



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.B., vertreten durch Jirovec & Partner Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, 1010 Wien, Bauernmarkt 24, vom 2. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. März 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben im Ausmaß von € 6.530,84 herabgesetzt:

Lohnsteuer 09/2004	1.289,24
Dienstgeberbeitrag 09/2004	508,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2004	47,42
Lohnsteuer 11/2004	1.289,24
Dienstgeberbeitrag 11/2004	508,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2004	47,42
Lohnsteuer 12/2004	1.766,70
Dienstgeberbeitrag 12/2004	982,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2004	91,74

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 31. August 2006 wurde der über das Vermögen der F-GmbH am 19. Mai 2005 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 2,5 % aufgehoben.

In Beantwortung des an den damaligen Geschäftsführer der F-GmbH gerichteten Vorhaltes des Finanzamtes vom 9. November 2006 zur Erbringung eines Nachweises der Gläubigergleichbehandlung für nachstehende aushaftende Abgabenschuldigkeiten, nämlich

Kapitalertragsteuer 2000-2002	3.058,60
Umsatzsteuer 2000	2.863,20
Umsatzsteuer 2001	3.128,49
Umsatzsteuer 2002	4.911,14
Umsatzsteuer 07-12/2004	27.020,17
Umsatzsteuer 02/2005	24.139,76
Lohnsteuer 09/2004-04/2005	8.001,40
Dienstgeberbeitrag 09/2004-04/2005	3.618,20
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2004-04/2005	337,71
Kammerumlage 10-12/2004	285,77
Kraftfahrzeugsteuer 07-12/2004	2.244,00
gesamt	79.608,52

teilte der Berufungswerber (Bw.) am 11. Dezember 2006 mit, dass keineswegs ausschließlich die Frage von Zahlungsvorgängen vor der Insolvenz maßgeblich für die Beurteilung eines schuldhaften Verhaltens des Vertreters wäre.

In der Aufstellung über die aushaftenden Abgaben wären Abgaben enthalten, die von der Finanzbehörde im Konkurs angemeldet worden wären. In der Anmeldung vom 6. Juli 2005 wäre die Anmeldung der Abgabenforderungen in Höhe von € 171.925,71 mit Absonderungsrechten erfolgt. Dabei wäre auf ein Pfändungsprotokoll vom 13. April 2005 verwiesen worden. Da in der Anmeldung keine betragliche Einschränkung der abzusondernden Forderung vorgenommen worden wäre, wäre diese nicht als uneinbringlich anzusehen gewesen. Eine Haftung des Geschäftsführers für diese Beträge könne daher nicht gegeben sein.

In der vorliegenden Aufstellung der uneinbringlichen Abgabenbeträge würden sich auch die auf Grund einer Prüfung festgesetzten Beträge für die Jahre 2000-2002 befinden. Gegen die entsprechenden Bescheide wären Berufungen erhoben und mit Bescheid vom 17. Februar 2005 vom Finanzamt die Aussetzung der Einhebung über insgesamt € 15.346,58 bewilligt worden. Die Berufungsentscheidung wäre erst nach Konkurseröffnung an den Masseverwalter ergangen. Die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO wäre nicht zu bewilligen, wenn die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheine. Da die Rechtsansicht des Vertreters somit vertretbar gewesen wäre, könne nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine schuldhafte Verletzung der Pflichten vorliegen, weshalb eine Haftung für diese Beträge ausgeschlossen wäre.

Von der Finanzverwaltung wären die im Konkurs angemeldeten Forderungen in zwei Schritten auf einen Betrag von € 100.891,58 eingeschränkt worden. Da sich aus den entsprechenden

Eingaben bei Gericht nicht ergebe, welche Forderungen diese Einschränkungen betroffen hätten, könne nicht ausgeschlossen werden, dass diese Forderungen nunmehr im Haftungswege geltend gemacht werden würden. Ein derartiges Verfahren wäre durch § 9 BAO keineswegs gedeckt. Angemerkt werde überdies, dass die im angeführten Schreiben dargestellten Abgabenrückstände – nicht nachvollziehbar – teilweise nicht mit den im Konkursverfahren angemeldeten Beträgen übereinstimmen würden. Die Höhe der im Haftungswege einzubringenden Abgabenrückstände werde somit bestritten.

