



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/0565-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 20. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 15. September 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung in der Höhe von bisher € 286.362,16 auf € 259.509,37 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. September 2003 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO als Geschäftsführer der R-GmbH für Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 286.362,16 zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Gleichbehandlungsgrundsatz und Haftung für Lohnsteuer zitiert.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer aus, dass dem Finanzamt seit Jahren bekannt sei, dass er als Geschäftsführer der genannten GmbH gezwungen gewesen sei, sämtliche Forderungen an die Hausbank im Rahmen einer Zession abzutreten.

Dies bedeute, dass der Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer die selbst zu berechnenden und abzuführenden Abgaben zwar bei der Bank eingereicht, dieselbe jedoch entschieden habe, ob und in welchem Umfang Zahlungen an das Finanzamt zu leisten gewesen wären.

In diesem Zusammenhang werde darauf verwiesen, dass mit dem Finanzamt ein außergerichtlicher Vergleich zustande gekommen sei, welcher selbstredend auf die Zahlungswilligkeit und Zahlungszustimmung der Bank Einfluss gehabt habe. Diesbezüglich verweise der Bw. darauf, dass in der Begründung zur Heranziehung zur Haftung der Umsatzsteuer festgehalten werde, dass der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann hafte, wenn die Mittel, die für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschuld daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Dahingehend habe der Bw. das Finanzamt insoweit nicht schlechter behandelt, als er im Rahmen der außergerichtlichen Vergleichsverhandlungen die Hausbank animiert und auch dazu gebracht habe, die an das Finanzamt zu leistende Summe durch eine Krediterweiterung zu finanzieren. Dies treffe zumindest größtenteils auf die Zahlungen an das Finanzamt zu, da auch diese Zahlungen der Zustimmung der Bank unterlegen seien.

Eine Schlechterstellung des Finanzamtes könne daher nicht gesehen werden.

In der Rückstandsaufgliederung im Gesamtbetrag von € 286.362,16 sei auch eine Summe von Beträgen an Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag enthalten, wie auch eine Kapitalertragsteuer aus dem Jahr 2000, welche mit der Einbehaltung und Abführung an das Finanzamt nicht in direkten Zusammenhang gebracht werden könnten.

Bezüglich der Nichtentrichtung der angeführten Lohnsteuerbeträge verweise der Bw. darauf, dass ausstehenden Nettolohnforderungen von € 41.728,06 eine nicht entrichtete Lohnsteuer aus laufenden Gehältern von € 41.728,06 gegenüberstehe, sohin keine Verkürzung der Lohnsteuer gegenüber dem Finanzamt vorgenommen worden sei, wenn man die Nettolohnsumme von € 85.098,43 auf brutto umrechne.

Da auch die Löhne nicht ausbezahlt worden seien, könne kein Verschulden des Bw. erkannt werden.

Ergänzend werde mitgeteilt, dass im Betrag von € 286.362,16 auch eine Umsatzsteuersondervorauszahlung 2001 im Betrag von € 9.827,26 enthalten sei und für den Zeitraum September 2001 eine Lohnsteuer in Höhe von € 61.581,94 festgesetzt worden sei, ebenso wie ein Dienstgeberbeitrag im Betrag von € 20.588,52.

Wenn man die monatlichen durchschnittlichen Lohnsteuerbelastungen mit € 3.500,00 und den Dienstgeberbeitrag mit € 1.200,00 ansetze, ergebe sich eine monatliche Durchschnittsbelastung von € 4.700,00.

Eine Nachforderung von € 82.000,00 ergebe sohin eine Nachbelastung für 17,45 Monate, was wirklich nicht in Einklang zu bringen sei mit dem Umstand, dass es lediglich 9 Monate gewesen seien, die mit der Lohnsteuer 9/2001 festgesetzt worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Jänner 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass laut Lehre und Rechtsprechung eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers vorliege, wenn er bei Abschluss der Generalzession nicht dafür Sorge trage, dass bereits bestehende und auch zukünftige Abgabenforderungen entrichtet werden könnten. Würden im Rahmen des Zessionsvertrages keine Vorkehrungen getroffen, dass die in den abgetretenen Buchforderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge dem Finanzamt abgeführt werden könnten, hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichtete Umsatzsteuer der Gesellschaft. Weiters sei festzuhalten, dass der abgeschlossene Vergleich im Jahre 2001 dem Zweck gedient habe, das Unternehmen, dessen Abgabenrückstände zum damaligen Zeitpunkt in Höhe von ca. S 16.000.000,00 (€ 1.162.765,35) nachhaltig zu sanieren, einen Konkurs zu vermeiden und es dem Unternehmen durch die durchgeführte Sanierung zu ermöglichen, ohne Belastung durch Altlasten in Hinkunft alle nach dem Vergleichszeitraum auftretenden Abgabenforderungen termingerecht und in voller Höhe entrichten zu können. Dies sei auch eine der Bedingungen gewesen, die in den Vergleich aufgenommen worden sein. Tatsächlich seien bereits kurze Zeit nach durchgeführtem Vergleich die Selbstbemessungsabgaben wieder nur gemeldet worden, die Zahlungseingänge dazu seien verspätet bzw. teilweise überhaupt nicht erfolgt. Am 23. Dezember 2002 sei der Konkurs über das Vermögen des Gemeinschuldners eröffnet worden.

