



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt Dr. P., vom 28. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 4. Mai 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Heranziehung zur Haftung für die Körperschaftsteuer 1-3/2010 im Betrag von 204 € teilweise Folge gegeben. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war Geschäftsführer der am 17.1.2008 errichteten X-GmbH. Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 7.1.2010 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der GmbH mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen (§ 71b KO). Seit 22.1.2010 vertritt der Bw. die GmbH, die gemäß § 39 FBG aufgelöst ist, als Liquidator.

Mit Schreiben vom 1.4.2010 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass auf dem Abgabenkonto der GmbH nach einzelnen Abgabenarten und Zeiträumen aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 15.361,93 € unberichtet aushafteten. Ausgeführt wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO, dass dem Bw. als Geschäftsführer und nunmehriger Liquidator die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der erstschuldnerischen Gesellschaft obliegen sei. Da die Abgaben während der Funktionsperiode des Bw. fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils da-

von ausgehen, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht vorschriftsmäßig nachgekommen sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH stehe fest, weil Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos verlaufen seien.

Falls die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, möge eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zu den Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Weiters seien alle verfügbar gewesenen Mittel anzugeben (Bargeld, offene Forderungen). Dem Bw. werde es freigestellt, die finanzielle Situation der Gesellschaft zu den Abgabenfälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Art und Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse der Bw. den Nachweis erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung dieses Nachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. seine Verpflichtung, die Abgaben der Gesellschaft aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. In diesem Fall hafte der Bw. für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß.

Wenn der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht werde, sei es im Ermessen des Finanzamtes gelegen, die Haftung für die gegenständlichen Abgaben auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer den Bw. treffenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, erwäge das Finanzamt, die Vertreterhaftung des Bw. geltend zu machen.

Da der Bw. auf dieses Schreiben nicht reagierte, zog ihn das Finanzamt mit Bescheid vom 4.5.2010 zur Haftung für folgende (im Vorhalt angeführte) Abgabenschulden der GmbH heran:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	6/2009	510,23 €
Lohnsteuer	1/2009	459,76 €
Dienstgeberbeitrag	1/2009	242,08 €
Dienstgeberzuschlag	1/2009	23,13 €
Körperschaftsteuer	1-3/2009	204,00 €

Umsatzsteuer	12/2008	180,27
Lohnsteuer	2/2009	850,64 €
Dienstgeberbeitrag	2/2009	280,96 €
Dienstgeberzuschlag	2/2009	26,85 €
Körperschaftsteuer	4-6/2009	204,00 €
Umsatzsteuer	7/2009	1.969,57 €
Lohnsteuer	8/2009	196,15 €
Dienstgeberbeitrag	8/2009	194,48 €
Dienstgeberzuschlag	8/2009	18,59 €
Lohnsteuer	9/2009	196,15 €
Dienstgeberbeitrag	9/2009	194,48 €
Dienstgeberzuschlag	9/2009	18,59 €
Umsatzsteuer	8/2009	2.384,13 €
Lohnsteuer	10/2009	196,15 €
Dienstgeberbeitrag	10/2009	194,48 €
Dienstgeberzuschlag	10/2009	18,59 €
Körperschaftsteuer	10-12/2009	207,00 €
Umsatzsteuer	9/2009	2.091,28 €
Eintreibungsgebühren	2009	73,36 €
Lohnsteuer	11/2009	220,55 €
Dienstgeberbeitrag	11/2009	262,64 €
Dienstgeberzuschlag	11/2009	25,10 €
Umsatzsteuer	10/2009	797,53 €
Dienstgeberbeitrag	12/2009	4,37 €
Dienstgeberzuschlag	12/2009	0,42 €
Umsatzsteuer	11/2009	2.679,61 €
Eintreibungsgebühren	2010	122,41 €
Eintreibungsgebühren	2010	3,20 €
Körperschaftsteuer	1-3/2010	204,00 €
Verspätungszuschlag	11/2009	53,59 €
Säumniszuschlag 1	2010	53,59 €
Summe		15.361,93 €

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer bzw. Liquidator gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen sei, für die Abgabenentrichtung der GmbH Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Die Abgaben seien bei der GmbH uneinbringlich.

Nach der Rechtsprechung reiche zum tatbestandsmäßigen Verschulden bereits leichte Fahrlässigkeit aus (VwGH 8.10.1990, 90/15/0145; VwGH 18.10.1995, 91/13/0038). Fahrlässig handle, wer bei objektiv gebotener Sorgfalt diese aus subjektiv zu vertretenden Gründen nicht eingehalten habe. Dem Bw. sei Gelegenheit zu einer Stellungnahme gegeben worden; er sei jedoch seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des (teilweisen) Fehlens liquider Mittel und deren Verwendung nicht nachgekommen. Somit hafte er für die offenen Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft zur Gänze.

