



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, vom 23. November 2004 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 13. Oktober 2004 zu 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für offene Abgabenschuldigkeiten der Firma H GmbH im Ausmaß von 463.371,53 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 337.371,28 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Kraftfahrzeugsteuer	01-03/04	17.05.2004	19.952,13
Lohnsteuer	04/04	17.05.2004	15.611,88
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/04	17.05.2004	4.936,78
Zuschlag zum DB	04/04	17.05.2004	416,88
Lohnsteuer	05/04	15.06.2004	16.655,43
Dienstgeberbeitrag	05/04	15.06.2004	5.211,06
Zuschlag zum DB	05/04	15.06.2004	440,05
Umsatzsteuer	04/04	15.06.2004	38.676,32
Lohnsteuer	06/04	15.07.2004	16.845,20
Dienstgeberbeitrag	06/04	15.07.2004	5.344,00
Zuschlag zum DB	06/04	15.07.2004	451,27
Umsatzsteuer	05/04	15.07.2004	19.319,43
Kraftfahrzeugsteuer	04-06/04	16.08.2004	22.676,77
Kammerumlage	04-06/04	16.08.2004	488,80
Lohnsteuer	07/04	16.08.2004	16.339,42
Dienstgeberbeitrag	07/04	16.08.2004	7.937,80
Zuschlag zum DB	07/04	16.08.2004	672,46
Umsatzsteuer	06/04	16.08.2004	32.781,26
Umsatzsteuer	07/04	15.09.2004	45.101,00
Eintreibungsgebühr	2004	28.09.2004	302,72
Eintreibungsgebühr	2004	28.09.2004	9,36
Umsatzsteuer	02/04	15.04.2004	17.515,22

Umsatzsteuer	02/04	20.04.2004	16.606,21
Umsatzsteuer	03/04	30.04.2004	13.693,64
Umsatzsteuer	03/04	17.05.2004	19.386,20
			337.371,28

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3.1.1996 wurde die Firma H GmbH gegründet, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 1.10.2004 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Der Berufungswerber war in der Zeit vom 2.2.1996 bis zur Konkursöffnung am 1.10.2004 Geschäftsführer der Gesellschaft. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 23.9.2004 war auch über das Vermögen des Berufungswerbers das Konkursverfahren eröffnet worden.

Das Finanzamt nahm den Berufungswerber mit Haftungsbescheid vom 13.10.2004, zugestellt am 27.10.2004, gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft im Ausmaß von 463.371,53 € in Anspruch, und meldete die Haftungsschuld im Insolvenzverfahren des Berufungswerbers als Konkursforderung an:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Kraftfahrzeugsteuer	01-03/04	17.05.2004	24.940,16
Lohnsteuer	04/04	17.05.2004	19.514,85
Dienstgeberbeitrag	04/04	17.05.2004	6.170,97
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/04	17.05.2004	521,10
Lohnsteuer	05/04	15.06.2004	20.819,29
Dienstgeberbeitrag	05/04	15.06.2004	6.513,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/04	15.06.2004	550,06
Umsatzsteuer	04/04	15.06.2004	48.345,40
Lohnsteuer	06/04	15.07.2004	21.056,50
Dienstgeberbeitrag	06/04	15.07.2004	6.680,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/04	15.07.2004	564,09
Umsatzsteuer	05/04	15.07.2004	24.149,29
Kraftfahrzeugsteuer	04-06/04	16.08.2004	28.345,96
Kammerumlage	04-06/04	16.08.2004	611,00
Lohnsteuer	07/04	16.08.2004	21.903,97
Dienstgeberbeitrag	07/04	16.08.2004	10.526,77
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/04	16.08.2004	888,93
Umsatzsteuer	06/04	16.08.2004	40.976,58
Lohnsteuer	08/04	15.09.2004	21.668,77
Dienstgeberbeitrag	08/04	15.09.2004	7.055,11
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/04	15.09.2004	595,76
Umsatzsteuer	07/04	15.09.2004	56.376,25
Eintreibungsgebühr	2004	28.09.2004	378,40
Eintreibungsgebühr	2004	28.09.2004	11,70
Verspätungszuschlag	04/04	15.11.2004	3.867,63

