

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Reinhard Steger, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann/Pg. betreffend Haftungsinanspruchnahme gem. den §§ 9 und 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bw. wird aus der Haftung entlassen, gleichzeitig wird das gegenständliche Verfahren zur Heranziehung des Bw. zur Haftung im Sinne der §§ 9 und 80 BAO eingestellt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes St. Johann/Pg. vom 5. Juni 1998 wurde der Bw gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. H GmbH im Ausmaß von

S 1,624.355,-- herangezogen.

Begründet wurde dieser Haftungsbescheid damit, dass es der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer unterlassen habe, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der Fa. H GmbH entrichtet werden. Dies stelle ein Verschulden dar, weshalb die Haftung geltend zu machen war.

Dagegen erhob der Bw. durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 8. Juli 1998 das Rechtsmittel der Berufung.

Der Haftungsbescheid werde seinem gesamten Inhalte nach angefochten. Als Berufungsgründe werden Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Auf die umfangreichen Ausführungen der weiteren Begründung wird verwiesen.

Im Zuge der Berufung wurde ein als "Stundungsansuchen" bezeichnetes Ratenansuchen vom 17. April 1998 vorgelegt, in dem darauf hingewiesen wird, dass die Lohnabgaben 10/97 bis 2/98 entrichtet wurden. Insgesamt seien im Zeitraum vom 18. März 1998 bis 16. April 1998 Zahlungen von rd. S 2,658.328 geleistet worden. Für den restlichen Rückstand wurde um Ratenzahlung in Höhe von wöchentlich S 130.000,-- angesucht.

Mit Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes St. Johann/Pg. vom 21. Juli 1998 wurde der Bw. zur Stellungnahme und Vorlage entsprechender Unterlagen aufgefordert.

Das Finanzamt führte aus, dass nach der Rechtsprechung des VwGH der Geschäftsführer einer GmbH persönlich für uneinbringlich gewordene Abgabenschulden der GmbH hafte, wenn er nicht nachweist, dass er bei Verwendung der verfügbaren Mittel die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Es werde dem Bw. somit Gelegenheit zum Nachweis dafür gegeben, dass die Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter als alle anderen Verbindlichkeiten behandelt wurden.

Nach Erinnerung durch das Finanzamt nahm der Bw. mit Schriftsatz vom 28. September 1998 zum Ergänzungsersuchen Stellung.

Auf die Ausführungen betreffend Akzessorietät der Haftung wird verwiesen.

Zur Aufgliederung der Abgaben im Haftungsbescheid führte der Bw. aus, dass er anlässlich von Zahlungen gem. § 214 Abs. 4 BAO den Verwendungszweck auf dem Zahlungsbeleg angegeben habe. Der Betrag in Höhe von S 325.264,-- wäre für Lohnsteuer 1/98 zu verrechnen gewesen, die Zahlung von S 35.317,-- sei auf Säumniszuschläge und die Zahlung von

S 20.959,-- auf Pfändungs – und Postgebühren anzurechnen gewesen.

Für die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 03/98 im Betrag von S 250.719,-- liege kein Verschulden vor, da diese Abgabe erst nach der Zurücklegung seiner Funktion als Geschäftsführer (mit 30. April 1998), am 15. Mai 1998, fällig geworden ist.

Auf die Ausführungen betreffend Uneinbringlichkeit beim Hauptschuldner wird verwiesen.

Zur anteiligen Abgabenentrichtung führte der Bw. aus, dass aus den Büchern der Gesellschaft einwandfrei hervorgehe, dass der Einschreiter als Geschäftsführer der H GmbH die fälligen Abgabenschulden nicht nur anteilig, sondern in einer die Finanzverwaltung jedenfalls begünstigenden Weise verwendet habe. Aus der beiliegenden Aufstellung ergebe sich beispielhaft, dass die Abgabenschuldigkeiten der Hauptschuldnerin (gemeint das Finanzamt) in der Zeit zwischen 28. Februar und 24. April 1998 um mehr als 50% reduziert worden seien, während die anderen Verbindlichkeiten eher angewachsen seien.

