



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1078-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 2. April 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling vom 10. März 1999 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung in der Höhe von bisher €211.367,63 (S 2.908.482,00) auf €170.617,90 (S 2.347.753,48) eingeschränkt wird. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. März 1999 wurde die Berufungswerberin (Bw.) als Geschäftsführerin der R-GmbH für Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in der Höhe von S 2.908.482,00 zur Haftung herangezogen.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben waren im Zeitraum 15. November 1996 bis 6. April 1999 fällig.

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass die Nichtentrichtung der im Bescheid angeführten Abgaben außer Streit stehe. Für die Beurteilung einer haftungsmäßigen Inanspruchnahme gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO müsse aber untersucht werden, warum die Entrichtung der Abgaben nicht erfolgt sei.

Die Bw. hafte gemäß § 9 BAO nur für jene Abgaben, die durch die schuldhafte Verletzung der ihr auferlegten Pflichten bei der Gesellschaft nicht eingebracht werden könnten.

Die Gesellschaft habe schon länger mit finanziellen Problemen zu kämpfen gehabt, die sich aus der angespannten Geschäftslage des gesamten Rohstoffhandels bzw. des Verfalls der Rohstoffpreise ergeben hätten. Gemäß den einschlägigen Bestimmungen der Konkurs- bzw.

Ausgleichsordnung habe ein Schuldner innerhalb von 60 Tagen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit (welcher Zeitpunkt außerordentlich schwer festzustellen sei) bei Gericht das entsprechende Verfahren anzumelden. Sollte die Zahlungsunfähigkeit eingetreten sein, dürfe der Schuldner seine Gläubiger nur mehr verhältnismäßig befriedigen, widrigenfalls er sich der Gläubigerbegünstigung schuldig machen würde.

Aus diesem Grund sei eine anteilmäßige Befriedigung der Gläubiger erfolgt, wie sich aus den in diesem Zeitraum an das Finanzamt entrichteten Zahlungen leicht ersehen lasse:

09.10.1996	191.895,00
04.04.1997	110.474,00
04.07.1997	64.267,00
17.09.1997	562.000,00
20.04.1998	100.000,00
31.08.1998	140.000,00
23.11.1998	100.000,00

Zahlungen seien nur Zug um Zug zur Aufrechterhaltung des laufenden Geschäftsbetriebes erfolgt. Selbst wenn die Bw. die Möglichkeit dazu gehabt hätte, wäre das Finanzamt nur quotenmäßig bedacht worden, denn widrigenfalls wäre ein Kridatbestand verwirklicht worden, was angesichts der strafrechtlichen Konsequenzen natürlich vermieden hätte werden müssen.

Somit handle es sich um keine Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO, da die GmbH aufgrund der angespannten finanziellen Situation alle Gläubiger gleichmäßig befriedigt habe und eine Ungleichbehandlung somit nicht vorliege.

Mit Vorhalt vom 29. Juni 1999 wurde die Bw. in Bezug auf das Berufungsvorbringen, dass sämtliche Gläubiger nur mehr anteilmäßig befriedigt worden seien, aufgefordert, Belege beizubringen, aus denen ersichtlich sei, welche Zahlungen an die Krankenkasse geleistet worden seien.

Weiters wurde die Bw. um Bekanntgabe ersucht, ob auch die Löhne an die Arbeitnehmer nur anteilmäßig ausbezahlt worden seien.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 3. August 1999 führte die Bw. aus, dass auch an die Gebietskrankenkasse nur äußerst unregelmäßige Zahlungen erfolgt seien, wodurch diese bereits den Konkursantrag gestellt habe.

Was die Begleichung der Löhne betreffe, werde mitgeteilt, dass Herr D. bis Ende Juni 1999 vollständig bezahlt worden sei. Wie bereits im Berufungsschreiben erwähnt, sei dies zur Aufrechterhaltung der laufenden Geschäftstätigkeit unbedingt erforderlich gewesen. Herr G.

sei nur mehr anteilmäßig bezahlt worden, so dass bis Ende Juni nur ein Betrag von rund S 135.000,00 beglichen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. September 1999 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Bw. als Geschäftsführerin insoweit haften würde, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihr auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Für die Haftung nach § 9 BAO sei nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet würden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel vorhanden gewesen seien, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgeblich, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Verfüge der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Er habe die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen. Wie dem Kontoauszug der Krankenkasse zu entnehmen sei, seien die Schulden gegenüber der Krankenkasse im Jahr 1996 zu ca. 94%, im Jahr 1997 zu ca. 89% und im Jahr 1998 zu ca. 99% abgedeckt worden. Lediglich im Jahr 1999 sei nur eine 30%ige Zahlung der Verschreibungen erfolgt. Im Gegensatz dazu seien die Abgabenschulden im Jahr 1997 mit 35% und im Jahr 1998 mit 26% abgedeckt worden. Im Jahr 1999 sei keine Zahlung mehr erfolgt. Dem Gleichheitsgrundsatz sei daher nicht entsprochen worden.

Dass auch Anfang 1999 Mittel zur zumindest teilweisen Entrichtung vorhanden gewesen seien, ergebe sich schon allein aus dem Umstand, dass im Zeitraum 1-4/99 Umsätze in der Höhe von S 1,488.978,92 erzielt worden seien und es der Lebenserfahrung widerspreche, dass sämtliche Kunden in diesem Zeitraum den Rechnungsbetrag vermindert um die darin enthaltene Umsatzsteuer bzw. den Rechnungsbetrag gar nicht entrichtet hätten.

