



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch V, vom 5. November 2010 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 1. Oktober 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die X GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 21. September 1998 gegründet. Bis 2009 war diese operativ nicht tätig. Das Geschäftsfeld der GmbH bestand in der weiteren Folge im Gütertransport auf der Straße. Seit 03. Februar 2009 wurde Sie vom Berufungswerber (Bw.) vertreten. Am 26. Jänner 2010 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Der am 20. Mai 2010 angenommene Zwangsausgleich wurde mit Beschluss vom 05. Juli 2010 bestätigt.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2010 wurde der Bw. im Zusammenhang mit der allfälligen Geltendmachung einer Geschäftsführerhaftung zur Stellungnahme aufgefordert. Im Antwortschreiben hielt der ausgewiesene Vertreter fest; zum Zeitpunkt der Lohnauszahlungen sei mit einer Konkursabwendung, jedenfalls nicht mit einer Konkurseröffnung zu rechnen gewesen und es liege somit keine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten vor. Der Bw. selbst befinde sich nach Ablehnung des angebotenen Zahlungsplanes im Abschöpfungsverfahren. Selbst bei Bejahung einer quotenmäßigen Haftung sei davon

auszugehen, dass Einbringungsmaßnahmen unter Betrachtung der Gesamtverbindlichkeiten aussichtslos sein dürften. Letztendlich wurde auf § 235 BAO verwiesen.

Mit Haftungsbescheid vom 01. Oktober 2010 wurde der Bw. als Haftungspflichtiger gem. § 9 i.V.m. §§ 80 ff für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa X GmbH im Ausmaß von € 56.333, 37 in Anspruch genommen, wobei € 17.064,21 auf die Lohnsteuer 10/2009, € 18.323,87 auf die Lohnsteuer 11/2009 und € 20.945,29 auf die Lohnsteuer 12/2009 entfielen. Im Hinblick auf den angenommenen Zwangsausgleich seien 80% der Forderungen als uneinbringlich anzusehen. Aus der Bestimmung des § 78 BAO EStG ergebe sich, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten i.S. des § 9 BAO darstellen. Es hätte daher auch nur ein solcher Betrag zur Auszahlung gebracht werden dürfen, der auch die Abfuhr der Lohnsteuer erlaubt hätte.

Im Berufungsschriftsatz vom 05. November 2010 wurde vom ausgewiesenen Vertreter das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung wie folgt begründet: Zum Zeitpunkt der Lohnauszahlung für die Zeiträume 10/2009 bis 12/2009 sei auf Grund der wenigen Gläubiger (GKK, Finanzamt, Bank) noch mit einer Konkursabwendung zu rechnen gewesen. Nach einer Finanzierungsregelung mit der Bank seien zunächst Zahlungen an die GKK erfolgt. Diese habe in der weiteren Folge die Zurückziehung des Konkurseröffnungsantrages eingebracht. Die Finanzierung habe die ordnungsgemäße Fortführung des Unternehmens vorausgesetzt, welche selbstredend nur mit motivierten Mitarbeitern zu erreichen gewesen sei. Hierfür sei die Zahlung der laufenden Löhne aber Grundvoraussetzung gewesen. Obgleich die Zahlung der laufenden Beträge (Dezember 2009) an die GKK bereits beauftragt gewesen sei, sei diese am Tag der Konkurseröffnung von Seiten der Bank noch nicht durchgeführt worden, weshalb der Konkurs für den Bw. völlig unerwartet eröffnet worden sei. Die Zahlung der Bank an die GKK hätte auf Grund der Konkurseröffnung gestoppt werden müssen. Wäre die beauftragte Überweisung an die GKK bereits durchgeführt gewesen, wäre die Konkurseröffnung nicht erfolgt. Die weitere Finanzierung wäre gesichert gewesen und hätte mit den weiteren Gläubigern eine Regelung getroffen werden können. Letztendlich wäre es auch zur Zahlung der nunmehr mit Haftungsbescheid vorgeschriebenen Lohnsteuerbeträge gekommen. Über das Vermögen des Bw selbst sei am 24. Oktober 2005 der Konkurs eröffnet worden. Am 10. Jänner 2008 bzw. 14. Februar 2008 habe in diesem Verfahren eine Zahlungsplantagsatzung stattgefunden. Der Versuch mit dem angebotenen Zahlungsplan eine Entschuldung zu erreichen, sei mangels Zustimmung der Gläubiger gescheitert. Seit 10. März 2008 befinde sich der Bw im Abschöpfungsverfahren, wobei die Gesamtverbindlichkeiten in diesem Verfahren € 5.400.000 betragen. Die Geltendmachung der