Hinsichtlich der Lohnsteuer sei festzuhalten, dass die Richtigkeit der Abgabenforderung nicht Gegenstand im Rechtsmittelverfahren gegen den Haftungsbescheid sei, bei Anerkennung der Haftung bestehe für den Haftenden die Möglichkeit der Einbringung einer Berufung gegen alle gegen ihn gerichteten Abgabenbescheide.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der Bw. führte aus, dass es richtig sei, dass am 24. September 2001 zwischen der Primärschuldnerin und dem Finanzamt ein außergerichtlicher Ausgleich vereinbart worden sei.

Richtig sei auch, dass mit Schreiben vom 24. September 2001, gerichtet an die Hausbank, der außergerichtliche Ausgleich schriftlich mitgeteilt worden sei.

Im Zusammenhang mit den außergerichtlichen Vergleichsverhandlungen sei es dem Finanzamt vollauf bewusst gewesen, dass eine Generalzession bestehe und dass die Bank den außergerichtlichen Vergleich auch finanziere. Dem Finanzamt sei auch vollinhaltlich

bekannt gewesen, dass der Quotenbetrag von S 2,4 Mio von dieser Bank vorfinanziert werde und dass hiezu die Aufrechterhaltung und Weiterführung der Generalzession notwendig gewesen sei. Eine Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Der Bw. finde es nicht nur unfair, sondern zutiefst unrichtig, einerseits aus der Generalzession den Nutzen einer außergerichtlichen Ausgleichszahlung zu lukrieren und andererseits aus der auch von der Abgabenbehörde begrüßten, wie auch geforderten Vorgangsweise nunmehr ein schuldhaftes Verhalten zu unterstellen.

Im Rahmen der außergerichtlichen Vergleichsverhandlungen, welche überwiegend einerseits durch die geschiedene Gattin des Bw., andererseits durch die steuerliche Vertreterin des Bw. geführt worden seien, sei niemals zur Sprache gekommen, dass die Fortsetzung bzw. Aufrechterhaltung der Generalzession ein schuldhaftes Verhalten des Bw. darstellen könnte.

Es werde darauf verwiesen, dass im Verwaltungsgerichtshofurteil ZI 2000/14/0081 das Finanzamt dem Bw. den Abschluss des Globalzessionsvertrages als schuldhaftes Verhalten im Sinne des § 9 BAO vorgeworfen habe. Durch diesen Vertrag sei die Bank gegenüber anderen Gläubigern begünstigt worden. Im gegenständlichen Fall sei die Finanzbehörde Nutznießer des "schuldhaften" Verhaltens des Bw. dahingehend gewesen, dass im Falle der Insolvenz der Primärschuldnerin im Jahr 2001 die Quote des Finanzamtes ähnlich hoch wie im Rahmen der Insolvenz gewesen wäre.

Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt aber S 2,4 Mio. lukriert, für welche der Bw. gegenüber der Bank selbstredend die persönliche Haftung zu übernehmen gehabt habe.

Zum Nachweis der Ausführungen werde beantragt, Frau X vom zuständigen Finanzamt und die (namentlich genannte) geschiedene Gattin des Bw. zeugenschaftlich zu befragen.

Bezüglich der Ausführungen zur Lohnsteuer werde mitgeteilt, dass die Auszahlungen durch den Insolvenzausgleichsfonds der Lohnsteuer unterliegen würden und jedenfalls die Forderung an Lohnsteuer um diesen Betrag zu reduzieren gewesen wäre.

Grundsätzlich könne der Bw. davon ausgehen, dass die Beträge, für welche er in Anspruch genommen werden solle, jedenfalls richtig sein sollten.

