



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D.S., (Bw.) vertreten durch Dr. Josef Lagler, RA, 7132 Frauenkirchen, Franziskanerstr. 62, vom 18. Juli 2005 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 15. Juni 2005 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Beträge eingeschränkt:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2-9/2002	4.439,30
Dienstgeberbeiträge	2-9/2002	2.230,30
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen	2-9/2002	233,05
Körperschaftsteuer	4-9/2002	689,41
Kammerumlage	1-6/2002	21,30
Stundungszinsen	2002	318,26

Verspätungszuschläge	2002	459,65
Säumniszuschläge	2002	222,94

Summe: € 8.614,21

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart hat am 15. Juni 2005 gegen den Bw. einen Haftungsbescheid erlassen und ihn für folgende Abgabenschuldigkeiten der B.GesmbH gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
2/02-9/02	Lohnsteuer	5.627,97
2/02-9/02	Dienstgeberbeitrag	2.827,48
2/02-9/02	Dienstgeberbeitragszuschlag	301,55
4-9/02	Körperschaftssteuer	874,00
1-12/02	Kammerumlage	54,00
2002	Stundungszinsen	403,38
2-3/02	Verspätungszuschlag	582,73
2002	Säumniszuschläge	338,94

Summe: € 11.010,05

Dagegen richtet sich die Berufung vom 18. Juli 2005, in der ausgeführt wird, dass am 29. Oktober 2002 über das Vermögen der B.GesmbH das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Der Bw. habe mir Konkurseröffnung keine Verfügungsmöglichkeit über Gesellschaftsvermögen besessen und habe daher den Rückstand an Kammerumlage nicht verursacht. Bei Fälligkeit der anderen Abgabenschuldigkeiten seien der Gesellschaft ebenfalls keine Mittel zur Verfügung gestanden. Aus der beiliegenden Forderungsanmeldung sei ersichtlich, dass bei Konkurseröffnung Forderungen zahlreicher Gläubiger offen gestanden seien, daher liege keine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Konkurseröffnung, sei am 16. April 2002 durch die Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse ein Konkursantrag gestellt worden.

Laut dem beiliegenden zweiten Bericht der Masseverwalterin habe auf dem Girokonto der B.GesmbH bei der B., zum 1. August 2002 ein Guthaben von € 33.610,19 bestanden, welches zunächst auf das Betriebsmittelkreditkonto überwiesen worden sei, nach Anfechtung durch die Masseverwalterin sei allerdings ein Betrag von € 15.000,00 auf das Massekonto überwiesen worden.

Zudem sei ein Werklohn von € 24.189,88 auf das Konkurskonto überwiesen worden.

Diese Mittel seien anteilig mit einer Quote von 21,12% zur gleichmäßigen Tilgung sämtlicher Konkursforderungen, sohin auch der gegenständlichen Steuerschuld verwendet worden.

Dem Bw. sei daher keine Pflichtverletzung vorzuwerfen, zumal das bei Entstehen der gegenständlichen Steuerschuld vorhandene Vermögen zur gleichmäßigen Abdeckung sämtlicher, später als Konkursforderungen angemeldeter Verbindlichkeiten, somit auch für die haftungsgegenständlichen Abgaben – wenn auch durch die Masseverwalterin – verwendet worden sei.

Selbst wenn darin eine Pflichtverletzung gesehen werde, habe sie zu keinem Schaden geführt, weil die Zahlung durch die Masseverwalterin gleichsam nachgeholt worden sei.

Am 27. Juli 2005 wurde ein Ersuchen um Ergänzung des Berufungsvorbringens gestellt und die Bw. aufgefordert einen Nachweis zu erbringen, aus dem hervorgehe, welche Mittel im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit von 27. Februar 2002 bis 28. Oktober 2002 zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien. Es werde um genaue Darlegung und konkrete Nachweise ersucht, aus denen sich eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger, bezogen auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits, ergebe.

