



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr.W.Z. und die weiteren Mitglieder Mag.P., H.H. und Ho.H. im Beisein der Schriftführerin FOI C.O. über die Berufung vom 1. Oktober 2001 des DI. P.W., F., vertreten durch KWT.GmbH., Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, K., K.Strasse 23, gegen den Bescheid des Finanzamtes K. , vertreten durch FOI J.W., vom 28. August 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 22. September 2005 in K. , Dr. H.Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Haftungsbetrag auf € 12.676,30 eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

Die Firma D.-P. GmbH wurde im Jahr 1993 errichtet. Gegenstand des Unternehmens war die Fertigung und der Vertrieb von analogen Datenträgern. Mit Beschluss des Landesgerichtes K. vom 1.8.2001 wurde über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Die Konkursforderungen betrugen insgesamt ATS 9.111.733,16. Die größten Konkursgläubiger waren das Finanzamt K. mit Forderungen iHv. circa ATS 2,4 Mio., die Fa. T. HandelsgesmbH mit Forderungen iHv. circa ATS 2 Mio.; die St.Sp. mit Forderungen iHv. circa ATS 1,2 Mio. und die Gebietskrankenkasse mit Forderungen iHv. circa ATS 500.000,--. Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 8.3.2002 wurde das Konkursverfahren gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote iHv. 0,71%; nominell wurden € 1.286,13 an das Finanzamt gezahlt.

Herr DI. P.W. (im Folgenden: Bw.) vertrat seit 1993 bis zur Konkurseröffnung die Gesellschaft als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Das Finanzamt zog mit Bescheid vom 28.8.2001 den Bw. zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten in Höhe von ATS 1,376.643,30 heran. In der Begründung führte das Finanzamt unter Hinweis auf die geltende Rechtslage und Rechtssprechung aus, dass der Bw. durch die Nichtentrichtung selbst zu berechnender und abzuführender Abgaben eine Pflichtverletzung begangen habe und daher zur Haftung heranzuziehen war. Die Abgabenschuldigkeiten setzten sich aus folgenden durch die Abgabenbehörde II. Instanz erhobenen Beträge zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in ATS
Umsatzsteuer	Juli 2000	65.046,--
Umsatzsteuer	August 2000	46.876,--
Umsatzsteuer	September 2000	46.885,--
Umsatzsteuer	Oktober 2000	114.827,--
Umsatzsteuer	November 2000	60.774,--
Umsatzsteuer	Dezember 2000	288.350,--
Umsatzsteuer	Jahr 1999	6.783,--
Umsatzsteuer	Juni 2001	170.453,--
Lohnsteuer	September 2000	39.386,--
Lohnsteuer	Oktober 2000	44.796,--
Lohnsteuer	November 2000	46.278,--
Lohnsteuer	Dezember 2000	34.641,--
Lohnsteuer	Jänner 2001	37.113,--
Lohnsteuer	Mai 2001	20.515,--
Lohnsteuer	Juni 2001	39.990,--
Dienstgeberbeiträge	8/2000 – 6/2001	98.273,30
Zuschlag zu DGB.	8/2000 – 6/2001	10.350,--
Säumniszuschläge	2000 – 2001	15.964,--
Körperschaftsteuer	2000 – 2001	121.550,--

Verspätungszuschlag	2000	41.031,--
Kammerumlage	2000 – 2001	2.561,--
Pfändungsgebühr	2001	24.181,--
Barauslagen	2001	21,--
	SUMME	1,376.643,30

Für die Monate Juli bis Dezember 2000 wurden von der Gesellschaft Umsatzsteuerzahllasten gemeldet, jedoch nicht mehr entrichtet. Die Lohnabgaben für die Zeiträume August bis Dezember 2000, Mai und Juni 2001 wurden nicht mehr entrichtet.

In der Berufung vom 1.10.2001 stellt der Bw. eine schuldhafte Pflichtverletzung in Abrede. Er habe mangels liquider Mittel nicht für die Entrichtung der Abgaben Sorge tragen können und die Abgabenschulden nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt. Die Gesellschaft habe die Selbstbemessungsabgaben nicht mehr entrichten können.

