



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn Z.K., vertreten durch Dr. Walter Anzböck, Dr. Joachim Brait, Rechtsanwälte, 3430 Tulln, Stiegengasse 8, vom 30. März 2005 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Mödling vom 15. März 2005 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten der Firma K-GmbH um folgende Beträge im Gesamtausmaß von € 3.859,01 vermindert:

Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 82,55,
Umsatzsteuer 10/2000 in Höhe von € 5,64,
Umsatzsteuer 12/2000 in Höhe von € 25,93,
Umsatzsteuer 03/2001 in Höhe von € 30,46,
Umsatzsteuer 05/2001 in Höhe von € 6,58,
Umsatzsteuer 06/2001 in Höhe von € 37,84,
Umsatzsteuer 07/2001 in Höhe von € 2.543,19,
Lohnsteuer 01/2001 in Höhe von € 8,50,
Lohnsteuer 06/2001 in Höhe von € 3,67,
Lohnsteuer 07/2001 in Höhe von € 8,30,
Lohnsteuer 08/2001 in Höhe von € 160,39,
Lohnsteuer 09/2001 in Höhe von € 255,95,
Dienstgeberbeitrag 10/2000 in Höhe von € 1,85,
Dienstgeberbeitrag 01/2001 in Höhe von € 4,01,
Dienstgeberbeitrag 06/2001 in Höhe von € 3,71,

Dienstgeberbeitrag 07/2001 in Höhe von € 3,34,
Dienstgeberbeitrag 08/2001 in Höhe von € 448,03,
Dienstgeberbeitrag 09/2001 in Höhe von € 158,57,
Dienstgeberzuschlag 10/2000 in Höhe von € 0,50,
Dienstgeberzuschlag 01/2001 in Höhe von € 0,45,
Dienstgeberzuschlag 06/2001 in Höhe von € 0,42,
Dienstgeberzuschlag 07/2001 in Höhe von € 0,38,
Dienstgeberzuschlag 08/2001 in Höhe von € 50,80 sowie
Dienstgeberzuschlag 09/2001 in Höhe von € 17,95.

II. Darüber hinaus wird die Berufung für folgende Abgaben im Gesamtausmaß von € 29.660,11 als unbegründet abgewiesen:

Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 10.924,77,
Umsatzsteuer 10/2000 in Höhe von € 745,72,
Umsatzsteuer 12/2000 in Höhe von € 3.431,41,
Umsatzsteuer 03/2001 in Höhe von € 4.030,57,
Umsatzsteuer 05/2001 in Höhe von € 870,51,
Umsatzsteuer 06/2001 in Höhe von € 5.008,13,
Lohnsteuer 01/2001 in Höhe von € 1.125,20,
Lohnsteuer 06/2001 in Höhe von € 485,64,
Lohnsteuer 07/2001 in Höhe von € 1.098,43,
Dienstgeberbeitrag 10/2000 in Höhe von € 244,16,
Dienstgeberbeitrag 01/2001 in Höhe von € 530,93,
Dienstgeberbeitrag 06/2001 in Höhe von € 491,12,
Dienstgeberbeitrag 07/2001 in Höhe von € 441,35,
Dienstgeberzuschlag 10/2000 in Höhe von € 66,36,
Dienstgeberzuschlag 01/2001 in Höhe von € 60,16,
Dienstgeberzuschlag 06/2001 in Höhe von € 55,68 sowie
Dienstgeberzuschlag 07/2001 in Höhe von € 49,98.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. März 2005 wurde der Berufungswerber (in weiterer Folge Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma K-GmbH im Ausmaß von € 33.519,12, nämlich

Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 11.007,32,
Umsatzsteuer 10/2000 in Höhe von € 751,36,