Verspätungszuschlag	05/04	15.11.2004	1.931,94
Verspätungszuschlag	06/04	15.11.2004	3.278,13
Verspätungszuschlag	07/04	15.11.2004	1.127,52
Umsatzsteuer	02/04	15.04.2004	21.894,02
Umsatzsteuer	02/04	20.04.2004	20.757,76
Umsatzsteuer	03/04	30.04.2004	17.117,05
Umsatzsteuer	03/04	17.05.2004	24.232,75
Summe			463.371,53

Gegen den Haftungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 23.11.2004 Berufung erhoben. Die Berufung richte sich gegen die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnabgaben Juli und August 2004 sowie alle sonstigen nach Juli 2004 vorgeschriebenen Abgaben und Gebühren. Mit Anfang August habe die Hausbank keine Überweisungen mehr durchgeführt und sei es daher der Gesellschaft nicht mehr möglich gewesen, ihren Zahlungen nachzukommen. Die Gehälter Juli 2004 seien nur teilweise, die Gehälter für August 2004 zur Gänze nicht mehr ausbezahlt worden. Für die dafür anfallenden Abgaben könne der Berufungswerber nicht zur Haftung herangezogen werden. Ab August 2004 seien nur mehr Dieselrechnungen sowie Mautgebühren bar bezahlt worden um den Betrieb aufrecht erhalten zu können. Es hätten weder Leasingraten noch Beiträge zur Gebietskrankenkasse oder den Versicherungen bezahlt werden können. Laut OP-Liste Lieferanten zum 1.10.2004 hätte eine Vielzahl von Lieferanten bereits ab Dezember 2003 nicht mehr bezahlt werden können. Die Abgabenschulden wären daher nicht schlechter behandelt worden als die übrigen Verbindlichkeiten. Von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes könne nicht ausgegangen werden, da nur teilweise Gläubiger bevorzugt worden seien, um den Betrieb aufrecht zu erhalten. Die Haftung möge daher auf die Lohnabgaben für die Monate 4-6/2004 eingeschränkt werden.

Der Berufung waren eine OP-Liste Lieferantenkonten per 1. Oktober 2004 sowie Ablichtungen von Honorarnoten des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers angeschlossen.

Mit Beschluss vom 18.3.2005 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen des Berufungswerbers nach rechtskräftiger Bestätigung des am 17.2.2005 angenommenen Zwangsausgleiches (Quote: 20 %) aufgehoben.

Das Konkursverfahren der primärschuldnerischen Gesellschaft endete ebenfalls mit einem Zwangsausgleich (Quote: 20 %) und wurde am 17.5.2005 aufgehoben.

In einem nachweislich am 14.12.2005 zugestellten Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 12.12.2005 wurde der Berufungswerber eingeladen, zu nachstehenden Punkten innerhalb von vier Wochen Stellung zu nehmen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

"1) Ihrer Berufung kommt teilweise Berechtigung zu. Anlässlich des Konkursverfahrens über das Vermögen der Fa. H GmbH wurden Lohnsteuerprüfungen durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass bis einschließlich Juli 2004 eine Auszahlung der Bezüge erfolgte (Beilage 1) bzw. für Juli 2004 nur Bruttobezüge in Höhe von 13.433,67 € von der IAF-Service GmbH bezahlt wurden (Beilage 2). Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für August 2004 sind daher zur Gänze aus der Haftungssumme auszuscheiden, die Lohnabgaben für Juli 2004 sind entsprechend zu vermindern.

2) Das Konkursverfahren über das Vermögen der primärschuldnerischen Gesellschaft endete mit einem Zwangsausgleich (Quote: 20 %). Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher um diese Zwangsausgleichsquote zu vermindern.

3) Da mit Beschluss vom 1.10.2004 das Konkursverfahren eröffnet worden war, scheidet eine Haftungsinanspruchnahme für nach diesem Zeitpunkt fällig gewesene Abgaben aus. Dies betrifft die am 15.11.2004 fällig gewesenen Verspätungszuschläge.

