



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 2. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30. Jänner 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsauspruch auf € 4.623,35 statt bisher € 20.543,02 reduziert.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2004 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer für Abgabenschulden der C-GmbH (GmbH) in Höhe von € 20.543,02 zur Haftung herangezogen.

Bei diesen Abgabenverbindlichkeiten handelt es sich um die Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Monate August und September 2001.

Zur Begründung zitierte das Finanzamt die §§ 9 und 80 BAO sowie § 78 Abs. 1 und 3 EStG 1988 und führte weiters aus, dass der Bw. unbestrittenermaßen Geschäftsführer der GmbH und damit auch verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Bei erwiesenen Lohnzahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf § 78 EStG und die §§ 41 und 43 FLAG 1967 sowie auf Grund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe, die Verpflichtung zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeitrag). Dies gelte auch für den gemäß § 67 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten der Vertreter gehöre es insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden. Nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz habe der Vertreter die Gläubiger anteilig gleichmäßig zu befriedigen, wenn nicht genügend liquide Mittel zur Zahlung aller Schulden vorhanden seien. Der Gleichbehandlungsgrundsatz komme bei der Lohnsteuer nicht zum Tragen, weil diesfalls nur eine vom Arbeitnehmer geschuldete Abgabe einzubehalten und abzuführen sei.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass der Bw. gemeinsam mit dem weiteren Geschäftsführer stets gewissenhaft und pünktlich ihre Pflicht, Abgaben aus den von ihnen verwalteten Mitteln zu entrichten, erfüllt und diese Pflicht keinesfalls schuldhaft verletzt hätte. Der Bescheid werde daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritten.

Wie aus den jederzeit einsehbaren Buchhaltungsunterlagen eindeutig hervorgehe, seien alle aktiven Zahlungen nach dem 19. September 2001 eingestellt worden, nachdem bis zu diesem Zeitpunkt Erfolg versprechende Verhandlungen mit Investoren geführt worden seien. Auch habe die GmbH zu diesem Zeitpunkt einen bestehenden Vertrag mit dem X-Fond gehabt, der eine weitere Finanzierung zugesichert habe. Dieser Vertrag sei erst mit den Ereignissen um den 11. September 2001 und dem daraufhin nahezu gleichzeitig erfolgten Abbruch sämtlicher weiterer Beteiligungsgespräche seitens X. gekündigt worden.

Somit sei bis zum 11. September 2001 Liquidität in ausreichendem Ausmaß gegeben gewesen und es wäre keineswegs vorhersehbar gewesen, dass die fälligen Abgaben mit 15. September 2001 nicht beglichen werden könnten.

Jedenfalls sei der Bescheid auch der Höhe nach unrichtig, da einerseits die tatsächlich entnommenen Geschäftsführergehälter als symbolisches Zeichen gegenüber potentiellen Investoren im August 2001 nur je ATS 20.000,00 betragen hätten, jedoch in voller Höhe von der Lohnverrechnung abgerechnet und dem Finanzamt fälschlicher Weise gemeldet worden seien. Ab 11. September 2001 seien keinerlei Auszahlungen, auch nicht Gehaltszahlungen an die Mitarbeiter erfolgt.

Die entsprechenden Abgabemeldungen durch den Steuerberater seien routinemäßig erfolgt und auf Grund der durch den Konkurs eingetretenen Zahlungsunfähigkeit auch nicht mehr nachträglich korrigiert, bzw. an die tatsächlich ausbezahlten Beträge angepasst worden.

Da in keinerlei Hinsicht schuldhaft Abgaben einbehalten worden seien und die Höhe der geforderten Beträge nicht mit der tatsächlich eingetretenen Abgabenschuld übereinstimmen würde, werde um Aufhebung des Bescheides ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. März 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken. Da der Bw. also seinen Verpflichtungen schuldhafterweise nicht nachgekommen sei, und die Abgaben bei der GmbH uneinbringlich seien, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es stehe dem Bw. jedoch frei, die Bescheide über den Abgabenanspruch mittels Berufung anzufechten. Hiezu wären die betreffenden Lohnunterlagen vorzulegen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und zitierte folgende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes:

„Voraussetzung für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 iVm § 80 Abs. 1 BAO sind eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht Sorge dafür tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (E 10.11.1993, 91/13/0181). Verfügt der Abgabepflichtige zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuldigkeit über keinerlei Gesellschaftsmittel mehr, dann kann es ihm auch nicht als Pflichtwidrigkeit angelastet werden, nicht vorhandene Mittel nicht abgeführt zu haben (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127).“

Weiters führte der Bw. aus, dass, wie bereits in der Berufung vom 2. März 2004 ausgeführt, eine Pflichtverletzung der Vertreter keinesfalls vorliege, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen habe, danach bestimme, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hiezu nicht ausgereicht hätten, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung

der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190).

