



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L, vom 9. Jänner 2009 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Dezember 2008 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgaben der Fa. X-GmbH im Ausmaß von 11.639,22 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	12/07	15.02.2008	984,71
Eintreibungsgebühr	2008	18.03.2008	17,99
Eintreibungsgebühr	2008	18.03.2008	0,55
Körperschaftsteuer	04-06/08	15.05.2008	437,00
Verspätungszuschlag	12/07	13.05.2008	227,54
Säumniszuschlag	2008	16.05.2008	56,89
Körperschaftsteuer	07-09/08	18.08.2008	437,00
Umsatzsteuer	2006	15.03.2006	1.968,38
Summe			4.130,06

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit 4.6.2007 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 29.8.2008 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Nach Verteilung des Massevermögens (Konkursquote 1,5 %) wurde das Konkursverfahren mit Beschluss vom 30.12.2009 aufgehoben.

Das Finanzamt hatte mit Vorhalt vom 17.10.2008, der laut RSa-Rückschein am 22.10.2008 vom Berufungswerber persönlich übernommen wurde (der Empfang wurde durch eigenhängige Unterschrift bestätigt), diesen darauf hingewiesen, dass näher aufgegliederte, insbesondere die im gegenständlichen Bescheidspruch enthaltenen Abgaben vor Konkursöffnung fällig gewesen wären. Der Berufungswerber sei seit 4.6.2007 als Geschäftsführer für die Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft verantwortlich gewesen. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Wenn der Berufungswerber diesen Vorhalt nicht beantwortete, gehe das Finanzamt vom Vorliegen einer schuldhaften Verletzung der im § 80 Abs. 1 BAO normierten Pflichten aus.

Da der Berufungswerber zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme abgab, nahm ihn das Finanzamt mit Haftungsbescheid vom 3.12.2008 für folgende Abgabenschuldigkeiten in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	12/07	984,71
Lohnsteuer	02/08	208,13
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/08	206,63
Zuschlag zum DB	02/08	16,53
Eintreibungsgebühr	2008	17,99
Eintreibungsgebühr	2008	0,55
Lohnsteuer	03/08	201,67
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/08	190,49
Zuschlag zum DB	03/08	15,24
Körperschaftsteuer	04-06/08	437,00
Verspätungszuschlag	12/07	227,54
Säumniszuschlag	2008	56,89
Körperschaftsteuer	07-09/08	437,00
Umsatzsteuer	2006	1.968,38
Lohnsteuer	01-08/08	4.341,20

Dienstgeberbeitrag (DB)	01-08/08	2.156,73
Zuschlag zum DB	01-08/08	172,54
Summe		11.639,22

In der Bescheidebegründung stellte das Finanzamt die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dar und wies auf das Konkursverfahren der Primärschuldnerin hin. Die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten seien somit bei der Primärschuldnerin uneinbringlich, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden. Aufgrund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden wären, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Im Übrigen habe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich sei. Ein diesbezüglicher Fragenvorhalt des Finanzamtes Linz vom 17.10.2008 sei unbeantwortet geblieben. Da ein mangelndes Verschulden an der Pflichtverletzung nicht dargelegt worden wäre, sei von einem Verschulden an den angeführten Pflichtverletzungen auszugehen.

Gegen diesen am 9.12.2008 zugestellten Bescheid wurde mit Eingabe vom 9.1.2009 Berufung erhoben. Darin führte der Berufungswerber lediglich aus, dass eine schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht vorliege. Zum Zeitpunkt der Fälligkeiten seien keine Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen, die Abgabenschulden seien nicht schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden, und es liege keine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes vor. Weiters sei kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren geführt worden, ein Fragenvorhalt vom 17.10.2008 sei ihm nicht bekannt, für eine Beantwortung bitte er nochmals um Zusendung desselben. Er beantrage daher, den angefochtenen Haftungsbescheid aufzuheben bzw. ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren einzuleiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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 § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher 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.

Der Berufungswerber war seit 4.6.2007 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin und daher für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich. Die Haftung erstreckt sich dabei vor allem auf Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. Sie besteht weiters auch für Abgaben mit einem Fälligkeitszeitpunkt vor Übernahme der Geschäftsführerfunktion (hier: Umsatzsteuer 2006), weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet. Gleiches gilt auch für die Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuerjahresklärungen. Trotz Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe von 300 € mit Bescheid vom 26.5.2008 kam der Berufungswerber der Aufforderung zur Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2006 nicht nach, sodass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt werden mussten, woraus sich die gegenständliche Nachforderung an Umsatzsteuer 2006 ergab.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind bei der Gesellschaft uneinbringlich. Das Gesellschaftsvermögen wurde im Zuge des Konkursverfahrens verwertet. Die Konkursquote von nur 1,5 % wurde bereits verrechnet, an den Abgabengläubiger flossen lediglich 222,30 €. Die verbliebenen haftungsgegenständlichen Abgaben erfuhren dadurch keine Verminderung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm 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. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. 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 auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter 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 (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Wenngleich im Haftungsverfahren die den Vertreter treffende besondere Behauptungs- und Beweispflicht einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen. Die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechtergestellt zu haben, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) und löst keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde aus (vgl. auch VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114; UFS 18.5.2009, RV/0905-L/08). Gleiches gilt für die bloße Behauptung, es wären keine Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen.