Umsatzsteuer 12/2000 in Höhe von € 3.457,34,
Umsatzsteuer 03/2001 in Höhe von € 4.061,03,
Umsatzsteuer 05/2001 in Höhe von € 877,09,
Umsatzsteuer 06/2001 in Höhe von € 5.045,97,
Umsatzsteuer 07/2001 in Höhe von € 2.543,19,
Lohnsteuer 01/2001 in Höhe von € 1.133,70,
Lohnsteuer 06/2001 in Höhe von € 489,31,
Lohnsteuer 07/2001 in Höhe von € 1.106,73,
Lohnsteuer 08/2001 in Höhe von € 160,39,
Lohnsteuer 09/2001 in Höhe von € 255,95,
Dienstgeberbeitrag 10/2000 in Höhe von € 246,00,
Dienstgeberbeitrag 01/2001 in Höhe von € 534,94,
Dienstgeberbeitrag 06/2001 in Höhe von € 494,83,
Dienstgeberbeitrag 07/2001 in Höhe von € 444,69,
Dienstgeberbeitrag 08/2001 in Höhe von € 448,03,
Dienstgeberbeitrag 09/2001 in Höhe von € 158,57,
Dienstgeberzuschlag 10/2000 in Höhe von € 66,86,
Dienstgeberzuschlag 01/2001 in Höhe von € 60,61,
Dienstgeberzuschlag 06/2001 in Höhe von € 56,10,
Dienstgeberzuschlag 07/2001 in Höhe von € 50,36,
Dienstgeberzuschlag 08/2001 in Höhe von € 50,80 sowie
Dienstgeberzuschlag 09/2001 in Höhe von € 17,95

zur Haftung herangezogen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. gemäß § 9 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der Firma K-GmbH für die genannten Abgaben hafte, als diese durch die schuldhafte Verletzung der dem Bw. auferlegten Pflichten bei der Gesellschaft aufgrund der Beendigung der Geschäftstätigkeit im Zuge des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens nicht eingebracht werden haben können.

Die Uneinbringlichkeit sei gegeben, da weitere Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos verlaufen würden. Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Geschäftsführers gehören insbesondere die ordnungsgemäße Meldung und Entrichtung der laufenden Selbstbemessungsabgaben. Weiters habe der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen.

Da der Bw. als die zur Vertretung berufene Person seinen Verpflichtungen nicht nachgekommen sei, habe die Haftungsinanspruchnahme über den genannten Rückstand ausgesprochen werden müssen.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 30. März 2005 wird der Bescheid seinem gesamten Umfang nach angefochten, wobei als Berufungsgründe unrichtige rechtliche Beurteilung, Mangelhaftigkeit des Verfahrens sowie unrichtige Tatsachenfeststellungen geltend gemacht werden. Vorweg werde darauf hingewiesen, dass die Haftungs Voraussetzungen gemäß §§ 80 Abs. 1 und 9 Abs. 1 BAO nicht vorliegen würden, sodass beantragt werde, der Berufung voll inhaltlich Folge zu geben.

Vorausgeschickt werde, dass die Haftungsbestimmung nur dann greife, sofern Beitragsschulden bei der Gesellschaft selbst uneinbringlich seien, darüber hinaus eine schuldhafte und rechtswidrige Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch den Geschäftsführer vorliege sowie die Einbringlichkeit der Abgaben auf die schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers zurückzuführen sei, sohin ein entsprechender Kausalzusammenhang festgestellt werden könne.

Grundsätzlich gehe die Judikatur konsequenterweise davon aus, dass das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrückhaltung eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschließen könne (Stoll, BAO-Kommentar I, 121 f).

In diesem Falle habe der Geschäftsführer im Sinne der Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig zur Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten einschließlich der Abgabenschulden zu verwenden (Ritz, BAO-Kommentar, § 9 Tz 7). Haftungsbegründendes Verhalten liege demzufolge grundsätzlich lediglich im Falle des Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vor.

Bezogen auf die hier in Frage stehenden Abgabenverbindlichkeiten nehme lediglich die Lohnsteuer eine Sonderstellung ein, bei der der VwGH in ständiger Rechtsprechung davon ausgehe, dass die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen und Gehältern einzubehalten und stets abzuführen sei, wäre zunächst zu prüfen gewesen, ob die Geschäftsführer in der Gesellschaft überhaupt in der Lage gewesen wären, die Abgabenverbindlichkeiten zu bedienen, ohne umgekehrt andere Gläubiger in ihren Rechten und Forderungen zu verkürzen. Reichen hingegen die vorhandenen Mittel zur Abführung der Lohnsteuer nicht aus, so bestehe die Verpflichtung des Geschäftsführers, entsprechend niedrigere Gehälter auszuzahlen (Haffler/Strobler, Haftung des GmbH-Geschäftsführers, FG 1990, 188).

