



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung des Bw., vertreten durch BKS Steuerberatungs GmbH, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstraße 10, vom 28. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Mag. Eva-Maria Zeh, vom 6. April 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 27. März 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 4.852,59 (statt bisher € 29.843,03) eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der D-GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 22. November 2005 das Konkursverfahren eröffnet.

In Beantwortung eines Vorhaltes zur Erbringung eines Nachweises, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, gab der Berufungswerber (Bw.) mit Schreiben vom 23. Dezember 2005 bekannt, dass sich der Rückstand von € 50.875,63 noch um die darin ausgewiesenen Lohnabgaben für die Monate September und Oktober 2005 in Höhe von € 13.134,08 und € 37.741,55 vermindere, da für

diese Monate die Löhne bzw. Gehälter nicht mehr ausbezahlt worden wären und auch auf dem Abgabenkonto bereits eine Korrekturbuchung erfolgt wäre.

Hingegen wären die Lohnabgaben für Juli und August 2005 von der Hausbank nicht mehr überwiesen worden, da das Konto nicht gedeckt gewesen wäre. Warum eine Überweisung der Löhne und Gehälter erfolgt wäre, wäre nicht nachvollziehbar. Die Lohnabgaben wären aber sofort nach Kenntnis der Nichtabfuhr bzw. fristgerecht gemeldet worden. Die Zahlungen an Lohnabgaben an die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse für die Monate 07 bis 09/2005 wären mit Bankeinzug erfolgt, obwohl für 09/2005 keine Gehaltszahlungen mehr geleistet worden wären. Diese Bankeinzüge und jene für die Kreditraten wären seitens der Hausbank automatisch erfolgt.

Zahlungen, die mit Erlagschein oder Telebanking zu überweisen gewesen wären, wären seitens der Hausbank wegen Nichtdeckung nicht mehr durchgeführt worden. Die Umsatzsteuern 07 bis 09/2005 wären nicht mehr überwiesen, jedoch rechtzeitig gemeldet worden. Zahlungen an Lieferanten hätten auf Grund der Nichtzurverfügungstellung der erforderlichen Mittel durch die Hausbank ebenfalls ab Mitte August 2005 nicht mehr geleistet werden können. Es wären einzig und allein Zahlungen, die für die Aufrechterhaltung des Betriebes notwendig gewesen wären, zB. an Versicherungen bzw. an Lieferanten, um Aufträge fertig stellen zu können, erfolgt.

Nachdem sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden wären, liege kein Verschulden des Geschäftsführers im Hinblick auf die Nichtbezahlung der bezeichneten Abgabenforderungen vor. Abschließend wies der Bw. darauf hin, dass selbst am 8. August 2005 noch keinerlei Probleme bei der Zahlungspflicht eingetreten wären, da ein Betrag von € 50.000,00 an Kapitalertragsteuer zur Einzahlung gebracht worden wäre.

Mit Bescheid vom 6. April 2006 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der D-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 29.843,03, nämlich Umsatzsteuer 06/2005, 08/2005 und 09/2005 sowie Lohnsteuer 2003, 2004, 07/2005, 08/2005 und 01-11/2005, zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können.

In der dagegen am 28. April 2006 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat und wandte ergänzend ein, dass der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet wäre, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Abgabensachen die Begründung eines Bescheides erkennen lassen müsse, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt worden wäre, aus welchen

Erwägungen die belangte Behörde zu der Einsicht gelangt wäre, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachte.

Die Begründung eines Abgabenbescheides müsse in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag finde, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar wäre. Die Begründung des angefochtenen Bescheides entspreche jedoch in keiner Weise dem Umfang der vom VwGH in seiner Rechtsprechung entwickelten Begründungspflicht und wäre daher in keiner Weise geeignet, den geltend gemachten Haftungsanspruch der Abgabenbehörde gegen den Bw. zu begründen. Bei Einhaltung der entsprechenden Verfahrensvorschriften hätte die Abgabenbehörde I. Instanz zu einem anders lautenden Bescheid kommen müssen.

