



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Appellator Steuerberatungs GmbH, 1090 Wien, Garnisongasse 1/16, vom 13. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch Mag. Bernhard Ludwig, vom 21. März 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec nach der am 10. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftungsschuld auf € 3.624,67 eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Dezember 2002 wurde das über das Vermögen der T-GmbH das am 1. Juli 2002 eröffnete Konkursverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben.

Mit Bescheid vom 21. März 2007 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der T-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 38.253,68, nämlich Umsatzsteuer 2000, 2001, 02-04/2002 sowie Lohnsteuer 01/2002 und 04-05/2002, 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 13. April 2007 rechtzeitig eingebrochenen Berufung legte der Bw. Gleichbehandlungsnachweise vor, aus denen hervorgehe, dass die Behörde im Zeitraum vor Kon-

kurseröffnung nicht schlechter, sondern wesentlich besser als alle anderen Gläubiger behandelt worden wäre. Dies ergebe sich unter anderem auf Grund der wesentlichen Zahlungen, die am 24. Jänner 2002, am 22. Februar 2002, am 21. März 2002, am 18. April 2002 sowie am 16. Mai 2002 geleistet worden wären und die das prozentuelle Ausmaß der Zahlungen an andere fällige Gläubiger wesentlich überschritten hätten. Ergänze man dieses um den Umstand, dass die Löhne und Gehälter des Monats Mai 2002 nicht mehr ausbezahlt worden wären und damit die Steuerschuld nicht entstanden wäre, so ergebe sich zwingend, dass das von Judikatur und Lehre geforderte schuldhafte Verhalten gänzlich fehle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2007 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag auf € 17.823,14, ohne Aufschlüsselung der einzelnen Abgaben, eingeschränkt. Begründend wurde ausgeführt, dass der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nur für die Monate Februar bis April 2002 hätte erbracht werden können. Da gemäß § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hätte, könne daher die Nichtabfuhr der Lohnsteuer nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden und wäre unabhängig von wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Vertretenen schuldhaft.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 30. Mai 2007 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und monierte, dass die Monate Mai und Juni 2002, in denen eine prozentuelle Ungleichbehandlung des Finanzamtes in Höhe von 10 und 19 % erfolgt wäre, isoliert betrachtet werden würden, obwohl in dem davor liegenden früheren Beobachtungszeitraum die Ungleichbehandlung in Höhe von bis zu 68 % zu Gunsten des Finanzamtes ausgewiesen werde. Doch selbst wenn man dieser isolierten Betrachtung Folge leiste, so müsste die Haftung natürlich nur in Höhe der prozentuellen Ungleichbehandlung und nicht mit 100 % festgesetzt werden. Allfällig bevorrechtet zu bedienende Lohnsteuern wären durch die Überzahlung in den Vorperioden nämlich mehr als gedeckt.

Weiters wandte der Bw. ein, dass die Begründung der Berufungsvorentscheidung fast ausschließlich aus der Zitierung von diversen Gesetzestexten und Verwaltungsgerichtshoferkenntnissen bestünde und die Angabe, welche abgabenrechtlichen Pflichten er wodurch, nämlich durch welches schuldhafte Verhalten, verletzt hätte, genauso fehle wie die Aufschlüsselung des von der Behörde nunmehr festgesetzten Haftungsbetrages. Es werde daher die nachträgliche Mitteilung einer dem Gesetz entsprechenden Begründung beantragt.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates übermittelte der Bw. einen erweiterten Liquiditätsstatus für den Zeitraum Jänner 2001 bis Juni 2002, aus dem hervorgehe, dass die Behörde in Betrachtung des Gesamtzeitraumes nicht schlechter, sondern wesentlich besser als alle anderen Gläubiger behandelt worden wäre.

In der am 10. Oktober 2007 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wandte der Amtsbeauftragte ein, dass in den Monaten Mai und Juni 2002 die Lieferanten gegenüber dem Abgabengläubiger bevorzugt befriedigt worden wären. Darüber hinaus könne der Gleichheitsgrundsatz für die Lohnsteuer keine Anwendung finden. Außerdem wäre im Falle einer nachgewiesenen Ungleichbehandlung nicht die Differenz zur Haftung heranzuziehen, sondern der gesamte aushaftende Betrag.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass außer Streit stehe, dass die Lohnsteuer bevorzugt zu behandeln wäre, da diesbezüglich die Judikatur eindeutig wäre. Allerdings wandte er sich gegen die Ansicht des Finanzamtes, dass bei einer Ungleichbehandlung die aushaftenden Abgaben zur Gänze heranzuziehen wären, da der Wortlaut des Gesetzes mit dem Hinweis „insoweit“ eine prozentuelle Anrechnung fordere. Darüber hinaus müsse der gesamte Zeitraum der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben betrachtet werden, da es dem Abgabepflichtigen nicht vorzuwerfen wäre, wenn er in wenigen Monaten die Abgabenbehörde benachteiligt hätte, diese jedoch insgesamt bevorzugt befriedigt worden wäre.

