



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Maximilian Schludermann, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Reisnerstraße 32, vom 22. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 25. Jänner 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 18. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag mit € 186.233,09 festgestellt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 8. August 2006 wurde das am 20. Dezember 2002 über das Vermögen der M-GmbH eröffnete Konkursverfahren nach Verteilung einer Zahlungsquote von 12,9 % aufgehoben.

Am 16. August 2006 forderte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als ehemals verantwortlichen Geschäftsführer der M-GmbH auf, zur Glaubhaftmachung der Gläubigergleichbehandlung einen Liquiditätsnachweis in Form einer Gegenüberstellung von Verbindlichkeiten und liquiden Mitteln zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der aushaftenden Abgaben zu erstellen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte der Bw. am 16. Oktober 2006 vor, dass die Voraussetzungen zur Geltendmachung der Haftung nicht vorliegen würden, da beim Konkurs der

Primärschuldnerin der Fiskus nicht schlechter gestellt worden wäre als andere Gläubiger. Aus dem Konkursverfahren und der daraus resultierenden Gläubigerliste des Masseverwalters gehe hervor, dass sämtliche Verpflichtungen inklusive der Steuerschulden zu gleichen Teilen bedient worden wären. Dies wäre als Nachweis anzusehen, dass der Bw. unter den gegebenen Verhältnissen die finanziellen Verpflichtungen der Gläubiger nur zu einem bestimmten Prozentsatz erfüllen hätte können. Durch gepfändete Forderungen bis kurz vor Konkurseöffnung wären dem Finanzamt € 204.334,41 zugeflossen. Gemäß § 80 BAO wäre dem gesetzlichen Vertreter einer juristischen Person die persönlich auferlegte Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben auf jene Mittel beschränkt, deren Verwaltung dem Vertreter obliegt.

Mit Bescheid vom 25. Jänner 2007 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der M-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 278.494,99, nämlich

		Fällig am
L 01-12/01	€ 15.335,42	15. 01. 2002
DB 01-12/01	€ 8.517,04	15. 01. 2002
DZ 01-12/01	€ 965,24	15. 01. 2002
U 2001	€ 54.669,31	15. 02. 2002
L 01/02	€ 1.197,29	15. 02. 2002
DB 01/02	€ 897,65	15. 02. 2002
DZ 01/02	€ 87,79	15. 02. 2002
KA 01-12/01	€ 63.780,88	22. 04. 2002
KA 01/02	€ 9.326,00	13. 05. 2002
DB 04/02	€ 1.381,33	15. 05. 2002
DZ 04/02	€ 162,69	15. 05. 2002
DB 05/02	€ 1.527,90	17. 06. 2002
DZ 05/02	€ 179,95	17. 06. 2002
K 2000	€ 15.993,40	24. 06. 2002
K 2001	€ 52.188,42	24. 06. 2002
K 2001	€ 43.222,15	24. 06. 2002
DB 06/02	€ 1.840,83	15. 07. 2002
DZ 06/02	€ 216,82	15. 07. 2002
DB 07/02	€ 1.642,85	16. 08. 2002
DZ 07/02	€ 193,49	16. 08. 2002
DB 08/02	€ 1.483,91	16. 09. 2002
DZ 08/02	€ 174,77	16. 09. 2002
DB 09/02	€ 1.618,06	15. 10. 2002

DZ 09/02	€ 190,57	15. 10. 2002
DB 10/02	€ 1.502,19	15. 11. 2002
DZ 10/02	€ 199,04	15. 11. 2002

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

In der dagegen am 22. Februar 2007 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und wandte ein, dass es für die Haftungsinanspruchnahme eines Geschäftsführers notwendig wäre, dass er sich schuldhaft verhalte, insbesondere die Behörde gegenüber sämtlichen anderen Gläubigern nachteilig behandle und diese schuldhafte Pflichtverletzung für den Abgabenausfall verantwortlich wäre. Die Gleichbehandlung wäre durch einen sogenannten Gleichbehandlungsnachweis nachzuweisen, in dem die fälligen Finanzamtsschulden in Verhältnis zu den fälligen Schulden des Betriebes und den erfolgten Zahlungen zu setzen wären.

Im konkreten Fall wären die haftungsgegenständlichen Schulden aber nicht fällig gewesen, weil die Abgabenschuld durch eine Berufung des damaligen steuerlichen Vertreters bekämpft und eine Aussetzung der Einhebung beantragt und bewilligt worden wäre. Dementsprechend könne aus diesem Grund bereits per definitionem kein schuldhaftes Verhalten des Geschäftsführers vorliegen. Weiters bringe der Bw. einen Bericht des Masseverwalters zur Kenntnis, in dem dieser die tatsächlich erfolgten Zahlungen an das Finanzamt als anfechtungswürdig kraft Begünstigung bezeichnet hätte. Das Finanzamt hätte also nicht weniger, sondern mehr als alle anderen Gläubiger bekommen.