Bezüglich der Haftungsinanspruchnahme für eine Umsatzsteuer-Sonder(voraus)zahlung 2001 im Betrag von S 9.827,26, welche ohnedies gutzuschreiben wäre, enthalte die Berufungsvorentscheidung keine Begründung.

Zusammenfassend werde beantragt, der unabhängige Finanzsenat möge den Haftungsbescheid ersatzlos aufheben, da die Finanzverwaltung im vollen Bewusstsein der Generalzession und der daraus möglichen Haftungsinanspruchnahme einen Betrag von S 2,4 Mio entgegengenommen habe, ohne den Bw. selbst bzw. auch dessen Gattin darauf hinzuweisen, dass die Finanzierung der außergerichtlichen Vergleichsquote ein schuldhaftes Verhalten des Bw. darstellen könnte.

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.

Voraussetzung für die Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 14. November 2003 wurde der über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnete Konkurs aufgehoben. Die Verteilungsmasse betrug 3,31%. Der Berufung war daher insofern stattzugeben, als diese Quotenzahlung zu berücksichtigen war.

Der Geschäftsführer einer GmbH hat dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden.

Im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH vom 30.10.2001, 2001/14/0087).

Das Finanzamt hat im Abschluss eines Globalzessionsvertrages mit der Hausbank ein Verschulden erblickt.

Der Bw. wendet dagegen ein, dass dem Finanzamt beim Abschluss des Vergleiches voll bewusst gewesen sei, dass eine Generalzession bestehe, dass die Hausbank den Quotenbetrag finanziere, bzw. finanziert habe und dass hiezu die Aufrechterhaltung und Weiterführung der Globalzession notwendig gewesen sei.

Nun trifft es in rechtlicher Hinsicht zu, dass im Abschluss eines Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt, andererseits andere andrängende Gläubiger, insbesondere der Bund als Abgabengläubiger benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung gelegen sein kann. Der Abschluss des Mantelzessionsvertrages stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, dass durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der GmbH, geschmälert werden. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter der Körperschaft als Pflichtverletzung somit bereits vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat, insbesondere durch

entsprechende Vertragsgestaltung, vorzusorgen, dass im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht als unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung anderer Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird.

Der Bw. behauptet nicht, dass er bei Abschluss des Zessionsvertrages für die künftige Bedienung anderer als Bankschulden Sorge getragen hätte. Er zeigt auch nicht auf, dass die Gefahr der Benachteiligung anderer Schuldner bei entsprechender Sorgfalt nicht vorhersehbar gewesen wäre.

Gemäß Schreiben des Finanzamtes vom 24. September 2001 an die Hausbank stellt sich der außergerichtliche Ausgleich wie folgt dar:

"Das ha. Amt bestätigt, dass mit der oben angeführten Firma im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleiches folgende Vereinbarung getroffen wurde:

Die Abgaben bis einschließlich 1999 in Höhe von S 14,847.669,85 werden mit einem Quotenbetrag von S 2,4 Mio. (S 400.000,00 per Scheck bereits entrichtet, vorbehaltlich ha. Gutschrift), S 1 Mio. bis 30.9.2001, 1 Mio. bis 30.9.2002, verglichen.

Die verbleibenden Abgabenschuldigkeiten der Jahre 2000 bis 2001 sind in Monatsraten ab Jänner 2002 zu bezahlen."

Daraus ergibt sich, dass der Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid zur Haftung ausschließlich für vom Ausgleich nicht erfasste Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen wurde.

Bei seiner Argumentation scheint der Bw. somit zu übersehen, dass er sich bei Abschluss des außergerichtlichen Ausgleiches verpflichtet hat, die vom Ausgleich nicht betroffenen Abgaben in Raten zu entrichten. Das Finanzamt musste daher davon ausgehen, dass der Bw. Vorsorge dafür getroffen hat, die vom Ausgleich nicht betroffenen bzw. die laufend fällig werdenden Abgabenschuldigkeiten entrichten zu können.

Wenngleich dem Finanzamt bei Abschluss des Vergleiches bewusst war, dass eine Globalzession besteht, konnte diesem der genaue Inhalt der Vereinbarung nicht bekannt sein. Die grundsätzliche Kenntnis vom Bestehen des Vertrages an sich kann den Bw. nicht von der Haftung befreien, zumal es nicht Sache des Finanzamtes ist, den Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer anzuleiten bzw. in die Geschäftsführung einzugreifen.