Der Hauptgrund für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wäre die Einstellung der Bevorschussung der Rechnungen durch die Bank gewesen. Da die Kunden aber direkt an die Bank gezahlt hätten und diese Beträge für die Verbindlichkeiten aus dem Factoring einbehalten worden wären, hätten die Geschäftsführer gar nicht über die Möglichkeit verfügt, größere Zahlungen zu leisten. Im Gegenteil wäre nur das Finanzamt durch die Zahlung von monatlichen Raten in Höhe von € 2.000,00 gegenüber den anderen Gläubigern bevorzugt worden.

Mit Bescheid vom 2. März 2009 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der F-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 6.698,31, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 09/2004	1.322,30	15. 10. 2004
Dienstgeberbeitrag 09/2004	521,10	15. 10. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2004	48,64	15. 10. 2004
Lohnsteuer 11/2004	1.322,30	15. 12. 2004
Dienstgeberbeitrag 11/2004	521,10	15. 12. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2004	48,64	15. 12. 2004
Lohnsteuer 12/2004	1.812,00	15. 01. 2005
Dienstgeberbeitrag 12/2004	1.008,14	15. 01. 2005
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2004	94,09	15. 01. 2005

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 2. April 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. erneut ein, dass sich aus der Anmeldung der Abgabenforderungen im Konkurs mit Absonderungsrechten ergebe, dass die Forderung durch die vorgenommene Pfändung nicht uneinbringlich gewesen wäre, dass der Bw. es nicht schuldhaft verabsäumt hätte, die Abgaben zu entrichten und dass schon gar nicht eine Benachteiligung der Finanzverwaltung zu Gunsten anderer Gläubiger gegeben gewesen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2009 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftung auf die Lohnsteuern laut Haftungsbescheid in Höhe von insgesamt € 4.445,60 eingeschränkt. Begründend wurde ausgeführt, dass die F-GmbH nach Aufhebung

des Konkurses im Firmenbuch am 4. Mai 2007 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden wäre. Für die Lohnabgaben gelte gemäß § 78 Abs. 3 EStG die Verpflichtung zur vorrangigen Entrichtung. Wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen würden, hätte der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und wären sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer wäre zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046). Würde die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, wäre nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 23. Oktober 2009 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. April 2010 wurde dem Bw. Gelegenheit zur Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises geboten, die dieser aber nicht wahrnahm.

Die beantragte mündliche Berufungsverhandlung wurde für den 8. September 2010 anberaumt, fand jedoch auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters des Bw., der am Vortag zur Akteneinsicht erschienen war, nicht statt. Dieser kündigte bei der Gelegenheit an, binnen drei Wochen entweder einen Gleichbehandlungsnachweis sowie einen Nachweis für geringere Lohnzahlungen zu erbringen oder den Vorlageantrag zurückzuziehen. Am 4. Oktober 2010 teilte der steuerliche Vertreter telefonisch mit, dass er den Vorlageantrag wie besprochen zurückziehe. Der Aufforderung der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates, diese Zurücknahme schriftlich einzubringen, da diese andernfalls nicht rechtswirksam wäre, kam er nicht nach.

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 eingebracht 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 97,50 % fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 31. August 2006 der über das Vermögen der F-GmbH am 19. Mai 2005 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 2,5 % aufgehoben wurde.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der F-GmbH (selbständig vertretungsbefugt vom 7. August 2003 bis zur Konkurseröffnung am 19. Mai 2005) 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).

