



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Franz Krainer, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Herrengasse 19/III, vom 6. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 15. September 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Bw. wird als Haftungspflichtiger gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der L.GmbH in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Lohnsteuer	04/2003	15.05.2003	792,82
Dienstgeberbeitrag	04/2003	15.05.2003	234,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2003	15.05.2002	23,99
Lohnsteuer	06/2003	15.07.2003	1.259,38
Dienstgeberbeitrag	06/2003	15.07.2003	566,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2003	15.07.2002	57,44
Umsatzsteuer	05/2003	15.07.2003	87,93
		gesamt	3.022,35

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw.) war gewerbe- und handelsrechtlicher Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Dezember 2002 errichteten und in der Sparte Arbeitsvermittlung tätigen L.GmbH (in der Folge: L GmbH). Am 27. Oktober 2003 wurde die Funktion des Bw. als Geschäftsführer im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 6. April 2004 wurde über das Vermögen der L GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Mit dem Beschluss vom 23. Dezember 2005 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung, bei der die Konkursgläubiger eine Quote von 5,5 % ihrer Forderungen erhielten, aufgehoben. Die Gesellschaft ist aufgelöst.

Nach einer vom Finanzamt bei der L GmbH durchgeführten Lohnsteuerprüfung, die zu einer Nachforderung an Lohnabgaben 01-09/2003 in der Höhe von insgesamt 4.618,78 Euro führte, nahm das Finanzamt Oststeiermark den Bw. mit dem Haftungsbescheid vom 15. September 2005 als Haftungspflichtigen gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der L GmbH im Gesamtausmaß von 4.711,83 Euro (Lohnabgaben 2003 4.618,78 Euro und Umsatzsteuer 2003 93,05 Euro) in Anspruch.

Begründend wurde im Bescheid neben den allgemeinen rechtlichen Grundlagen für eine Haftungsinanspruchnahme ausgeführt, die in Haftung gezogenen Abgaben seien an den jeweiligen Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden, weshalb beim Bw. als Vertreter der Gesellschaft eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten vorliege. Die Einbringung der Abgaben bei der L GmbH sei wegen Eintrittes der Insolvenz nicht möglich.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 6. Oktober 2005 wurde vorgebracht, ab dem Monat Juli 2003 seien seitens der L GmbH keine Löhne mehr ausbezahlt worden, weil der Bw. auf Grund des Gesellschafterbeschlusses vom 6. August 2003 alle Zeichnungsberechtigungen zurückgelegt habe.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2005 gab das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der Lohnabgaben 2003 teilweise statt und schränkte den Haftungsbescheid auf einen Betrag in der Höhe von 3.198,59 Euro ein (Lohnabgaben 2003 nunmehr 3.105,54 Euro, Umsatzsteuer 2003 93,05 Euro). Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer Mai 2003 sei nicht bis zum Fälligkeitstag 15. Juli 2003 entrichtet worden. Die anlässlich der Lohnsteuerprüfung nachgeforderten Lohnabgaben für den Zeitraum Jänner bis Juni 2003 in der Höhe von insgesamt 3.105,54 Euro fielen in den Zeitraum der aufrechten Geschäftsführertätigkeit. Eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. sei auf Grund der in ungekürzter Höhe erfolgten Auszahlung der Löhne in Verbindung mit der Nichtabfuhr der Lohnabgaben erwiesen.

Im Vorlageantrag vom 21. Dezember 2005 brachte der Bw. durch seinen Vertreter vor, die Berufungsbehörde habe ihre Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit nicht erfüllt. Eine Haftung des Geschäftsführers liege nicht vor, weil sich aus den unter einem vorgelegten offenen Postenlisten ergebe, dass dieser auf Grund der prekären finanziellen Situation der Gesellschaft das Finanzamt bei der Zahlung von Verbindlichkeiten nicht benachteiligt habe. Im streitgegenständlichen Zeitraum Jänner bis Juni 2003 seien die übrigen Kreditoren nicht bezahlt worden.

Der Bw. habe darüberhinaus dafür Sorge getragen, dass in diesem Zeitraum die Lohnnebenkosten bezahlt worden seien. Über die verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben, die sich erst bei einer nachträglichen Prüfung nach Konkurseröffnung ergeben hätten, habe der Bw. nicht Bescheid gewusst.

Aus den Buchungsmitteilungen sei ersichtlich, dass sämtliche Beträge während des laufenden Betriebes ordnungsgemäß in der errechneten Höhe abgeführt worden seien, weshalb der Bw. keine Kürzungen habe vornehmen müssen. Eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers liege nicht vor. Die Gesellschaft sei liquidiert und der Konkurs aufgehoben. Zu einer Benachteiligung der Abgabenbehörde sei es nicht gekommen.