Demgegenüber habe der VwGH in seiner Entscheidung vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, gleich gelagerten Überlegungen hinsichtlich der Umsatzsteuer eine Abfuhr erteilt, wonach

ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten die vereinnahmte Umsatzsteuer in voller Höhe abzuführen sei. Zuzufolge des Umstandes, dass der Unternehmer hinsichtlich der Umsatzsteuer selbst Steuerschuldner sei, könne hier ebenfalls bloß auf die Frage der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes abgestellt werden. Wende man diese für die weitere Beurteilung voranzustellenden Überlegungen auf den hier gegenständlichen Sachverhalt an, so seien daraus folgende, die Abgabenschuld des Einschreiters ausschließende Schlussfolgerungen zu ziehen:

1) Richtig sei, dass über das Vermögen der Firma K-GmbH auf Grund eines Eigenantrages am 19. November 2001 zu 111/xx des Landesgerichtes das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Wie aus dem Konkursakt ersichtlich seien letztendlich Forderungen in der Gesamthöhe von € 336.082,82 bei der Verteilung berücksichtigt worden, sodass bereits zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung eine Reihe von Verbindlichkeiten bestanden hätte, die der Geschäftsführung die Bedienung der Verbindlichkeiten beim Finanzamt unmöglich gemacht haben.

Vorauszuschicken sei, dass es in diesem Zusammenhang zur Geltendmachung der erwähnten Haftungsbestimmung bereits an schuldhaften und rechtswidrigen Pflichtverletzungen seitens des Geschäftsführers mangle, die in einem kausalen Zusammenhang mit der Uneinbringlichkeit der Abgabenverbindlichkeiten stehen würden.

Zum einen ergebe sich bereits aus dem Konkursantrag bzw. dem diesem Antrag beigeschlossenen Status, dass die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Antragseinbringung über keine ausreichende liquide Mittel verfügt habe, um sämtliche Gläubiger zu bedienen.

Vielmehr seien bereits beträchtliche Zeit vor Konkurseröffnung sämtliche Zahlungen eingestellt worden und habe zum Zeitpunkt der Fälligkeit der gegenständlichen Beitragsschulden die Gesellschaft nicht mehr über die erforderlichen Mittel verfügt, um die Beitragsschulden ebenso wie andere andrängende und fällige Verbindlichkeiten bedienen zu können.

Wie sich aus dem Schlussbericht des Masseverwalters ergebe haben aus der Verwertung des Vermögens gerade € 3.500,00 erzielt werden können, wobei es sich dabei nicht einmal um ein freies liquides Vermögen zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung gehandelt habe, denen jedoch Passiva in der Höhe von € 336.082,82 gegenüber gestanden seien, sodass es ohne Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht möglich gewesen wäre, die bestehenden Abgabenschulden beim Finanzamt zu tilgen.

Es habe demzufolge an jeglichen Mitteln gemangelt, die zur Befriedigung offener Forderungen zur Verfügung gestanden wären, sodass allein aus diesem Grunde vorweg jedes haftungsbegründende Verschulden der Geschäftsführung auszuschließen sei und eine Haftung nicht greife, was sich allein daraus ergeben, dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung praktisch keine Barmittel vorhanden gewesen seien.

Grundsätzlich würden demzufolge schon dem Grunde nach die Voraussetzungen zur Geltendmachung der gegenständlichen Haftung nicht vorliegen, was sich nicht zuletzt auch aus dem gerichtlichen Anmeldeverzeichnis bzw. den Forderungsanmeldungen erschließen lasse.

Daraus ersichtlich sei nämlich, dass sehr wohl wesentliche Forderungen seitens Lieferanten angemeldet worden seien, die sich auf die nach Eintritt der frühesten Fälligkeit der hier zur Diskussion stehenden Verbindlichkeiten bei der Abgabenbehörde beziehen.

