



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 5

GZ. RV/0106-G/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Peter Schlösser, Dr. Christian Schoberl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Voitsberg betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Haftung auf den Betrag von **€8.685,47** eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung abgewiesen.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschulden, welche bisher nicht entrichtet wurden, geltend gemacht:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
2002	Umsatzsteuer	4.202,16
2000	Körperschaftsteuer	2.353,88
2002	Körperschaftsteuer	481,29
2003	Körperschaftsteuer	1.039
2002	Dienstgeberbeitrag (DB)	379,50
2002	Zuschlag zum DB	38,79
2002	Pfändungsgebühren	42,01
2002	Säumniszuschlag	56,98
2000	Zinsen	91,86
	Summe:	€8.685,47

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist seit 24. Oktober 2000 Geschäftsführer der K. GmbH, die im Geschäftszweig Gastgewerbe (Kellerbar) tätig war und welche fällige Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von € 11.356,60 nicht entrichtete.

Daraufhin erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid gegen den Bw. unter Hinweis auf § 9 iVm § 80 BAO und zog den Bw. zur Haftung wie folgt heran:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
2002	Umsatzsteuer	4.202,16
2000	Körperschaftsteuer	2.353,88
2002	Körperschaftsteuer	3.061,71
2003	Körperschaftsteuer	1.039
2002	Dienstgeberbeitrag (DB)	387,91
2002	Zuschlag zum DB	121,09
2002	Pfändungsgebühren	42,01
2002	Säumniszuschlag	56,98

2000	Zinsen	91,86
	Summe:	€11.356,60

Dagegen erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung und ersuchte mehrfach um Fristerstreckung, mit der Begründung, dass die Erstellung einer Liquiditätsaufstellung für den Haftungszeitraum nötig sei, wozu noch entsprechende Informationen einzuholen wären. Schließlich führte der Bw. aus, dass er eine schuldhafte Verletzung seiner in der Bundesabgabenordnung normierten Pflichten als Vertreter der K. GmbH nicht zu verantworten habe. Betrachte man die durch den Bw. geleisteten Zahlungen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum, so ergäbe sich, dass bei der Gegenüberstellung der geleisteten Zahlungen eine tatsächliche Benachteiligung der Finanzbehörde nicht vorliege. Aufgrund der bekannten Begleitumstände, nämlich des allgemeinen Konjunkturrückganges und dem Umstand, dass deshalb der private Konsum rückläufig war, habe sich auch bei der K. GmbH (einem Restaurant-Cafe) ein Umsatzrückgang ergeben. Der Bw. habe diesbezügliche Umstrukturierungsmaßnahmen gesetzt, welche nicht den gewünschten Erfolg gebracht hätten. Er habe sich bemüht, seinen Verbindlichkeiten anteilig nachzukommen. Wie aus beiliegenden Kontoblättern zu ersehen sei, habe der Bw. laufend Zahlungen an das Finanzamt geleistet, sodass nicht davon ausgegangen werden könne, dass das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt worden wäre. Der Bw. habe die vorhandenen Mittel anteilig zur Zahlung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger verwendet.

Insgesamt sei somit festzuhalten, dass der Bw. keine haftungsrelevanten abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen iSd § 9 BAO gesetzt habe.

Das Finanzamt forderte den Bw. nach Prüfung der Unterlagen zur Ergänzung seines Berufungsvorbringens auf und hielt ihm vor, dass seit 21. August 2002 keine Zahlungen auf das Abgabenkonto der GmbH erfolgt seien. Zudem gäben die vorgelegten Kontoausdrucke – es handelte sich dabei um die firmeninterne Verbuchung der verschiedenen Abgaben – keinen Aufschluss über die finanzielle Gesamtsituation der Firma und seien diese daher nicht geeignet, schlüssig darzulegen, dass die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden wäre. Der Bw. werde daher eingeladen, den Berufungseinwand anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Mit Aktenvermerk vom 18. Juli 2003 hielt das Finanzamt fest, dass laut persönlicher Vorsprache des Vertreters des Bw. Kontoauszüge bzw. gegebenenfalls Kassa-Ausgangskonten soweit vorhanden ehestmöglich vorgelegt würden, um nachvollziehen zu können, ob Finanz-