Mit Schriftsatz vom 20. September 2005 wurde bekannt gegeben, dass in Folge des Konkursverfahrens Buchhaltungsunterlagen nicht mehr vorgelegt werden könnten.

Aus den vorgelegten Forderungsanmeldungen ergebe sich allerdings, dass die Abgabenbehörde nicht benachteiligt worden sei. Es seien auch von anderen Gläubigern Forderungen im Konkursverfahren angemeldet worden. Eine Bevorzugung anderer Gläubiger liege nicht vor, die Bw. treffe am Steuerrückstand des Zeitraumes 27. Februar 2002 bis 28. Oktober 2002 kein Verschulden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2005 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und € 6,19 an Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen, ein anteiliger Säumniszuschlag von € 56,30 und die Kammerumlage von € 54,00 als nicht haftungsrelevant angesehen.

Zur Begründung der Abweisung wurde ausgeführt, dass der Bw. im Zeitraum 27. Februar 2002 bis zur Konkurseröffnung am 29. Oktober 2002 als alleiniger Geschäftsführer der B.GesmbH fungiert und es unterlassen habe, die in diesem Zeitraum fälligen Abgabenschuldigkeiten pünktlich zu melden und zu entrichten.

Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

§ 78 Abs.1 EStG 1988 normiere, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers einzubehalten habe. Nach § 79 Abs.1 dieser Bestimmung sei die gesamte einzubehaltende Lohnsteuer am 15. des Folgemonats abzuführen. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er gemäß § 78 Abs. 3 dieses Gesetzes die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Der Lohnsteuer komme nämlich ein Vorrang vor allen anderen Abgaben zu. Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert haben, Lohn zu bezahlen, dürften sie auch nicht hindern, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Der Bw. wende ein, dass bei Konkurseröffnung nicht ausreichend Mittel zur Verfügung gestanden seien, um die offenen Verbindlichkeiten zu begleichen und gebe bekannt, dass ein Werklohn von € 24.189,88 auf das Konkurskonto überwiesen worden sei. Da dieser Betrag nicht zur Entrichtung der Lohnsteuer verwendet worden sei, liege eine Schlechterstellung der Abgabenschulden und damit eine schuldhaftige Pflichtverletzung vor.

Am 5. Oktober 2005 wurde ein weiterer Haftungsbescheid erlassen und der Bw. auch wegen offener Umsatzsteuer der B.GesmbH für die Zeiträume 1-5/2002 in der Höhe von € 15.976,76 zur Haftung herangezogen.

Mit Schriftsatz vom 3. November 2005 wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung vom 18. Juli 2005 eingebracht und zugleich gegen den als Beilage zur Berufungsvorentscheidung ergangenen Haftungsbescheid Berufung erhoben.

Vorgebracht wird, dass die Begründung in der Berufungsvorentscheidung mangelhaft sei, da der wesentliche Sachverhalt nicht vollständig festgestellt worden sei.

Nicht berücksichtigt worden sei, dass der Bw. im Verfahren sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabensituation des Primärschuldners dargestellt und nachgewiesen habe, dass die Abgabenschulden nicht schlechter gestellt worden seien.

Auf dem Girokonto bei der B. habe zum 1. August 2002 ein Guthaben von € 33.610,19 bestanden. Dieses Guthaben sei zu Stande gekommen, da mit Ausnahme der Lohn- und Gehaltszahlungen keine Zahlungen geleistet worden seien, mit Ausnahme von Zug um Zug Zahlungen in geringer Höhe von höchstens € 1.000,00 für unbedingt erforderliche Betriebsmittel, die zur Fertigstellung der Bauarbeiten für die Firma B.B.GesmbH notwendig gewesen seien, wodurch der Werklohn von € 24.189,99 bezogen werden konnte.