Alles in allem liege demzufolge ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht vor.

Infolge einer groben Mangelhaftigkeit des Verfahrens habe es die Erstbehörde im Übrigen auch unterlassen, Erhebungen darüber einzuholen bzw. zu tätigen, ob bzw. in wie weit überhaupt freie Mittel zur Bedienung der Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden wären oder nicht. Richtigerweise wäre jedoch bereits auf Grund der obigen Ausführungen die Haftung zu verneinen gewesen.

2) Auch wenn man die einzelnen Abgabenarten des Haftungsbescheides sowie die darauf anzuwendenden Grundsätze beachte, sei die Haftung jedoch zu verneinen. Soweit diesbezüglich die Haftungen aus der Umsatzsteuer für das Jahr 2000 sowie für die Monate 3 bis 7/01 geltend gemacht werde, sei auf die oben bereits dargelegte Judikatur des VwGH hingewiesen sowie darauf, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz im gegenständlichen Fall nicht verletzt worden sei.

Für die Einschreiter in diesem Zusammenhang sei jedoch nicht ersichtlich, wie sich die Umsatzsteuerbeträge im einzelnen aufschlüsseln, insbesondere ob die Umsatzsteuerforderungen im einzelnen den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Jahresumsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 entsprechen, nachdem die diesbezüglichen Unterlagen bei der Masseverwaltung aufliegen dürften.

Auch insoweit wäre es Aufgabe der Erstbehörde gewesen, die Forderungen zumindest entsprechend aufzuschlüsseln und im Bescheid zu begründen, um im Sinne des einzuräumenden rechtlichen Gehörs die Nachvollziehbarkeit für den Beitragsschuldner zu wahren.

Was die dienstnehmerabhängigen Abgaben wie Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge betreffe, die vom Gleichbehandlungsgrundsatz unabhängig seien, sodass bei diesen Abgabenarten die Kongruenz zu den einzelnen Forderungen zu prüfen sei, sei ebenfalls aus dem auch für die Abgabenbehörde zugänglichen Konkursakt ersichtlich, dass die Dienstnehmer ihre Forderungen ebenfalls angemeldet haben und somit eine

Gleichbehandlung vorliege, insbesondere jedoch seitens der Dienstnehmer einbehaltene Beträge nicht abgeführt worden seien.

Auch insoweit wäre eine entsprechende Aufschlüsselung und Konkretisierung erforderlich gewesen, um eine Überprüfung durch den Bw. zu gewährleisten.

Insoweit sei die Erstbehörde auch ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen, sodass erhebliche Verfahrensmängel vorliegen, die hiermit releviert würden.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung sowie bei mängelfreier Durchführung des Verfahrens wäre jedenfalls von der Geltendmachung der gegenständlichen Haftung Abstand zu nehmen gewesen.

Der Berufungswerber stellt daher den Antrag, 1. der Berufung vollinhaltlich Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass von der Haftung des Bw. zur Gänze Abstand genommen werde; 2. allenfalls möge der angefochtene Bescheid jedoch aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an die Erstbehörde zurückverwiesen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. Juni 2005 wurde die Berufung abgewiesen und begründend ausgeführt, dass mit 19. November 2001 über die Firma K-GmbH, ehemals L., zur Zahl 111/xx beim Landesgericht das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Aus dem Konkursverfahren habe sich ergeben, dass die Konkursgläubiger eine Quote von 0,75 % erhalten haben. Somit stehe die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes außer Zweifel. Unbestritten sei ebenfalls, dass der Bw. seit 12. Februar 2000 die Gesellschaft als Geschäftsführer vertreten habe.

Strittig sei, ob ein Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vorliege. Aufgrund der Feststellungen im Einbringungsakt sowie der Stellungnahme zur Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juli 2002 sei zugegeben worden, dass eine Reihe von andrängenden Lieferanten sowie Arbeitskräfte befriedigt werden haben müssen, um die Aufrechterhaltung des Betriebes zu gewährleisten.