Das Finanzamt forderte den Bw. mit *Vorhalt vom 8.10.2001* auf, darzulegen, warum er nicht für die Entrichtung der Abgaben Sorge tragen können. Um Darlegung aller zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten aushaftenden Verbindlichkeiten Bank-, Lieferanten-, Gesamtverbindlichkeiten wurde ersucht. Schließlich wurde ersucht bekannt zu geben, inwieweit aushaftende Verbindlichkeiten abgedeckt wurden. Mit Eingabe vom 16.11.2001 übermittelte der Bw. folgende Unterlagen:

- Bankberichte August bis Dezember 2000 (St.Sp.);
- monatliche Saldenlisten Jänner bis Juli 2001;
- Bilanz samt GuV für das Geschäftsjahr 2000;
- Darstellung der Verbindlichkeiten zum 1.8.2000 und 1.8.2001, sowie deren Abdeckung.

Der Bw. führte aus, die Gesellschaft sei in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten, weil die Nachfrage nach digitalen Datenträgern stieg und gleichzeitig die Nachfrage nach analogen Datenträgern massiv zurückging. Durch Überkapazitäten am Markt sei es in den Jahren 2000 und 2001 zu einem massiven Preisverfall gekommen.

Die aushaftenden Kontokorrentkredite betrugen zum 31.12.2000 insgesamt ATS 5,475.768,-- (vgl. Bilanz zum 31.12.2000). Zu diesen Betriebsmittelkrediten führte der Bw. aus, dass bei der Sparkasse ein Kontokorrentkredit mit einem (internen) Rahmen bis zu ATS 4 Mio. bestanden hat, für welchen er, seine Gattin und der Schwiegervater persönlich haftet haben. Dieser Kredit war zusätzlich mit einer Globalzession besichert. Zwei weitere Kontokorrentkredite bei der B.A. über insgesamt ATS 1,650.000,-- wären bereits anfangs 2000 vom Schwiegervater abgedeckt worden.

Diese Kreditverbindlichkeiten bei der Sparkasse waren durch Globalzessionen besichert und verringerten sich in der Zeit vom 1.8.2000 bis zur Konkurseröffnung (1.8.2001) um ATS 3,827.538,38. Die St.Sp. meldete im Konkursverfahren Forderungen iHv. circa ATS 1,2 Mio. an.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 27.12.2001 die Berufung als unbegründet ab. Vor allem durch die Besicherung der Kontokorrentkredite mittels Globalzessionsvereinbarung ohne Vorsorge dafür, dass sämtliche Gläubiger anteilig aus zukünftig einlangenden Umsatzerlösen befriedigt werden, habe dazu geführt, dass die Gesellschaft nicht mehr für die Gleichbehandlung aller Gläubiger habe Sorge tragen können. Entsprechend dieser Vorgangsweise sei die Bank vollständig befriedigt worden. In der Bevorzugung eines Gläubigers liege bereits eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH vom 23.1.1997, Zl. 95/15/0121). Durch diese Vorgangsweise habe der Bw. als Geschäftsführer eine Differenzierung zwischen Gläubigern vorgenommen. Kredit- und Besicherungsvereinbarungen wurden im Verfahren nicht vorgelegt.

Die Gesellschaft kam ihrer Pflicht, regelmäßig Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben zu entrichten, seit August 2000 nicht mehr nach. Folglich musste das Finanzamt im Feber 2001 Pfändungsmaßnahmen gegen das Unternehmen vornehmen. Laut Rückstandsausweis vom 9.2.2001 hafteten ATS 1,117.719,-- unberichtigt aus.

Mit Eingabe vom 12. Feber 2001 ersuchte die Gesellschaft um Gewährung einer Zahlungserleichterung. Am 7.3.2001 gewährte das Finanzamt die Abstattung des Rückstandes in monatlichen Raten iHv. ATS 70.000,--, beginnend mit 20. April 2001. Die Gesellschaft bezahlte diese Raten im April und Mai 2001. Insgesamt wurden in der Zeit vom 13.3.2001 bis 11.6.2001 an das Finanzamt Zahlungen iHv. ATS 930.822,-- geleistet.