Die Heranziehung des Vertreters zur Haftung hätte weiters zur Voraussetzung, dass zwischen der schuldenhaften Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Forderung ein Rechtswidrigkeitszusammenhang bestehe. Das Tatbestandsmerkmal, dass die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflicht nicht eingebracht werden könnten, wäre unter anderem nur dann als erfüllt anzusehen, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeit Mittel für die Bezahlung – gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung auf alle Verbindlichkeiten – zur Verfügung gehabt hätte und er nicht – wenn auch nur anteilig – für die Abgabentilgung Sorge getragen hätte. Ob der verantwortliche Vertreter seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachgekommen wäre, und ob der Abgabenschuldner die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel gehabt hätte, wäre danach zu beurteilen, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Weiters brachte der Bw. vor, dass der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes behaftet wäre. Dazu wurden die Ausführungen der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Dezember 2005 wiederholt.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2007 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat um Erstellung eines Liquiditätsstatus zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung. Am 10. November 2007 bzw. am 13. November 2007 übermittelte der Bw. das Kassakonto sowie drei Bankkonten, die Aufschluss über die Höhe der vorhandenen liquiden Mittel geben sollten, und eine monatsweise Gegenüberstellung der Finanzamtsschulden zu den übrigen Verbindlichkeiten sowie der jeweiligen Zahlungen, wobei sich folgende Quoten ergeben würden:

Zeitraum	Abgabenschulden	Übrige Verbindlichkeiten
----------	-----------------	--------------------------

August 2005	52,19 %	0,65 %
September 2005	0,00 %	0,74 %
Oktober 2005	0,00 %	0,27 %
November 2005	0,00 %	0,09 %

In der am 27. März 2008 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend vor, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nach seiner Kontoabfrage nicht mehr aushaftend wären und daher ein Haftungsausspruch nicht erfolgen könne. Weiters wurde moniert, dass der angeführte Haftungsbescheid keine Begründung zum ausgeübten Ermessen und auch keinen Hinweis auf die Bestimmung des § 124 BAO enthalte.

Im Haftungsbescheid befänden sich auch die Lohnsteuern 2003 und 2004, 01-11/2005 wofür kein Parteiengehör gewahrt worden wäre, wobei hinsichtlich des Zeitraumes 01-11/2005 ausgeführt wurde, dass dieser Betrag tatsächlich den Zeitraum 1. September bis 22. November 2005 betreffe und daher erst nach Konkurseröffnung fällig geworden wäre. Weiters wurde eingewendet, dass diesen Nachforderungen Fehlberechnungen zu Grunde lägen, hinsichtlich derer der Lohnsteuerprüfer im Rahmen einer GPLA (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) eine andere Rechtsansicht vertreten hätte.

Die genaue Bezeichnung der Abgaben wäre im Spruch des Haftungsbescheides nicht ersichtlich, sondern lediglich aus der Begründung, wobei Ritz ausführe, dass im Spruch des Haftungsbescheides die Bezeichnung des Abgabenbetrages hinsichtlich einer bestimmten Abgabe angeführt sein müsse.

Im August 2005 wäre ein Betrag von € 50.000,00 an Kapitalertragsteuer auf das Abgabenkonto entrichtet worden, ein Hinweis dafür, dass der Bw. die Abgabenbehörde wohl keinesfalls benachteiligen wollte.

Zur schuldhafte Pflichtverletzung wurde vorgebracht, dass der Grund für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Schreiben der Firma Siemens vom 19. September 2005 gewesen wäre, in welchem ein Schaden in Höhe von € 5,9 Mio gegenüber der GmbH geltend gemacht worden wäre, weil von der GmbH durchgeführte Serienanfertigungen von Dächern bemängelt und Schadenersatz verlangt worden wäre. Da das Prozesskostenrisiko die finanziellen Möglichkeiten der GmbH bei weitem überschritten hätte, wäre dem Bw. der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens empfohlen worden.