Haftung liege im Ermessen der für die Einhebung der Abgabe zuständigen Abgabenbehörde. Gem. § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Zweckmäßigkeit sei zu berücksichtigen, ob der haftungsgegenständliche Betrag nur gering sei und ob er beim Haftungspflichtigen einbringlich wäre. Gem. § 115 BAO sei die Behörde zur amtswegigen Ermittlung der materiellen Wahrheit verpflichtet. Vor Erlassung des Haftungsbescheides wäre sie verpflichtet gewesen über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie über die Einbringlichkeit der Abgabenschuld Erkundigungen einzuholen. Die persönliche und wirtschaftliche Situation des Bw. bleibe im vorliegenden Bescheid völlig unerörtert bzw. habe sich die Behörde mit dieser nicht auseinandergesetzt. Der Bw. sei verpflichtet sein abschöpfbares Einkommen an den bestellten Treuhänder zu zahlen. Weitere Zahlungen auf Grund von Neuverbindlichkeiten seien nicht möglich. Die Geltendmachung der Haftung widerspreche daher auch dem Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung. Völlig unbegründet sei auch die Höhe der geltend gemachten Abgabeforderung im Hinblick auf das Abschöpfungsverfahren. Die Erlassung des Haftungsbescheides erweise sich daher als unbillig und daher als unzulässig.

Mit Eingabe vom 23. März 2012 wurde der Vorhalt der erkennenden Behörde wie folgt beantwortet; die Löhne und Gehälter seien bis 31. Jänner 2011 überwiesen worden, die Kenntnis über die Konkurseröffnung sei am Tage der Konkurseröffnung vorgelegen, der Bw. sei bei der Y beschäftigt.

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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des

Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Abgabeforderungen gegen den Vertretenen sind unbestritten. Ebenso unbestritten ist Stellung des Bw. als Vertreter.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Mit Beschluss vom 05. Juli 2010 wurde der am 20. Mai 2010 angenommene Zwangsausgleich mit einer Quote von 20% rechtskräftig bestätigt. 80% der Forderungen an die Gesellschaft sind daher als uneinbringlich anzusehen. Die Haftungsbeträge wurden jeweils um die Zwangsausgleichsquote gekürzt.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhaftes Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Bei den haftungsgegenständlichen Abgaben handelt es sich ausschließlich um Lohnsteuern für die Zeiträume 10-12/2009. Die Lohnsteuer ist eine vom Arbeitnehmer geschuldete und vom Arbeitgeber einbehaltene Abgabe. Hinsichtlich dieser haftungsgegenständlichen Abgaben ist auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG zu verweisen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 9 E150 a-g) Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus; diesbezüglich besteht daher eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer, die auf den ausbezahlten Arbeitslohn entfällt, kann nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden.