Betreffend Mitwirkungspflicht führte der Bw. aus:

Der Einschreiter habe seine Funktion mit 30. April 1998 zurückgelegt und im August 1998 seine Geschäftsanteile an der Hauptschuldnerin abgetreten. Der Einschreiter habe daher kein Verfügungsrrecht mehr über die Bücher und Papiere der Gesellschaft. Einer amtswegigen Einsichtnahme in die Bücher und Papiere der Gesellschaft stehe somit kein ersichtlicher Hinderungsgrund im Wege, weshalb sich der Bw. auf die Bücher und Papiere der Gesellschaft als Beweismittel berufe. Der Einschreiter gehe davon aus, dass er mit diesen angebotenen Beweismitteln den nach der Rechtsprechung obliegenden Exkulpierungsbeweis in ausreichender Form angetreten habe (VwGH 26.06.1992, 91/17/0129, SWK R 1992, 153).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18 Dezember 1998 wurde der Berufung seitens des Finanzamtes St. Johann/Pg. teilweise Folge gegeben. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Die Haftungsinanspruchnahme wurde hinsichtlich der am 15. Mai 1998 fällig gewordenen Abgaben (USt 3/98 in Höhe von S 250.719,-- und Stundungszinsen 1998 S 8.143,--) aufgehoben, der Haftungsbetrag auf S 1.365.493,-- eingeschränkt.

Die weitere teilweise Stattgabe wurde mit der geleisteten 10% Ausgleichszahlung in Höhe von S 136.549,-- und der Löschung durch anteilige Erfüllung des Ausgleichs in Höhe von 15%, somit um S 204.823,95, begründet. Der Haftungsbetrag verringere sich daher auf S 1.024.119,75.

Hinsichtlich der Haftung für Lohnsteuer in Höhe von S 325.264,-- wurde auf § 78 Abs. 3 EStG verwiesen. Für die erfolgte Einzahlung des Betrages von S 325.364,-- sei keine ordnungsgemäße Verrechnungsweisung im Sinne des § 214 Abs. 4 BAO erteilt worden, sodass

die Zahlung auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten anzurechnen war.

Für die übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben sei vom Grundsatz der anteiligen Entrichtung aller Verbindlichkeiten auszugehen, wobei die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter gestellt werden dürfen, andernfalls vom Verschulden des Geschäftsführers auszugehen sei. Die Beweislast obliege dem Geschäftsführer.

Aus der vom Bw. vorgelegten Aufstellung über Verbindlichkeiten und Zahlungen sei ersichtlich, dass er zwischen 28. Februar und 24. April 1998 Zahlungen an mehrere verschiedene Gläubiger in Höhe von insgesamt S 18.845.775,-- geleistet habe. Die im Haftungsbetrag enthaltenen, zwischen 17. November 1997 und 30 März 1998 fälligen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von S 1.365.493,-- seien jedoch nicht entrichtet worden.

Die vom Bw. angeführten Zahlungen in Höhe von S 2.788.328 der H GmbH hätten nur durch Maßnahmen des Finanzamtes eingebracht werden können. Bei Betrachtung des Zeitraumes 31. August 1997 bis 28 Februar 1998 sei ersichtlich, dass innerhalb dieses Zeitraumes lediglich Zahlungen in Höhe von S 1.876.393,-- entrichtet wurden, der Abgabenrückstand vor allem durch Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben von ursprünglich S 0,00 innerhalb von 6 Monaten auf S 3.651.734,-- angewachsen ist.

Die vom Bw. beigebrachte Aufstellung reiche jedoch als Nachweis für ein "nicht schuldhafte Verhalten" im Sinne des § 9 BAO nicht aus. Anhand dieser Aufstellung könne nicht festgestellt werden, welche Fälligkeiten durch die laufenden Zahlungen abgedeckt wurden. Die beigelegte Aufstellung ließe sogar den Schluss zu, dass die laufenden Lieferantenverbindlichkeiten sowie Löhne und Gehälter bezahlt, die laufenden Abgabenschuldigkeiten jedoch nicht entrichtet wurden.