In der innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist erhobenen Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde eingewendet, dass die Begründung des Haftungsbescheides, das Finanzamt müsse bei der gegebenen Aktenlage davon ausgehen, dass der Bw. abgabenrechtliche Pflichten schulhaft verletzt habe, eine bloße Scheinbegründung darstelle, sei doch nicht ersichtlich, durch welche „konkrete Unterlassung“ der Bw. eine gesetzliche Verpflichtung schulhaft verletzt habe. Dem Vorwurf, der Bw. habe trotz Aufforderung keine Unterlagen hinsichtlich einer Gleichbehandlung der Gesellschaftsgläubiger vorgelegt, sei zu entgegnen, dass dem Bw. eine solche Aufforderung nicht zugegangen sei. Weiters sei darauf zu verweisen, dass der Bw. im letzten Jahr seiner Geschäftstätigkeit „Altschulden“ nicht mehr bedient habe. Er sei aufgrund seiner begrenzten finanziellen Verhältnisse gezwungen gewesen, die laufenden Einnahmen zur Deckung der Kosten des laufenden Geschäftsbetriebes zu verwenden. Als Beweis werde die Einvernahme des steuerlichen Vertreters der GmbH und des Bw. angeboten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.7.2010 wies das Finanzamt die Berufung ab. Im Begründungsteil wurde nach Darstellung des Verfahrensganges und Zitat der §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls eine schulhafte Pflichtverletzung angenommen werde (Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 22). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre insbesondere die Verpflichtung, die Abgaben der Gesellschaft aus den dieser zur Verfügung stehenden Mitteln zu entrichten. Dabei dürften Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter behandelt werden als andere Schulden, sondern müssten alle Verbindlichkeiten im gleichen Verhältnis bedient werden. Der Bw. hätte den Nachweis einer Gleichbehandlung der Gesellschaftsgläubiger erbringen bzw. darlegen müssen, welcher Betrag bei einer Gläubigergleichbehandlung an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Pauschale Behauptungen bezüglich einer Gleichbehandlung der Gläubiger seien nicht ausreichend. Wenn der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und deren Verwendung nicht nachkomme, könne er für die offenen Abgabenschuldigkeiten zur Gänze haftbar gemacht werden. Der Einwand, der oben angeführte Vorhalt sei dem Bw. nicht zugekommen, sei nicht stichhaltig, weil dieses Schriftstück nicht an das Finanzamt

„als nicht behoben“ zurückgesendet, sondern laut Zustellnachweis an den Bw. durch Hinterlegung gemäß § 17 des Zustellgesetzes zugestellt worden sei. Die Angaben des Bw., er habe aufgrund seiner beengten finanziellen Verhältnisse die laufenden Einnahmen zur Deckung der Kosten des laufenden Geschäftsbetriebes verwendet, indizierten eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes. Bei der Ermessensübung sei dem öffentlichen Auftrag zur Erfreigung aller Mittel zur Einbringung vollstreckbarer Abgabenschulden der Vorrang gegenüber allfälligen Einzelinteressen des Bw. eingeräumt worden.

Im Vorlageantrag vom 16.8.2010, der keine Entgegnung auf die Berufungsvorentscheidung enthält, wurde lediglich auf den Inhalt der Berufung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 wahr zunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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 eingebbracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Höhe der bestehenden Abgabenforderungen und die Stellung des Bw. als für die abgabenrechtlichen Belange der erstschuldnerischen Gesellschaft verantwortlicher Vertreter sind unstrittig. Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen kann im Hinblick auf die Abweisung des Konkurses der GmbH mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 71b der im Berufungsfall noch maßgeblichen Konkursordnung angenommen werden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 6, mwN).

Entgegen dem Berufungsvorbringen, die Begründung des Haftungsbescheides stelle nur eine Scheinbegründung dar, ist dem Haftungsbescheid zu entnehmen, welche Pflichtverletzung das Finanzamt dem Bw. vorgeworfen hat. Es handelt sich um die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben für die Gesellschaft aus deren Mitteln.

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006, VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Reichen die 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, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

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 (vgl. VwGH 19.2.2002, 98/14/0189).

