



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 10

GZ. RV/0043-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D.Ü., (Bw. vertreten durch Mag. Hubert Wagner, RA, 1130 Wien, Wattmanngasse 8/5, vom 27. September 2011 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 23. August 2011 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 hat am 23. August 2011 einen Haftungsbescheid erlassen und den Bw. für folgende offene Abgabenschuldigkeiten der Y.GmbH zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
DB	5/10	6,93	15.6.2010
DZ	5/10	0,62	15.6.2010
U	4/10	138,52	15.6.2010
L	6/10	544,17	15.7.2010
DB	6/10	333,31	15.7.2010

DZ	6/10	29,63	15.7.2010
L	7/10	266,04	16.8.2010
DB	7/10	191,57	16.8.2010
DZ	7/10	17,03	16.8.2010
K	7-9/10	1.875,00	16.8.2010
U	6/10	164,72	16.8.2010
EG	2010	10,00	26.8.2010
BAL	2010	0,55	26.8.2010
DB	8/10	4,76	15.9.2010
DZ	8/10	20,58	15.9.2010

Zusammen € 3.603,43.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 27. September 2011, in der ausgeführt wird, dass der Bescheid wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten werde. Der Bw. sei lediglich bis 20. Oktober 2010 Geschäftsführer der Y.GmbH gewesen. In dieser Zeit seien keine Angestellten beschäftigt gewesen, daher könne er auch nicht für die betreffenden Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen werden. Darüber hinaus sei der Bw. bemüht gewesen auch anderen Verbindlichkeiten der Firma Y.GmbH nachzukommen. Der Rückstand sei nicht auf eine schlechtere Behandlung des Abgabengläubigers zurückzuführen. Die Zurückweisung des Antrages auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens sei offenbar auf die zuvor pflichtgemäß vorgenommene Betriebsschließung zurückzuführen.

Die Gesellschaft sei in der Folge mit Kaufvertrag vom 22. Oktober 2010 verkauft worden, demnach sei die neue Geschäftsführerin, A.B., für die Bezahlung der Abgaben haftbar. Dass sie nunmehr für die Behörde nicht erreichbar sei, liege nicht im Verantwortungsbereich des Bw.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2011 abgewiesen und dies damit begründet, dass die Möglichkeit einer Haftungsinanspruchnahme nicht mit Beendigung der Tätigkeit ende. Der Bw. sei ausschließlich für Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen worden, deren Fälligkeit in den Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit falle. Im Zeitraum Mai bis August 2010 habe die Gesellschaft sehr wohl Angestellte gehabt.

Zudem reiche die pauschale Behauptung, Gläubiger gleich behandelt zu haben, nicht aus. Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits- an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (z.B. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049, VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Zur Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles sei eine Haftungsanspruchnahme im Fall der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner ermessenskonform.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 6. Dezember 2011. Zur Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger wird darin ergänzend ausgeführt, dass der Vertreter nur für jene Abgaben hafte, bei denen eine Kausalität zwischen seinem schulhaften Pflichtverletzen und dem Entgang der Abgabe bestehe. Die uneinbringliche Abgabe könne nur dann zur Gänze vorgeschrieben werden, wenn nicht der Nachweis angetreten werde, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen sämtlicher Gläubiger zu entrichten gewesen wäre.

Die Ermessensübung der Behörde sei nicht verständlich. Zunächst sei zu berücksichtigen, dass die Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei. Der Schluss der Behörde daraus, dass der Bw. daher für die gesamte Abgabe und nicht nur für jenen Betrag haften solle, um den bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge pflichtwidrigen Verhaltens tatsächlich bekommen hat, sei unverständlich.

Nach [§ 9 BAO](#) haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter für die durch sie vertretenen Abgabepflichtigen insoweit, als die Abgaben infolge schulhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Warum der Bw. daher im Rahmen einer Ermessentscheidung für die gesamte Abgabenforderung haften solle, sei unverständlich.

Die Firma sei wegen der vorhandenen Schulden um € 1,00 an Frau A.B. verkauft worden.

Es werde der Antrag gestellt, den Bescheid aufzuheben.

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 Ausfallshaftung vor, somit ist zunächst festzustellen, dass die Außenstände bei der Primärschuldnerin, der Y.GmbH, nicht mehr eingebracht werden können.

Nach dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25. Juli 2011 wurde der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gemäß § 63 IO zurückgewiesen. Im Einbringungsakt der Gesellschaft erliegt eine Rechnung vom 12. August 2010 wonach die Einrichtungsgegenstände des Lokals an Herrn R.F. um € 33.333,33 verkauft wurden. Die Gesellschaft ist nicht mehr tätig, die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sind bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der Bw. fungierte ab 1. April 2010 bis 22. Oktober 2010 als handelsrechtlicher Geschäftsführer und war daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum seiner Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Haftungsgegenständlich sind Selbstberechnungsabgaben und Nebengebühren, die alle im Zeitraum der Geschäftsführung des Bw. fällig geworden sind.

Gemäß § 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.

Die Lohnsteuer für die Monate Juni und Juli 2010 wurde bei Fälligkeit lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 25.1.2000, 96/15/0080; 30.10.2001, 2001/14/0087).

Wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die 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.