In der gegenständlichen Berufung wurde jedoch nur unsubstantiiert die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bzw. das Fehlen von Gesellschaftsmitteln behauptet. Damit kam der Berufungswerber der ihn treffenden qualifizierten Behauptungspflicht nicht nach, und löste auch keine weitere Ermittlungspflicht der Behörde aus.

Abgesehen davon führte schon das Finanzamt ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durch, im Zuge dessen der oben erwähnte Vorhalt vom 17.10.2008 an den Berufungswerber erging. Die Übernahme des Vorhaltes wurde am RSA-Rückschein vom Berufungswerber durch Unterschrift bestätigt. Dem Berufungswerber war daher schon vor Erlassung des angefochtenen Bescheides ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme geboten bzw. dieser ausdrücklich aufgefordert worden, das Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel sowie die allfällige Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Der gerügte Verfahrensmangel liegt daher nicht vor.

Selbst wenn dem Berufungswerber der Vorhalt des Finanzamtes nicht zugekommen wäre, wäre er jedenfalls auch in der Berufung gehalten gewesen, das Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel bzw. die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes substantiiert (durch konkrete und sachbezogene Behauptungen) darzutun. Da der Berufungswerber der ihn treffenden qualifizierten Behauptungslast in keiner Weise entsprochen hat, musste vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ausgegangen werden. Zudem spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen

der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Zur haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2006, die im Schätzungsweg ermittelt worden war, sei noch bemerkt, dass die Richtigkeit derselben vom Berufungswerber weder im gegenständlichen Verfahren noch in einem gegebenenfalls geboten gewesen Verfahren nach § 248 BAO bestritten wurde. Unter dem Blickwinkel von § 9 Abs. 1 und § 80 Abs. 1 BAO kann sich der Zeitpunkt, zu dem die Abgabennachforderung zu entrichten war, nicht erst auf Grund des Bescheides ergeben, welcher diese Nachforderung (infolge einer Schätzung gemäß § 184 BAO) festsetzte. Der Zeitpunkt, zu dem zu beurteilen ist, ob die Gesellschaft die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel zur Verfügung hatte, muss vielmehr mit der Antwort auf die Frage bestimmt werden, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären; dies ist bei der Umsatzsteuer der Zeitpunkt, zu dem diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung und Einbehaltung abzuführen gewesen wären (z.B. VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; vgl. auch Ritz, BAO³, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Die Haftungsinanspruchnahme war jedoch hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben aus folgenden Gründen nicht berechtigt: Im Zuge der Konkursöffnung wurde eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt. Im Aviso vom 25.9.2008 teilte der Prüfer dem zuständigen Team Abgabensicherung mit, dass eine Auszahlung der Löhne bis Dezember 2007 erfolgt sei, und keine Abfuhrdifferenzen festgestellt worden wären. Für geschätzte IAF-Forderungen wären bedingte Lohnabgaben in Höhe von 10.000 € (Lohnsteuer), 4.500 € (Dienstgeberbeitrag) und 360 € (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) anzumelden. Die genaue Berechnung der Lohnabgaben erfolge im Zuge der Konkursabschlussprüfung. Das Finanzamt meldete – den Prüferfeststellungen folgend – diese Lohnabgaben am 6.10.2008 auch als bedingte Konkursforderungen an. Im Rahmen der Konkursabschlussprüfung (Bericht vom 11.11.2008) wurden die Lohnabgaben, entfallend auf die IAF-Bezüge, mit 4.341,20 € (Lohnsteuer 1-8/08), 2.156,73 € (Dienstgeberbeitrag 1-8/08) und 172,54 € (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1-8/08) ermittelt. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgaben ist den Forderungsanmeldungen der einzelnen Dienstnehmer entnommen worden.

Hinsichtlich dieser Abgaben kam eine Haftungsinanspruchnahme schon deshalb nicht in Betracht, weil die Lohnzahlungen durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds (seit 1.7.2008: Insolvenz-Entgelt-Fonds) erfolgt sind. Mangels Lohnzahlung durch die Primärschuldnerin kann dem Berufungswerber insoweit keine Verletzung der Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnabgaben zur Last gelegt werden (vgl. UFS 14.1.2010, RV/0010-L/09 mit Hinweis auf UFS

26.6.2007, RV/0122-I/06 sowie VwGH 31.3.2003, 97/14/0128 und VwGH 2.8.1995, 94/13/0095).

Da der Prüfer festgestellt hatte, dass Lohnzahlungen nur bis einschließlich Dezember 2007 erfolgt waren, kam auch eine Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung für Lohnabgaben 02/2008 und 03/2008 nicht in Betracht. Erfolgte in einem bestimmten Lohnzahlungszeitraum tatsächlich keine Lohnzahlungen mehr, bestand auch keine Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnabgaben. In einem solchen Fall entsteht schon mangels Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, kein Abgabensanspruch im Sinne des § 4 BAO, der Grundlage für einen Abgabenzahlungsanspruch sein könnte, dessen Verletzung allenfalls haftungsrechtliche Folgen nach ziehen würde (UFS 12.1.2009, RV/0814-L/08).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Derartige Gründe brachte der Berufungswerber nicht vor. Die Haftung darf auch keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Die Geltendmachung der Haftung kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein somit noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Jänner 2010