amtszahlungen unterlassen und andere Gläubiger bevorzugt worden seien. Diese Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2003 wies das Finanzamt die Berufung ab mit der Begründung, dass die im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Kontoausdrucke des Steuerberaters keinen Aufschluss über die finanzielle Gesamtsituation der K. GmbH gäben und daher auch nicht geeignet seien, schlüssig darzulegen, dass die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden sei. Dem diesbezüglichen Vorhalt sei innerhalb der wiederholt verlängerten Frist nicht entsprochen worden, die in Aussicht gestellte Vorlage der Kontoauszüge bzw. der Kassa-Ausgangskonten sei bis dato nicht erfolgt. Beweismittel, für die Behauptung, es läge keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. vor, fehlten trotz mehrfacher Aufforderung und Fristerstreckungen nach wie vor.

Im dagegen eingebrochenen Vorlageantrag führte der Bw. ergänzend unter Wiederholung seines bisherigen Vorbringens aus, dass die S-Bank aufgrund offener Kreditverbindlichkeiten Klage über € 69.567,60 gegen die K. GmbH als Erstbeklagte und den Bw. als Bürge und Zahler als Zweitbeklagten geführt habe. Dazu liege mittlerweile ein rechtskräftiges Urteil vor. Eine Kopie dieser Klage werde vorgelegt. Weiters werde eine Rechnung der Stadtwerke vorgelegt, welche ebenfalls den haftungsrelevanten Zeitraum umfasse. Aus dieser ergäbe sich, dass der Bw. in diesem Zeitraum keine Zahlungen an die Stadtwerke geleistet habe und ein Betrag von € 16.848,27 aushafte. Bereits aus diesen Unterlagen ergäbe sich, dass Verbindlichkeiten in der Größenordnung von € 86.415,87 bestünden und der Bw. eine Benachteiligung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern tatsächlich nicht durchgeführt habe. Der Haftungsbescheid sei ersatzlos zu streichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzung für die Haftung 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 (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Die Abgabenforderungen gegen die K. GmbH wurden vom Bw. nicht bestritten. Ebenso ist unbestritten, dass dieser im haftungsrelevanten Zeitraum verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Abgaben sind iSd § 9 Abs. 1 BAO uneinbringlich, wenn Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen des Schuldners erfolglos waren oder voraussichtlich sein werden (VwGH 27.4.2000, 98/15/0129). Die Uneinbringlichkeit der im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten steht nach der Aktenlage und dem Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag über die hohen Außenstände fest und wurde im Übrigen im Verfahren nie die Einbringlichkeit der Forderungen bei der K. GmbH behauptet.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. "Billigkeit" ist die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Parteien beizumessen, "Zweckmäßigkeit" umschreibt das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben" (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003).

Der Bw. ist derzeit unselbstständig tätig bzw. kann aufgrund seines Alters noch lange einen Beruf ausüben. Daraus ergibt sich, dass durch die Inanspruchnahme des Bw. zur Haftung zukünftig eine zumindest teilweise Hereinbringung der bei der K. GmbH uneinbringlichen Beträge zu erwarten ist. Die Haftungsinanspruchnahme erweist sich somit als zweckmäßig. Im Hinblick auf das Verschulden der Bw. an der pflichtwidrigen Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der haftungsgegenständlichen Abgaben und der weitgehenden Nichtmitwirkung an dem Verfahren war der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorrang einzuräumen. Zudem dürfen potentiell Haftungspflichtige, die die übernommenen abgabenrechtlichen

Pflichten nur ungenügend wahrnehmen, nicht gegenüber solchen, die ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen sorgsam erfüllen, begünstigt werden.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 (Familienlastenausgleichsgesetz BGBI. 376/1967 idF BGBI. 511/1994) ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum fünfzehnten Tag des nachfolgenden Monates an das Finanzamt zu entrichten, desgleichen gilt für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Die Körperschaftsteuer bzw. die jeweils festgesetzten Vorauszahlungen sind zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten nicht entrichtet worden.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am fünfzehnten Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Ebenso sind Pfändungsgebühren, Säumniszuschlag und Zinsen trotz Fälligkeit nicht entrichtet worden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (vgl. VwGH 24.9.2002, 2000/14/0081, mwN).

