



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Zatlach, Rechtsanwalt, 1060 Wien, Mariahilfer Straße 49, vom 4. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 7. August 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben im Betrag von € 151.767,31 ausgesprochen:

Umsatzsteuer 03/2006	7.945,29
Umsatzsteuer 04/2006	8.378,62
Umsatzsteuer 05/2006	8.421,55
Umsatzsteuer 06/2006	8.781,31
Umsatzsteuer 07/2006	6.510,06
Umsatzsteuer 09/2006	9.940,01
Umsatzsteuer 10/2006	28.569,33
Lohnsteuer 01-11/2006	9.446,63
Dienstgeberbeitrag 01-11/2006	14.771,40
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-11/2006	1.402,81
Lohnsteuer 2006	1.270,42
Dienstgeberbeitrag 2006	1.516,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	134,78
Umsatzsteuer 11/2006	13.953,82
Umsatzsteuer 12/2006	10.821,59
Umsatzsteuer 2006	2.499,05
Umsatzsteuer 01/2007	14.370,59
Lohnsteuer 02-03/2007	1.439,19
Dienstgeberbeitrag 02-03/2007	1.464,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02-03/2007	130,17

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 19. März 2009 wurde der über das Vermögen der L-GmbH am 16. März 2007 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 10,207052 % aufgehoben.

Am 8. Juni 2009 ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin (Bw.) bekanntzugeben, ob die bei der Gesellschaft aushaftenden Abgabenschuldigkeiten einbringlich und wie die Einnahmen im Haftungszeitraum verwendet worden wären.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 7. August 2009 wurde die Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführerin der L-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 183.346,50, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 03/2006	8.848,46	15. 05. 2006
Umsatzsteuer 04/2006	8.379,52	16. 06. 2006
Umsatzsteuer 05/2006	9.378,85	17. 07. 2006
Umsatzsteuer 06/2006	9.779,51	16. 08. 2006
Umsatzsteuer 07/2006	7.250,08	15. 09. 2006
Umsatzsteuer 09/2006	11.069,92	15. 11. 2006
Umsatzsteuer 10/2006	31.816,90	15. 12. 2006
Lohnsteuer 01-11/2006	10.520,46	15. 12. 2006
Dienstgeberbeitrag 01-11/2006	16.450,51	15. 12. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-11/2006	1.562,27	15. 12. 2006
Lohnsteuer 2006	1.414,83	15. 01. 2007
Dienstgeberbeitrag 2006	1.688,59	15. 01. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	150,10	15. 01. 2007
Umsatzsteuer 11/2006	15.539,99	15. 01. 2007
Umsatzsteuer 12/2006	12.051,71	15. 02. 2007
Umsatzsteuer 2006	2.783,12	15. 02. 2007
Umsatzsteuer 01/2007	16.004,14	15. 03. 2007
Umsatzsteuer 02/2007	11.731,43	16. 04. 2007
Lohnsteuer 01-03/2007	2.404,19	16. 04. 2007
Dienstgeberbeitrag 01-03/2007	2.446,40	16. 04. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-03/2007	217,45	16. 04. 2007
Umsatzsteuer 2007	1.858,07	15. 02. 2008

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

In der dagegen am 4. November 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass über das Vermögen der Gesellschaft am 16. März 2007 der Konkurs eröffnet worden wäre, weshalb Abgaben, die nach diesem Zeitpunkt fällig geworden wären, nicht mehr berücksichtigt werden könnten. Weiters werde darauf verwiesen, dass die Umsatzsteuern 03/2006 und 04/2006 auch Herrn K.L. angelastet worden wären, obwohl er für diese

Zeiträume nicht mehr Geschäftsführer gewesen und daher eine Doppelbelastung gegeben wäre.

Die zur persönlichen Haftung der Bw. herangezogenen und geltend gemachten Bestimmungen wären auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da die Geschäftsführer für den Zeitraum, in dem sie zur Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten verantwortlich gewesen wären, die ihnen obliegenden Verpflichtungen weitestgehend erfüllt hätten. So wären bis zur Konkurseröffnung folgende Ratenzahlungen an das Finanzamt geleistet worden:

09. 01. 2006	4.000,00
28. 02. 2006	6.000,00
19. 05. 2006	4.000,00
05. 10. 2006	30.000,00
20. 10. 2006	30.000,00
11. 12. 2006	1.500,00

Solange Liquidität gegeben gewesen wäre, wären die Gläubiger und auch die Abgabenbehörde gleichmäßig befriedigt worden und wären dadurch keine Benachteiligungen des Abgabengläubigers eingetreten. Zum Beweis werde die Beischaffung des Konkursaktes des Handelsgerichtes Wien und der sich beim Masseverwalter befindlichen Buchhaltungsunterlagen sowie die Einvernahme der Bw. beantragt.