Dies gilt nur hinsichtlich der Lohnsteuer, nicht aber hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge und der Dienstgeberzuschläge, für die der Gleichbehandlungsgrundsatz zur Anwendung kommt.

Der Bw. hat der Begründung der Berufungsvorentscheidung, dass nach den der Finanzverwaltung bekannten Daten sehr wohl im Zeitraum seiner Geschäftsführung noch Dienstnehmer beschäftigt gewesen seien, im weiteren Verfahren nichts mehr entgegnet, demnach hat er in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen sehr wohl noch Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallenden Lohnsteuern nicht entrichtet.

Die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen wurden gleichfalls bei Fälligkeit lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate April und Juni 2010 wurden gleichfalls lediglich gemeldet, jedoch nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/2010 in der Höhe von € 1.875,00 war am 16.8.2010 fällig und blieb unbezahlt.

Die Vorschreibung von Gebühren in der Höhe von € 10,55 betraf die Bemühungen der Abgabenbehörde die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin einbringlich zu machen.

Bereits mit der Begründung des Haftungsbescheides wurde die Bw. über das Erfordernis des Nachweises der Gleichbehandlung aller Gläubiger bei Fälligkeit der Abgabenschuldigkeiten informiert.

Auf Grund des Berufungsvorbringens wurde der Bw. im zweitinstanzlichen Verfahren mit Vorhalt vom 26. Juni 2012 nochmals aufgefordert, den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zu erbringen und ihm detailliert die Rechtsgrundlagen sowie die Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben mitgeteilt. Zu seiner Behauptung, es habe keine Dienstnehmer gegeben, wurde ihm ergänzend entgegnet, dass laut Datenbank der Finanzverwaltung im Jahr 2010 19 Dienstnehmer angemeldet gewesen seien.

„Dem Vertreter obliegt 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). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht aus (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) verletzt der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.12.2004, 2000/15/0168) keine im "status kridae" unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung bzw. die Bestimmung des § 158 StGB als nicht zielführend.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073) auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind; eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern ("Zug um Zug Geschäfte") bestehen. Der vom Vertreter zu erbringenden Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat demnach auch die von der Gesellschaft getätigten "Zug um Zug Geschäfte" zu umfassen."

Mit Stellungnahme vom 18. Juli 2012 brachte der Bw. vor, dass er die Unterlagen der Y.GmbH nicht mehr habe, da er sie an die nachfolgende Geschäftsführerin, Frau A.B., übergeben habe. Eine Berechnung zur Mittelverwendung bei Fälligkeit der Abgaben sei demnach für den Bw. nicht mehr möglich. Dem Bw. sei lediglich bekannt, dass es in der Zeit Juni bis September 2010 keine schuldentilgenden Teilzahlungen der Gesellschaft mehr gegeben habe, weshalb nicht von einer Gläubigerungleichbehandlung gesprochen werden könne.

Die Kassen- und Bankdaten der Gesellschaft wurden nicht vorgelegt, eine Überprüfung von Zahlungen der Gesellschaft ist nicht möglich.

Selbst für August 2010 wurden noch lohnabhängige Abgaben gemeldet und waren nach der Datenbank noch F.A., M.A., H.A., Z.G. und a.S als Arbeiter angemeldet, daher ist davon auszugehen, dass im Haftungszeitraum noch Zahlungen an Dienstnehmer erfolgt sind.

Der Bw. hat auch keinen Nachweis zur Mittelverwendung des Verkaufspreises des Inventars aus dem Geschäftslokal vorgelegt. Nach den im Einbringungsakt erliegenden Zahlungsbestätigungen sind am 25. Mai 2010 und 31. Mai 2010 Anzahlungen (€ 18.000,00 und € 6.000,00) geleistet worden und wurde am 12. August 2010 mit Schlussabrechnung ein Betrag von € 15.400,00 als Kasseneingang übernommen. Zumindestens diese Geldbeträge standen im Haftungszeitraum zur Aufteilung zur Verfügung und hätten daraus alle Gläubiger gleichmäßig anteilig befriedigt werden müssen.

Ein Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger wurde somit nicht erbracht, daher ist die Haftungsinanspruchnahme zur Recht erfolgt. Eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden kommt somit nicht in Betracht.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137).

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 eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Die Bw. hat es unterlassen entsprechend ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen entsprechende Mittel für die Bezahlung der Abgabenschuldigkeiten einzusetzen.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Nach Lehre und Rechtsprechung 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 Zweckmäßigkeitsoberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Zu dem Einwand des Bw., die Abgabenbehörde solle sich hinsichtlich der Einbringlichmachung der offenen Abgabenschuldigkeiten an die nachfolgende Geschäftsführerin halten, ist auszuführen, dass A.B. lediglich zwischen 19. Oktober 2010 und 22. Dezember 2010 in Österreich gemeldet war, nach der Aktenlage keine Geschäftstätigkeit im Rahmen der übernommenen Gesellschaft entfaltet hat und seither unbekannten Aufenthaltes ist. Demnach bestand keine Möglichkeit die offenen Abgabenschuldigkeiten bei der nachfolgenden Geschäftsführerin einzubringen und verblieb lediglich eine Haftungsanspruchnahme des Bw.

Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 26. Juli 2012