Nach Konkurseröffnung fand eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1/2001 bis 7/2001 im Unternehmen statt. Dabei wurde festgestellt, dass Bezüge an den Bw. nicht mehr und an Mitarbeiter teilweise nicht mehr ausbezahlt wurden. Die Prüfung ergab eine Gutschrift an Lohnsteuer iHv. € 3.410,--; Dienstgeberbeiträgen iHv. € 500,06 und Zuschläge an Dienstgeberbeiträgen iHv. € 51,09 (vgl. Bericht des Finanzamtes (L20) vom 22.8.2001).

Das Finanzamt berücksichtigte diese beiden Tatsachen im Haftungsverfahren nicht. Mit Eingabe vom 31.1.2003 beantragten die Bw. die Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

In der am 22. September 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Über Befragen des Vorsitzenden führte die steuerliche Vertreterin aus, dass der im Zeitraum 13.3.2001 bis 11.6.2001 beim Finanzamt eingelangte Betrag iHv ATS 930.822,-- aus dem Verkauf zweier Maschinen resultiere, wobei die von der Käuferin, Firma D.T.P. GmbH, geltend

gemachte Vorsteuer überrechnet wurde. Zur Firma D.T.P. GmbH gab der Bw. bekannt, dass er an dieser Firma damals und heute zu 24 % beteiligt sei. Die steuerliche Vertreterin führte aus, dass ergänzend zu dem vom Berichterstatter angeführten Betrag und Zeitraum insgesamt im Zeitraum 1. August 2000 bis 1. August 2001 ein Betrag von ATS 1,124.591,69 an das Finanzamt zur Abdeckung laufender Abgaben bezahlt wurden. Die steuerliche Vertreterin legte die "Darstellung über die Abdeckung der einzelnen Verbindlichkeiten im Zeitraum 1. August 2000 bis 31. Juli 2001" schriftlich zum Akt vor und führte aus, dass das Finanzamt nicht schlechter behandelt worden wäre als die übrigen Gläubiger. Weiters legte die steuerliche Vertreterin eine Aufstellung hinsichtlich der im Zeitraum 1. August 2000 bis Juli 2001 geleisteten Lohnabgaben der Gesellschaft vor. Dieser Darstellung ist zu entnehmen, dass die in Frage stehende Lohnsteuerzahllast laut den Berechnungen der steuerlichen Vertretung ATS 233.504,89 betrage. Die Zessionsvereinbarung mit der Bank sei insgesamt nicht als schädlich zu betrachten, weil die Senkung der Bankverbindlichkeiten durch den Schwiegervater erfolgte. Diese Zuflüsse von dritter Seite sind vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen und können dem Bw. daher nicht zur Last gelegt werden.

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.

Der Arbeitgeber hat bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer bei einzubehalten.

§ 78 Abs. 3 EStG lautet:

"Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten."

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben. Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 8. März 2002 wurde das Konkursverfahren aufgehoben. Die Verteilungsquote im Konkursverfahren betrug insgesamt 0,71%. Das Finanzamt erhielt € 1.286,13. Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind uneinbringlich. Die Haftung erstreckt sich – wie in der Tabelle dargestellt - auf Abgaben, die am Tag der Konkurseröffnung fällig waren. Die Vertretung des Bw. endete mit der Eröffnung des Konkurses am 1. August 2001.

Der Haftungsbescheid des Finanzamtes enthält die Darstellung der gesamten Abgabenschuldigkeiten nach Abgabenarten. Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Abgaben jedoch nicht einzelnen Zeiträumen und Monaten zugeordnet, sodass dies im Verfahren vor der Abgabenbehörde II. Instanz nachzuholen war. Grundsätzlich darf es an der deutlichen Festlegung, von welchen Zeiträumen und Fälligkeiten ausgegangen wird, nicht fehlen, weil dies unerlässlich für die Prüfung einer schuldhaften Pflichtverletzung zum Fälligkeitszeitpunkt ist (vgl. VwGH vom 16.9.2003, Zl. 2000/14/0106; 21.1.2004, Zl. 2002/13/0218).

