



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Helmut Allesch, Wirtschaftstreuhänder, 9020 Klagenfurt, Gabelsbergerstraße 2, vom 1. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 30. August 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bw. wird als Haftungspflichtige gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für die folgenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der G.GmbH im Ausmaß von 33.848,10 € in Anspruch genommen:

Abgabe/Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in Euro
Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2003	16.02.2004	2.736,72
Umsatzsteuer 12/2003	16.02.2004	16.736,55
Kraftfahrzeugsteuer 01-03/2004	17.05.2004	2.122,74
Umsatzsteuer 05/2004	15.07.2004	3.570,16
Lohnsteuer 06/2004	15.07.2004	488,50
Säumniszuschläge 1 2004	19.07.2004	665,73
Kammerumlage 04-06/2004	16.08.2004	586,07
Lohnsteuer 07/04	16.08.2004	2.070,64
Dienstgeberbeitrag 07/04	16.08.2004	1.198,13
Zuschlag zum DB 07/04	16.08.2004	117,15

Verspätungszuschlag 05/2004	13.09.2004	178,51
Lohnsteuer 08/04	15.09.2004	1.965,11
Dienstgeberbeitrag 08/04	15.09.2004	1.176,48
Zuschlag zum DB 08/04	15.09.2004	115,04
Säumniszuschläge 1 2004	16.09.2004	120,57
		33.848,10

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (= Bw.) wurde mit dem Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 30. August 2005 gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO für folgende aushaftende Abgabenschulden der G.GmbH (in der Folge GmbH) in der Höhe von insgesamt 47.101,45 € in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten:

Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2003	2.827,19
Umsatzsteuer 12/2003	17.613,72
Kraftfahrzeugsteuer 01-03/2004	2.192,91
Umsatzsteuer 01, 05/2004	8.122,54
Körperschaftssteuer 07-09/2004	425,00
Kammerumlage 04-06/2004	605,44
Verspätungszuschlag 05/2004	184,41
Lohnsteuer 4, 6-8/2004	7.692,39
Dienstgeberbeitrag 4, 6-8/2004	6.035,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 4, 6-8/2004	590,13
Nebenansprüche (Säumniszuschläge) 2004	812,30,21
gesamt	47.101,45

Begründend wurde unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, über die Primärschuldnerin sei am 1. Juni 2005 der Konkurs eröffnet worden; da der Konkurs geringfügig sei, stehe fest, dass die Abgabenforderungen im Konkurs mangels hinreichenden Vermögens nicht befriedigt werden könnten.

Die Bw. sei vom 18. Oktober 2003 bis 22. September 2004 allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin der GmbH gewesen. In dieser Zeit seien die im Spruch angeführten Abgaben nicht innerhalb der gesetzlichen Fälligkeiten entrichtet worden. Insbesondere seien Löhne und Gehälter ohne ausreichende Mittel für die darauf entfallenden Lohnabgaben

ausbezahlt worden, sodass eindeutig eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten vorliege.

Die Umsatzsteuer sei zwar rechtzeitig bekannt gegeben, zu den jeweiligen Fälligkeiten aber nicht entrichtet worden. Die Umsatzsteuer sei eine allgemeine Verbrauchsteuer, die regelmäßig mit dem Preis auf den Letztverbraucher überwälzt werde. Wirtschaftlich gesehen sei die Umsatzsteuer ein durchlaufender Posten.

Die Zahlungsvereinbarungen vom 28. September 2004 und vom 29. Oktober 2004 seien nicht erfüllt worden, obwohl in diesem Zeitraum dem Unternehmen Geld zugeflossen sein müsse, das offensichtlich für andere Verbindlichkeiten verwendet worden sei. Eine haftungsbegründende Zahlungspflichtverletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO liege daher vor.

In der gegen den Haftungsbescheid eingebrachten Berufung bringt die Bw. Folgendes vor: Die Konkursöffnung bedinge nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, sodass jedenfalls ein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkursverfahrens erforderlich sei. Der Haftungsbescheid könne sich höchstens auf einen denkmöglichen Quotenschaden erstrecken.

Eine bevorzugte Entrichtung der Umsatzsteuer hätte gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger verstößen.

