



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 7. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. August 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war seit dem 1.10.1993 als alleiniger Geschäftsführer der X-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Am 14.6.2004 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 23.3.2006 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 3,04 Prozent.

Mit Schreiben vom 26.7.2007 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass auf dem Abgabenkonto der GmbH folgende Abgabenschuldigkeiten unberichtigt aushafteten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag Euro
Lohnsteuer	9/2003	400,58
Lohnsteuer	10/2003	2.219,01
Lohnsteuer	11/2003	2.920,48
Lohnsteuer	12/2003	2.251,61
Lohnsteuer	1/2004	1.968,80

Lohnsteuer	2/2004	2.014,90
Lohnsteuer	3/2004	1.949,49
Lohnsteuer	4/2004	2.037,24
Dienstgeberbeitrag	1999	1.373,52
Dienstgeberbeitrag	2000	1.373,52
Dienstgeberbeitrag	9/2003	817,68
Dienstgeberbeitrag	10/2003	830,00
Dienstgeberbeitrag	11/2003	1.485,44
Dienstgeberbeitrag	12/2003	952,02
Dienstgeberbeitrag	1/2004	767,55
Dienstgeberbeitrag	2/2004	818,71
Dienstgeberbeitrag	3/2004	765,50
Dienstgeberbeitrag	4/2004	682,20
Dienstgeberzuschlag	1999	161,77
Dienstgeberzuschlag	2000	158,72
Dienstgeberzuschlag	9/2003	79,95
Dienstgeberzuschlag	10/2003	81,16
Dienstgeberzuschlag	11/2003	145,24
Dienstgeberzuschlag	12/2003	93,09
Dienstgeberzuschlag	1/2004	75,05
Dienstgeberzuschlag	2/2004	80,05
Dienstgeberzuschlag	3/2004	74,85
Dienstgeberzuschlag	4/2004	66,70
Säumniszuschlag 1	2003	108,80
Summe		26.753,63

Dazu wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft obliegen sei. Da die gegenständlichen Abgaben während der Funktionsperiode des Bw. fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenstands davon ausgehen, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht vorschriftsmäßig nachgekommen sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH stehe aufgrund der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der Gesellschaft fest. Die Konkursquote sei vom Finanzamt in Abzug gebracht worden.

Falls die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, möge eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zu den Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher

fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Weiters seien alle verfügbar gewesenen Mittel anzugeben (Bargeld, offene Forderungen). Dem Bw. werde es freigestellt, die finanzielle Situation der Gesellschaft zu den Abgabenfälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Art und Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse der Bw. den Nachweis erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung dieses Nachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. seine Verpflichtung, die Abgaben der Gesellschaft aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. In diesem Fall hafte der Bw. für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß.

Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht, sei es im Ermessen des Finanzamtes gelegen, die Haftung für die gegenständlichen Abgaben auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer den Bw. treffenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, erwäge das Finanzamt, die Vertreterhaftung des Bw. geltend zu machen.

Im Antwortschreiben (E-Mail) vom 2.8.2007 machte der Bw. geltend, dass ihm Unterlagen, die ihn entlasteten, nicht zur Verfügung stünden, weil der Masseverwalter im Urlaub sei. Die "Grundlagenbescheide" seien dem Bw. bisher nicht zugestellt worden. Der Bw. habe weder schuldhaft noch fahrlässig gehandelt, sondern alle Gläubiger gleich behandelt. Er hoffe, dem Finanzamt mit diesen Angaben gedient zu haben, und ersuche um Mitteilung, welche weitere Vorgangsweise geplant sei. Der Bw. werde mit dem Masseverwalter Kontakt aufnehmen, um entsprechende Unterlagen zu erhalten.