Es sei somit von schuldhafte Pflichtverletzung auszugehen.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Die Kopie des Einzahlungsbeleges der H GmbH für die Lohnsteuer 01/98 im Betrag von S 325.364,-- trägt den Vermerk "Bitte mit belasteter LSt. 01/98 verrechnen".

Aus einem Aktenvermerk des Finanzamtes geht hervor, dass wenn die Zahlung für die Lohnsteuer für 1/98 nachträglich auch auf diese verrechnet würde, bliebe dafür U 7/98 bzw. DB 10/97 offen.

Aus dem Abgabenkonto der H GmbH ist zu ersehen, dass im Haftungszeitraum November 1997 bis April 1998 Abgaben in Höhe von rd. S 4.750.000,-- (im Wesentlichen Selbstbemessungsabgaben) fällig geworden sind. In diesem Zeitraum wurden von der H

GmbH Zahlungen in Höhe von rd. S 3.515.000,-- geleistet bzw. sind Gutschriften in Höhe von rd. S 549.000,-- zusammen somit S 4.064.000,-- erfolgt.

Der Abgabenzurückstand zum 30. April 1998 betrug S 1.407.095,--. Der Abgabenzurückstand betrug im November 1997 (vor Verbuchung der im November fällig werdenden Selbstbemessungsabgaben; Beginn Haftungszeitraum) S 736.531,--.

Aus der Aufstellung des Bw. über Verbindlichkeiten und Zahlungen geht hervor, dass die im Zeitraum 28. Februar bis 24. April fällig gewordenen Verbindlichkeiten (ohne Abgabenschuldigkeiten) S 16.804.000,-- (Beträge auf S tausend gerundet) betrugen.

Zahlungen auf diese Verbindlichkeiten wurden im Ausmaß von S 16.058.000,-- geleistet. Es ergibt sich ein Verhältnis von 95,5 % (bezahlt) zu 4,5 % (offen).

An Abgabenschuldigkeiten wurden in diesem Zeitraum S 1.091.000,-- fällig, die Zahlungen betrugen S 2.787.000,--. Die Zahlungen betragen ca. das 2,5 Fache der fällig gewordenen Abgaben. Dadurch verringerte sich der Abgabenzurückstand von rd. S 3,2 Mio. auf rd. S 1,5 Mio.

Mit Fälligkeit 16. Februar 1998 wurden Lohnabgaben (L, DB und DZ) und Umsatzsteuern in Höhe von S 911.000,-- verbucht.

Aus den Anmerkungen zum Abgabekonto der H GmbH ist zu ersehen, dass das Ausgleichsverfahren über diese Gesellschaft am 3. Juni 1998 eröffnet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

Unbestritten blieb, dass der Bw. Geschäftsführer der H GmbH bis zum 30 April 1998 gewesen war und dass die noch aushaftenden Abgaben bei der H GmbH (Im Zuge des Ausgleiches wurde nur eine 10 % Quote in Höhe von S 136.549,--, entrichtet) nicht eingebbracht werden konnten.

Zur teilweisen Stattgabe der Berufung in der BVE ist auszuführen dass diese hinsichtlich der am 15. Mai 1998 fällig gewordenen Abgaben (USt 3/98 und Stundungszinsen 1998) zu Recht erfolgt ist. Eine Einschränkung des Haftungsbetrages hat auch durch die Zahlung der 10% Ausgleichsquote der H GmbH zu erfolgen, sodass sich aus diesen Gründen der Haftungsbetrag auf S 1.228.944,-- verringert (1.624.355,-- minus 250.719,--, minus 8.143,--, minus 136.549,--).