Bei einem Haftungsbescheid sei zu berücksichtigen, dass sämtliche Schulden gleich zu behandeln seien. Die Schulden seien nach den vorhandenen Mitteln, gleichmäßig unter sämtlichen Gläubigern aufgeteilt worden (Teilzahlungen sowohl bei der GKK als auch beim Finanzamt).

Die Lohnzahlungen seien in unregelmäßigen Teilbeträgen erfolgt, die Lohnsteuer sei den Arbeitnehmern nicht ausbezahlt worden. Im Rahmen der Leistungen des IESG-Fonds würden die Lohnsteuerforderungen bezahlt, sodass auch kein Quotenschaden entstehen könne.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Haftungsbescheid vollinhaltlich aufzuheben.

Um die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten bzw. die anteilige Gläubigerbefriedigung in vollem Umfang beurteilen zu können, ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Bw. im Vorhalt vom 16. Oktober 2006, bis spätestens 30. November 2006 eine Aufstellung der der GmbH an den Fälligkeitstagen zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel sowie deren Verwendung vorzulegen. Sollten die finanziellen Mittel nicht zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der GmbH ausgereicht haben, wurde die Erbringung des Nachweises gefordert, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und auf das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre.

Nach Fristverlängerungsansuchen vom 30. November 2006, 15. Dezember 2006, 15. Jänner 2007 (eingelangt am 16. Jänner 2007) und 15. Jänner 2007 (eingelangt am 01. Februar 2007) wurde der Bw. mitgeteilt, die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes werde letztmalig bis 28. Februar 2007 erstreckt.

Eine Beantwortung des Vorhaltes erfolgte bis dato nicht. In der Eingabe vom 28. Februar 2007 wird neuerlich eine Fristverlängerung bis 30. März 2007 beantragt.

Über die Berufung wurde 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.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme sind somit das Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Unbestritten ist, dass die Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum (alleinige) Geschäftsführerin der Primärschuldnerin war, damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt und gemäß § 9 BAO für die uneinbringlich aushaftenden Abgaben der GmbH zur Haftung herangezogen werden kann.

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).

Dem Vorbringen in der Berufung, aus der Konkursöffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin ergebe sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgaben, ist zuzustimmen. Diese ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichendem Vermögens nicht befriedigt werden kann. Im vorliegenden Fall wurde der über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes vom 28. April 2006 nach Verteilung der Quote von 3,2 % gemäß § 139 KO aufgehoben. Die im angefochtenen Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenverbindlichkeiten sind daher im Ausmaß von 96,8 % objektiv uneinbringlich.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (VwGH 27.9.2000, Zi. 95/14/0056), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. 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 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 23.4.1998, 95/15/0145, 25.1.1999, 97/17/0144, 204.1999, 94/14/0147).

Der Vorwurf des Finanzamtes, die Zahlungsvereinbarungen vom 28. September und vom 29. Oktober 2004 seien nicht erfüllt worden, obwohl in diesem Zeitraum dem Unternehmen Geld zugeflossen sein müsse, das offensichtlich für andere Verbindlichkeiten verwendet worden sei, trifft zwar nicht die Bw., die ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin am

22. September 2004 beendet hat. Zum gegenteiligen Vorbringen der Bw. in der Berufung vom 1. Oktober 2005, die Verbindlichkeiten der GmbH seien gleichmäßig unter sämtlichen Gläubigern aufgeteilt worden (Teilzahlungen sowohl bei der GKK als auch beim Finanzamt), ist jedoch festzustellen, dass nach der Buchungsabfrage des Abgabenkontos der GmbH von der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit der Bw. am 18. Oktober 2003 bis 14. Juni 2004 keine einzige Zahlung erfolgte. Die Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuer, Lohnabgaben) wurden in diesem Zeitraum – zum Teil verspätet – gemeldet, aber nicht entrichtet. Wird jedoch bei laufendem Geschäftsbetrieb acht Monate lang keine Einzahlung am Abgabenkonto vorgenommen, kann von einer gleichmäßigen Schuldentilgung aller Gläubiger nicht ausgegangen werden.