Auf Grund der Stellung des Konkursantrages durch die GKK war dem Bw. die schwierige finanzielle Lage der Primärschuldnerin bekannt. Dennoch wurden die Löhne ausbezahlt, um die Mitarbeiter zu motivieren. „Hierfür war die Zahlung der laufenden Löhne Grundvoraussetzung“. Erst am 26. Jänner 2010, dem Tag der Konkurseröffnung soll sich

herausgestellt haben, dass der Konkurs eröffnet wird. Die Lohnsteuer 12/09 war hingegen bereits am 16. Jänner 2010 fällig. Die Löhne und Gehälter für Dezember 2009 sind ausbezahlt worden, weshalb die Nichtabfuhr der Lohnsteuer 12/2009 nicht mit der völlig unerwarteten, zeitlich danach eingetretenen Konkurseröffnung entschuldigt werden kann. Alleine diesem Umstand kommt aber Bedeutung zu. Dies hat vom zeitlichen Aspekt her für die Abfuhr der Lohnsteuern 10-11/2009 umso mehr zu gelten. Die offensichtlich mit der Bank getroffene Vereinbarung zunächst die Verbindlichkeiten bei der GKK abzudecken, die Löhne und Gehälter auszubezahlen und erst später die darauf entfallende Lohnsteuer zu zahlen und zwar im Zusammenhang mit einer mit dem Finanzamt zu treffenden Vereinbarung, findet im § 78 Abs. 3 EStG keine Deckung. Deshalb vermögen die diesbezüglichen Hinweise der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen und bedurfte es auch nicht der Einvernahme eines Angestellten der finanzierenden Bank.

Einem Vertreter im Sinne der §§ 80ff BAO fällt demnach als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet. Bei einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall. Hätte der Bw. die Lohnsteuer bei der Ausbezahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten. Die unerwartete Konkurseröffnung hätte bei Beachtung der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG nicht zum Entfall geführt. Zudem sind Ausführungen betreffend hypothetische Kausalverläufe unbeachtlich.

Die Geltendmachung der Haftung erfolgte daher dem Grunde und der Höhe nach zu Recht.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Dem Vorwurf die Abgabenbehörde habe es unterlassen, Erkundigungen über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse einzuholen ist entgegenzuhalten, dass die Geltendmachung der Haftung auch dann zweckmäßig sein kann, 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). Zudem steht die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Der Bw. (Jahrgang 1962) ist laut Vorhaltsbeantwortung erwerbsfähig. Schlechte wirtschaftliche Verhältnisse des erwerbsfähigen Haftenden stehen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen; ob die Haftungsschuld bei ihm einbringlich ist, ist nicht zu prüfen.

Bei der gegenständlichen Haftungsschuld handelt es sich um eine Neuverbindlichkeit. In diesem Zusammenhang ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Was die behauptete Uneinbringlichkeit betrifft, so ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass nach Lage der Akten am 23. März 2012 eine Umbuchung eines Guthabens in Höhe von € 2.285 vom persönlichen Abgabenkonto des Haftungsschuldners auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin zum Zwecke der (teilweisen) Abdeckung der haftungsgegenständlichen Abgaben erfolgte. Eine Zahlung des Haftungsschuldners vermindert zwar den vom Berufungswerber zu entrichtenden Haftungsbetrag, ändert aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (bzw. in der Berufungsentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191).

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Bw. zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den berechtigten Interessen des Bw. der Vorrang einzuräumen. 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. Dies hat auch für die Höhe der Haftungsschuld zu gelten. Die Haftung wurde zudem unmittelbar nach Konkurseröffnung ausgesprochen und handelt es sich bei der Haftungsschuld um eine Neuverbindlichkeit.

Wenn auf die Unzweckmäßigkeit hingewiesen wird, so steht, wie bereits festgehalten, der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel im Vordergrund (dies hat auch dann zu gelten, wenn nur ein Teil einbringlich gemacht werden kann). Der allfällige, damit einhergehende Aufwand rechtfertigt keinesfalls einen Verzicht. Auf eine Maßnahme gem. § 235 BAO besteht zudem kein Anspruch.

Letztendlich sei darauf hingewiesen, dass der VwGH im Zusammenhang mit § 206 BAO unlängst ausgesprochen hat, dass selbst bei einem einbringlichen Betrag von € 3.500 und

einem Rückstand von rd. 1 Mio € nicht von einer Uneinbringlichkeit ausgegangen werden kann.

Somit war aber spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. März 2012