Dass ab Februar 2002 sonstige Zahlungen nicht geleistet worden seien, ergebe sich aus dem Tag der Konkursanmeldung, wonach nach § 30 KO Zahlungen in den letzten 60 Tagen vor Konkurseröffnung anzufechten seien. Bis auf die in der Berufung angeführte Anfechtung der Masseverwalterin, die zu einer Rückzahlung eines Vergleichsbetrages von € 15.000,00 geführt habe, habe es keine Anfechtungen gegeben.

Auf Seite 2 seines Vorlageantrages führt der Bw. Berechnungen aus, wonach ihm am 16. Februar 2002 € 46.610,19 zur Verfügung gestanden seien, denen Verbindlichkeiten von € 144.059,41 entgegengestanden seien. Aus einer anteiligen Befriedigung aller Gläubiger ergebe sich eine Quote von 32,35 %, dies entspreche einem Anteil an der Haftungssumme von € 3.524,07. Da durch Fortsetzung der Arbeiten ein Werklohn von € 24.189,88 lukriert werden konnte, sei eine Konkursquote von 21,1207 % erzielt worden, somit ergebe sich für den Ausfall lediglich ein Betrag von € 1.223,27.

Am 22. Mai 2006 wurden ein Wiedereinsetzungsantrag und eine Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2005 eingebracht.

Der Wiedereinsetzungsantrag wurde zurückgewiesen und dem Bw. mitgeteilt, dass der Haftungsbescheid aufgehoben wurde. Nach dem Vorlagebericht vom 3. Mai 2006 wurde lediglich die Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 18. Juli 2005 an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Der Bw. ist am 4. Juni 2006 verstorben, nach dem, nach Vorhaltsbeantwortung vom 29. September 2008 vorgelegten, Einantwortungsbeschluss vom 20. April 2007 hat der erbl. Sohn M.S. eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

Nach § 9 Abs.1 BAO liegt demnach eine Ausfallhaftung dar, somit ist zunächst festzustellen, dass betreffend der B.GesmbH ein Konkursverfahren eröffnet und am 7. Juli 2003 nach Verteilung gemäß § 139 KO mit Beschluss des LG Korneuburg aufgehoben wurde.

Die Außenstände können bei der Primärschuldnerin daher nicht mehr eingebracht werden.

Der Bw. fungierte unbestritten ab 27. Februar 2002 bis zur Konkurseröffnung am 29. Oktober 2002 als Geschäftsführer.

Dem Bw. oblag daher als handelsrechtlichem Geschäftsführer, generell die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der verfahrensgegenständlichen Firma im Zeitraum der handelsrechtlichen Geschäftsführung.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Haftungsgegenstand sind zum größten Teil nicht entrichtete Selbstberechnungsabgaben.

Nach § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Wenn es jemand unterlässt den monatlichen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, so handelt er somit pflichtwidrig.

Abgabe	Tag der Meldung	Betrag
Lohnsteuer 2/2002	30.4.2002	847,76
DB 2/2002	30.4.2002	379,13
DZ 2/2002	30.4.2002	39,60
Lohnsteuer 3/2002	30.4.2002	776,36
DB 3/2002	30.4.2002	387,20
DZ 3/2002	30.4.2002	40,44
Lohnsteuer 4/2002	30.4.2002	677,55

DB 4/2002	30.4.2002	308,89
DZ 4/2002	30.4.2002	32,23
Lohnsteuer 5/2002	27.5.2002	710,24
DB 5/2002	27.5.2002	333,29
DZ 5/2002	27.5.2002	34,88
Lohnsteuer 6/2002	3.7.2002	815,87
DB 6/2002	3.7.2002	490,49
DZ 6/2002	3.7.2002	51,23
Lohnsteuer 7/2002	29.7.2002	725,45
DB 7/2002	29.7.2002	376,00
DZ 7/2002	29.7.2002	39,27
Lohnsteuer 8/2002	27.8.2002	623,82
DB 8/2002	27.8.2002	304,15
DZ 8/2002	27.8.2002	31,77
Lohnsteuer 9/2002	3.10.2002	450,92
DB 9/2002	3.10.2002	248,33
DZ 9/2002	3.10.2002	25,94

Sämtliche Lohnabgaben wurden lediglich gemeldet aber nicht entrichtet.