Der Bw. brachte im gegenständlichen Verfahren vor, dass bei der Sparkasse ein Kontokorrentkredit (Betriebsmittelkredit) über ATS 1 Mio. mit einem (intern gewährten) Rahmen bis zu ATS 4 Mio. bestanden hat. Dieser Kredit war mittels einer Globalzessionsvereinbarung besichert. Die Sparkasse meldete Konkursforderungen iHv. ATS 1,284.707,-- an. Zum 31.12.2000 betrugen die Kontokorrentkredite insgesamt ATS 5,475.768,-- (vgl. Bilanz zum 31.12.2000).

Das Finanzamt stellte aufgrund dieses Parteienvorbringens und der Sachlage fest, dass durch die Besicherung der Kontokorrentkredite mittels Globalzessionsvereinbarung der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt wurde. Durch die Abtretung der Forderungen an die kreditgewährende Bank, habe sich die Gesellschaft von vornherein der Möglichkeit frei über Umsatzerlöse zu verfügen, begeben. Durch die Besicherung der Kontokorrentkredite mittels Globalzessionsvereinbarung ohne gleichzeitiger Vorsorge dafür, dass sämtliche Gläubiger bei Änderung der Verhältnisse aus einlangenden Umsatzerlösen anteilig befriedigt würden, habe die Gesellschaft nicht mehr für die Gleichbehandlung aller Gläubiger Sorge tragen können. Entsprechend dieser Vorgangsweise sei die Bank vollständig befriedigt worden. In dieser Bevorzugung eines Gläubigers liege bereits eine schuldhafte Pflichtverletzung (VwGH vom 23.1.1997, Zl. 95/15/0121).

Das Finanzamt gewährte am 7.3.2001 der Gesellschaft die Abstattung des aushaftenden Saldos in Raten. Der Umstand, dass das Finanzamt hinsichtlich der nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnabgaben, Körperschaftsteuervorauszahlungen und Nebengebühren) eine Zahlungserleichterung gewährte, änderte zwar nichts an deren gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben, führte jedoch dazu, dass die Abstattung in Raten zu erfolgen hatte. Der Bw. als Geschäftsführer war nunmehr verpflichtet im Rahmen dieser Ratenvereinbarung für die Abstattung des Rückstandes Sorge zu tragen. Dieser Verpflichtung kam der Bw. vorerst auch nach. Die Gesellschaft entrichtete letztmalig zum 11.6.2001 einen Betrag iHv. ATS 245.645,--. Zuvor wurden Raten iHv. ATS 70.000,-- entrichtet. Die am 20.6.2001 fällige Rate iHv. ATS 70.000,-- wurde nicht mehr entrichtet. Mit Schreiben vom 19.6.2001 teilte der Bw. dem Finanzamt die schwierige wirtschaftliche Situation mit. Man sei bemüht diese Rate umgehend aufzubringen.

Gemäß § 80 BAO haben Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Wenn der Bw. im letzten Monat vor der Konkurseröffnung keine Zahlungen mehr geleistet hat, ist ihm ein schuldhaftes Handeln nicht mehr zur Last zu legen, weil aufgrund der vorliegenden Sachlage davon auszugehen ist, dass die Primärschuldnerin Zahlungen einen Monat vor der Konkurseröffnung (1.8.2001) tatsächlich nicht mehr leisten konnte. Diese Annahme entspricht auch den Ergebnissen des Konkursverfahrens, in welchem Forderungen von iHv. circa ATS 10 Mio. angemeldet wurden. Wenn dem Geschäftsführer liquide Mittel nicht mehr zur Verfügung stehen, kann ihm die schuldhafte Pflichtverletzung nicht mehr nachgewiesen und angelastet werden. Ab dem Zeitpunkt der Eröffnung des Konkurses war der Bw. nicht mehr vertretungsbefugt und hätte rechtswirksam Zahlungen für die Primärschuldnerin nicht mehr veranlassen dürfen.