Diesbezüglich werde auf die Erkenntnisse des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.12.2000, 98/08/0191-0192, sowie auf die darauf basierende Entscheidung des VwGH 2003/08/0144 verwiesen. In diesen Entscheidungen hätte der Verwaltungsgerichtshof eindeutig ausgesprochen, dass es nicht darauf ankomme, ob überhaupt eine schuldhafte Verletzung eines Organwalters einer juristischen Person vorliege, sondern müsse dessen Rechtsverletzung für die gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld kausal sein. Im vorliegenden Fall könne dieser Umstand von der einschreitenden Behörde im Hinblick auf die Kausalität des Verhaltens nicht nachgewiesen werden.

Abschließend werde darauf verwiesen, dass nicht berücksichtigt worden wäre, welche Konkursquote der Gesellschaft zur Auszahlung gelangt wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2010 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und nachstehende Abgaben aus der Haftung genommen:

Lohnsteuer 03/2007	801,40
Dienstgeberbeitrag 03/2007	815,47
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2007	72,48

Nach Zitierung der bezughabenden Normen und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich des vom Vertreter zu erbringenden Gleichbehandlungsnachweises und der

Kausalität führte das Finanzamt aus, dass auf Grund des Rückstandsausweises vom 11. April 2005 erstmals Exekution (Versendung einer Zahlungsaufforderung) gegen die Gesellschaft geführt worden wäre. Nach Einbuchung einer Umsatzsteuerprüfung im Oktober 2005 wären Gespräche wegen einer Zahlungsvereinbarung geführt worden. Im August 2006 wäre eine weitere Umsatzsteuerprüfung mit einer Nachbelastung von rund € 90.000,00 eingebucht worden, da weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet worden wären.

Daraufhin hätten Gespräche wegen der Abstattung der Abgabenschuld stattgefunden. Dabei wäre von der Bw. bekanntgegeben worden, dass die Finanz der Hauptgläubiger wäre. Mit der Sozialversicherungsanstalt wäre im September 2006 eine Vereinbarung über die Zahlung von € 15.000,00 (Hälfte des Rückstandes) und monatlichen Raten von € 500,00 getroffen worden. In Anbetracht von € 60.000,00, welche nach Tätigung der Vereinbarung auf das Abgabenkonto eingezahlt worden wäre, und des Abgabenrückstandes von rund € 173.000,00, ergebe sich eine prozentuelle Benachteiligung der Finanzverwaltung.

Abschließend führte das Finanzamt aus, dass über das Vermögen der Gesellschaft am 16. März 2007 das Konkursverfahren eröffnet worden wäre, welches am 19. März 2009 nach Verteilung der Konkursquote aufgehoben worden wäre. Die Verteilungsquote wäre bei der Erstellung des Haftungsbescheides sehr wohl berücksichtigt worden, da diese am 19. März 2009 eingegangen, jedoch der diesbezügliche Haftungsbescheid erst am 7. August 2009 erstellt worden wäre.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 14. April 2010 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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 eingebracht 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.

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 89,792948 % fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 19. März 2009 der über das Vermögen der L-GmbH am 16. März 2007 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 10,207052 % aufgehoben wurde.

Der Einwand der Bw. hinsichtlich der nicht berücksichtigten Konkursquote besteht zu Recht, weil dieser auf dem Abgabenkonto am 19. März 2009 eingelangte Betrag gemäß § 214 Abs. 1 BAO zur Gänze auf die älteste Abgabenschuld verrechnet wurde, obwohl dabei die konkursrechtlichen Vorschriften anzuwenden gewesen wären und die Quote auf alle Konkursforderungen gleichmäßig zu verteilen gewesen wäre.

Unbestritten ist, dass der Bw. als Geschäftsführerin der GmbH im Zeitraum vom 21. März 2006 bis 16. März 2007 (Konkurseröffnung) 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.