Mit Bescheid vom 9.8.2007 zog das Finanzamt den Bw. zur Vertreterhaftung für die oben angeführten Abgabenschulden der GmbH im Gesamtbetrag von 26.753,63 € heran. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Bw. gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen sei, für die Abgabenentrichtung der GmbH Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Die Abgaben seien bei der GmbH uneinbringlich. Mit der pauschalen Behauptung, der Bw. habe alle Gesellschaftsgläubiger gleich behandelt, sei er seiner Nachweispflicht im Haftungsverfahren nicht nachgekommen. Der Einwand, die haftungsgegenständlichen Abgabenbeträge seien nicht nachvollziehbar, weil der Bw. über keine Unterlagen verfüge, sei nicht berechtigt, zumal

dem Bw. Kopien der Abgabenbescheide übermittelt worden seien, soweit der Haftung nicht Selbstbemessungsabgaben zugrunde lägen. Die im Konkurs der GmbH ausgeschüttete Quote sei bei der Berechnung der Haftsumme berücksichtigt worden.

In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 7.9.2007 wurde lediglich vorgebracht, dass die Berufung nicht näher begründet werden könne, weil der Bw. derzeit in Strahaft sei. Weiters wurde das Vorbringen wiederholt, wonach der Bw. über keine Unterlagen der Gesellschaft verfüge. Nach Rücksprache mit dem früheren steuerlichen Vertreter der Gesellschaft werde eine Begründung nachgereicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.12.2008 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Nach Darstellung des Verfahrensganges und Wiedergabe der maßgebenden Gesetzesbestimmungen wurde ausgeführt, dass der Bw. weder auf den Vorhalt vom 26.7.2007 eingegangen sei noch seine Berufung ergänzt habe. Abgesehen vom Säumniszuschlag setze sich der Haftungsbetrag aus selbst berechneten, dem Finanzamt gemeldeten Lohnabgaben für die Monate September 2003 bis April 2004 zusammen. Für die Haftung nach § 9 BAO sei die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten maßgeblich. Zu diesen Pflichten des Geschäftsführers gehöre insbesondere die Abgabenzahlungspflicht. Gemäß § 78 Abs. 3 EStG müsse der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichten, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag berechnen und einbehalten. Nach der Aktenlage sei davon auszugehen, dass die der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer zugrunde liegenden Löhne tatsächlich ausbezahlt worden seien. Was die übrigen Abgabenschuldigkeiten betreffe, so habe der Bw. nicht dargelegt, dass er die Abgabenschulden nicht schlechter als andere Schulden behandelt habe. Da der Bw. somit nicht dargetan habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der Abgabenzahlungspflicht unmöglich gewesen sei, sei das Vorliegen einer schuldenhaften Pflichtverletzung anzunehmen.

Mit Eingabe vom 5.1.2009 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Vorgebracht wurde, dass der Bw. den Masseverwalter im Konkurs der Gesellschaft mehrmals aufgefordert habe, ihm die Unterlagen der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Da diese Bemühungen erfolglos verlaufen seien, würden alle rechtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft, um den Bw. entlastende Buchhaltungsunterlagen der Gesellschaft zu erhalten. Sobald der Bw. hierüber verfüge, erfolge die Vorlage an das Finanzamt.

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 schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO 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.

Vorweg wird festgestellt, dass es sich bei den Lohnabgaben für die Monate September 2003 bis April 2004 um Selbstbemessungsabgaben handelt, deren jeweilige Höhe die erstschuldnerische GmbH dem Finanzamt bekannt gegeben hat. Der in der Haftsumme enthaltene Säumniszuschlag setzt sich zusammen aus zwei Beträgen in Höhe von 50,39 € (SZ zur LSt 7/2003) und 58,41 € (SZ zur LSt 11/2003), die mit Bescheiden vom 9.9.2003 und 14.1.2004 festgesetzt wurden. Die im Haftungsbescheid ausgewiesenen Dienstgeberbeiträge 1999 und 2000 (je 1.373,52 €) sowie Dienstgeberzuschläge 1999 bis 2000 (161,77 € bzw. 158,72 €) sind Nachforderungen aus einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum vom 1.1.1999 bis zur Konkursöffnung am 14.6.2004. Die bescheidmäßig festgesetzten Abgaben betreffende Unterlagen waren dem oben erwähnten Vorhalt des Finanzamtes beigeschlossen.

