

TE Vwgh Erkenntnis 2007/10/18 2006/15/0073

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.10.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §80 Abs1;

BAO §9 Abs1;

EStG 1988 §78 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des W K in W, vertreten durch Dr. Gabriella Guzely-Bardel, Rechtsanwältin in 9400 Wolfsberg, Hoher Platz 17, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 30. Juni 2005, GZ. RV/0412-K/02, betreffend Haftung für Abgaben, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der Beschwerdeführer zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen wurde, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen; im Übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer der K GmbH, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 10. April 2001 das Konkursverfahren eröffnet worden ist.

Mit Bescheid vom 6. August 2001 zog das Finanzamt den Beschwerdeführer gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der K GmbH - im Wesentlichen Umsatzsteuer Dezember 2000 und Jänner 2001 sowie Lohnabgaben Jänner und Februar 2001 - im Ausmaß von insgesamt S 511.266,- heran.

Der Beschwerdeführer brachte Berufung ein und beantragte die Aufhebung des Haftungsbescheides. Die haftungsgegenständlichen Abgaben seien unmittelbar vor Eröffnung des Konkursverfahrens entstanden. Es seien nicht ausreichende Mittel zur Entrichtung der Abgaben und "gleichzeitiger Zahlung von Verbindlichkeiten" vorhanden

gewesen. Alleine der Umstand, dass nur die Selbstbemessungsabgaben der letzten Selbstbemessungszeiträume nicht entrichtet worden seien, zeige, dass der Beschwerdeführer bestrebt gewesen sei, die Abgabenschulden termingerecht zu entrichten. Der Beschwerdeführer habe den Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt als andere Gläubiger.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2002 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, unter Beweis zu stellen, welche finanziellen Mittel der Primärschuldnerin im Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis zur Konkurseröffnung zur Verfügung gestanden seien, sowie darzulegen, wie die vorhandenen Mittel verwendet worden seien, welche Verbindlichkeiten außer den Abgabenschulden im fraglichen Zeitraum noch bestanden hätten und wie sich der Gesamtschuldenstand entwickelt habe. Weiters sei bekannt zu geben, welche Zahlungseingänge "im genannten Zeitraum bzw. zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der bezughabenden Abgaben erfasst" worden seien und welcher Verwendung die Zahlungseingänge zugeführt worden seien.

Nachdem der Beschwerdeführer die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes ungenützt verstreichen ließ, wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Begründend erinnerte das Finanzamt den Beschwerdeführer an die Nachweispflichten des zur Haftung für Gesellschaftsschulden herangezogenen Geschäftsführers. Der Beschwerdeführer habe seine qualifizierte Mitwirkungspflicht nicht erfüllt und keine geeigneten Gründe vorgebracht, die gegen eine schuldhafte Verletzung der Geschäftsführerpflichten sprechen könnten.

Im Vorlageantrag vom 7. März 2002 verwies der Beschwerdeführer auf ein Schreiben seiner Rechtsanwältin vom 2. Februar 2001, aus dem hervorgehe, dass der Beschwerdeführer damals einen außergerichtlichen Ausgleich angestrebt habe. Ab diesem Zeitpunkt habe die Primärschuldnerin in Kenntnis ihrer Zahlungsunfähigkeit nur mehr jene Lieferanten bezahlt, die ebenfalls in Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit Waren nur mehr gegen vorhergehende Zahlung geliefert hätten. Gleichzeitig übermittelte der Beschwerdeführer Buchungsjournale ab Februar 2001 sowie eine Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva zu den Stichtagen 31. Jänner 2001 und 10. April 2001. Daraus sei ersichtlich, dass eine Verminderung der Verbindlichkeiten nach dem Anstreben des stillen Ausgleichs nicht mehr erfolgt sei, weil im Zeitpunkt der Konkurseröffnung dieselben Verbindlichkeiten bestanden hätten. Lediglich die Lieferantenverbindlichkeiten hätten sich um S 767.680,51 verringert, weil die Lieferanten Waren mit Eigentumsvorbehalten zurückgefordert und dafür Gutschriften ausgestellt hätten.

