



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B.LU, vertreten durch Hosp,Hegen Rechtsanwaltspartnerschaft, Rechtsanwaltskanzlei, 5020 Salzburg, Hellbrunner Straße 9, vom 15. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 17. Mai 2005 betreffend Haftungsbescheid gemäß §§ 9 und 80 ff BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der erstinstanzliche Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass Brigitte Luhmann als Haftungspflichtige gem. § 9 BAO iVm § 80 BAO zur Haftung im Ausmaß von nunmehr € 15.434,33 herangezogen wird.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 17. Mai 2005 wurde die Bw als Haftungspflichtige gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 80 BAO verpflichtet, einen Betrag in Höhe von € 22.891,89 zu bezahlen. Das Finanzamt begründete dies damit, dass infolge Konkurses und damit gegebener Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin SM.L. GmbH die nunmehrige Bw als ehemalige Geschäftsführerin infolge schuldhafter Verletzung verpflichtet sei, die Abgaben (Dienstgeberbeitrag, Umsatzsteuer, Lohnsteuer) aus den Jahren 1999, 2001 und 2002 zu bezahlen.

Die Bw legte daraufhin das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass der Haftungsbescheid vom 17. Mai 2005 im Umfang von € 14.650,81 angefochten und eine Abänderung des Bescheides in dem Sinne begehrt werde, dass die Bw lediglich € 8.241,08 zu

bezahlen habe.

Das Finanzamt habe unberücksichtigt lassen, dass der Gesellschaft und damit auch die Bw im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsummensteuerschuldigkeiten keinerlei Mittel zur Verfügung gestanden seien und sie daher auch ihre anderen Verbindlichkeiten nicht- auch nicht teilweise - befriedigen hätte können:

Aus dem Kurzgutachten Mag. H. S. vom 23. Jänner 2003 gehe hervor, dass die objektive Zahlungsunfähigkeit spätestens Ende 2000 eingetreten sei. Ausgehend von den vorliegenden Aktiven von ATS 1,4 Millionen und den Passiven von ca. ATS 3,8 Millionen zeige sich, dass lediglich noch eine Quote von 36% der Forderungen befriedigt hätte werden können. Damit bestehe jedenfalls in Höhe von 64% hinsichtlich aller Passiven eine quantitative Unzulänglichkeit im jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt.

Wenn die Bw tatsächlich die finanziellen Mittel nicht mehr zur Verfügung gestanden seien, um alle fälligen Verbindlichkeiten zu befriedigen, so gelte dies auch für die Abgabenschuldigkeiten. Die Bw hätte daher in den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten lediglich 36% der Abgabenschuldigkeiten zu bezahlen, woraus sich ergebe, dass sie auch nur für 36% dieser Forderungen hafte.

Mit Ergänzungersuchen vom 8. November 2005 forderte das Finanzamt die Bw auf, mitzuteilen, bis zu welchem Zeitpunkt der Pachtaufwand an die GmbH bezahlt worden sei. und dazu die erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

In Beantwortung des Aufforderungsschreibens teilte die Bw am 6. Dezember 2005 der Finanzbehörde mit, dass nach Auskunft der SÖW-AG die Miete bis einschließlich September 2001 bezahlt worden sei. Die letzte monatliche Mietaufrechnung habe am 7. August 2001 stattgefunden. Festzuhalten sei, dass die Miete zuletzt bereits durch Aufrechnung mit Waren seitens SP einbringlich gemacht worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 2005 wies die Finanzbehörde das Begehr ab und begründete dies damit, dass zum einen das Gleichbehandlungsgebot bei der Tilgung der Schulden der GmbH verletzt worden sei. Zum anderen sei die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen.

Die Bw beantragte daraufhin die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs 1 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 Vertretenen Pflichten nicht eingebracht werden können. Die Bezugnahme auf § 80 leg.cit. bedeutet, auf den vorliegenden Rechtsfall bezogen, dass die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen haben, die den von ihnen Vertretenen obliegen und diese auch befugt sind, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen.

Die Vertreter juristischer Personen haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, auch tatsächlich entrichtet werden. Nachdem es sich beim angabepflichtigen Unternehmen um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) handelt, gelten für ihre Vertretung vorzugsweise die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes. Vor allem ist dabei auf § 25 GmbHG. zu verweisen, wonach der Geschäftsführer einer GmbH verpflichtet ist, bei seiner Geschäftsführung die " Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes" anzuwenden.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO 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 Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, d.h. es sind Abgabenforderungen geltend zu machen und nur wenn die Abgaben bei der Primärschuldnerin nicht einbringlich sind, tritt die subsidiäre Heranziehung des Geschäftsführers in Funktion.