Anlässlich mehrerer Begehungen durch den Vollstreckungsaußendienst sowie einiger Vorsprachen in der Einbringungsstelle (1. Dezember 2000, 1. März 2001, 15. März 2001) habe der Bw. zu Protokoll gegeben, dass Einnahmen erzielt worden seien und Zahlungsvereinbarungen getroffen werden könnten. Diese seien nicht vollständig eingehalten worden, womit sich eine Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten ergebe.

Auch aus dem Konkursakt und den Insolvenzanmeldungen ergebe sich, dass abgesehen von den Bankverbindlichkeiten im Zeitraum bis zumindest drei Monate vor Konkurseröffnung verschiedenste Zahlungen zur Verminderung von Verbindlichkeiten geleistet worden seien.

Der Vertreter hafte nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort „insoweit“ in § 9 BAO ergebe – nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben bestehe. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und hafte der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedige und somit den Abgabengläubiger benachteiligt habe, so erstrecke 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 habe. 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, obliege dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstoße ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichte dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandle und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfülle; insoweit sei auch das Ausmaß der Haftung bestimmt. Dies sei im vorliegenden Fall – entgegen den Ausführungen im Berufungsbegehren – nicht getan worden.

Weiters wäre eine notwendige Voraussetzung, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunktes zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mittel beigebracht habe (VwGH 17.12.2002, 2002/17/0151).

Im Berufungsfall sei zwar ein Verschulden bestritten worden, es sei allerdings unterlassen worden, die zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden liquiden Mittel darzustellen. Eine bloß allgemein gehaltene Darstellung des Verhältnisses zwischen Zahlungen und Verbindlichkeiten bezogen auf den Monatsletzten sei für diese Beurteilung nicht ausreichend. Der Bw. hätte zur verlässlichen Beurteilung des Nichtvorliegens eines Verschuldens im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO auch für jede einzelne haftungsgegenständliche Abgabe die an dritte Gläubiger geleisteten Zahlungen zum Zeitpunkt

der Entstehen der Abgabenschuld bis zur Fälligkeit sowie den Schuldenstand gegenüber dritten Gläubigern zum Fälligkeitszeitpunkt offen zu legen gehabt.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spreche die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281). Laut Mitteilung des Masseverwalters habe mangels Unterlagen weder die Körperschaftsteuer noch eine Umsatzsteuererklärung für 2001 erstellt werden können, weswegen eine amtswegige Festsetzung vorgenommen werden habe müssen.

Im Schreiben vom 22. Juni 2005 ersucht der Bw. um Vorlage und Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, denen Vorhaltscharakter zukommt, einzugehen oder entsprechende Berechnungen im Sinne einer von der Abgabenbehörde angesprochenen Liquiditätsrechnung bekannt zu geben.

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 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.

Reichen die dem Arbeitsgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Unstrittig ist, dass der Bw. in der Zeit von 12. Februar 2000 bis zur Konkurseröffnung Geschäftsführer der Firma K-GmbH gewesen ist. Mit Konkursdikt des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 19. November 2001, GZ. 111/xx, wurde über die Firma K-GmbH der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 11. Oktober 2002 wurde der Konkurs nach Verteilung der Quote von 0,75 % aufgehoben.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (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). Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Wird im Lauf des Insolvenzverfahrens festgestellt, dass die Abgabenforderung – wie vorliegend – nur mit einer Quote von 0,75 % befriedigt werden

kann, so steht die Uneinbringlichkeit der die Quote übersteigenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Ausmaß von 99,25 % jedenfalls fest. Bei der Erlassung des Haftungsbescheides wurden jeweils 100 % der Abgaben vorgeschrieben, sodass dieser Umstand beim Umfang der Haftung des Geschäftsführers zu berücksichtigen und die haftungsrelevanten Abgaben um diese Quote wie im Spruch dargestellt entsprechend einzuschränken war.

Der Bw. hat in seinen Ausführungen in der Berufung richtiger Weise selbst die Voraussetzungen dargestellt, unter denen eine gesetzeskonforme Haftung auszusprechen ist. Nach der 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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, 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.