Mit der pauschalen Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger kommt ein Geschäftsführer seiner Verpflichtung, die anteilige Befriedigung der Abgabenforderungen nachzuweisen, nicht nach (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen

nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe **zur Gänze** vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Aus der Verschuldung der GmbH allein ist noch keine verlässliche Aussage über die Liquiditätslage abzuleiten (VwGH 19.2.1997, 96/13/0079), es wäre am Bw. gelegen gewesen, mittels der geforderten Nachweise den entsprechenden Beweis zu erbringen. Nicht die Abgabenbehörde muss das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter deren Fehlen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Kommt der Geschäftsführer einer GmbH der Aufforderung der Abgabenbehörde zur Präzisierung und Konkretisierung seines Entlastungsvorbringens nicht nach, bleibt die Abgabenbehörde zur Annahme berechtigt, dass der Geschäftsführer seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist (VwGH 29.1.1993, 92/17/0042).

Aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung, der Bw. habe die nötigen Unterlagen nicht vorgelegt, musste der Bw. erkennen, dass seine bisherigen Ausführungen nicht der geforderten Nachweispflicht entsprachen (vgl. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; zum Vorhaltscharakter einer Berufungsvorentscheidung vgl. beispielsweise VwGH 26.6.2002, 97/13/0009 mwN).

Dessen ungeachtet wurde auch im Vorlageverfahren die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht belegt. Mit dem lapidaren Hinweis des Bw., dass er keine haftungsrelevanten abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen gesetzt habe, wurde die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes in keiner Weise dargelegt. Ebenso wenig lässt sich aus den Unterlagen zu den aushaltenden Verbindlichkeiten der K. GmbH der S-Bank und den Stadtwerken gegenüber auf eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers schließen. Ein Gastgewerbetrieb hat erfahrungsgemäß noch andere Verbindlichkeiten beispielsweise solche Lieferanten, Handwerkern, Versicherungen, Sozialversicherungsträgern oder Kommunalbehörden gegenüber. In welcher Höhe Forderungen anderen Gläubigern gegenüber befriedigt wurden, hat der Bw. nicht erschöpfend dargelegt.

Da der Bw. als Geschäftsführer zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben für deren Entrichtung verantwortlich war, die Entrichtung in dem im Spruch genannten Ausmaß unterblieben ist, von einem gänzlichen Fehlen von Gesellschaftsmitteln nach der Aktenlage nicht auszugehen ist, vom Bw. auch nie behauptet wurde und der Bw. seiner Verpflichtung, die anteilige Befriedigung der Abgabenforderungen nachzuweisen trotz mehrfacher Aufforderung und großzügiger Fristverlängerungen nicht nachgekommen ist, ist seine Haftungsinanspruchnahme rechtmäßig.

Insgesamt gesehen war vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 26.1.1999, 98/14/0114). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Beurteilung, ob die Haftung dem Grunde nach zu Recht besteht, obliegt im Berufungsverfahren der Berufungsbehörde. Sie hat dabei grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Es liegt im Wesen einer meritorischen Entscheidung, dass die Berufungsbehörde die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat. Sie hat daher auch im Falle einer Haftungsinanspruchnahme die Umstände zu berücksichtigen, die im Zeitpunkt der Erlassung des Berufungsbescheides gegeben sind (VwGH 27.4.2000, 98/15/0129).

Durch die im Vergleich zum Erstbescheid mittlerweile ergangenen Veranlagungen betreffend beispielsweise Umsatzsteuer 2001 und Körperschaftsteuer 2002 hat sich der Rückstand entsprechend verändert. So verringerten sich der Rückstand an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie die Körperschaftsteuerschuld 2002. Diese neuen Gegebenheiten waren entsprechend zu berücksichtigen.

Die Umsatzsteuerschuld für 2002 und die Körperschaftsteuerschuld für 2003 haben sich zwar zwischenzeitig entsprechend erhöht, jedoch steht es dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu, eine Haftungsinanspruchnahme erstmals auszusprechen, da dies in die Kompetenz der Abgabenbehörde erster Instanz fällt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.