Darüber hinaus werde gegen die haftungsgegenständlichen Bescheide gemäß § 248 BAO das Rechtsmittel der Berufung eingelegt.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2007 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. zur Erstellung eines Liquiditätsnachweises in Form einer Gegenüberstellung aller liquiden Mittel und Verbindlichkeiten (inklusive der Zug um Zug Geschäfte) auf. In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte der Bw. vor, dass die Lohnabgaben 01-12/2001 und 01/2002, die Umsatzsteuer 2001, Körperschaftsteuer 2001 sowie Kapitalertragsteuer 01-12/2001 und 01/2002 auf Grund einer rechtzeitig dagegen erhobenen Berufung im September 2002 ausgesetzt worden wären, weshalb diese Abgaben auch nicht fällig gewesen wären und daher auch nicht vom Bw. hätten bezahlt werden müssen.

In der Auflistung wäre die Körperschaftsteuer 2001 mit einem Betrag von € 43.222,15, angeblich fällig am 24. Juni 2002, angeführt. Aus den Buchungen des Finanzamtes wäre dieser Betrag jedoch in keiner Weise nachvollziehbar, weshalb auch dafür keine Haftung gegeben

sein könne. Möglicherweise korrespondiere er mit dem Betrag für Körperschaftsteuer 2001 über € 52.199,42 und wäre darin enthalten.

Darüber hinaus hätte der Bw. auch erhebliche Zahlungen an das Finanzamt geleistet (in der Zeit vom 15. Mai 2002 bis zur Konkursöffnung insgesamt € 113.442,18), die den Betrag an nicht ausgesetzten Vorschreibungen von insgesamt € 28.308,80 um ein Vielfaches übersteigen würden.

Auf Grund dieser Gegenüberstellung wäre eine Haftung des Einschreiters nicht gegeben und liege ein Verschulden nicht vor. Außerdem werde darauf verwiesen, dass dem Bw. durch Forderungspfändungen des Finanzamtes teilweise jegliche Liquidität genommen worden wäre, wodurch die Abgabenbehörde die einzige Gläubigerin gewesen wäre, die Zahlungen erhalten hätte, da keine anderen liquiden Mittel zur Verfügung gestanden wären.

In der am 18. Dezember 2007 durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Vertreter des Berufungswerbers ergänzend vor, dass dem Berufungswerber durch die Forderungspfändungen des Finanzamtes jegliche Liquidität genommen worden wäre und durch die bewilligte Aussetzung der Einhebung keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegen könnte. Vor allem wäre nicht nachvollziehbar, welche Gelder und wann diese in Folge der vorgenommenen Pfändungen tatsächlich auf das Abgabenkonto geflossen wären.

Der Amtsbeauftragte führte dazu aus, dass neben den Drittschuldnerzahlungen, die ab dem 27. September 2002 geleistet worden wären, auch vom Berufungswerber an den Vollstrecken direkt geleistete Beträge aufscheinen würden, nämlich am 27. Mai 2002 in Höhe von € 5.000,00, am 27. Juni 2002 in Höhe von € 2.500,00, am 27. August 2002 in Höhe von € 2.500,00, am 8. November 2002 in Höhe von € 24.800,00 und am 22. November 2002 in Höhe von € 8.894,24, sodass daraus abgeleitet werden müsse, dass neben den gepfändeten Forderungen noch andere liquide Mittel vorhanden gewesen wären.

Der steuerliche Vertreter wandte weiters ein, dass die auf Grund der Betriebsprüfung vorgeschriebenen Abgaben nicht mehr nachvollzogen werden könnten, da infolge Löschung der Gesellschaft auch keine diesbezüglichen Unterlagen mehr bestünden. Auch der Liquiditätsstatus könne nicht erstellt werden, da nicht bekannt wäre, welche Zahlungen und wann diese an die übrigen Gläubiger geleistet worden wären. Grundsätzlich komme es im Zuge eines Konkursverfahrens immer wieder vor, dass Zahlungen in unmittelbarem Zusammenhang vor Konkursbeginn geleistet, jedoch angefochten worden wären und daher Verbindlichkeiten wieder aufgelebt hätten. Mangels vorhandener Unterlagen wäre dies aber nicht nachzuvollziehen.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte dazu vor, dass es tatsächlich eine Anfechtung des Masseverwalters gegeben hätte, infolge derer am 30. April 2003 ein Betrag von € 100.000,00

an die Masse zurückbezahlt hätte werden müssen, wodurch folgende Abgaben wieder aufgelebt wären: DB und DZ 04/02 bis 08/02 sowie DB und DZ 10/02. Die weitere aufgelebte Abgabe betrifft die Kapitalertragsteuer 07-09/02 in Höhe von rund € 43.000,00, die allerdings ohnehin nicht im Haftungsbescheid enthalten wäre.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass zwar ein Liquiditätsstatus nicht erbracht werden könne, aber auf Grund der Plausibilität ersehen werden müsse, dass infolge der tatsächlichen Zahlungen von € 204.334,41 die Abgabenbehörde nicht schlechter gestellt worden wäre als die übrigen Gläubiger. An die übrigen Gläubiger wurden eher geringe Zahlungen geleistet.