In seiner Berufung bringt der Bw. weiters vor, dass die haftungsgegenständlichen Lohnsteuerbeträge unrichtig seien.

Geht nun einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den

Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht (VwGH vom 3.7.2003, 2000/15/0043).

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. mit Vorhalt vom 13. Dezember 2004 bezüglich der von ihm gemeldeten (und nicht bescheidmäßig festgesetzten) Lohnabgaben um Vorlage von berechtigten Lohnsteueranmeldungen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Bei dieser Sachlage darf im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass die von der GesmbH gemeldeten Löhne tatsächlich ausbezahlt wurden. Somit ist von der Richtigkeit der gemeldeten Lohnsteuer, sowie der Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge auszugehen.

Bei der vom Bw. in der Berufung angesprochenen Lohnsteuer 2000 und 9/2001 handelt es sich um eine festgesetzte Abgabe, deren Richtigkeit nicht zu überprüfen war.

Zu den von der Haftung betroffenen Lohnsteuerbeträgen ist außerdem darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinausgeht. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer, ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger, zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 29.4.2004, 0168/15/2000).

Die Kapitalertragsteuer und die Umsatzsteuersondervorauszahlung haften am Abgabekonto nicht mehr aus. Daher war auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen nicht mehr einzugehen.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften wie folgt aus:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	2001	15.01.02	29.510,17
Umsatzsteuer	01/02	15.02.02	2.250,51
Umsatzsteuer	05/02	17.06.02	10.676,03
Umsatzsteuer	07/02	16.08.02	2.716,93
Umsatzsteuer	08/02	16.09.02	544,08
Umsatzsteuer	09/02	15.10.02	1.952,17
Umsatzsteuer	10/02	15.11.02	42.934,29
Umsatzsteuer	11/02	16.12.02	25.398,62
Lohnsteuer	2000	15.01.01	9.787,05
Lohnsteuer	09/01	15.10.01	61.581,94

Lohnsteuer	12/01	15.01.02	4.160,54
Lohnsteuer	01/02	15.02.02	4.989,43
Lohnsteuer	02/02	15.03.02	4.235,38
Lohnsteuer	03/02	15.04.02	3.406,48
Lohnsteuer	04/02	15.05.02	3.499,69
Lohnsteuer	05/02	17.06.02	3.811,26
Lohnsteuer	06/02	15.07.02	3.188,93
Lohnsteuer	07/02	16.08.02	3.317,49
Lohnsteuer	08/02	16.09.02	4.908,00
Lohnsteuer	09/02	15.10.02	2.295,48
Dienstgeberbeitrag	2000	15.01.01	4.234,50
Dienstgeberbeitrag	09/01	15.10.01	20.588,52
Dienstgeberbeitrag	12/01	15.01.02	1.738,46
Dienstgeberbeitrag	01/02	15.02.02	1.664,14
Dienstgeberbeitrag	02/02	15.03.02	1.799,74
Dienstgeberbeitrag	03/02	15.04.02	1.281,81
Dienstgeberbeitrag	04/02	15.05.02	1.157,79
Dienstgeberbeitrag	05/02	17.06.02	1.248,64
Dienstgeberbeitrag	06/02	15.07.02	1.156,32
Dienstgeberbeitrag	07/02	16.08.02	1.259,41
Dienstgeberbeitrag	08/02	16.09.02	1.737,92
Dienstgeberbeitrag	09/02	15.10.02	1.023,55
Dienstgeberzuschlag	2000	15.01.01	577,24
Dienstgeberzuschlag	09/01	15.10.01	2.332,23
Dienstgeberzuschlag	12/01	15.01.02	197,03
Dienstgeberzuschlag	01/02	15.02.02	188,59
Dienstgeberzuschlag	02/02	15.03.02	175,97
Dienstgeberzuschlag	03/02	15.04.02	125,34
Dienstgeberzuschlag	04/02	15.05.02	113,21
Dienstgeberzuschlag	05/02	17.06.02	122,09
Dienstgeberzuschlag	06/02	15.07.02	113,06
Dienstgeberzuschlag	07/02	16.08.02	123,14
Dienstgeberzuschlag	08/02	16.09.02	169,94
Dienstgeberzuschlag	09/02	15.10.02	100,07

SUMME:			268.393,18
--------	--	--	------------

Unter Berücksichtigung der Konkursquote in Höhe von 3,31% reduziert sich der Haftungsbetrag auf € 259.509,37.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Jänner 2005