



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Maria Pirkfellner, Steuerberaterin, 1120 Wien, Hoffingergasse 16/1/6, vom 3. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 6. Oktober 2005 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 29. Juni 2005 wurde das am 11. August 2003 über das Vermögen der T-GmbH eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin mit Schreiben vom 5. Juli 2005 die Berufungsberberin (Bw.) bekanntzugeben, ob die Gesellschaft über Mittel verfüge, die die Entrichtung des in Höhe von € 49.282,67 bestehenden Abgabenrückstandes ermöglichen würde. Andernfalls solle bekannt gegeben werden, ob in dem Zeitraum, in dem die Bw. als Geschäftsführerin für die Bezahlung der Abgaben verantwortlich gewesen wäre, andere anfallende Zahlungen wie Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Krankenkassenzahlungen, etc. geleistet worden wären. Dieses Ersuchen blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 6. Oktober 2005 wurde die Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführerin der T-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 8.099,51, nämlich Kapitalertragsteuer 2-11/2002, Umsatzsteuer 2002 sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag 2002, zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als

Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können. Darüber hinaus wäre die Bw. ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu ihrer Entlastung darzun, nicht nachgekommen.

In der dagegen am 3. November 2005 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass es den Tatsachen entspreche, dass sie in der Zeit vom 7. März 2002 bis zum 25. Oktober 2002 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Abgabenschuldnerin gewesen wäre.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes hätte sie ihre abgabenrechtlichen Pflichten erfüllt bzw. nicht schuldhaft verletzt, da die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt worden wären als andere Verbindlichkeiten. Das Fehlen ausreichender Mittel könne mit Hilfe der Buchhaltung und Belegen nachgewiesen werden.

Betreffend Umsatzsteuer wurde vorgebracht, dass die Bw. für deren Meldung, Festsetzung und Veranlagung mit Hilfe ihrer Steuerberaterin Sorge getragen hätte, deren Entrichtung aber nicht zur vorgesehenen Zeit erfolgen hätte können.

Abschließend wandte die Bw. ein, dass bei den Überprüfungen der Abfuhr der Abgaben von der Wiener Gebietskrankenkasse sowie der Bauarbeiterurlaubskassa keine Pflichtverletzungen festgestellt worden wären.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2005 ersuchte das Finanzamt, die Rückstandsentwicklung ab 2001 bei den Wiener Stadtwerken für Gas und Strom, bei den Telefonabrechnungen und bei den Mietvorschreibungen für die Geschäftsräumlichkeiten sowie bei den Firmenversicherungen (KFZ und sonstige Sachversicherungen) an Hand von Kontoauszügen als auch den Prozentsatz, mit dem diese Rechnungen bezahlt worden wären, nachzuweisen.

Desweiteren wurde die Bw. um Bekanntgabe ersucht, wofür der nach Gegenverrechnung mit Mietvorschreibungen verbleibende Restbetrag des aus der Gesellschaft in Höhe von € 19.331,61 entnommen Betrages verwendet worden wäre.

Nach mehrmals beantragter Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhaltes brachte die Bw. mit Schreiben vom 7. Februar 2006 ergänzend vor, dass die T-GmbH Untermieterin des Geschäftslokales in W., gewesen wäre. Laut der dem Finanzamt vorgelegten Vereinbarung vom 5. Februar 2002 wären der Gesellschaft von der Geschäftsführerin anteilige Mieten, Betriebs- und Telefonkosten in Rechnung gestellt und von dieser bezahlt worden. Verträge mit den Wiener Stadtwerken und der Telekom wären nicht abgeschlossen worden, weshalb auch kein Rückstand bestehen hätte können.

Die Haftpflichtversicherung wäre im Jahr 2002 teilweise bezahlt worden. Per 10. Jänner 2005 gäbe es überhaupt keine Rückstände bei der Haftpflichtversicherung mehr.

In den Beilagen (welche auch für das Haftungsverfahren vor der Gebietskrankenkassa und der BUAK verwendet worden wären) wäre zu ersehen, dass der Abgabengläubiger nicht nur nicht schlechter, sondern sogar besser gestellt worden wäre. Auch die Gebietskrankenkassa und die BUAK hätten sich dieser Ansicht nicht entziehen können. Die Behörde sei aufgerufen, an Hand der ihr anlässlich der durchgeföhren Betriebsprüfung ohnehin vorliegenden Informationen zu beweisen, dass eine Benachteiligung des Abgabengläubigers stattgefunden hätte. Das einfach grifweise Erlassen von Haftungsbescheiden sei jedenfalls im Abgabenverfahren nicht vorgesehen.

