



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Haftung auf den Betrag von **€12.872,39** (= S 177.127,96) eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung abgewiesen.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschulden, welche bisher nicht entrichtet wurden, geltend gemacht:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
5/1999	Umsatzsteuer	S 144.653,74
5/1999	Lohnsteuer	S 22.852,36
5/1999	Dienstgeberbeitrag (DB)	S 8.608,00
5/1999	Zuschlag z. DB	S 1.189,00
	Summe	S 177.127,96 (= € 12.872,39)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abge-

sehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war ab 10. Mai 1999 Geschäftsführer der G. GmbH, über welche mit Wirkung vom 31. Juli 1999 das Konkursverfahren eröffnet wurde, welches mit Zuerkennung von einer Konkursquote in der Höhe von 14,73 % für den Abgabengläubiger endete.

Nach Abschluss des Konkursverfahrens wurde der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer mit Haftungsbescheid vom 6. Dezember 2001 zur Haftung für die Umsatzsteuer und Lohnabgaben für den Zeitraum 5/1999 unter Hinweis auf die §§ 9 und 80 BAO und unter Anführung der einschlägigen Rechtsprechung wie folgt herangezogen:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
5/1999	Umsatzsteuer	S 169.642,00
5/1999	Lohnsteuer	S 26.800,00
5/1999	Dienstgeberbeitrag (DB)	S 10.095,00
5/1999	Zuschlag z. DB	S 1.189,00
	Summe	S 207.726 (= € 15.096,04)

Dagegen erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung und führte innerhalb erstreckter Rechtsmittelfrist aus, dass ihn keine Haftung träfe, da zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung die Mittel zur Entrichtung der Abgaben nicht mehr vorhanden waren. Bereits zu diesem Zeitpunkt hätten Gespräche über die Zahlungsunfähigkeit der G. GmbH mit der Bauarbeiterurlaubskasse stattgefunden, letztere hätte auch den Konkursantrag gestellt. Weiters sei die Finanzverwaltung nicht schlechter behandelt worden als die übrigen Gläubiger. Zur besseren Beweiswürdigung beantragte der Bw. eine mündliche Verhandlung.

Das Finanzamt forderte den Bw. mittels Ergänzungsvorhalt auf, einen Nachweis über die Verteilung der vorhandenen Mittel an sämtliche Gläubiger im Zeitraum Mai bis Juli 1999

beizubringen, um über die Berufung entscheiden zu können und legte ein Muster einer Schuldenentwicklungsaufstellung bei. Auf diesen Vorhalt hin folgten zahlreiche Fristverlängerungsansuchen von der steuerlichen Vertreterin des Bw., mit der Begründung, dass zur Beantwortung noch Unterlagen erforderlich seien, welche erst vom Masseverwalter angefordert werden müssten. Das Finanzamt genehmigte diese Fristverlängerungsersuchen und schickte drei weitere dem Erstersuchen inhaltsgleiche Ergänzungsvorhalte, womit die Frist letztlich um nahezu sechs Monate verlängert wurde.

Am 18. Juli 2002 führte der Bw. in einem Schreiben aus, dass die amtswegige Löschung der G. GmbH mit 30. August 2001 erfolgt sei. Weiters habe er als verantwortlicher Geschäftsführer keinerlei Handlungen gesetzt, welche auch nur im Geringsten eine vorsätzliche Handlungsweise begründeten. Somit sei eine Inanspruchnahme zur Haftung nach Auskunft seines Rechtsberaters nicht gedeckt.

Daraufhin erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung, mit der Begründung, dass ein konkreter Nachweis der Verwendung der vorhandenen Mittel an Hand einer konkreten Schuldenentwicklung trotz mehrfacher Aufforderung nicht erbracht worden sei. Die bloße Behauptung, keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen zu haben, sei nicht ausreichend.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die zweite Instanz führte der Bw. ergänzend unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens aus, dass in der Berufungsvorentscheidung auf seine Beweise, dass die Firma bereits gelöscht sei und er daher nicht mehr zur Haftung für eine nicht existente Firma herangezogen werden könne, überhaupt nicht eingegangen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 § 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 § 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 die Haftung sind eine Abgabenerforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenerforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Die Abgabenerforderungen gegen die G. GmbH wurden vom Bw. nicht bestritten. Ebenso ist unbestritten, dass dieser im haftungsrelevanten Zeitraum verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Abgaben sind iSd § 9 Abs. 1 BAO uneinbringlich, wenn Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen des Schuldners erfolglos waren oder voraussichtlich sein werden (VwGH 27.4.2000, 98/15/0129). Die Uneinbringlichkeit der im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten steht nach Abschluss des Konkursverfahrens bei der GmbH und deren Löschung im Firmenbuch objektiv fest.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. "Billigkeit" ist die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Parteien beizumessen, "Zweckmäßigkeit" umschreibt das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben" (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003).

Der Bw. ist derzeit unselbstständig tätig. Daraus ergibt sich, dass durch die Inanspruchnahme des Bw. zur Haftung zukünftig eine zumindest teilweise Hereinbringung der bei der (gelöschten) G. GmbH uneinbringlichen Beträge zu erwarten ist. Die Haftungsanspruchnahme erweist sich somit als zweckmäßig. Im Hinblick auf das Verschulden der Bw. an der pflichtwidrigen Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der haftungsgegenständlichen Abgaben und der weitgehenden Nichtmitwirkung an dem Verfahren war der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorrang einzuräumen.

Zur Frage des Verschuldens:

a) Umsatzsteuer

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am fünfzehnten Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. ...