Der Amtsbeauftragte bringt vor, dass auch vor der betreffenden Betriebsprüfung Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Jahr 2000 in erheblicher Höhe verspätet gemeldet und nicht entrichtet wurden (etwa € 200.000,00).

Der Amtsbeauftragte beantragte auf Grund des Fehlens der Gleichbehandlungsnachweise die Abweisung der Berufung.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe der Berufung, insbesondere unter Berücksichtigung der bereits erwähnten Lohnabgaben, die infolge der Anfechtung des Masseverwalters wieder aufgelebt, aber bereits bezahlt worden wären. Darüber hinaus solle berücksichtigt werden, dass es für einen normalen Geschäftsführer nicht nachvollziehbar wäre und er auch nicht über die Kenntnis von juristischen Spitzfindigkeiten verfüge, dass er manche Abgaben trotz Bestehens der Aussetzung der Einhebung dennoch hätte bezahlen müssen, um keine Pflichtverletzung zu begehen, da in diesem Falle jeder Steuerberater seinem Klienten mitgeteilt hätte, dass durch die Aussetzung keine Fälligkeit gegeben wäre und er daher diese Abgaben nicht zu bezahlen hätte.

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 eingebbracht 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 in Höhe von 87,1 % fest, da der am 20. Dezember 2002 über das Vermögen der M-GmbH eröffnete Konkurs mit Beschluss des Handelgerichtes Wien vom 8. August 2006 nach Verteilung einer Konkursquote von 12,9 % aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Geschäftsführer der M-GmbH 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.

Der Rechtsansicht des Bw., dass die Lohnabgaben 01-12/2001 und 01/2002, die Umsatzsteuer 2001, Körperschaftsteuer 2001 sowie Kapitalertragsteuer 01-12/2001 und 01/2002 auf Grund einer rechtzeitig dagegen erhobenen Berufung im September 2002 ausgesetzt worden wären, weshalb diese Abgaben auch nicht fällig gewesen wären und daher auch nicht vom Bw. hätten bezahlt werden müssen, muss entgegengehalten werden, dass diese Argumentation nur auf einen Teil der erstmals am 14. Mai 2002 veranlagten und am 24. Juni 2002 mit einem Betrag von € 95.410,57 fälligen Körperschaftsteuer 2001 zutrifft, deren Einhebung eines Betrages von € 52.188,42 mit Bescheid vom 13. September 2002 ausgesetzt wurde. Der Restbetrag von € 43.222,15 war daher mangels Aussetzung der Einhebung am 24. Juni 2002 zur Zahlung fällig.

Für diesen Teilbetrag der Körperschaftsteuer 2001 sowie die übrigen angefochtenen und ausgesetzten Abgaben gilt jedoch, dass sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280), nicht jedoch der Zeitpunkt der nach Erlassung des Festsetzungsbescheides gemäß § 210 Abs. 4 BAO eingeräumten Zahlungsfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Bescheides, da an der bereits davor eingetretenen Fälligkeit diese Zahlungsfrist nichts zu ändern vermag.

Dabei lässt sich aus der Argumentation des Bw., dass es für einen normalen Geschäftsführer nicht erkennbar gewesen wäre, dass er manche Abgaben trotz Bestehens der Aussetzung der

Einhebung dennoch hätte bezahlen müssen, um keine Pflichtverletzung zu begehen, nichts gewinnen, da diese Selbstbemessungsabgaben eben bereits bei ihrer gesetzlichen Fälligkeit zu entrichten gewesen wären und nicht erst nach bescheidmäßiger Feststellung.

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).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, zumal auch im Zeitraum der frühesten Fälligkeit der Abgaben bis zur Konkursöffnung Zahlungen auf das Abgabenkonto eingingen und offensichtlich zufolge der gemeldeten Lohnabgaben auch noch Löhne ausbezahlt wurden.

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).

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung 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).

Der im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die

Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt 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 und die Kapitalertragsteuer 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. Ähnliches gilt für die Kapitalertragsteuer, da gemäß § 95 Abs. 4 EStG der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen hat.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), und die Umsatzsteuer 2001 nunmehr mit einem Betrag von € 52.687,39 aushaftet, war die Haftung insoweit zu reduzieren.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den 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.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der M-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 186.233,09, nämlich

		Abzüglich Konkursquote von 12,9 %
L 01-12/01	€ 15.335,42	€ 13.357,15
DB 01-12/01	€ 8.517,04	€ 7.418,34
DZ 01-12/01	€ 965,24	€ 840,72
U 2001	€ 52.687,39	€ 45.890,17

L 01/02	€ 1.197,29	€ 1.042,84
DB 01/02	€ 897,65	€ 781,85
DZ 01/02	€ 87,79	€ 76,47
KA 01-12/01	€ 63.780,88	€ 55.553,15
KA 01/02	€ 9.326,00	€ 8.122,95
K 2000	€ 15.993,40	€ 13.930,25
K 2001	€ 43.222,15	€ 37.646,49
DB 09/02	€ 1.618,06	€ 1.406,72
DZ 09/02	€ 190,57	€ 165,99

zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Jänner 2008