Absonderungsrechte, die in den letzten sechzig Tagen vor der Konkurseröffnung durch Exekution zur Befriedigung oder Sicherstellung neu erworben worden sind, mit Ausnahme der für öffentliche Abgaben erworbenen Absonderungsrechte, erlöschen gemäß § 12 KO durch die Konkurseröffnung; sie leben jedoch wieder auf, wenn der Konkurs gemäß § 166 KO aufgehoben wird. Bei der zwangsweisen Pfandrechtsbegründung nach § 208 EO entscheidet der Tag der Einleitung des Versteigerungsverfahrens.

Dem Einwand des Bw., dass sich aus der Anmeldung der Abgabenforderungen im Konkurs mit Absonderungsrechten ergebe, dass die Forderung durch die vorgenommene Pfändung nicht uneinbringlich gewesen wäre, ist entgegenzuhalten, dass die im Konkurs vom Finanzamt geltend gemachten Absonderungsrechte auf Grund der am 13. April 2005, somit innerhalb von 60 Tagen vor Konkurseröffnung, bei der Gesellschaft erfolgten Sachpfändung gemäß § 12 Abs. 1 KO vom Masseverwalter erfolgreich angefochten wurden.

Auch aus dem weiteren Vorbringen des Bw., dass die im Konkurs zunächst mit € 171.925,71 angemeldeten Forderungen auf einen Betrag von € 100.891,58 eingeschränkt worden wären, weshalb nicht ausgeschlossen werden könne, dass diese Forderungen nunmehr im Haftungswege geltend gemacht werden würden, lässt sich nichts gewinnen, weil die um € 70.670,12 vorgenommene Einschränkung die am 6. September 2005 auf Grund einer Berufungsvorentscheidung gebuchte Gutschrift aus der nicht haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 04/2005 betrifft.

Ebenso ist dem Einwand des Bw., dass Abgabenrückstände (teilweise) nicht mit den im Konkursverfahren angemeldeten Beträgen übereinstimmen würden, die Aktenlage entgegenzuhalten.

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).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Im Gegenteil wies der Bw. darauf hin, dass das Finanzamt monatliche Ratenzahlungen erhalten hätte und nicht schlechter gestellt worden wäre als andere Gläubiger.

Grundsätzlich konnte nicht unberücksichtigt bleiben, dass – wie der Bw. selbst vorbrachte – die Bank auf Grund eines Factoring-Vertrages die Kundenzahlungen einbehalten hatte. Als Factoring wird die Zession der im Rahmen des Geschäftsbetriebes entstehenden Forderungen für Warenlieferungen und Dienstleistungen durch den Unternehmer an einen Zessionar („Factor“) bezeichnet. Gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt aber die Begünstigung anderer Gläubiger durch Schuldentilgungen durch Abtretung von Forderungen (VwGH 13.3.1997, 96/15/0128).

Jedoch ergibt sich aus dem Abgabenkonto, dass tatsächlich monatliche Raten zunächst bis September 2004 von € 5.000,00 und danach bis Dezember 2004 von € 2.000,00 sowie im gesamten Zeitraum bis zur Konkurseröffnung immer wieder höhere Zahlungen für die selbstzuberechnenden Abgaben geleistet bzw. Abgabengutschriften verbucht wurden, weshalb zu

klären war, ob ungeachtet des Abtretungsvertrages der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt wurde.

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre 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 Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

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. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies 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.

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.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für nachstehende Abgabenschuldigkeiten der F-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 6.530,84 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Aushaftender Betrag</i>	<i>Abzüglich Konkursquote von 2,5 %</i>
Lohnsteuer 09/2004	1.322,30	1.289,24
Dienstgeberbeitrag 09/2004	521,10	508,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2004	48,64	47,42
Lohnsteuer 11/2004	1.322,30	1.289,24
Dienstgeberbeitrag 11/2004	521,10	508,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2004	48,64	47,42
Lohnsteuer 12/2004	1.812,00	1.766,70
Dienstgeberbeitrag 12/2004	1.008,14	982,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2004	94,09	91,74

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Oktober 2010