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (vgl. VwGH 24.9.2002, 2000/14/0081, mwN).

Mit der pauschalen Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger kommt ein Geschäftsführer seiner Verpflichtung, die anteilige Befriedigung der Abgabenforderungen nachzuweisen, nicht nach (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. 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 (vgl. VwGH 22.9.1999,

96/15/0049).

Aus der Verschuldung der GmbH allein ist noch keine verlässliche Aussage über die Liquiditätslage abzuleiten (VwGH 19.2.1997, 96/13/0079), es wäre am Bw. gelegen gewesen, mittels der geforderten Nachweise den entsprechenden Beweis zu erbringen. Nicht die Abgabenbehörde muss das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter deren Fehlen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Kommt der Geschäftsführer einer GmbH der Aufforderung der Abgabenbehörde zur Präzisierung und Konkretisierung seines Entlastungsvorbringens nicht nach, bleibt die Abgabenbehörde zur Annahme berechtigt, dass der Geschäftsführer seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist (VwGH 29.1.1993, 92/17/0042).

Aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung, der Bw. habe die nötigen Unterlagen nicht vorgelegt, musste der Bw. erkennen, dass seine Ausführungen zu den Ergänzungsvorhalten nicht der geforderten Nachweispflicht entsprachen (vgl. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; zum Vorhaltscharakter einer Berufungsvorentscheidung vgl. beispielsweise VwGH 26.6.2002, 97/13/0009 mwN).

Dessen ungeachtet wurde auch im Vorlageantrag die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht belegt. Mit dem lapidaren Hinweis des Bw., dass er keine Handlung gesetzt habe, die ein vorsätzliches Handeln begründe, wurde die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes in keiner Weise dargelegt.

Weiters erfasst § 9 BAO jede Form des Verschuldens, daher auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Zudem setzt die Haftung des Vertreters nicht die aufrechte Erfassung der GmbH im Firmenbuch voraus. Gerade die Löschung der Primärschuldnerin ist ein weiterer Hinweis auf die endgültige Uneinbringlichkeit der bestehenden Abgabenforderungen. Entscheidend ist, ob der Geschäftsführer zum Zeitpunkt, zu welchem die Abgaben nach dem Gesetz zu entrichten gewesen wären, als rechtlich verantwortlicher Vertreter anzusehen ist.

Da der Bw. als Geschäftsführer zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben für deren Entrichtung verantwortlich war, die Entrichtung in dem im Spruch genannten Ausmaß unterblieben ist, von einem gänzlichen Fehlen von Gesellschaftsmitteln nach der Aktenlage nicht auszugehen ist und der Bw. seiner Verpflichtung, die anteilige Befriedigung der Abgabenforderungen nachzuweisen trotz mehrfacher Aufforderung und großzügiger Fristerstreckungen nicht nachgekommen ist, ist seine Haftungsinanspruchnahme rechtmäßig.

b) Lohnsteuer

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat 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.

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften 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 §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189 mwN).

Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer kann daher nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden und ist unabhängig von wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Vertretenen schuldhaft.

c) Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 (Familienlastenausgleichsgesetz BGBl. Nr. 376/1967 idF BGBl. Nr. 511/1994) ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum fünfzehnten Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten, desgleichen gilt für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Haftung bezüglich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gelten die für die Umsatzsteuer getroffenen Erwägungen zur Verschuldensfrage sinngemäß, weshalb zur Begründung darauf verwiesen wird.

Insgesamt gesehen war vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 26.1.1999, 98/14/0114). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Da das Finanzamt bei der Berechnung der Haftungsbeträge die Konkursquote von 14,73 % nicht mindernd berücksichtigt hat (entgegen den Ausführungen des Bw. wurde eine endgültige Konkursquote von 14,73 % und nicht 16,5 % festgelegt), wird der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die Konkursquote zum Abzug gebracht wird. Insoweit vermindert sich der haftungsrelevante Betrag.

Zu dem im Vorlageantrag gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 323 Abs. 12 letzter Satz BAO nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung ab 1.1.2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt gelten. Dies betrifft jedoch nur zulässige Anträge auf mündliche Verhandlung, somit nicht im Bereich bisheriger monokratischer Entscheidungszuständigkeit gestellte Anträge (Ritz, BAO-Handbuch, Wien, 2002, Seite 216). Für das Haftungsverfahren war jedoch bisher keine Senatszuständigkeit vorgesehen (Ritz, Bundesabgabenordnung², Kommentar, Wien, 1999, § 260 Tz 7). Aus dem zweiten Satz des § 323 Abs. 12 BAO ergab sich zwar in den Bereichen bisheriger monokratischer Entscheidungszuständigkeit die Möglichkeit einer Nachholung von Anträgen auf mündliche Verhandlung. Diese Möglichkeit war jedoch bis 31.1.2003 befristet. Im gegenständlichen Fall wurde innerhalb dieser Frist kein solcher nachträglicher Antrag gestellt.

Nach der Rechtsprechung stellt die gesetzlich hier vorgesehene monokratische Entscheidung der Berufungsbehörde ohne Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung auch dann keine Verletzung des Parteiengehörs dar, wenn eine Aufstellung, aus der sich eine Gleichbehandlung des Abgabenschuldners ergibt, in der mündlichen Verhandlung hätte vorgelegt werden können (VwGH 26.11.2002, 98/15/0248, ÖStZB 2003, 600). Es wäre dem Bw. unbenommen geblieben, jederzeit während des laufenden Verfahrens entsprechende Beweise vorzulegen.

Es war somit ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 18. Mai 2004