Dem Vorhalt des Finanzamtes vom 25. April 2002 für den Zeitraum vom Februar 2001 bis zur Konkurseröffnung "die Bankauszüge, das Kassabuch sowie die entsprechenden Belege und den Status zum Zeitpunkt des Anstrebens eines außergerichtlichen Ausgleiches hierorts" vorzulegen, wurde nach der Aktenlage entsprochen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge, indem sie die Haftung des Beschwerdeführers um die im Konkursverfahren der Primärschuldnerin erzielte Quote reduzierte, die Körperschaftsteuer und die Nebengebühren aus dem Haftungsbetrag ausschied und den neuen Haftungsbetrag mit EUR 28.598,86 ermittelte.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, im Zeitraum vom 2. Februar bis 10. April 2001 habe sich der Stand der Bankverbindlichkeiten nicht verändert, treffe nicht zu. Tatsächlich habe sich der bei der K Bank zum 1. Februar 2001 bestehende Schuldenstand von S 1,916.958,59 auf S 1,781.519,04 reduziert. Im selben Zeitraum habe sich das bei der B Bank vorhandene Guthaben von S 29.733,-- auf S 245.016,91 erhöht. Aus den Kassenberichten der Monate Februar und März 2001 ergebe sich weiters, dass durchaus noch Zahlungen geleistet und Erlöse erzielt worden seien. Der Beschwerdeführer habe "laufende Aufwendungen, wie Strom, Telefon, Kraftfahrzeugkosten und Wareneinkäufe bedient". Demgegenüber seien die Finanzamtsverbindlichkeiten nicht mehr, auch nicht anteilig entrichtet worden. Aus den vorliegenden Rechnungen gehe eindeutig hervor, dass Waren bis Anfang April 2001 geliefert und bezahlt worden seien. Der Beschwerdeführer habe selbst eingeräumt, dass er die Lieferanten im Voraus habe bezahlen müssen. Damit habe er Geldmittel, über die er nachweislich verfügt habe, für die Abstattung laufender Kosten und Aufwendungen der Monate Februar und März 2001 verwendet, ohne die Abgabenverbindlichkeiten anteilig zu bedienen. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen erfüllten nicht die Voraussetzungen des im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht geforderten Liquiditätsstatus, der die Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mitteln ermöglicht hätte. Die dazu nötige Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, habe der Beschwerdeführer nicht beigebracht.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der zu den

jeweiligen Fälligkeitsstichtagen zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten komme eine Beschränkung der Haftung des Beschwerdeführers auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Der Beschwerdeführer habe im fraglichen Zeitraum und zu den jeweiligen Fälligkeiten die Abgabenschulden nicht mehr bedient, obwohl er mit den Umsatzerlösen Waren gegen Barzahlung eingekauft und auch andere laufende Geschäftsaufwendungen getätigt habe. Darin liege eine Pflichtverletzung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der K GmbH. Hinsichtlich der Lohnsteuer sei zudem auf die Bestimmung des § 78 EStG zu verweisen, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallenden Lohnabgaben reichten, eine schuldhaftige Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstelle.

Die Voraussetzungen für die Haftung des Beschwerdeführers seien daher gegeben. Im Rahmen der Ermessensübung sei zu berücksichtigen, dass durch die geschilderte Vorgangsweise des Beschwerdeführers ein beträchtlicher Abgaberrückstand entstanden sei und der Beschwerdeführer die Möglichkeit gehabt hätte, zeitnah entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung der Haftungsfolgen zu setzen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg. cit. 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung annehmen darf (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 23. November 2004, 2001/15/0108).

Die in § 80 BAO dem Vertreter auferlegten Pflichten umfassen auch die rechtzeitige Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben.

Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit gewesen ist. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann zur Gänze, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden bzw. in welchem Ausmaß der Abgabengläubiger bei einer anteiligen Begleichung der Verbindlichkeiten Befriedigung erlangt hätte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2005, 2004/14/0030).