Der Bw. hat keine gänzliche Mittellosigkeit der Gesellschaft bei Fälligkeit der im Haftungsbescheid enthaltenen Abgabenschuldigkeiten behauptet, sondern sich dahin geäußert, dass er im letzten Jahr seiner Geschäftstätigkeit keine Altschulden mehr bedient und die laufenden Einnahmen aufgrund einer beengten finanziellen Situation zur Deckung der laufenden Kosten des Geschäftsbetriebes der Gesellschaft verwendet habe. Der Bw. scheint den Standpunkt zu vertreten, er habe die laufenden Kosten des Geschäftsbetriebes gegenüber den Abgabenschuldigkeiten privilegiert behandeln dürfen. Für eine solche Privilegierung besteht jedoch kein rechtlicher Grund, selbst wenn die Bezahlung laufender Betriebsaufwendungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig ist (vgl. Ritz, a. a. O., § 9 Tz 11a, mwN). Das diesbezügliche Berufungsvorbringen ist nichts anderes als das Eingeständnis des Bw., dem unter der Annahme tatsächlich fehlender Mittel zur vollständigen Abgabenentrichtung bestehenden Gleichbehandlungsgebot gegenüber dem Abgabengläubiger nicht entsprochen zu haben. Diese Pflichtverletzung führte zur Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Was die Lohnsteuer betrifft, so ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber, 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.

Der Bw. hat trotz eines Hinweises im Vorhalt vom 1.4.2010, wonach die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei, nicht einmal behauptet, Löhne und/oder Gehälter nicht (zur Gänze) ausbezahlt zu haben. Wird in einem solchen Fall Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Nichtabfuhr der Lohnsteuer, die auf ausbezahlte Arbeitslöhne entfällt, kann nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden (vgl. z. B. VwGH 22.2.2001, 2000/15/0227; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Der Bw. versuchte seine Untätigkeit im erstinstanzlichen Haftungsverfahren damit zu rechtfertigen, dass er vom Vorhalt des Finanzamtes vom 1.4.2010 keine Kenntnis erlangt habe. Aus den Angaben im Rückschein ergibt sich dazu, dass dieser Vorhalt dem Bw. am 12.4.2010 durch Hinterlegung zugestellt wurde, wobei die schriftliche Verständigung in den Briefkasten des Bw. eingelegt wurde. Der im Akt befindliche Zustellnachweis ist eine öffentliche Urkunde, die Beweis über die Zustellung macht. Zwar ist ein Gegenbeweis möglich, doch ist es Sache des Empfängers, Umstände vorzubringen, die geeignet sind, Gegenteiliges zu beweisen oder zumindest berechtigte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Zustellvorganges aufkommen zu lassen (vgl. VwGH 13.11.1992, 91/17/0047; VwGH 26.6.1998, 95/19/0764). Die bloße Behauptung, der Vorhalt sei dem Bw. nicht „zugegangen“, ist nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit der Zustellung an den Bw. in Zweifel zu ziehen. Dies umso weniger, als die Berufungsvorentscheidung, der Vorhaltcharakter zukommt, einen ausdrücklichen Hinweis auf die Zustellung durch Hinterlegung am 12.4.2010 enthält, sodass es dem Bw. oblegen wäre, dies im Vorlageantrag zu bestreiten und konkrete Beweise anzubieten, was jedoch unterblieben ist. Da auch sonst keine Umstände ersichtlich sind, welche die Zustellung des erstinstanzlichen Vorhaltes in Frage stellen könnten, ist von einem ordnungsgemäßen Zustellvorgang auszugehen. Somit besteht auch die Feststellung des Finanzamtes, der Bw. sei seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren nicht nachgekommen, zu Recht.

Zum Beweisantrag auf Einvernahme des steuerlichen Vertreters und des Bw. wird noch bemerkt, dass ein nach § 183 Abs. 3 BAO beachtlicher Beweisantrag ein ausreichend präzisiertes Beweisthema anzugeben hat (vgl. z. B. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0110). Die Angabe eines derartigen Beweisthemas fehlte jedoch im Beweisantrag laut Berufungsschriftsatz. Falls mit diesem Antrag die Verwendung von Einnahmen zur Abdeckung der laufenden Betriebsaufwendungen unter Beweis gestellt werden sollte, wurde diese Tatsache ohnehin als richtig an-

erkannt. Allerdings war dieser Umstand nicht geeignet, den Bw. vom Vorwurf einer schuldhaften Pflichtverletzung zu entlasten.

Hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme für die Körperschaftsteuer 1-3/2010 im Betrag von 204 € ist die Berufung im Ergebnis berechtigt, weil diese Abgabe nicht mehr unberichtet aus-haftet. Auf den Bescheid vom 21.11.2011, mit welchem die Vorauszahlungen an Körper-schaftsteuer 2010 mit 0,00 € festgesetzt wurden, wird diesbezüglich hingewiesen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haf-tungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Der Bw. war im haf-tungsrelevanten Zeitraum der für die Abgabenentrichtung der GmbH verantwortliche Ge-schäftsführer bzw. Liquidator der GmbH und damit der zur Haftung heranzuziehende Vertre-ter. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bw. nicht dargelegt und sind derartige Umstände auch nicht erkennbar.

Innsbruck, am 26. Februar 2013