Der Restbetrag des Darlehens wäre von der Bw. zur Leistung von Anzahlungen für Leistungen des Notars und Anwalts (€ 2.900,00), gewerberechtlichen Geschäftsführers (€ 2.800,00) sowie des nach ihrem Ausscheiden eintretenden handelsrechtlichen Geschäftsführers (€ 13.600,00) verwendet worden.

Die Bw. wäre an der Erfüllung ihrer Zahlungsverpflichtungen ohne ein Verschulden verhindert gewesen, da zum Zeitpunkt der Vorschreibung der Abgaben sie nicht mehr Geschäftsführerin der Gesellschaft gewesen und wie dargelegt offensichtlich auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vorgelegen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Ausgeführt wurde, dass es Sache des Geschäftsführers wäre, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung stehen würden, hiezu nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hätte, die Abgabenschulden daher nicht schlechter behandelt hätte als andere Verbindlichkeiten. Ein Beweis für die gleichmäßige Behandlung der Gläubiger wäre in der Berufung nicht erbracht worden, der Ergänzungsauftrag vom 2. Dezember 2005 bis dato unbeantwortet geblieben.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 20. März 2006 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und brachte ergänzend vor, dass die Frist zur Abgabe des Ergänzungsantrages am 30. Jänner 2006 telefonisch bis zum 8. Februar 2006 verlängert worden wäre. Die Abweisung der Berufung wäre daher zu Unrecht erfolgt, da der Ergänzungsantrag fristgerecht eingebracht und die Beweise für die gleichmäßige Behandlung umfassend erbracht worden wären.

In Beantwortung eines Vorhalts des Unabhängigen Finanzsenates zur Erbringung eines Liquiditätsstatus teilte die Bw. mit Schreiben vom 28. August 2006 mit, dass die Behauptung der Behörde, dass nicht die Zahlungen, sondern nur die liquiden Mittel maßgeblich für das Verhältnis der Aufteilung auf die vorhandenen Verbindlichkeiten wären, unrichtig sei.

Einerseits würden die Zahlungen naturgemäß aus liquiden Mitteln kommen und weiters könne nicht verlangt werden, dass immer alle liquiden Mittel sofort zur Tilgung von Verbindlichkeiten verwendet werden würden. Lediglich die Aufteilung der Zahlungen auf die zum Zeitpunkt der Zahlung bestehenden Verbindlichkeiten würde ergeben, ob es eine Benachteiligung eines Gläubigers gegeben hätte oder nicht.

Wie die bereits vorgelegte Aufstellung zeigen würde, wäre dies nicht geschehen und eine weitere Bevorzugung des Abgabengläubigers unbotmäßig. Für den Fall, dass die Behörde meinen würde, die Zahlungen jeweils auf die Neuzugänge der Verbindlichkeiten rechnen zu wollen, würde dies die Bevorzugung des Abgabengläubigers noch verstärken, weil Lieferanten ohnehin nicht mehr ohne Vorauskasse geliefert hätten und die Verbindlichkeiten dann nur mehr durch das Finanzamt, die Gebietskrankenkasse und die Mitarbeiter entstanden wären.

Das verlangte Kassabuch könnte nach Ansicht der Bw. nur dann maßgeblich sein, wenn Zahlungen von der Kassa weg erfolgt wären und damit das Verhältnis der Tilgung der Verbindlichkeiten verschieben würden. Dies würde aber auch nur dann gelten, wenn es sich nicht um „Zug um Zug Geschäfte“ bzw. Vorauszahlungen handeln würde, also nur alte Verbindlichkeiten bedient worden wären, was aber nur in geringstem Ausmaß, das Verhältnis der Aufteilung die Verbindlichkeiten kaum berührend und auch Zahlungen an das Finanzamt betreffend, geschehen wäre.

Im Übrigen hätte die Behörde auf ihre Bitte um Bekanntgabe der zeitlichen Zuordnung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge 2002 noch nicht reagiert.

Abschließend teilte die Bw. mit, dass sie auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichten würde, da ihren schriftlichen Ausführungen nichts mehr hinzuzufügen wäre.

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 fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 29. Juni 2005 das am 11. August 2003 über das Vermögen der T-GmbH eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben wurde (vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0016).

Unbestritten ist, dass der Bw. als Geschäftsführerin der T-GmbH im Zeitraum vom 7. März 2002 bis zum 25. Oktober 2002 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere war im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Dabei war dem Einwand der Bw., dass sie an der Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen deshalb verhindert gewesen wäre, da sie zum Zeitpunkt der Vorschreibung der Selbstbemessungsabgaben nicht mehr Geschäftsführerin gewesen wäre, entgegenzuhalten, dass sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, 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).