Soweit der Bw. bezüglich der Haftungen aus der Umsatzsteuer für das Jahr 2000 sowie für die Monate 3 bis 7/01 auf die von ihm oben dargelegte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinweist, wonach das Verschulden im Zusammenhang mit der Haftung für Umsatzsteuer wie "bei anderen" Abgaben (mit Ausnahme von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer) zu beurteilen ist (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) sowie darauf, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz im gegenständlichen Fall nicht verletzt worden ist, ist ebenfalls auch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, dass nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015). Diese Schlussfolgerung erscheint angebracht, da ein entsprechender Nachweis nicht erbracht wurde.

Der Bw. moniert, dass die Erstbehörde ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen wäre. Dazu ist festzuhalten, dass § 93 Abs. 3 lit. a BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Möglichkeit einräumt, für den Fall, dass die Abgabenbehörde erster Instanz ihrer

Begründungsverpflichtung nicht nachkommt, eine mangelhafte Begründung zu ergänzen (was im erforderlichen Ausmaß erfolgt ist).

Der Verweis des Bw. darauf, dass das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrückzahlung eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhaft Verletzung abgabenrechtlichen Pflichten ausschließen kann, ist zwar zutreffend. Doch auch der wiederholte Hinweis, dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung die Mittel gefehlt hätten, aus dem Konkursantrag bzw. dem diesen Antrag beigeschlossenen Status, dass die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Antragseinbringung über keine ausreichende liquide Mittel verfügt hat, um sämtliche Gläubiger zu bedienen, bereits beträchtliche Zeit vor Konkurseröffnung sämtliche Zahlungen eingestellt worden bzw. praktisch keine Barmittel vorhanden gewesen sind, kann nicht darüber hinweg täuschen, dass – wie vom Bw. selbst ausgeführt – Lieferanten in den letzten Monaten (vor Konkurseröffnung) sofort bar bezahlt worden sind. Im Übrigen ist es für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Haftung irrelevant, ob zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung keine Mittel mehr vorhanden gewesen sind, da sich die Prüfung, wann liquide Mittel vorhanden gewesen waren, naturgemäß auf die Fälligkeitstermine der jeweiligen haftungsrelevanten Abgaben im Zeitraum vor Konkurseröffnung zu beziehen hat.

Schon die Abgabenbehörde erster Instanz hat in der Berufungsvorentscheidung auf die Stellungnahme des Bw. zur Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juli 2002 verwiesen, wo der Bw. selbst zugegeben hat, dass eine Reihe von andrängenden Lieferanten sowie Arbeitskräfte befriedigt werden haben müssen, um die Aufrechterhaltung des Betriebes zu gewährleisten.

Soweit der Erstbehörde eine grobe Mangelhaftigkeit des Verfahrens unterstellt wird, als unterlassen worden sein soll, Erhebungen darüber einzuholen bzw. zu tätigen, ob bzw. in wie weit überhaupt freie Mittel zur Bedienung der Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden wären oder nicht, ist ebenfalls auf die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, dass ein Haftender nur dann eine Einschränkung der Haftung erfährt, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015), was – wie bereits oben erwähnt – nachweislich nicht erfolgt ist.

In diesem Zusammenhang ist der Vorhaltsbeantwortung, dem ‚Schreiben des Bw. zur Beweisführung für ein nicht schuldhaftes Verhalten‘ betreffend die Abgabenschulden der Firma K-GmbH vom 22. Juli 2002 ist zu entnehmen, dass „Lieferanten in den letzten Monaten sofort bar bezahlt werden mussten. Das Restpersonal konnte nur durch Zahlungen – zwar nur teilweise und verspätet – in gewissem Ausmaß zum Bleiben bewogen werden. Die Löhne der letzten Monate wurden größtenteils nicht mehr ausbezahlt. Teilweise wurden immer wieder Rückstände beim Finanzamt abgedeckt.“