Da die Gesellschaft per 11. September 2001 die Zahlungen eingestellt habe und somit kein Gläubiger bevorzugt worden sei, was im Zuge des Insolvenzverfahrens hinreichend untersucht worden sei, könne ebenfalls keine Pflichtverletzung im gegebenen Fall vorliegen.

Mit Vorhalt vom 1. August 2006 forderte der unabhängige Finanzsenat den Bw. auf, das Vorbringen, dass im August 2001 lediglich Gehälter an die Geschäftsführer in Höhe von je ATS 20.000,00 ausbezahlt worden seien und ab 11. September 2001 keinerlei Zahlungen mehr erfolgt seien, durch geeignete Nachweise zu belegen sowie berichtigte Lohnsteueranmeldungen für 08/01 und 09/01 vorzulegen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte der Bw. aus, dass bereits in der Berufung zum Haftungsbescheid vom 2. März 2004 sowie dem Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 25. April 2006 detailliert ausgeführt worden sei, dass die angegebenen Abgabenschuldigkeiten dem Grunde nach nicht bestehen würden, da kein Verschulden der gesetzlichen Vertreter vorliege (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127, 16.9.2003, 2000/14/0106, 13.4.2005, 2001/13/0190).

Jedenfalls wäre die Höhe der Abgabeforderung auch der Höhe nach unrichtig, da die dem Finanzamt gemeldeten Löhne und Gehälter sowie die Lohnnebenkosten nicht den tatsächlich ausbezahlten Beträgen bzw. beanstandeten Zeiträumen entsprechen würden.

Die Forderung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/01 entspreche der Höhe nach nicht dem Betrag von € 8.072,72, da für die beiden Geschäftsführer lediglich ein Nettobetrag von je ATS 20.000,00 akontiert worden sei und keine weitere Zahlungen mehr erfolgt seien.

Für den Zeitraum 09/01 bestünde die Forderung gänzlich zu Unrecht, da für den Abrechnungszeitraum 09/01 keine Entgeltszahlungen aus Gesellschaftsmitteln, weder an die Geschäftsführer noch an die Mitarbeiter erfolgt seien.

Als Nachweis würden folgende Unterlagen beigelegt: Telebanking-Bestandaufschlüsselung der Lohn- und Gehaltszahlungen August 2001, Kontoauszug Erste Bank vom 29. August 2001 über die Akontozahlung von ATS 20.000,00, Bescheid des Insolvenz-Entgeltsicherungsfonds aus dem September 2002 für D.L. exemplarisch für sämtliche weitere Mitarbeiter.

Es sei nicht möglich, berichtigte Lohnsteueranmeldungen vorzulegen, da kein Steuerberater mit vertretbarem Aufwand zur Verfügung stehe, der in der Lage wäre, eine Lohnverrechnung aus dem Jahre 2001 entsprechend aufzurollen.

Diese Eingabe wurde dem Finanzamt mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 4. Oktober 2006 zur Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt führte auf Grund der Abgaben des Bw. im Hinblick darauf, dass dem Haftungbescheid hinsichtlich der Lohnabgaben keine Abgabenfestsetzungsbescheide vorausgehen, Neuberechnung durch:

Aconto Zahlungen in 8/2001 zu je ATS 20.000,00 (in € 1.453,45)

	in ATS		in €
aconto	20.000,00	netto	1.453,45
entspricht	30.125,84	brutto	2.189,33
darin enthaltene Lst	4.808,60	Lst	349,45
	in ATS		in €
GF1	78.630,00	brutto	5.714,00
GF2	78.630,00	brutto	5.714,00
darin enth. Lst	25.433,30	Lst	1.848,31

Berechnung DB, DZ

	in ATS		in €
aconto	30.125,84	brutto	2.189,33
	x 2 =		
	60.251,68	brutto	4.378,66
ursprünglich ab-	in ATS		in €
gerechnete Bezüge			
GF1	78.630,00		
GF2	78.630,00		
	157.260,00		
abzüglich aconto	-60.251,68		
Differenz (Abfall)	97.008,32		7.049,86
DB (4,5%) =	4.365,37	317,24	DB Abfall
DZ (0,51%) =	494,74	35,95	DZ Abfall