Hinsichtlich der Haftung für Lohnsteuer des Zeitraumes 1/98 in Höhe von S 325.264,--, für die sich eine Haftung des Geschäftsführers schon aus § 78 Abs. 3 EStG ergeben würde (dies wird durch die ständige Rechtsprechung des VwGH bestätigt), ist festzustellen, dass die H GmbH bei Entrichtung dieses Betrages eine gültige Verrechnungsweisung (siehe Feststellungen aus dem Akteninhalt) erteilt hat. Ein Verschulden des Bw. an der Nichtentrichtung der gegenständlichen Lohnsteuer für 1/98 liegt daher nicht vor. Insofern bei richtiger Verrechnung andere haftungsrelevante Beträge offen geblieben wären, ist auf den Aktenvermerk des Finanzamtes zu verweisen, wonach dann Umsatzsteuer 7/97 bzw. Dienstgeberbeitrag 10/97 offen geblieben wäre.

Für diese nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft ist ebenso wie für die restlichen haftungsgegenständlichen Abgaben (im Wesentlichen USt, DB, DZ, Sz., KU) dann vom ursächlichen Verschulden des Geschäftsführers auszugehen, wenn er nicht nachweist, dass er bei Verwendung der verfügbaren Mittel die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Diese im Sinne der Beweislastumkehr qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet aber nicht, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht nämlich der Geschäftsführer seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (siehe dazu VwGH Erk. v. 17.12.2003, 2000/13/0220).

Der Bw. hat über Aufforderung des Finanzamtes eine saldenmäßige Aufstellung über Verbindlichkeiten und Zahlungen für den Zeitraum 28. Februar bis 24. April 1998 (somit über einen Teilzeitraum des Haftungsbescheides) vorgelegt. Daraus geht hervor, dass er die

Abgabenschulden besser gestellt hat (es wurde das Zweieinhalbache der fällig gewordenen Abgaben entrichtet) als die übrigen Verbindlichkeiten, die nur zu ca. 95.5 % entrichtet wurden. Auch bei Einrechnung der am 16. Februar 1998 fällig gewordenen Selbstbemessungsabgaben in Höhe von rd. S 911.000,-- (die bei der vom Bw. vorgelegten mit 28. Februar beginnenden Darstellung nicht enthalten sind) ergeben sich fällig gewordene Abgaben von rd.

S 2,103.000,-- denen Zahlungen in Höhe von S 2.787.000,-- gegenüber stehen. Somit ergibt sich auch daraus, dass die Abgabenschulden in diesem Zeitraum besser gestellt waren als andere Verbindlichkeiten.

Zu beachten ist auch, dass im gesamten Haftungszeitraum (von 11/97 bis 4/98) Abgaben in Höhe von rd. S 4,750.000,-- fällig geworden sind, denen Zahlungen und Gutschriften von rd. S 4,064.000,-- gegenüber stehen. Dies führt zu einer rechnerischen Abgabenentrichtung im Haftungszeitraum von ca. 85,6 %. Nichtentrichtet wurden hingegen rd. S 686.000,-- (entspricht ca. 14.4 %), sodass der Abgabenrückstand von rd. S 736.000,-- (im November 97) bis April 1998 auf rd. S 1,4 Mio. angestiegen ist. Es ist daher auch aufgrund dieser Darstellung davon auszugehen, dass anteilige Zahlungen an die Finanzverwaltung geleistet wurden.

Schließlich ist zu beachten, dass über die H GmbH am 3. Juni 1998 (der Bw legte die Geschäftsführer Tätigkeit mit 30. April 1998 zurück) das Ausgleichsverfahren eröffnet wurde. Es sind daher nicht nur Abgabenschuldigkeiten sondern auch andere Verbindlichkeiten offen geblieben. Damit ist der Schluss zulässig, dass die vorhandenen Mittel bereits im Zeitraum der Tätigkeit des Bw. nicht zur Entrichtung sämtlicher Verbindlichkeiten ausreichten.