Unter Berücksichtigung der Punkte 1-3 vermindert sich die Haftungsschuld auf folgende Abgaben:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Erstbescheid	Haftung
Kraftfahrzeugsteuer	01-03/04	17.05.2004	24.940,16	19.952,13
Lohnsteuer	04/04	17.05.2004	19.514,85	15.611,88
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/04	17.05.2004	6.170,97	4.936,78
Zuschlag zum DB	04/04	17.05.2004	521,10	416,88
Lohnsteuer	05/04	15.06.2004	20.819,29	16.655,43
Dienstgeberbeitrag	05/04	15.06.2004	6.513,82	5.211,06
Zuschlag zum DB	05/04	15.06.2004	550,06	440,05
Umsatzsteuer	04/04	15.06.2004	48.345,40	38.676,32
Lohnsteuer	06/04	15.07.2004	21.056,50	16.845,20
Dienstgeberbeitrag	06/04	15.07.2004	6.680,00	5.344,00
Zuschlag zum DB	06/04	15.07.2004	564,09	451,27
Umsatzsteuer	05/04	15.07.2004	24.149,29	19.319,43
Kraftfahrzeugsteuer	04-06/04	16.08.2004	28.345,96	22.676,77
Kammerumlage	04-06/04	16.08.2004	611,00	488,80
Lohnsteuer	07/04	16.08.2004	21.903,97	16.339,42
Dienstgeberbeitrag	07/04	16.08.2004	10.526,77	7.937,80
Zuschlag zum DB	07/04	16.08.2004	888,93	672,46
Umsatzsteuer	06/04	16.08.2004	40.976,58	32.781,26
Lohnsteuer	08/04	15.09.2004	21.668,77	0,00
Dienstgeberbeitrag	08/04	15.09.2004	7.055,11	0,00
Zuschlag zum DB	08/04	15.09.2004	595,76	0,00
Umsatzsteuer	07/04	15.09.2004	56.376,25	45.101,00
Eintreibungsgebühr	2004	28.09.2004	378,40	302,72
Eintreibungsgebühr	2004	28.09.2004	11,70	9,36
Verspätungszuschlag	04/04	15.11.2004	3.867,63	0,00
Verspätungszuschlag	05/04	15.11.2004	1.931,94	0,00
Verspätungszuschlag	06/04	15.11.2004	3.278,13	0,00
Verspätungszuschlag	07/04	15.11.2004	1.127,52	0,00

Umsatzsteuer	02/04	15.04.2004	21.894,02	17.515,22
Umsatzsteuer	02/04	20.04.2004	20.757,76	16.606,21
Umsatzsteuer	03/04	30.04.2004	17.117,05	13.693,64
Umsatzsteuer	03/04	17.05.2004	24.232,75	19.386,20
			463.371,53	337.371,28

Die Haftungsschuld wurde in ihrem persönlichen Insolvenzverfahren, das ebenfalls mit einem Zwangsausgleich abgeschlossen wurde, angemeldet. Tatsächlich wird von der Haftungsschuld daher nur die (sichergestellte) Zwangsausgleichsquote in Höhe von 67.474,26 € (20 % von 337.371,28 €) zu entrichten sein.

4) In der Berufung wurde ausgeführt, dass ab Anfang August "die Hausbank" keine Zahlungen mehr durchgeführt hätte, weshalb die Gesellschaft ihren Zahlungen nicht mehr nachkommen hätte können. Dem ist entgegen zu halten, dass die Raiffeisen Landesbank laut Schreiben vom 12.8.2004, welches von Ihnen selbst im Zuge des Einbringungsverfahrens bei der Gesellschaft auszugsweise vorgelegt wurde, die ab dem 5.8.2004 neu entstandenen und eingebuchten Forderungen zur freien Verfügung stellte (Beilage 3). Daneben bestand auch ein Konto bei der Oberbank, welches erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens über Ihr Vermögen gesperrt wurde.

5) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (zB VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes wurde bisher nicht nachgewiesen, insbesondere ist dies der OP-Liste Lieferantenkonten per 1.10.2004 nicht zu entnehmen, da die Verwendung der Gesellschaftsmittel im Sinne einer anteiligen Befriedigung aller Gläubiger im haftungsrelevanten Zeitraum aus der bloßen Auflistung der zu einem Stichtag offenen Lieferantenverbindlichkeiten nicht ersichtlich ist. Der Grundsatz der Gläubigergleich-

behandlung bezieht sich im Übrigen auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030). Aus dem Hinweis in der Berufung, es wären nur teilweise Gläubiger bevorzugt worden um den Betrieb aufrecht zu erhalten, ist daher für das Haftungsverfahren nichts zu gewinnen.