Unstrittig ist, dass der Bw. bis zur Konkursöffnung über das Vermögen der erstschuldnerischen GmbH Geschäftsführer war. Außer Streit steht weiters die Uneinbringlichkeit der während der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten, soweit diese die im Zuge der Verteilung des Massevermögens ausgeschüttete Konkursquote übersteigen.

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. z. B. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; VwGH 29.5.1996, 95/13/0236). Da § 9 BAO keine bestimmte Schuldform fordert,

genügt für die Haftungsinanspruchnahme auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Gemäß § 78 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung. Gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Den Bw. traf als GmbH-Geschäftsführer die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung und zur Abfuhr der einbehaltenen Lohnsteuer. Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaf-ten Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (vgl. z. B. VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106).

In der Berufungsvorentscheidung wurde die Feststellung getroffen, dass den Arbeitnehmern der erstschuldnerischen GmbH die Löhne für September 2003 bis April 2004 zwar ausbezahlt wurden, die darauf entfallende Lohnsteuer jedoch nicht einbehalten wurde. Der Bw. hat dieser Feststellung, der Vorhaltcharakter zukommt, im Vorlageantrag nicht widersprochen. Somit bleibt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Annahme berechtigt, dass der Bw. die Einbehaltungspflicht des § 78 Abs. 1 EStG 1988 verletzt hat, wobei diese Pflichtverletzung zur Un- einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer geführt hat. Hätte der Bw. die Lohnsteuer bei der Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinn des § 78 Abs. 3 leg. cit. entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten. Die im Schreiben vom 2.8.2007 aufgestellte Behauptung, alle Gesellschaftsgläubiger seien gleich behandelt worden, geht bezüglich der Lohnsteuer ins Leere, weil diese Abgabe vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 11d).

Was die Dienstgeberbeiträge samt Dienstgeberzuschlägen und den Säumniszuschlag betrifft, so haftet der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller 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. Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter 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 28.5.2008, 2006/15/0322).

Wenngleich im Haftungsverfahren die den Vertreter treffende besondere Behauptungs- und Beweislast weder überspannt noch so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potenziell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen unmaßgeblich sind, aufzustellen. Die bloße Behauptung, alle Gesellschaftsgläubiger seien gleich behandelt worden, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar. Eine solche Behauptung löst auch keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde aus. Dazu ist ein solches Vorbringen zu wenig konkretisiert und werden damit keine nachvollziehbaren, einer Beweisführung zugänglichen Sachverhaltsbehauptungen dargetan (vgl. VwGH 20.4.1999, 94/14/0147; VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

Obwohl das Finanzamt den Bw. bereits im Vorhalt vom 26.7.2007 aufgefordert hat, eine allfällige anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel zur Begleichung der Verbindlichkeiten durch geeignete Unterlagen zu belegen, reicht die Verantwortung des Bw. über die bloße Behauptung der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht hinaus. Der Bw. hat zwar in der Befragung und im Vorlageantrag angekündigt, der Abgabenbehörde seiner Entlastung dienliche Unterlagen vorzulegen, es aber bei dieser Ankündigung belassen.

Die Ausführungen im Vorlageantrag zur Vergeblichkeit der Bemühungen des Bw., in den Besitz der angeblich noch beim Masseverwalter befindlichen Buchhaltungsunterlagen der GmbH zu gelangen, exkulpieren den Bw. nicht, weil es dem Vertreter auch obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen für sein pflichtgemäßes Handeln zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 28.10.1998, 97/14/0160, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der

fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich –spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtet aushalten – jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. 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. Der Bw. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Vertreter der GmbH und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bw. nicht dargelegt und sind derartige Umstände auch nicht erkennbar.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Februar 2012