Im Haftungsbescheid wäre die schuldhafte Pflichtverletzung nicht dargelegt worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies in Bezug auf die haftungsgegenständliche Lohnsteuer auf die Rechtsprechung des VwGH zu § 78 Abs. 3 EStG, woraus sich eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. ableiten lasse, weil der Bw. keine entsprechende Kontrolle der Bank bei den Überweisungen vorgenommen hätte. Im Übrigen lasse sich aus dem vorliegenden Liquiditätsstatus eine Gleichbehandlung der Behörde nicht ableiten.

Dagegen wendet der steuerliche Vertreter des Bw. ein, dass die Gleichbehandlung aus dem vorliegenden Liquiditätsstatus ersichtlich wäre. Für August 2005 wäre sogar eine Bevorzugung der Abgabenbehörde erfolgt; in den Monaten September, Oktober und November eine geringfügige quotenmäßige Benachteiligung.

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.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (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 98,7 % der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da das am 22. November 2005 über das Vermögen der D-GmbH eröffnete Konkursverfahren mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 4. Oktober 2007 nach Verteilung einer Konkursquote von 1,3 % beendet wurde.

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

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 wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

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, ist es gelegen, 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 und erstellte 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 – ergab, dass der Bw. im Zeitraum August 2005 den Abgabengläubiger nicht nur nicht benachteiligt, sondern sogar bei weitem bevorzugt hat. Eine schuldhafte Pflichtverletzung für die aushaftende Umsatzsteuer 06/2005 und Lohnsteuer 07/2005 (jeweils fällig am 16. August 2005) kann daher nicht vorliegen.

Hingegen ergab der Liquiditätsstatus für die Monate September bis November 2005, dass lediglich andere Gläubiger befriedigt wurden. Es war daher zu errechnen, in welchem Ausmaß der Abgabengläubiger bei Gleichbehandlung befriedigt worden wäre, da darüber hinaus ebenfalls keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegen kann. Bei Annahme, dass die jeweiligen Zahlungen der Höhe der vorhandenen liquiden Mittel entspricht ergab für die am 17. Oktober 2005 fällige Umsatzsteuer 08/2005 eine Pflichtverletzung in Höhe von 0,27 %, das entspricht daher einem Betrag von € 23,73, sowie für die am 15. November 2005 fällige Umsatzsteuer 09/2005 eine Pflichtverletzung in Höhe von 0,09 %, was wiederum einem Betrag von € 6,32

entspricht. Eine Haftung für die im bekämpften Bescheid enthaltenen Umsatzsteuern kommt zwar infolge schuldhafter Pflichtverletzung des Bw. in Höhe dieser Beträge in Betracht, es wurde aber im Hinblick auf die Geringfügigkeit im Rahmen des Ermessens von der Haftungs- inanspruchnahme Abstand genommen.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten allerdings 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.

Die enthaltenen Lohnsteuern 2003, 2004 und 01-11/2005 waren jedoch aus der Haftung zu nehmen, da dem Vorbringen des Bw., dass es sich laut Ergebnis GPLA um Fehlberechnungen auf Grund von – vom Amtsbeauftragten unwidersprochenen - abweichenden Rechtsansichten gehandelt hätte, zu folgen war, zumal die Festsetzung auf Grund der Lohnsteuerprüfung erst während des laufenden Konkursverfahrens erfolgte.

Hinsichtlich der Lohnsteuer 08/2005 liegt hingegen infolge der Nichtentrichtung eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Der Einwand des Bw., ein geltend gemachter Schadenersatzanspruch hätte zur Insolvenz geführt, geht dabei ins Leere, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Infolge der schuldhaften 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.

Weiters war dem Einwand des Bw. dass im angefochtenen Bescheid die Aufgliederung nach Abgabenarten und Zeiträumen lediglich in der Begründung, nicht aber im Spruch vorgenommen worden wäre, zu entgegnen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Unterlassung der Aufgliederung im Spruch unbeachtlich ist, solange diese in der Begründung nachgeholt wird, weil diese dann automatisch zum Spruchbestandteil wird, da der Bescheid einer Verwaltungsbehörde als ein Ganzes zu beurteilen ist sowie Spruch und Begründung eine Einheit bilden. Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (VwGH 19.5.1993, 91/13/0169).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der D-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 4.852,59 (98,7 % von € 4.916,51) zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. März 2008