



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.T., vertreten durch XY, vom 12. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. September 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftführerin E.M. nach der am 24. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 12.060,77 (statt bisher € 25.971,68) eingeschränkt:

Umsatzsteuer 06/2006	1.353,92
Umsatzsteuer 07/2006	322,79
Lohnsteuer 08/2006	649,33
Dienstgeberbeitrag 08/2006	468,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2006	43,70
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2006	8,74
Umsatzsteuer 09/2006	7.205,45
Lohnsteuer 10/2006	633,65
Dienstgeberbeitrag 10/2006	518,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2006	48,44
Lohnsteuer 11/2006	68,67
Dienstgeberbeitrag 11/2006	675,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2006	63,07

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 17. April 2009 wurde der über das Vermögen der T-GmbH am 31. Jänner 2007 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 3,89 % aufgehoben.

Am 22. Juni 2009 wurde die Berufungswerberin (Bw.) als deren ehemalige Geschäftsführerin (gemeinsam mit J.T.) um Bekanntgabe der Verbindlichkeiten und vorhandenen liquiden Mittel zur Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises ersucht.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 15. September 2009 wurde die Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 BAO als Geschäftsführerin der T-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 25.971,68, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 06/2006	1.353,92	16. 08. 2006
Umsatzsteuer 07/2006	322,79	15. 09. 2006
	649,33	15. 09. 2006
Dienstgeberbeitrag 08/2006	468,24	15. 09. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2006	43,70	15. 09. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2006	8,74	16. 10. 2006
Umsatzsteuer 09/2006	7.205,45	15. 11. 2006
	633,65	15. 11. 2006
Dienstgeberbeitrag 10/2006	518,95	15. 11. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2006	48,44	15. 11. 2006
	68,67	15. 12. 2006
Dienstgeberbeitrag 11/2006	675,82	15. 12. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2006	63,07	15. 12. 2006
Umsatzsteuer 11/2006	12.555,30	15. 01. 2007
	810,96	15. 01. 2007
Dienstgeberbeitrag 12/2006	498,16	15. 01. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2006	46,49	15. 01. 2007

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können.

In der dagegen am 12. Oktober 2009 rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte die Bw. ein, dass die Geschäftsführerin des insolventen Unternehmens sehr wohl ihren Verpflichtungen als Organ der Gesellschaft nachgekommen wäre. Sie hätte die vorhandenen liquiden Mittel dafür verwendet, die Gläubiger gleichmäßig und anteilig zu befriedigen. Hätte die Bw. die Abgaben am Fälligkeitstag bezahlt, wäre das einer Gläubigerbenachteiligung gleichgekommen und wäre die Zahlung durch den Masseverwalter zu Recht vom Finanzamt zurückgefordert worden.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2009 ersuchte die Bw. um Fristerstreckung bis 31. Jänner 2010, um den Gleichbehandlungsnachweis erstellen zu können.

Dessen ungeachtet forderte das Finanzamt die Bw. am 13. November 2009 zur Vorlage des Liquiditätsstatus auf.

Am 15. Februar 2010 legte die Bw. eine Aufstellung der Verbindlichkeiten und der Zahlungen für Jänner 2007 vor, die eine Ungleichbehandlung des Finanzamtes im Ausmaß von 5,3533 % (€ 7.187,45) ergebe. Weiters wurde eingewendet, dass die im Dezember und Jänner fälligen Lohnabgaben überwiegend Zeiträume, für die ein Zufluss der Nettolöhne nicht mehr gegeben gewesen wäre, betreffen würden, weshalb die Buchungen zu Unrecht erfolgt wären und auch zu keiner Haftungsgrundlage führen könnten. Darüber hinaus wäre die Quotenzahlung von 3,89 % vom Differenzbetrag der eventuellen Gläubigerbevorzugung abzuziehen. Außerdem bestehe im Ausmaß der Quotenzahlung (€ 812,17) ein Anspruch auf Korrektur der Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG (betreffe Umsatzsteuer 12/2006).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. April 2010 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 24.616,07 eingeschränkt:

Abgabe	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer 06/2006	1.353,92	16. 08. 2006
Umsatzsteuer 07/2006	322,79	15. 09. 2006
Lohnsteuer 08/2006	649,33	15. 09. 2006
Dienstgeberbeitrag 08/2006	468,24	15. 09. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2006	43,70	15. 09. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2006	8,74	16. 10. 2006
Umsatzsteuer 09/2006	7.205,45	15. 11. 2006
Lohnsteuer 10/2006	633,65	15. 11. 2006
Dienstgeberbeitrag 10/2006	518,95	15. 11. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2006	48,44	15. 11. 2006
Lohnsteuer 11/2006	68,67	15. 12. 2006
Dienstgeberbeitrag 11/2006	675,82	15. 12. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2006	63,07	15. 12. 2006
Umsatzsteuer 11/2006	12.555,30	15. 01. 2007

Begründend wurde ausgeführt, dass sich anhand der vorgelegten Aufstellung der Gesamtschulden im Jänner 2007 (laut Anmeldungsverzeichnis) und der im Jänner 2007 geleisteten Zahlungen weder eine quotenmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die Fälligkeit deren jeweiliger Verbindlichkeiten erkennen lasse noch nachvollziehbar wäre, welche Beträge bei anteilmäßiger Befriedigung aller Forderungen, speziell bezogen auf die Fälligkeitszeitpunkte der haftungsgegenständlichen Abgaben einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits, an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wären. Aus der Aufstellung der geleisteten Zahlungen wäre vielmehr ersichtlich, dass einzelne andrängende Gläubiger noch zu 100 % befriedigt worden wären.