In den Monaten Juni bis September 2004 erfolgten - nicht zuletzt auf Drängen des Finanzamtes, das im Juni 2004 die Stellung eines Konkursantrages in Aussicht stellte - in unregelmäßigen Abständen Saldozahlungen am Abgabenkonto der GmbH. Mit dem Vorhalt vom 16. Oktober 2006 wurde die Bw. aufgefordert, eine Aufstellung der der GmbH an den Fälligkeitstagen zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel sowie deren Verwendung vorzulegen und nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitstage einerseits und auf das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre. Die Frist für die Vorhaltsbeantwortung wurde antragsgemäß dreimal stillschweigend verlängert. Da der Bw. nach dem vierten Fristverlängerungsansuchen ausdrücklich letztmalig eine einmonatige Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis 28. Februar 2007 gewährt wurde und der Bw. bis zur Erlassung der Berufungsentscheidung somit fast fünf Monate zur Vorhaltsbeantwortung zur Verfügung standen, kann dem lapidar mit dem Krankenstand des steuerlichen Vertreters „zum heutigen Zeitpunkt“ begründeten, am letzten Tag der Frist verfassten Antrag auf neuerliche Fristverlängerung bis 30. März 2007 nicht näher getreten werden. Da die Bw. den Vorhalt nicht beantwortet und die nach Lehre und Rechtsprechung erforderlichen Nachweise somit nicht erbracht hat, haftet sie zur Gänze für die uneinbringlichen Abgaben.

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

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 schuldenhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995,

91/13/0037, 0038, Slg.N.G. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Das Berufungsvorbringen, im Zuge der (unregelmäßigen) Lohnzahlungen sei den Arbeitnehmern die Lohnsteuer nicht ausbezahlt worden, bestätigt, dass im Haftungszeitraum an die Arbeitnehmer der GmbH Löhne und Gehälter ausbezahlt, Lohnabgaben aber nicht abgeführt wurden. Damit wurde eine abgabenrechtliche Pflicht verletzt, die der Bw. als schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist.

Fest steht auch, dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall war. Die im Haftungsbescheid angesprochenen Zeiträume (Lohnsteuer für die Monate Juni, Juli, August 2004) betreffen Löhne, die in den entsprechenden Monaten ausbezahlt bzw. die Höhe der Lohnsteuer dem Finanzamt bekannt gegeben, aber nicht entrichtet worden ist. Eine Entrichtung dieser Lohnsteuern seitens des IESG-Fonds erfolgte nach der Aktenlage nicht.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die 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 "berechtigtes Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

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 (vgl. VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die betreffenden Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin (zu 96,8%) uneinbringlich sind.

Gründe, welche die Geltendmachung der Haftung für die Abgabenschulden der GmbH unbillig erscheinen ließen, sind weder aktenkundig noch wurden solche Gründe von der Bw. vorgebracht. Die Nichtentrichtung der Abgaben ist der Bw. als damals verantwortlicher alleiniger Geschäftsführerin anzulasten, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben die Bw. als Haftungspflichtige in Anspruch zu nehmen war.

Seitens der Bw. ist eine Darlegung ihrer wirtschaftlichen Situation unterblieben. Auf Grund des Alters der Bw. (geboren 1970) kann eine zumindest teilweise Einbringlichmachung des

Haftungsbetrages nicht als aussichtslos bezeichnet werden. Eine gänzliche Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme lässt sich im vorliegenden Fall jedenfalls nicht ableiten, weil es nach der Rechtsprechung nicht zutrifft, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens geltend gemacht werden dürfte (vgl. VwGH 29.6.1999, 97/14/0128).

Wie bereits ausgeführt, war beim Umfang der Haftung zu berücksichtigen, dass die Forderungen des Finanzamtes im Konkurs mit 3,2 % abgedeckt wurden, weshalb bei den einzelnen Abgaben von einer Uneinbringlichkeit in der Höhe von 96,8 % ausgegangen wurde. Zu Gunsten der Bw. wurde eine Haftung hinsichtlich jener Abgabenschuldigkeiten, die im Zeitpunkt der Entscheidung nicht als uneinbringlich aushaften (Umsatzsteuer 01/2004, Lohnabgaben 04/2004, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2004, Körperschaftssteuer 07-09/2004), nicht ausgesprochen. Der Haftung für die Umsatzsteuer 12/2003 und die Lohnsteuer 06/2004 wurden die derzeit aushaftenden Beträge (17.289,83 € bzw. 504,65 €) zu Grunde gelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. März 2007