L € 5.627,97, DB € 2.827,48, DZ 295,36

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037, fällt es einem Vertreter im Sinne des § 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 76 Abs.3 Einkommensteuergesetz die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Der Bw. hat im gesamten Verfahren nicht die Behauptung aufgestellt auch die Löhne entsprechend verringert ausbezahlt zu haben. Forderungsanmeldungen von Dienstnehmern

scheinen zudem im Konkursverfahren nicht auf, daher ist er hinsichtlich der nicht entrichteten Lohnabgaben zur Haftung heranzuziehen.

Wenn die Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten fehlen, ist es Sache des Bw. nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat (VwGH 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038).

Eine Haftung nach § 9 BAO setzt Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Dem Vertreter obliegt diesbezüglich 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 (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156).

Zu den verbleibenden Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen, dass die Körperschaftsteuervorauszahlungen für 4-6/2002 am 15. Mai 2002 fällig waren und die Vorauszahlungen für 7-9/2002 am 16. August 2002. Jeweils € 437,00 wurden nicht entrichtet.

Gemäß § 57 Abs. 5 HKG (Handelskammergesetz) ist die Kammerumlage gemäß Abs. 1 und 2 von den Abgabenbehörden des Bundes nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu erheben:

1. Die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften sind mit Ausnahme des § 20 Abs. 1 vierter Satz und des § 21 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden.
2. Der zu entrichtende Umlagebetrag ist kalendervierteljährlich selbst zu berechnen und spätestens am fünfzehnten Tag des nach Ende des Kalendervierteljahres zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Bei der Berechnung der Umlage für das jeweils letzte Kalendervierteljahr sind Unterschiedsbeträge, die sich zwischen den berechneten Vierteljahresbeträgen und dem Jahresbetrag der Umlage ergeben, auszugleichen. Ein gemäß § 201 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung, festgesetzter Umlagenbetrag hat den vorgenannten Fälligkeitstag.

Die Kammerumlage 1-12/2002 wurde erst im Zuge einer Prüfung am 7. Dezember 2004 mit € 54,00 vorgeschrieben. Nach § 57 HKG wäre der auf die Monate 1-6/2002 entfallende Betrag durch den Bw. zu melden und entrichten gewesen. Es ist daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung für den Zeitraum 1-6/2002 in der Höhe von € 27,00 auszugehen.

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

Die Stundungszinsen 2002 in der Höhe von € 403,38 wurden am 17. Juli 2002 vorgeschrieben.

Die Verspätungszuschläge wurden am 5. August 2002 vorschrieben (€ 376,58, € 450,39, € 132,34).

Die ersten Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen 1, 2, und 4/2002 wurden am 9. Juli 2002 mit Fälligkeit 16. August 2002 vorgeschrieben (€ 94,14, € 112,60 und € 75,90 = Summe wie in der BVE € 282,64).

Ein Liquiditätsstatus im Sinne einer Gegenüberstellung der jeweils liquiden Mittel zum Fälligkeitstag der Abgabenschulden wurde trotz Vorhalt nicht eingebracht, eine Buchhaltung liegt nach mehrmaligem Vorbringen nicht vor, daher ist ein Nachweis der Gleichbehandlung nicht zu erbringen. Dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben jedoch grundsätzlich noch Mittel vorhanden waren, ist durch eine Einzahlung von € 2,950,00 am Abgabenkonto am 31. Mai 2002, die Bezahlung der Löhne und dem Einbekennen, dass Betriebsmittel angeschafft wurden, belegt.

Wenn der Nachweis des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Von den haftungsrelevant angesehenen Beträgen war die Konkursquote von 21,1207 % abzuziehen.

Nach Lehre und Rechtssprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Die Berufung war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Oktober 2008