2004 über das Vermögen der A- Gesellschaft mbH eröffnete Konkurs nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 KO aufgehoben.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der Bw war seit 1989 bis zur Eröffnung des Konkurses im August 2004 Geschäftsführer der Gesellschaft. Damit kann er zur Haftung gemäß § 80 BAO herangezogen werden.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037 ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs.1 BAO angenommen werden darf. Als schuldhaft nach dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung dieser Abgaben zur Verfügung standen, nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschuldigkeiten daher nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Dem Gleichbehandlungsgebot wird hiebei dann Genüge getan, wenn der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat. Eine bloß allgemein gehaltene Darstellung des Verhältnisses zwischen Zahlungen und Verbindlichkeiten ist für diese Beurteilung nicht ausreichend. Der zur Haftung Herangezogene hat zur verlässlichen Beurteilung des Nichtvorliegens eines Verschuldens im Sinne des § 9 Abs.1 BAO auch für jede einzelne haftungsgegenständliche Abgabe die an dritte Gläubiger geleisteten Zahlungen vom Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld bis zur Fälligkeit sowie den Schuldenstand gegenüber dritten Gläubigern zum Fälligkeitszeitpunkt offen zu legen.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie Lohnsteuer gelten Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs.3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch Erkenntnis vom 18.10.1995, 91/13/0037, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

In der Berufung wird vorgebracht, dass zwischen der GmbH und dem Finanzamt im Hinblick auf offen aushaftende Abgabenschuldigkeiten ein Ratenzahlungsübereinkommen bestanden habe, woraus sich für die Behörde ein deutlicher Mangel bzw. das Fehlen liquider Mittel ergeben hätte. Die Behörde wäre somit verpflichtet gewesen, von Amts wegen weitere Ermittlungen zur Vermögenssituation der GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten anzustellen.

Diesen Ausführungen ist einerseits zu entgegnen, dass allein schon die Erwirkung von Zahlungserleichterungen mit der wahrheitswidrigen Behauptung, die Einbringlichkeit werde durch den Zahlungsaufschub nicht gefährdet, eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten bedeutet. Andererseits ist ausdrücklich festzuhalten, dass gerade hinsichtlich dieser im April 2004 gewährten Ratenzahlung bereits nach Begleichung der **ersten und einzigen** Rate in Höhe von € 1000,- am **22.4.2004** Säumnis durch Terminverlust bereits am **10.5.2004** eingetreten ist. Da aber aus der Umsatzsteuererklärung 2003 und den Umsatzsteuervoranmeldungen 2004 zu ersehen ist, dass seitens der GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten auch entsprechende Erlöse erzielt worden sind, wäre es Sache des Bw gewesen, entsprechende konkrete sachverhaltbezogene Angaben hinsichtlich des Fehlens liquider Mittel im Sinne obiger Ausführungen zu machen.

Da in der Regel nur der Geschäftsführer Einblick in die Gebarung der Gesellschaft hat, der entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht, hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel, sondern der zur Haftung herangezogene Gesellschafter das Fehlen der Mittel nachzuweisen.

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. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen abzuführen gewesen wäre, so haftet er für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird der Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter der ganze Betrag vorgeschrieben werden (VwGH v.29.1.2004, 2000/15/0168).

Der Bw hat es jedoch bis zum heutigen Tag trotz wiederholter Aufforderung sowohl im schriftlichen Vorhalteverfahren des Jahres 2004 als auch im erst- und zweitinstanzlichen Berufungsverfahren unterlassen, die ihm zur Zahlung zur Verfügung gestandenen Mittel und deren Verwendung darzustellen. Der Bw hat sich lediglich im Vorlageantrag vom 1.2.2006 die Nachreichung einer "ausführlichen Ergänzung zum bisherigen Vorbringen innerhalb von 2 Wochen vorbehalten", diese aber weder bis heute zur Vorlage gebracht noch um Fristverlängerung zur Nachreichung derselben ersucht. Der unabhängige Finanzsenat erachtet

sich daher auch nicht zu einer nochmaligen Aufforderung der Partei zur Abgabe einer - schriftlichen oder mündlichen – Stellungnahme zu Sache verpflichtet, umso mehr als auch ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotene Parteieneinvernahme hätten erwiesen werden sollen, nicht genannt wurde. Die Beibringung eines Sachverständigengutachtens, zu einem in der Berufung nicht näher genannten Beweisthema, wäre dem Bw frei gestanden. Die beantragte Einsichtnahme in den Steuerakt hingegen erbrachte, wie bereits zuvor angeführt, den Nachweis, dass in den gegenständlichen Jahren auch entsprechende Erlöse erzielt wurden.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Behörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat. Wesentliches Entscheidungskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die entsprechenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind. Im Übrigen wurde vom Bw kein diesbezügliches Vorbringen erstattet.

Insgesamt konnte ein Nachweis, welche Beträge bei anteilmäßiger Befriedigung aller Gläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wären, nicht erbracht werden, sodass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Erlassung gegenständlichen Haftungsbescheides zu Recht erfolgte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 30. August 2006