Der Bw. meint in diesem Zusammenhang, dass Zahlungen sechs Monate vor Konkurseröffnung nach §§ 30, 31 KO anfechtbar gewesen wären, weil dadurch der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt würde. Dem ist zu entgegnen, dass diese Normen lediglich im Konkursverfahren Rechtswirkung entfalten kann.

Wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen wurde, vermag dies eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO auszuschließen. Schließlich hat die Gesellschaft in der Zeit vom 13.3.2001 bis 11.6.2001 Zahlungen iHv. ATS 930.822,-- an das Finanzamt geleistet, sodass sich der Rückstand iHv. ATS 1,871.717,-- auf ATS 1,177.535,30 reduzierte (vgl. Abgabenskonto). Das Finanzamt ging insoweit bei Gewährung der Zahlungserleichterung richtig davon aus, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit im März 2001 noch nicht vorlag.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ist folgende Rechtslage zu berücksichtigen. Das Einkommensteuergesetz verlangt vom Arbeitgeber, dass dieser die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und abzuführen hat (§ 78 Abs. 1 EStG).

Die Lohnsteuer stellt somit eine *Ausnahme* vom *Gleichbehandlungsgrundsatz* dar. Der Bw. haftet daher in jedem Fall uneingeschränkt für deren Entrichtung. Es fällt nämlich dem Vertreter gleich einem Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht einbehält und an das Finanzamt entrichtet. Das Finanzamt zog daher den Bw. zu Recht hinsichtlich der nicht entrichteten Lohnsteuer heran. Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 19.02.2002, 98/14/0189).

Hinsichtlich der Lohnabgaben für den Zeitraum September bis Dezember 2000, Jänner 2001 und Mai 2001 erfolgte die Heranziehung zur Haftung daher zu Recht, weil der Bw. entgegen seiner im Einkommensteuergesetz normierten Verpflichtung gehandelt hat. Die Summe dieser Lohnsteuerbeträge beträgt € 16.186,30. Dieser Betrag ist um die gewährte

Lohnsteuergutschrift iHv. €3.410,--, welche aus der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1 bis 7/2001 resultierte, zu reduzieren. Der Bw. haftet daher für den uneinbringlichen Betrag iHv. €12.676,30.

Die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme der Bw. gemäß § 9 BAO sind aufgrund obiger Ausführungen erfüllt, sodass seitens des unabhängigen Finanzsenates die Ausübung des freien Ermessens bei der Haftungsinanspruchnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu überprüfen war.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung 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 "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme zur Haftung wird nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem dann gesprochen werden können, wenn die Abgabenschuld vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

Im gegenständlichen Fall war daher die Vermögenssituation des Bw. zu hinterfragen. Der Bw. gab hiezu in der mündlichen Verhandlung an, er sei vermögenslos, geschieden und gegenüber seinem 18-jährigen Sohn unterhaltspflichtig. Die Gebietskrankenkasse führe gegen ihn Gehaltsexekutionen. Er verfüge monatlich über ein Nettogehalt iHv. €950,--, abzüglich seiner Unterhaltspflichten.

Es mag daher sein, dass aufgrund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation die Abgaben erschwert einbringlich wären, dies ist jedoch keineswegs ausgeschlossen. Der Bw. könnte nämlich aufgrund seines Alters (Geburtsjahr: 1958) und der damit verbundenen Erwerbstätigkeit in Zukunft durchaus in der Lage sein, zumindest einen Teil der ausstehenden Verbindlichkeiten abzustatten.

Im Rahmen der Ermessensübung ist auch zu berücksichtigen, dass im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. ein beträchtlicher Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft entstanden ist und der Bw. als Geschäftsführer die Möglichkeit gehabt hätte, zeitnah entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung der Haftungsfolgen zu setzen. Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., aufgrund seiner derzeitigen wirtschaftlichen Situation nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 29. September 2005