Um die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten bzw. die anteilige Gläubigerbefriedigung in vollem Umfang beurteilen zu können, ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. im Vorhalt vom 18. Oktober 2006, eine Aufstellung der der GmbH an den Fälligkeitstagen 15. Mai und 15. Juli 2003 zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel sowie deren Verwendung unter Berücksichtigung der am 15. und 22. April sowie am 28. Mai 2003 vom Abgabekonto erfolgten Rückzahlungen in der Höhe von insgesamt 17.690,00 Euro.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2005 brachte der Bw. vor, die Rückzahlungen vom Abgabekonto seien für den laufenden Geschäftsbetrieb verwendet worden. Aus den beigelegten Kreditorenlisten sei ersichtlich, welche finanziellen Mittel der L GmbH in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestanden seien. Bereits im April 2003 hätten offene Forderungen bei anderen Gläubigern bestanden. Den Buchungsmitteilungen des Finanzamtes könne hingegen entnommen werden, dass in der Zeit April/Mai/Juni 2003 kaum ein Rückstand bestanden habe. Am 22. Juli 2003 habe zB beim Finanzamt ein Rückstand von 2.067,67 Euro bestanden, während der negative Gesamtsaldo der übrigen Verbindlichkeiten mehr als das Zehnfache, nämlich 25.879,45 Euro betragen habe.

Da der Bw. der Altersgruppe 50+ angehöre und von keinem Unternehmen mehr in ein Angestelltenverhältnis übernommen werde, sei ihm nach dem Einkommensverlust als Geschäftsführer nur der Weg in die Selbständigkeit geblieben. Aus den beiliegenden

Kontoauszügen ließen sich Einnahmen und Ausgaben bzw. jener Betrag, der dem Bw. zum Leben verbleibe, ableiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 § 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 eingebracht werden können.

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 eine Haftungsinanspruchnahme sind somit das Vorliegen einer uneinbringlichen Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung des Geschäftsführers als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (siehe VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

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 Hinblick auf das abgeschlossene Konkursverfahren sind im gegenständlichen Fall die im Haftungsbescheid vom 15. September 2005 geltend gemachten Abgabenverbindlichkeiten der L GmbH in dem die Konkursquote von 5,5% übersteigenden Ausmaß objektiv uneinbringlich.

Unbestritten ist, dass der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum (alleiniger) Geschäftsführer der Primärschuldnerin war, damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten

Vertreter zählt und somit gemäß § 9 BAO grundsätzlich für die aushaftenden Abgaben der L GmbH zur Haftung herangezogen werden kann.

Zum Vorwurf im Vorlageantrag, die Behörde sei ihrer Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit nicht nachgekommen, ist darauf hinzuweisen, dass denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Verpflichtung trifft, die Gründe anzugeben, warum es ihm unmöglich gewesen ist, seine Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist.

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 (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wenngleich diese besondere Behauptungs- und Beweislast nicht überspannt und so ausgelegt werden kann, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen (siehe auch VwGH 29.1.1993, 92/17/0042) darzulegen. Die Ausführungen im Vorlageantrag, auf Grund der prekären finanziellen Situation der L GmbH hätten im streitgegenständlichen Zeitraum Jänner bis Juni 2003 die übrigen Kreditoren nicht bezahlt werden können, weshalb es auch zu keiner Benachteiligung der Abgabenbehörde gekommen sein könne, stellen ein derartiges unkonkretisiertes Vorbringen dar.

Dieses Vorbringen widerspricht darüberhinaus jenem in Punkt 2 der Vorhaltsbeantwortung vom 30. November 2006, wonach die vom Bw. veranlassten Rückzahlungen vom Abgabenkonto der L GmbH im April und Mai 2003 in der Gesamthöhe von 17.690,00 Euro für den laufenden Geschäftsbetrieb verwendet wurden. Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist evident, wenn der Gesellschaft zur Verfügung stehende finanzielle Mittel zur Entrichtung der laufenden Betriebskosten bzw. zur Auszahlung von Löhnen und Gehältern verwendet werden, um eine Einstellung des Geschäftsbetriebes zu vermeiden, die laufenden Abgaben (Lohnabgaben und Umsatzsteuer) aber nicht entrichtet werden.

Unter dem Gesichtspunkt einer Unrechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme führt der Berufungswerber weiters ins Treffen, dass bis Juli 2003 am Abgabenkonto kaum Rückstände

bestanden haben und bringt vor, sämtliche Vorschriften seien ordnungsgemäß entrichtet und die Lohnabgaben zeitgerecht abgeführt worden.