Schon allein aus diesen im Verhältnis zu den Berufungsausführungen widersprüchlichen Angaben des Bw. ist zu ersehen, dass entgegen den wiederholten Aussagen des Bw. liquide Mittel vorhanden gewesen sein müssen, da der Bw. selbst diese Mittel verwendet hat, um Lieferanten bar zu bezahlen. Schließlich wurden von der GmbH auch folgende Beträge auf das Abgabenkonto eingezahlt: am 8. Jänner 2001 ein Betrag von ATS 140.000,00, am 23. Jänner 2001 ein Betrag von ATS 22.831,00 (lohnabhängige Abgaben für 12/2000), am 21. März 2001 ein Betrag von ATS 18.888,00, am 20. April 2001, 17. Mai 2001, 19. Juni 2001 jeweils ein Betrag von ATS 30.000,00, am 23. April 2001 ein Betrag von ATS 15.869,00 (lohnabhängige Abgaben für 3/2001) sowie am 13. Juli 2001 ein Betrag von ATS 23.909,00. Gerade im Gastronomiebereich werden die Umsätze – soviel steht wohl außer Streit – zum Großteil bar abgewickelt, sodass aus diesem branchentypischen Zahlungsverkehr und den auf das Abgabenkonto erfolgten Einzahlungen auf vorhandene Barmittel vor Konkurseröffnung zu schließen ist.

Trotz entsprechender Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wurden keine entsprechenden Berechnungen im Sinne einer von der Abgabenbehörde angesprochenen Liquiditätsrechnung bekannt gegeben, die auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genüge getan hätten, sodass die diesbezüglichen Ausführungen der Berufung nicht zum Durchbruch verhelfen konnten.

Den Berufungsausführungen, dass kein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot und somit insoweit keine schuldhaftige Pflichtverletzung begangen wurde, dass sehr wohl wesentliche Forderungen seitens Lieferanten angemeldet worden sind, die sich auf die nach Eintritt der frühesten Fälligkeit der hier zur Diskussion stehenden Verbindlichkeiten bei der Abgabenbehörde beziehen, wurde ebenfalls schon in der Berufungsvorentscheidung dadurch Rechnung getragen, als ausgeführt wird, dass sich aus dem Konkursakt und den Insolvenzanmeldungen ergeben hat, dass abgesehen von den Bankverbindlichkeiten im Zeitraum bis zumindest drei Monate vor Konkurseröffnung verschiedenste Zahlungen zur Verminderung von Verbindlichkeiten geleistet worden seien. Zudem darf nochmals auf die Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 22. Juli 2002 verwiesen werden, wonach „Lieferanten in den letzten Monaten sofort bar bezahlt werden mussten.“ Im Berufungsfall ist zwar ein Verschulden bestritten worden, es ist allerdings unterlassen worden, die zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden liquiden Mittel darzustellen. Der Bw. hätte zur verlässlichen Beurteilung des Nichtvorliegens eines Verschuldens im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO auch für jede einzelne haftungsgegenständliche Abgabe die an dritte Gläubiger geleisteten Zahlungen zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld bis zur Fälligkeit sowie den Schuldenstand gegenüber dritten Gläubigern zum Fälligkeitszeitpunkt offen zu legen gehabt. Die Behauptung, dass alles in allem ein Verstoß

gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht vorliegt, ist somit widerlegt, da bei Gesamtbetrachtung entgegen der Ansicht des Bw. ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz zu erkennen ist.

Zum Vorwurf, für den Bw. sei nicht ersichtlich, wie sich die Umsatzsteuerbeträge im einzelnen aufschlüsseln, insbesondere ob die Umsatzsteuerforderungen im einzelnen den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Jahresumsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 entsprechen, sei erwähnt, dass laut Datenbank die dargestellten Umsatzsteuerbeträge den vom Bw. gemeldeten Umsatzsteuervoranmeldungen entsprechen. Eine weitere Aufschlüsselung der angegebenen Abgaben – wie vom Bw. gefordert – erscheint überschießend, zumal dem angefochtenen Bescheid mit Ausnahme der Jahresumsatzsteuer 2000, die aufgrund einer Schätzung festgesetzt wurde, jeweils monatliche Beträge zu entnehmen sind.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten – wie auch vom Bw. selbst richtig dargestellt – Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 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.