Der Berufungswerber gab zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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 wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Abgabenforderungen gegen die Gesellschaft waren mit Ausnahme der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für Juli und August 2004 unstrittig. In der Berufung wurde zutreffend darauf hingewiesen, dass die Gehälter für Juli 2004 nur mehr teilweise, die Gehälter für August 2004 zur Gänze nicht mehr ausbezahlt worden waren. Wie bei den im Vorhalt vom 12.12.2005 angeführten Lohnsteuerprüfungen festgestellt wurde, erfolgte für August 2004 tatsächlich keine Auszahlung der Bezüge mehr durch die Gesellschaft, und wurden für Juli 2004 Bruttobezüge in Höhe von 13.433,67 € von der IAF-Service GmbH bezahlt. Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für August 2004 waren daher zur Gänze aus der Haftungsinanspruchnahme auszuscheiden, die Lohnabgaben für Juli 2004 wurden entsprechend reduziert. Die Lohnsteuer 07/2004 von ursprünglich 21.903,97 € wurde um 1.479,69 € (auf den IAG-Bezug entfallende Lohnsteuer) sowie die Zwangsausgleichsquote auf 16.339,42 € vermindert. Für den Dienstgeberbeitrag ergab sich eine aliquote Reduzierung auf 7.937,80 €, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt nur mehr 672,46 €.

Der Berufungswerber war in der Zeit vom 2.2.1996 bis zur Konkursöffnung über das Vermögen der Gesellschaft mit Beschluss vom 1.10.2004 alleiniger Geschäftsführer, und daher für die Entrichtung der Abgabenschulden verantwortlich.

Das Insolvenzverfahren der Gesellschaft wurde mit einem Zwangsausgleich beendet. Durch diesen wurde die Gesellschaft von der Verbindlichkeit befreit, dem Abgabengläubiger den über die Zwangsausgleichsquote hinausgehende Teil der Abgabenschulden zu ersetzen (§ 156 Abs. 1 KO). Dieser Teil der Abgabenschulden ist daher bei der Gesellschaft uneinbringlich. Die Haftungsinanspruchnahme war, wie bereits im Vorhalt vom 12.12.2005 angekündigt, unter Abzug der Zwangsausgleichsquote auf den bei der Gesellschaft uneinbringlichen Teil der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen einzuschränken.

Bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 12.12.2005 wurde darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhafte Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (zB VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes wurde vom Berufungswerber nicht nachgewiesen, insbesondere war dies der OP-Liste Lieferantenkonten per 1.10.2004 nicht zu entnehmen, da die Verwendung der Gesellschaftsmittel im Sinne einer anteiligen Befriedigung aller Gläubiger im haftungsrelevanten Zeitraum aus der bloßen Auflistung der zu einem Stichtag offenen Lieferantenverbindlichkeiten nicht ersichtlich ist. Auch darauf wurde im Vorhalt vom 12.12.2005, zu dem keine Stellungnahme abgegeben wurde, hingewiesen. Ferner wurde darauf aufmerksam gemacht, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030). Aus dem Hinweis in der Berufung, es

wären nur teilweise Gläubiger bevorzugt worden um den Betrieb aufrecht zu erhalten, war daher für das Haftungsverfahren nichts zu gewinnen.

Insgesamt gesehen hat der Berufungswerber die behauptete Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel nicht nachgewiesen. Es war daher vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

Hinsichtlich der verbleibenden haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ist überdies auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG zu verweisen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (zB VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Die Haftungsschuld wurde vom Finanzamt im Insolvenzverfahren des Berufungswerbers angemeldet. Dieses wurde bereits mit einem Zwangsausgleich abgeschlossen, sodass zumindest 20 % der Haftungsschuld abgedeckt werden. Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig. Billigkeitsgründe, die gegen eine Haftungsinanspruchnahme sprechen würden, oder die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, liegen nicht vor.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Jänner 2006