Durch die vom Finanzamt dazu gemachten Ausführungen wird nicht aufgezeigt, dass die Abgabenschulden schlechter behandelt wurden als andere Verbindlichkeiten. Der Vergleich von Zahlungen im Zeitraum 28. Februar und 24 April (im Betrag von rd. 18.8 Mio. sind auch Zahlungen an das Finanzamt enthalten) mit dem Anstieg der zwischen 17. November und 30. März fälligen Abgabenschuldigkeiten lässt eine schlechter Stellung des Finanzamtes nicht erkennen und übersieht, dass die im April fällig gewordenen Abgaben zur Gänze entrichtet wurden. Ungeeignet ist auch der Vergleich von Zahlungen zwischen September 1997 und Februar 1998 (da zum Teil außerhalb des Haftungzeitraumes liegend; September und Oktober 97) und dem zwischenzeitigen Anstieg des Abgabenrückstandes auf rd. S 3,6 Mio.. Dabei wird außer Acht gelassen, dass der Abgabenrückstand bis Ende April 98 auf rd. S 1,4 Mio. abgesenkt werden konnte.

Unzulässig bzw. durch den Akteninhalt nicht gedeckt ist der Schluss des Finanzamtes wonach anhand der Aufstellung des Bw. ableitbar wäre, dass laufenden Lieferantenverbindlichkeiten

sowie Löhne und Gehälter entrichtet, laufende Abgabenschuldigkeiten jedoch nicht entrichtet wurden. Aus der Aufstellung des Bw. geht nicht hervor, ob mit den angeführten Zahlungen alte oder laufende (im Darstellungszeitraum angefallene Verbindlichkeiten)

Lieferantenverbindlichkeiten entrichtet wurden. Bei der Abgabenentrichtung ist zudem die Problematik von Verrechnungsweisungen zu beachten, die nur für gewisse Abgaben möglich sind. Es kann für die Haftungsinanspruchnahme nicht darauf ankommen (außer grundsätzlich für Lohnsteuer; jedoch abhängig vom Einzelfall), ob aufgrund einer Verrechnungsweisung laufende Abgaben oder infolge unterbleiben einer solchen alte Abgaben entrichtet werden. Entscheidend erscheint vielmehr, dass in einem Vergleichszeitraum ausgehend von Verbindlichkeiten und Zugängen je Gläubiger ersichtlich ist, ob die Finanzverwaltung schlechter als andere Gläubiger behandelt wurde.

Dem Finanzamt kann daher nicht gefolgt werden, wenn es ohne weitere Ermittlungen durchzuführen, das Vorbringen des Bw. als nicht ausreichenden Nachweis für ein nicht schuldhaftes Verhalten beurteilt hat.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde hat der Bw. das Nötige an Behauptungen und Beweisanbot zu seiner Entlastung vorgebracht, wobei zu berücksichtigen ist, dass im Haftungszeitraum, rein rechnerisch, die fällig geworden Abgabenschulden im Ausmaß von 85,5% getilgt wurden und dass ca. ein Monat nach Zurücklegung der Geschäftsführertätigkeit das Ausgleichsverfahren über die H GmbH eröffnet wurde.

Zu beachten ist auch, dass die Haftungsinanspruchnahme eine Ermessensentscheidung darstellt, sodass weitere Ermittlungen zum Zeitpunkt dieser Rechtsmittelentscheidung aufgrund des Zeitablaufes nicht zweckmäßig erscheinen.

Da eine Schlechterstellung der Abgabenschulden aus der Aktenlage nicht ersichtlich ist, ist davon auszugehen, dass den Bw. an der Nichtentrichtung der Abgabenverbindlichkeiten kein Verschulden trifft.

Auf das in der Berufung und der abgegebenen Stellungnahme erstattete weitergehende Vorbringen brauchte nicht eingegangen werden, da der Berufung aus den oben dargestellten Gründen Berechtigung zukommt.

Über die Berufung war daher, wie im Spruch dargestellt, zu entscheiden.

Salzburg, 28. Mai 2004