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, Slg.N.G. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Auch in diesem Zusammenhang ist auf die Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juli 2002 zu verweisen, wonach „das Restpersonal nur durch Zahlungen – zwar nur teilweise und verspätet – in gewissem Ausmaß zum Bleiben bewogen werden konnte. Die Löhne der letzten Monate wurden großteils nicht mehr ausbezahlt.“ Daraus ist jedenfalls abzuleiten, dass Löhne ausbezahlt wurden. Die entsprechenden Lohnabgaben wurden jedoch nicht entsprechend der gesetzlichen Verpflichtung aliquot entrichtet.

Zum Berufungsvorbringen, aus dem Konkursakt ist ersichtlich, dass die Dienstnehmer ihre Forderungen ebenfalls angemeldet haben und somit eine Gleichbehandlung vorliege, insbesondere jedoch seitens der Dienstnehmer einbehaltene Beträge nicht abgeführt worden seien, ist zu erwidern, dass die Anmeldung von Lohnforderungen durch Dienstnehmer nichts

darüber aussagt, welche Lohnbeträge bar – wie vom Bw. selbst dargestellt – bezahlt wurden, um das Personal zum Bleiben zu bewegen bzw. welche Differenzbeträge an Löhnen für eine Anmeldung verblieben.

Die vom Bw. angesprochene Problematik, ob von Dienstnehmern Beträge einbehalten und nicht abgeführt wurden, ist für die Frage, in welcher Höhe vom Arbeitgeber Löhne bar an Dienstnehmer ausbezahlt wurden und entsprechend die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten gewesen wäre zu trennen. Die im angefochtenen Haftungsbescheid ausgewiesenen Lohnabgaben wurden aufgrund der Meldung des Bw. am Abgabekonto gebucht, wobei von den vom Bw. gemeldeten ATS 15.276,00 (€ 1.110,15) an Lohnsteuer für den Monat 8/2001 nur ein Betrag von € 160,39 als Haftungsbetrag aufgenommen wurde.

Wie schon die Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt hat ergibt sich aus dem Konkursakt und den Insolvenzanmeldungen, dass abgesehen von den Bankverbindlichkeiten im Zeitraum bis zumindest drei Monate vor Konkurseröffnung verschiedenste Zahlungen zur Verminderung von Verbindlichkeiten geleistet worden seien. Diese Feststellungen decken sich auch mit den Ausführungen des Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juli 2002, wonach die Löhne der letzten Monate großteils nicht mehr ausbezahlt wurden.

Dadurch erscheint jedoch von der Abgabenbehörde und dem Bw. selbst belegt, dass drei Monate vor der am 19. November 2001 erfolgten Konkurseröffnung keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestanden sind, sodass insofern auch eine Gleichbehandlung der Gläubiger stattgefunden hat. Somit war die Haftung für die ab 19. August 2001 fälligen Abgaben (Umsatzsteuer 07/2001 in Höhe von € 2.543,19, Lohnsteuer 08/2001 in Höhe von € 160,39, Lohnsteuer 09/2001 in Höhe von € 255,95, Dienstgeberbeitrag 08/2001 in Höhe von € 448,03, Dienstgeberbeitrag 09/2001 in Höhe von € 158,57, Dienstgeberzuschlag 08/2001 in Höhe von € 50,80 sowie Dienstgeberzuschlag 09/2001 in Höhe von € 17,95) mit einem Gesamtbetrag von € 3.634,88 aufzuheben.

Wenn der Bw. vermeint, es wäre ihm das Parteingehör nicht gewährt worden, sei darauf hingewiesen, dass er im Rahmen der Berufungsausführungen ausreichend Gelegenheit hatte, von seinem Recht Gebrauch zu machen, er andererseits im Vorlageantrag darauf verzichtete, zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung Stellung zu nehmen bzw. sein Recht auf Parteingehör wahrzunehmen.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO, wobei bei der gegebenen schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben spricht (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281), erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die im Haftungsbescheid dargestellten

Abgaben der Firma K-GmbH unter Berücksichtigung der Konkursquote von 0,75 % im Ausmaß von € 29.660,11 zu Recht.

Wien, am 11. September 2006