Weiters brachte der steuerliche Vertreter vor, dass sein Mandant ein überaus redlicher Mensch wäre, der sich immer bemüht hätte seinen Verpflichtungen nachzukommen und sogar Gelder aus seinem Privatvermögen in die Firma zugeschossen hätte. Abschließend beantragte er, die aus dem Zeitraum Jänner 2001 bis Juni 2002 resultierende Überzahlung an das Finanzamt in Höhe von € 2298,72 auf die verbleibenden Abgaben Lohnsteuer 01/2002 und 04/2002 in Höhe von € 8.924,67 anzurechnen, sodass ein Betrag von € 6.625,95 zur Haftung überbleiben würde.

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 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 80 % der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Dezember 2002 das über das Vermögen der T-GmbH das am 1. Juli 2002 eröffnete Konkursverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben wurde.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der T-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.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280).

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, war es daher 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).

Den 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 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 - hat der Bw. auch anhand des Abgabenkontos nachvollziehbar aufgestellt.

Im Hinblick auf die vorgenommene Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden in Betracht. Da im gesamten Zeitraum der haftungsgegenständlichen Abgaben der Abgabengläuber insgesamt betrachtet wesentlich bevorzugt behandelt wurde, liegt hinsichtlich der Umsatzsteuern kein Verschulden des Bw. vor. Insofern war daher der Argumentation des Bw. zu folgen.

Informativ muss dazu der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass im Falle einer nachgewiesenen Ungleichbehandlung nicht die Differenz zur Haftung heranzuziehen wäre, sondern der gesamte aushaftende Betrag, widersprochen werden, da die Haftung des § 9 BAO eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraussetzt. Besteht aber nur die Pflicht zur anteiligen Entrichtung, so ist die Verletzung dieser Pflicht nur kausal für den anteiligen Abgabenausfall.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber 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.

Hinsichtlich der Lohnsteuer 05/2002 war dabei dem Vorbringen des Bw., dass die Löhne und Gehälter des Monats Mai 2002 nicht mehr ausbezahlt worden wären und damit die Steuerschuld nicht entstanden wäre, zu folgen und diese Abgabe aus der Haftung auszuscheiden. Ebenso war das schuldhafte Verhalten des Bw. im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung

der Lohnsteuer 04/2002 zu verneinen, da am 14. Mai 2002 eine Saldozahlung über € 5.800,00 einging, die ansonsten bei Erteilung einer Verrechnungsweisung die am 15. Mai 2002 in Höhe von € 4.960,55 fällige Abgabe getilgt hätte.

Anderes gilt jedoch für die Lohnsteuer 01/2002, die erst am 25. Juli 2002, daher erst im laufenden Konkursverfahren nachgemeldet wurde. Diesfalls ist die schuldhafte Pflichtverletzung sowohl in der nicht fristgerechten und unvollständigen Meldung (am 19. März 2002 in Höhe von € 355,07 bekannt gegeben) als auch in der unterlassenen Kürzung der ausbezahlten Löhne, wodurch eine Entrichtung gewährleistet gewesen wäre, zu sehen. Die Haftung war aber diesfalls auf 80 % (20 % Zwangsausgleichsquote) der mit € 4.530,84 festgesetzten Lohnsteuer 01/2002, daher auf € 3.624,67 einzuschränken.

Die vom steuerlichen Vertreter vorgeschlagene Gegenverrechnung der aus dem Zeitraum Jänner 2001 bis Juni 2002 resultierenden Überzahlung auf die Lohnsteuern 01/2002 und 04/2002 vermag den Bw. hingegen nicht zu exkulpieren, da diesbezüglich kein unmittelbarer Zusammenhang mit einer in zeitlicher Nähe zum Fälligkeitstag gelegenen Zahlung vorliegt.

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.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der T-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 3.624,67 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Oktober 2007