Lst laut ursprünglicher	Lst		Lst	
Abrechnung	25.433,30		1.848,31	
Lst für aconto Zahlung	4.808,60		349,45	
Differenz (Abfall)	-20.624,70		-1.498,86	
x 2 (für GF1 u. GF2)	-41.249,40		-2.997,71	Abfall
	in €	in €	in €	
Lohnabgaben für 8/2001	bisher	Abfall	neu	
Lst	10.290,32	2.997,71	7.292,61	
DB	2.109,76	317,24	1.792,52	
DZ	239,09	35,95	203,14	
Lohnabgaben für 9/2001	bisher	Abfall	neu	
Lst	10.231,32	10.231,32	0,00	
DB	2.011,08	2.011,08	0,00	
DZ	227,90	227,90	0,00	

Die Haftungsbescheide wären daher wie folgt zu korrigieren:

L 08/01 im Rückstand € 5.723,86 abzüglich Abfall € 2.997,72 = € 2.726,14

DB 08/01: € 1.792,51

DZ 08/01: € 203,14

Lohnabgaben 09/01: € 0,00

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 infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 80 Abs. 1 BAO: 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.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der GmbH.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25. Juni 2003 wurde der Konkurs über das Vermögen der GmbH nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 Firmenbuchgesetz gelöscht. Die Konkursquote betrug 2,0849%.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch seit 28. Dezember 1995 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Dass eine Vereinbarung getroffen worden wäre, wonach der andere Geschäftsführer und nicht der Bw. mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen wäre, wurde vom Bw. nicht behauptet und ist auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld (§ 4 BAO) voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Gemäß § 4 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, somit unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 94/14/0148, daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung und auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt.

Dem vorliegenden Haftungsbescheid geht kein Abgabenbescheid voran. Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, hat das Finanzamt die Lohnabgaben neu berechnet und folgte dabei dem Vorbringen des Bw., dass im Monat August 2001 nur mehr Geschäftsführergehälter in Höhe von je ATS 20.000,00 ausbezahlt worden sei. Zur Berechnung wird auf den Sachverhalt verwiesen.

Der unabhängige Finanzsenat erkennt diese Berechnung als richtig an.

Von den vom Finanzamt ermittelten zur Haftung verbleibenden Lohnabgaben (€ 2.726,14 + € 1.792,51 + € 203,14 = € 4.721,79) ist allerdings noch die Konkursquote in Höhe von 2,0849% in Abzug zu bringen. Demnach verbleibt ein haftungsrelevanter Betrag in Höhe von € 4.623,35.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenerichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden.

Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen (vgl. für viele etwa die Erkenntnisse vom 26.11.2002, 2000/15/0081, vom 25.4.2002, 99/15/0253, und vom 29.1.2004, 2000/15/0168).

In seiner Berufung bringt der Bw. vor, dass die Gesellschaft per 11. September 2001 die Zahlungen eingestellt habe, weshalb kein Gläubiger bevorzugt worden sei.

Damit hat der Bw. allerdings dargetan, das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet zu haben, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlungen geleistet habe. Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.12.2004, 2004/13/0146, darf daraus zutreffend gefolgert werden, dass der Bw. mit dieser Vorgangsweise die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen verletzt hat. Dass der Gesellschaft keinerlei liquide Mittel zur Verfügung standen, hat der Bw. nicht dargetan.

Solcherart zeigt dieses Vorbringen auch nicht auf, dass den Bw. kein Verschulden am Unterbleiben der Tilgung fälliger Abgabenschulden treffen würde.

Zur Lohnsteuer wird, wie bereits im bisherigen Verfahren vom Finanzamt zutreffend ausgeführt, wurde, darauf hingewiesen, dass der Arbeitgeber nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Falle eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (siehe etwa die Erkenntnisse des VwGH vom 19. Februar 2002, 98/14/0189, und vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0187).

Sind mehrere potenziell Haftende vorhanden, richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Besteht zwischen mehreren Geschäftsführern – wie im vorliegenden Fall - keine Kompetenzaufteilung, so trifft die Haftung sämtliche Vertreter gleichermaßen.

Da der Bw. ebenso wie der andere Geschäftsführer keine triftigen Gründe vorgebracht hat, die die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich machten, kann in der Heranziehung des Bw. für die gesamte Haftungsschuld kein Ermessensmissbrauch erkannt werden, zumal es zum Wesen des Gesamtschuldverhältnisses gehört, dass jeder Schuldner für das Ganze haftet und es dem Gläubiger überlassen bleibt, von welchem Schuldner er die Leistung begehren will.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Februar 2007