Ihre Geltendmachung bedingt daher unter anderem die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme.

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.5.2002, 99/14/0233). Nach Abschluss eines Konkurses ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich sein wird (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Unbestritten ist zunächst die Uneinbringlichkeit der Steuerschulden bei der GmbH als Primärschuldnerin.

Über das Vermögen der Primärschuldnerin hat im Jänner 2002 die Bw selbst einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses gestellt.

Mit 15.5. 2002 fasste das Landesgericht Salzburg den Beschluss, den Konkurs über die SM.L. GmbH mangels Vermögens abzuweisen.

Damit steht die Uneinbringlichkeit der Steuerschulden bei der Primärschuldnerin fest.

Bestand und Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gegenüber der GmbH als Primärschuldnerin blieben ebenfalls unbestritten.

Es steht weiters außer Zweifel, dass auf die Person der B.L. die Haftungsbestimmungen zutreffen:

Nach der Aktenlage wurde die SM.L. GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 3.11.1995 gegründet.

B.L. war seit 11.11.1995 alleinige Geschäftsführerin der Fa. SM.L. GmbH war

Mit der Bestellung der Bw zur Geschäftsführerin war ihr die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übertragen worden.

Die Heranziehung der Geschäftsführerin zur Haftung setzt die schuldhafte Verletzung von auferlegten Pflichten voraus.

Abgabenrechtlich haben Geschäftsführer vor allem die Pflicht, für die rechtzeitige Entrichtung der anfallenden Abgaben Sorge zu tragen.

Diese der Vertreterin auferlegte Verpflichtung ist aber auf die ihrer Verwaltung obliegenden Mittel eingeschränkt. Sie hat also für die Tilgung der Abgaben aus den ihr zur Verfügung stehenden Mittel zu sorgen. Wurden Abgaben nicht entrichtet, weil der Gesellschaft im jeweiligen Abgabenfälligkeitzeitpunkt kein Mittel mehr zur Verfügung standen, dann ist der Geschäftsführerin eine haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht vorzuwerfen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache der Geschäftsführerin, dar zu tun, weshalb sie den auferlegten Pflichten nicht entsprechen und insbesondere nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd. § 9 BAO angenommen werden darf (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003). Zum tatbestandsmäßigen Verschulden reicht bereits fahrlässiges Handeln oder Unterlassen der Vertreters aus, wobei nicht die Behörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung, sondern die Geschäftsführerin das Fehlen entsprechender Mittel zu beweisen hat (VwGH 26.6.2000, 95/117/0613; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233).

Waren im Haftungszeitraum noch Gesellschaftsmittel vorhanden, reichten diese aber nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden aus, dann ist die Geschäftsführerin nur dann haftungsfrei, wenn sie beweist, dass die vorhanden gewesenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233).

Die Vertreterin hat im Haftungsverfahren somit nicht ihre Schuldlosigkeit an der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft, sondern nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). **Wird dieser Nachweis nicht angetreten, dann kann die Geschäftsführerin für nicht entrichtete, bei der Primärschuldnerin uneinbringliche Abgaben zur Gänze zur Haftung herangezogen werden (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).**

Strittig ist nun, ob die Behörde zu Recht von einem schuldhaften Verhalten der Bw ausgehen konnte:

Die Bw führt in ihrer Berufung vom 17. Mai 2005 zunächst aus, dass ihr im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsummenschuldigkeiten keinerlei Mittel zur Verfügung gestanden seien und sie daher auch ihre anderen Verbindlichkeiten nicht- auch nicht teilweise- befriedigen hätte können und sie daher dem Gleichbehandlungsgebot nicht zuwider gehandelt habe, weil - ausgehend von den Aktiven von S 1,4 Millionen und den Passiven von ca. S 3,8 Millionen - sich gezeigt habe, dass nur eine Quote von 36% der Forderungen befriedigt hätte werden können. Wenn aber tatsächlich die finanziellen Mittel nicht mehr zur Verfügung gestanden seien, um alle fälligen Verbindlichkeiten zu befriedigen, so gelte dies auch für die Abgabenschuldigkeiten. Sie hätte daher in den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten lediglich 36% der Abgabenschuldigkeiten bezahlen können, woraus sich ergebe, dass sie auch nur für 36 % der Forderungen hafte.