Bei den Lohnabgaben handelt es sich um selbst zu berechnende und abzuführende Abgaben. Auch wenn die Lohnabgaben für die Monate 04/03 (Lohnsteuer 838,96 Euro, Dienstgeberbeitrag 248,40 Euro und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 25,39 Euro) und 06/03 (Lohnsteuer 1.332,68 Euro, Dienstgeberbeitrag 599,00 Euro und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 61,00 Euro) erst im Zuge einer nach Konkurseröffnung vom Finanzamt durchgeführten Prüfung festgesetzt wurden, handelt es sich keineswegs um Lohnabgaben, „über die der Geschäftsführer überhaupt nicht Bescheid wusste“. Wie sich aus den unter Beilage 6 der Vorhaltsbeantwortung übermittelten Ablichtungen ergibt, wurden die von der steuerlichen Vertreterin berechneten Lohnabgaben für April und Juni 2003 auf einem vorausgefüllten Erlagschein der L GmbH zu Händen des Bw. übermittelt. Aus den Buchungen am Abgabenkonto der L GmbH ist ersichtlich, dass am 12. Mai 2003 die Umsatzsteuer 03/03 mit -4.332,58 Euro angemeldet und das daraufhin am Abgabenkonto entstandene Guthaben vom Finanzamt antragsgemäß am 28. Mai 2003 ausbezahlt wurde. Die zum gleichen Zeitpunkt (am 15. Mai) fälligen Lohnabgaben für 04/03 in der Höhe von 1.112,75 € wurden hingegen nicht gemeldet. Ebenso wurde von den am 15. Juli fälligen Selbstbemessungsabgaben nur die Umsatzsteuer 05/03 (305,75 Euro, teilweise abgedeckt durch ein Guthaben von 212,70 Euro) angemeldet, nicht aber die Lohnabgaben für 06/03 in der Höhe von 1.992,68 Euro. Dass im Zeitraum Mai/Juni/Juli „kaum ein Rückstand am Abgabenkonto bestanden hat“, ist daher darauf zurückzuführen, dass den abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht entsprochen und die Lohnabgaben dem Finanzamt nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben wurden.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob dem Vertretenen die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel zur Verfügung standen, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280). Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (vgl. Ritz, BAO Kommentar², § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist, wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189). Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, VwSlg 7038 F/1995, ausdrücklich aufrecht

erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird.

Aktenkundig ist, dass im April und Juni 2003 Löhne und Gehälter ausbezahlt wurden, die bezugshabende Lohnsteuer an den Fälligkeitstagen 15. Mai und 15. Juli aber nicht an das Finanzamt abgeführt wurde. Damit wurde eine abgabenrechtliche Pflicht verletzt, die dem Bw. als schuldhaftes Pflichtverletzung anzulasten ist. Fest steht auch, dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall (Schaden für den Fiskus 2.171,64 Euro) war. Das materielle Recht knüpft nämlich an den Sachverhalt nicht ausreichender Mittel an und sieht vor, dass die zur Auszahlung gelangenden Löhne insoweit zu mindern sind, als die davon zu berechnenden Lohnsteuerbeträge in den "zur Verfügung stehenden Mitteln" Deckung finden.

Für die übrigen nicht entrichteten Abgaben (im vorliegenden Fall Umsatzsteuer 05/03, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04 und 06/03) haftet ein Geschäftsführer auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (VwGH 27.9.2000, 95/14/0056), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. 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 (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145, VwGH 25.1.1999, 97/17/0144, VwGH 20.4.1999, 94/14/0147).

Dem entsprechend wurde der Bw. aufgefordert, die Höhe der zu den Fälligkeitstagen 15. Mai (Lohnabgaben für 04/03) und 15. Juli (Lohnabgaben für 06/03 und Umsatzsteuer 05/03) der GmbH zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel und ihre Verwendung darzulegen.

Dieser Aufforderung ist der Bw. mit der Vorlage von Salden- und Kreditorenlisten für die Monate Dezember 2002 bis Juni 2003 nicht nachgekommen. Die monatliche Höhe der aushaftenden Verbindlichkeiten lässt ebenso wie die Summe der Erlöse und Aufwendungen weder Rückschlüsse auf die Höhe der vorhandenen liquiden Mittel in den angeführten Fälligkeitszeitpunkten noch auf die in einzelnen Monaten erfolgte prozentmäßige Befriedigung der übrigen Gläubiger zu. Der Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der

Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, wurde daher nicht erbracht, weshalb dem Bw. die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden können.

Beim Umfang der Haftung war allerdings zu berücksichtigen, dass die Forderungen des Finanzamtes im Konkurs mit 5,5% abgedeckt wurden, weshalb bei den einzelnen Abgaben von einer Uneinbringlichkeit in der Höhe von 94,5% ausgegangen wurde.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigtes Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

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 (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die betreffenden Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin (zu 94,5%) uneinbringlich sind.

Gründe, welche die Geltendmachung der Haftung für die Abgabenschulden der L GmbH unbillig erscheinen ließen, sind weder aktenkundig noch wurden solche Gründe vom Bw. vorgebracht. Die Nichtentrichtung der Abgaben ist dem Bw. als damals verantwortlichen alleinigen Geschäftsführer anzulasten, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben der Bw. als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war.

Die vom Bw. in der Vorhaltsbeantwortung dargelegte wirtschaftliche Situation lässt eine zumindest teilweise Einbringlichmachung des Haftungsbetrages nicht aussichtslos erscheinen. Aus den dem Bw. monatlich zum Leben verbleibenden Beträge (im Schnitt nicht ganz 1.000,00 € pro Monat) lässt sich eine Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme nicht ableiten, weil es nach der Rechtsprechung nicht zutrifft, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens geltend gemacht werden dürfte (vgl. VwGH 31.3.2003, 97/14/0128).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. Jänner 2007