Dem Vorbringen der Bw., dass Abgaben, die nach diesem Zeitpunkt fällig geworden wären, nicht mehr berücksichtigt werden könnten, war zu folgen und nachstehende Abgaben aus der Haftung zu nehmen:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 02/2007	11.731,43	16. 04. 2007
Lohnsteuer 03/2007	801,40	16. 04. 2007
Dienstgeberbeitrag 03/2007	815,47	16. 04. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2007	72,48	16. 04. 2007
Umsatzsteuer 2007	1.858,07	15. 02. 2008

Aus dem weiteren Einwand, dass die Umsatzsteuern 03/2006 und 04/2006 auch Herrn K.L. angelastet worden wären, obwohl er für diese Zeiträume nicht mehr Geschäftsführer gewesen und daher eine Doppelbelastung gegeben wäre, lässt sich jedoch für die Bw. nichts gewinnen, da im gegenständlichen Verfahren nicht über die Haftung des früheren Geschäftsführers abgesprochen wird. Lediglich informativ wird dazu festgestellt, dass ein nachfolgender Vertreter auch für Abgabenschulden aus der Zeit seines Vorgängers (eventuell sogar neben diesem) haften kann, wenn ihm die Nichtentrichtung in der späteren Funktionsperiode vorzuwerfen ist.

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 schuldhaftige 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).

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).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihr die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass der Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Dies ergibt sich schon aus der Tatsache der im Haftungszeitraum erfolgten Zahlungen an die Abgabenbehörde und die Sozialversicherungsanstalt, wobei ein Liquiditätsstatus, der klären hätte können, ob und inwieweit der Abgabengläubiger benachteiligt worden wäre, von der Bw. nicht aufgestellt wurde.

Aus der bloßen Behauptung, dass der Abgabengläubiger nicht benachteiligt worden wäre, lässt sich für die Bw. nichts gewinnen, da sie der Aufforderung des Finanzamtes auf Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises nicht nachgekommen war und lediglich auf die beantragte Beischaffung des Konkursaktes und der Buchhaltungsunterlagen sowie ihre Einvernahme verwies. Da sich aber aus § 1298 ABGB für § 9 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht in Form von Behauptungs- und Beweislasten der Partei ergibt, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106) der Unabhängige Finanzsenat nicht zur Aufnahme von bloßen Erkundungsbeweisen, wonach ein Beweismittel nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringt, sondern der

beweisführenden Partei überhaupt erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen (*Fasching*, Lehrbuch², TZ 898), verpflichtet.

An der Bw., der als Geschäftsführerin 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 Abgabentrückhaltung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

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 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.

Aus den von der Bw. herangezogenen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.12.2000, 98/08/0191; VwGH 15.3.2005, 2003/08/0144) lässt sich nichts gewinnen, weil diese auf Grund der Bestimmung des § 67 Abs. 10 ASVG ergangen sind. Da der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 9.3.1989, Slg.Nr. 12008, Teile des § 67 Abs. 10 ASVG als verfassungswidrig aufgehoben hat, war eine Neufassung dieser Bestimmung notwendig, die aber nunmehr nach dem erstgenannten Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes den §§ 9 Abs. 1 und 80 ff. BAO nicht mehr entspricht, weshalb die zu den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung ergangenen Judikate im Bereich der Sozialversicherungsabgaben nicht mehr anwendbar sind.

Zur Frage der Kausalität des Vergehens für die Uneinbringlichkeit der Abgaben im Bereich der abgabenrechtlichen Haftungsbestimmungen judiziert der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass die Abgabenbehörde infolge der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters davon ausgehen kann, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit

der haftungsgegenständlichen Abgaben war (zB VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der L-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 151.767,31 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Abzüglich Konkursquote</i>
Umsatzsteuer 03/2006	8.848,46	7.945,29
Umsatzsteuer 04/2006	8.379,52	8.378,62
Umsatzsteuer 05/2006	9.378,85	8.421,55
Umsatzsteuer 06/2006	9.779,51	8.781,31
Umsatzsteuer 07/2006	7.250,08	6.510,06
Umsatzsteuer 09/2006	11.069,92	9.940,01
Umsatzsteuer 10/2006	31.816,90	28.569,33
Lohnsteuer 01-11/2006	10.520,46	9.446,63
Dienstgeberbeitrag 01-11/2006	16.450,51	14.771,40
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-11/2006	1.562,27	1.402,81
Lohnsteuer 2006	1.414,83	1.270,42
Dienstgeberbeitrag 2006	1.688,59	1.516,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	150,10	134,78
Umsatzsteuer 11/2006	15.539,99	13.953,82
Umsatzsteuer 12/2006	12.051,71	10.821,59
Umsatzsteuer 2006	2.783,12	2.499,05
Umsatzsteuer 01/2007	16.004,14	14.370,59
Lohnsteuer 02-03/2007	1.602,79	1.439,19
Dienstgeberbeitrag 02-03/2007	1.630,93	1.464,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02-03/2007	144,97	130,17

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. September 2010