Zur Klärung des Sachverhaltes erließ das Finanzamt am 8.11.2005 einen Vorhalt, mit dem die Bw ersucht wurde, dem Finanzamt mitzuteilen, bis zu welchem Zeitpunkt der Pachtaufwand an den Supermarkt bezahlt worden sei.

Aus der Vorhaltsbeantwortung war ersichtlich dass die Miete an den Supermarkt bis einschließlich 8/2001 bezahlt wurde (€ 4941,75 monatlich), während Abgabenschulden (Umsatzsteuer, Lohnabgaben etc) ausgehaftet sind.

Auf Grund dieser Feststellung steht für die Behörde fest, dass im Haftungszeitraum sehr wohl Gesellschaftsmittel vorhanden waren, über die die Haftungspflichtige verfügt hat. Es steht weiters fest, dass diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden sind, sondern zB zur Bezahlung des monatlichen Pachtzinses an den Supermarkt, aber auch zur Auszahlung der Gehälter (siehe unten).

Verfügt die Gesellschaft aber über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf die Vertreterin bei der Entrichtung der Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (VwGH v. 18.6.1993, 93/17/0051).

Da die Bw den Pachtzins für den Supermarkt bis September 2001 bezahlt hat, während Abgabenschuldigen nach bereits eingetretener Fälligkeit weiters aushafteten, ist von der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen, wodurch die Bw für die bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Schulden zur Gänze zur Haftung herangezogen wird.

Der Einwurf der Bw, sie hätte an den jeweiligen Fälligkeitstagen lediglich 36% der Abgabenschuldigkeiten bezahlen können, woraus sich ergäbe, dass sie auch nur für 36 % der Abgabenschuldigkeiten hafte, muss somit ins Leere gehen:

"Gegen das Gleichbehandlungspflicht verstößt eine Geschäftsführerin, die Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, nämlich nur dann nicht, wenn die Mittel, die ihr zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, sie aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig auch erfüllt .

Insoweit wäre dann das Ausmaß der Haftung bestimmt gewesen".

(VwGH v. 29.1.1993, 92/17/0042).

Das Argument in der Berufung hinsichtlich einer von der Behörde vorzunehmenden Einschränkung der Haftungsausmaßes durch die Geschäftsführerin hätte im gegenständlichen Fall damit nur dann ins Treffen geführt werden können, wenn die Haftende nachweisen hätte können, dass alle Abgabenschuldigkeiten zum jeweiligen Fälligkeitspunkt mit 36 % der jeweils aushaftenden Beträge auch tatsächlich befriedigt worden wären.

Für die Lohnsteuer ist insbesondere auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach schon dann vom Verschulden der Geschäftsführerin auszugehen ist, wenn Löhne ausbezahlt werden, die dazugehörige Lohnsteuer jedoch nicht entrichtet wird.

Gem. § 78 Abs 1 EStG 1988 hat der Arbeitsgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

§ 78 Abs 3 EStG 1988 lautet:

"Reichen die dem Arbeitsgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von den tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Dies hat die Bw jedenfalls unterlassen, sodass vom ursächlichen Verschulden auszugehen ist".

Die Bw selbst hat die Lohnabgaben bis einschließlich September 2001 angemeldet und dem Finanzamt bekannt gegeben, sodass davon auszugehen ist, dass bis zu diesem Zeitpunkt auch die Löhne tatsächlich ausbezahlt worden sind.

Damit ist auch für diese bei der Primärschuldnerin nicht einbringlichen Beträge die Haftung durch die Bw auszusprechen.

Was die in Haftung gezogenen Beträge betreffend Körperschaftsteuer 1-3/02 und 10-12/02 sowie Umsatzsteuer 2001 betrifft, so ist aus dem Rückstandsausweis ersichtlich, dass deren Fälligkeit jeweils auf den 15.2.2002 fiel, also nach Eröffnung des Konkurses und damit nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit.

Der Betrag in Höhe von € 7.457,56 ist daher aus der Haftsumme auszuscheiden.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die Bw keinen Nachweis dafür erbracht hat, dass ihr an der Nichtentrichtung der nunmehr in Haftung gezogenen Abgaben kein Verschulden trifft, sodass eine teilweise Stattgabe dieser Berufung nur in dem im Spruch angeführten Ausmaß erfolgen konnte.

Der Berufung war teilweise stattzugeben.

Salzburg, am 8. Mai 2007