Da solcherart die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht hätte nachgewiesen werden können, wäre die Haftungsinanspruchnahme für die nicht entrichteten, bei der Gesellschaft uneinbringlichen im Spruch genannten Abgaben zu Recht erfolgt.

Da für Dezember 2006 glaubhaft keine Löhne mehr ausbezahlt worden wären, wäre die Haftung um den Betrag der am 15. Jänner 2007 fälligen Lohnabgaben eingeschränkt worden.

Hinsichtlich des Vorbringens betreffend Anspruch auf Korrektur der Vorsteuerberichtigung im Ausmaß der Quotenzahlung wäre festzuhalten, dass die Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG mit der Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2006 erfolgt wäre und damit gar nicht der gegenständlichen Haftung zu Grunde liege. Im Übrigen könnten Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben im Haftungsverfahren dann nicht mit Erfolg erhoben werden, wenn gegenüber dem Primärschuldner – wie im konkreten Fall – ein Bescheid ergangen wäre.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 7. Mai 2010 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 24. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, dass die anlässlich der Berufung für den Zeitraum Jänner 2007 eingebrachte Berechnung der Gleich- bzw. Ungleichbehandlung der Gläubiger für die am 15. Jänner 2007 fällige Umsatzsteuer 11/2006 zu berücksichtigen wäre. Allerdings wären die in der Tabelle enthaltenen Lohnzahlungen von € 4.868,07 aus der Berechnung herauszunehmen, da diese bereits am 8. Jänner 2007 erfolgt wären, daher noch vor der Fälligkeit der Umsatzsteuer 11/2006. Die Haftungsinanspruchnahme für die übrigen Abgaben werde hingegen akzeptiert, da dafür kein Liquiditätsstatus erstellt werden könne.

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 alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für

die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

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).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit der haftungsverfangenen Abgaben fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 17. April 2009 der über das Vermögen der T-GmbH am 31. Jänner 2007 eröffnete Konkurs aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass der Bw. als Geschäftsführerin der genannten Gesellschaft (gemeinsam mit J.T.) die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

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 (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihr die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass der Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

An der Bw., der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Geburung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Für den Zeitraum Jänner 2007 bzw. für die am 15. Jänner 2007 fällige Umsatzsteuer 11/2006 legte die Bw. einen Gleichbehandlungsnachweis vor, aus dem nach den vom Unabhängigen Finanzsenat vorgenommenen Modifizierungen eine annähernde Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit den übrigen Gläubigern für die genannte Abgabe hervorgeht:

Vorhandene liquide Mittel (inklusive Zahlungen auf dem Abgabenkonto)	:	Gesamtverbindlichkeiten (inklusive Abgabenschulden)	x 100	= Quote gesamt
€ 11.370,18	:	€ 263.052,36	x 100	= 4,32 %
Entrichtungen auf dem Abgabenkonto	:	Abgabenverbindlichkeiten (aushaftend und entrichtet)	x 100	= Abgabenquote
€ 1.515,00	:	€ 35.899,01	x 100	= 4,22 %
Quote gesamt	-	Abgabenquote	=	Ungleichbehandlung
4,32 %	-	4,22 %	=	0,1 %

Da die so ermittelte Ungleichbehandlung zum Fälligkeitstag 15. Jänner 2007 derart geringfügig und somit zu vernachlässigen ist, kann mangels schuldhafter Pflichtverletzung eine Haftungsinanspruchnahme für die Umsatzsteuer 11/2006 nicht erfolgen.

Da für Dezember 2006 glaubhaft keine Löhne mehr ausbezahlt wurden, wurde die Haftung außerdem um den Betrag der am 15. Jänner 2007 fälligen Lohnabgaben eingeschränkt.

Hingegen kommt für die übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgaben-

verbindlichkeiten eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG 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 hat.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bw. betreffend Vorsteuerberichtigung wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch die Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

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).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der **Tretthann** GmbH im Ausmaß von nunmehr € 12.060,77 zu Recht:

Umsatzsteuer 06/2006	1.353,92
Umsatzsteuer 07/2006	322,79
Lohnsteuer 08/2006	649,33
Dienstgeberbeitrag 08/2006	468,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2006	43,70
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2006	8,74
Umsatzsteuer 09/2006	7.205,45
Lohnsteuer 10/2006	633,65
Dienstgeberbeitrag 10/2006	518,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2006	48,44
Lohnsteuer 11/2006	68,67
Dienstgeberbeitrag 11/2006	675,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2006	63,07

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. November 2010