Aufgrund des Umstandes, dass bis Ende Juni 1999 Löhne vollständig bezahlt worden seien, sei davon auszugehen, dass im genannten Zeitraum Mittel zur zumindest anteiligen Entrichtung dieser haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden seien. Unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des § 78 EStG 1998 ergebe sich, dass jede vom Geschäftsführer vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen würden, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstelle. Da die Bw. auch keine weiteren Gründe genannt habe, die sie daran gehindert hätte, die genannten Abgaben am Fälligkeitstag zu entrichten, sei von einer schuldhaften Pflichtverletzung der Geschäftsführerin auszugehen.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bw. habe die Abgabenbehörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.5.1989, 89/14/0044, auch davon ausgehen können, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gewesen sei.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO sei die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige zu Recht erfolgt.

Dagegen beantragte die Bw. ohne weitere Vorbringen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg. cit. 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.

Unbestritten ist, dass die Bw. vom 6. November 1986 bis zur Konkurseröffnung (14. September 1999) Geschäftsführerin der R-GmbH war und somit zum Kreis der im § 80 BAO genannten Vertreter zählt.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 14. September 1999 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet, der nach Schlussverteilung mit Beschluss vom 2. Juni 2004 aufgehoben wurde. Die Konkursquote betrug 5,940306%. In der Folge wurde die Firma gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Die Haftungsschuldigkeiten sind daher, wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, bei der GmbH uneinbringlich, allerdings war die Konkursquote zu berücksichtigen.

Gemäß der vorliegenden Kontoabfrage haften folgende im Haftungsbescheid angeführte Abgaben nicht mehr aus:

Abgabe	Zeitraum	Betrag in S
Umsatzsteuer	11/98	6.193,00
Umsatzsteuer	12/98	23.482,00
Verspätungszuschlag	11/98	495,00
Verspätungszuschlag	12/98	1.879,00
Umsatzsteuer	8/96	6.984,00
Umsatzsteuer	9/96	10.923,00
Summe		49.956,00

Der Berufung war daher insoweit stattzugeben.

Gemäß § 21 Abs. 1a UStG ist dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt, entweder die Umsatzsteuersondervorauszahlung rechtzeitig zu leisten oder aber die Rechtsfolgen der Vorverlegung des Fälligkeitstages in Kauf zu nehmen (VwGH 17.10.2001, 2000/13/0006), weshalb die Nichtentrichtung keine für die Haftungsinanspruchnahme vorausgesetzte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten begründen kann. Daher war der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuersondervorauszahlung für 1996 in Höhe von S 198.996,00, für 1997 in Höhe von S 108.746,00 und 1998 in Höhe von S 47.651,00 sowie den diesbezüglichen Säumniszuschlägen in der Höhe von S 3.980,00, S 2.175,00 und S 953,00 (insgesamt S 362.501,00) stattzugeben.

Vom Haftungsbetrag sind daher S 49.956,00 und S 362.501,00 (insgesamt S 412.457,00) in Abzug zu bringen. Unter Berücksichtigung der Konkursquote reduziert sich der Haftungsbetrag somit von S 2.908.482,00 auf S 2.347.753,48 ($S 2.908.482,00 - S 412.457,00 = S 2.496.025,00$, abzüglich 5,940306%). Dieser Betrag entspricht € 170.617,90.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn er weist nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt ausgeführt, dass dem Kontoauszug der Krankenkasse zu entnehmen sei, dass die Schulden gegenüber der Krankenkasse im Jahr 1996 zu ca. 94%, im Jahr 1997 zu ca. 89% und im Jahr 1998 zu ca. 99% abgedeckt worden wären. Lediglich im Jahr 1999 sei nur eine 30%ige Zahlung der Vorschreibungen erfolgt. Im Gegensatz dazu seien die Abgabenschulden im Jahr 1997 mit 35% und im Jahr 1998 mit 26% abgedeckt worden. Im Jahr 1999 sei keine Zahlung mehr erfolgt.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass auch Anfang 1999 Mittel zur zumindest teilweisen Entrichtung vorhanden gewesen seien. Dies ergebe sich schon allein aus dem Umstand, dass im Zeitraum 1-4/99 Umsätze in der Höhe von S 1.488.978,92 erzielt worden seien und es der Lebenserfahrung widerspreche, dass sämtliche Kunden in diesem Zeitraum den Rechnungsbetrag vermindert um die darin enthaltene Umsatzsteuer bzw. den Rechnungsbetrag gar nicht entrichtet hätten.

Weiters seien die Löhne bis Ende Juni 1999 vollständig bezahlt worden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. vom 10.3.1994, 92/15/0164) kommt einer Berufungsvorentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes zu. Hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen.

Im gegenständlichen Berufungsfall hat es die Bw. verabsäumt, im Vorlageantrag Einwendungen gegen die der Berufungsvorentscheidung als Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens zugrunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen zu erheben. Daher ist von der Richtigkeit der diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes auszugehen.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ergibt sich bereits aus § 78 EStG, dass der Arbeitgeber, falls die ihm zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangten niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten einer GmbH nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Gerade aus dem Umstand, dass die Bw. dargetan hat, die Löhne bis einschließlich Juni 1999 vollständig ausbezahlt sowie Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes erforderlich waren, Zug um Zug getätigt zu haben, gibt sie zu, dass sie die andrängenden Gläubiger nicht gleichmäßig befriedigt hat. Vielmehr hat sie die Forderung der (des) Arbeitnehmer(s) bevorzugt befriedigt und damit den Grundsatz der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger, darunter des Bundes als Abgabengläubiger schuldhaft verletzt. In diesem Zusammenhang ist auch auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB vom 28.9.2004, 2001/14/0176) zu verweisen, wonach sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlichen Zahlungen bezieht.

Ausgehend von dieser Rechtsprechung darf daher davon ausgegangen werden, dass die Bw. den Gleichbehandlungsgrundsatz schuldhaft verletzt hat.

Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Entrichtung der Abgaben aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben gewesen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Jänner 2005