Zur haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer 2-11/2002 ist auszuführen, dass durch die Betriebsprüfung das Verrechnungskonto der Bw. bei der Gesellschaft, das zum Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus der Geschäftsführung einen Soll-Stand von € 27.367,51 aufwies, aufgelöst wurde, wobei die nachträglich am 31. Dezember 2002 in Höhe von € 8.036,00 geleistete Einlage noch abgezogen wurde.

Zur Beurteilung des Fälligkeitszeitpunktes war zunächst zu prüfen, wann die verdeckte Gewinnausschüttung der Bw. zugeflossen war. Mangels eines anderen Anhaltspunktes kann dabei aber lediglich der Zeitpunkt des Ausscheidens der Bw. aus der Gesellschaft am 25. Oktober 2002 angenommen werden, zumal auch der Verwaltungsgerichtshof klarstellte, dass ein lediglich fehlender Rückzahlungswille sowie mangelnde Rückzahlungsmöglichkeiten noch keine Berechtigung darstellen, eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, wobei

der Rückzahlungswille aber im gegenständlichen Fall ohnedies durch die Leistung der Einlage dokumentiert ist.

Da die Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 1 Z 1 EStG binnen einer Woche nach Zufließen der Kapitalerträge fällig ist, lag der Fälligkeitszeitpunkt somit außerhalb der Verantwortung der Bw. Eine schuldhafte Pflichtverletzung der Nichtabfuhr kann ihr daher nicht angelastet werden.

Darüber hinaus war aber auch der Einwand der Bw., dass der Restbetrag des Darlehens von der Bw. zur Leistung von Anzahlungen für Leistungen des Notars und Anwalts (€ 2.900,00), gewerberechtlichen Geschäftsführers (€ 2.800,00) sowie des nach ihrem Ausscheiden eintretenden handelsrechtlichen Geschäftsführers (€ 13.600,00) verwendet worden wäre, im Zusammenhang mit der nachträglich am 31. Dezember 2002 in Höhe von € 8.036,00 noch geleisteten Einlage – der Restbetrag nach Abzug der genannten Verbindlichkeiten - durchaus plausibel, weshalb mangels materiellen Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung auch keine schuldhafte Pflichtverletzung bestehen kann.

Die im bekämpften Bescheid enthaltenen Lohnabgaben 2002 waren aufzuspalten in Zeiträume vor und nach dem Eintritt bzw. Ausscheiden der Bw. aus der Geschäftsführung. Laut Lohnsteuerprüfung waren für die Voranmeldungszeiträume 3-9/2002 (fällig am 15. April 2002 bis 15. Oktober 2002) lediglich die in Höhe von € 20.348,38 erhaltenen Geschäftsführerbezüge Bemessungsgrundlage für die in Höhe von € 915,68 sowie € 89,53 festgestellten Dienstgeberbeiträge bzw. Zuschläge. Eine Haftung für die in den Zeitraum 10-12/2002 fallenden Abfuhrdifferenzen und ausbezahlten Geschäftsführerbezüge kann daher nicht bestehen.

Angesichts des geringfügigen Betrages der haftungsunterworfenen Umsatzsteuer 2002 konnte hingegen auf eine Aufteilung verzichtet und diese Abgabe zur Gänze aus der Haftung genommen werden.

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).

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).

An der Bw., der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, ist 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 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 die Bw. im Vorlageantrag vom 20. März 2006 aufgestellt sowie mit Schreiben vom 28. August 2006 als Belege dazu das Kassabuch, die Bankkonten und das Verrechnungskonto vorgelegt.

Dabei war die Summe der einzelnen Finanzamts- und übrigen Verbindlichkeiten zu korrigieren, da der Bw. dabei ein Irrtum – es wurden die Anfangs- und Endsalden addiert und somit doppelt verrechnet - unterlaufen war:

	Finanzamtsverbindlichkeiten	übrige Verbindlichkeiten
bestehende und neu entstehende Verbindlichkeiten	€ 10.504,34	€ 30.055,05
Zahlungen	€ 6.354,04	€ 11.525,87
Quote	60,49 %	38.35 %

Selbst unter Einbeziehung der von der Bw. in dieser Aufstellung nicht berücksichtigten späteren Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag 3-9/2002 in Höhe von € 915,68 sowie € 89,53 ergibt sich zweifelsfrei, dass eine Ungleichbehandlung bzw. Benachteiligung des Abgabengläubigers nicht stattgefunden hat.

Da somit eine schuldhafte Pflichtverletzung im Ganzen und daher die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO nicht vorlagen, erfolgte die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der T-GmbH nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. September 2006