Der Beschwerdeführer bringt vor, das Guthabenskonto bei der B Bank sei gerade deshalb eingerichtet worden, um sicherzustellen, dass Kundenzahlungen nach Erkennen der Zahlungsunfähigkeit nicht den bisherigen Bankinstituten zufließen, deren Forderungen auch grundbücherlich besichert gewesen seien. Die Obligoreduzierung bei der K Bank dürfe dem Beschwerdeführer nicht angelastet werden, weil es sich dabei um Kundenzahlungen gehandelt habe, auf deren Vereinnahmung durch die Bank der Beschwerdeführer keinen Einfluss gehabt habe. Der Beschwerdeführer habe in der "Sanierungsphase" keine Zahlungen für bestehende Verbindlichkeiten geleistet. Was den Vorwurf der Barzahlung von Wareneinkäufen, Kfz-Kosten, Treibstoff- und Stromkosten, sowie Lohnkosten betreffe, habe es sich dabei um "Zug um Zug Leistungen" gehandelt, mit denen keine Benachteiligung der Altgläubiger verbunden gewesen sei. Die Zahlungen hätten vielmehr der Aufrechterhaltung des Betriebes und der Verbesserung der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens gedient. Es habe sich hierbei um Zahlungen im Voraus für Lieferungen und zu erbringende Leistungen gehandelt.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0176, unter Hinweis auf Vorjudikatur ausgesprochen hat, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, bezieht, eine Privilegierung von Gläubigern daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern ("Zug um Zug Geschäfte") bestehen kann. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat

demnach auch die von der Gesellschaft getätigten "Zug um Zug Geschäfte" zu umfassen (in diesem Sinne auch die hg. Erkenntnisse vom 19. Februar 2002, 98/14/0189, vom 27. April 2005, 2004/14/0030, und vom 25. Jänner 2006, 2001/14/0126).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22. September 1999, 96/15/0049, Slg. N.F. Nr. 7.440/F, klargestellt hat, haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten 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 allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0176).

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 29. März 2001, 2000/14/0149, und das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038, Slg. N.F. Nr. 7.038/F).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit Vorhalten vom 29. Jänner 2002 und vom 25. April 2002 konkrete Aufträge zum Nachweis seines pflichtgemäßen Verhaltens unter Vorlage im Einzelnen angeführter Unterlagen erteilt. Diesen Aufträgen wurde - wenn auch erst nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung - entsprochen.

Den vorgelegten Unterlagen und dem eigenen Vorbringen des Beschwerdeführers durfte die belangte Behörde - wie schon oben ausgeführt zu Recht - entnehmen, dass der Abgabengläubiger bei Verfügung über die vorhandenen Gesellschaftsmittel schlechter gestellt worden war als jene Gläubiger, deren Forderungen Zug um Zug befriedigt wurden. Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang eine Unterscheidung in Alt- und Neugläubiger trifft und die Abgabenbehörde offenbar zu den so genannten Altgläubigern zählt, deren Forderungen er allesamt nicht befriedigt habe, ist ihm überdies zu entgegnen, dass auch die Forderungen der Abgabenbehörde, so etwa die auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner und Februar 2001 zumindest teilweise mit dem laufenden Geschäftsbetrieb in der so genannten "Sanierungsphase" zusammenhängen und nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde dennoch zur Gänze unberichtigt blieben.

Hinsichtlich der Frage, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, führt der angefochtene Bescheid aus, dass die "Aufstellung (Gegenüberstellung) der Verbindlichkeiten zum 31.1.2001 und 10.4.2001, der geleisteten Zahlungen und erhaltenen Umsatzerlöse" nicht die Voraussetzungen des im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht geforderten Liquiditätsstatus erfüllten, der die Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mitteln ermöglicht hätte.

Es trifft zu, dass - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte und das Vorhandensein liquider Mittel - der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, mit der vom Beschwerdeführer erstellten Auflistung der Stände der Aktiva und Passiva zum 31. Jänner 2001 und 10. April 2001 und der Vorlage der Buchungsjournale, der Bankauszüge und der Kassenberichte vom 1. Februar 2001 bis 10. April 2001 (noch) nicht erbracht war. Ausgehend von der Ansicht, dass die genannte Aufstellung und die sonstigen Unterlagen nicht als ausreichend anzusehen seien, wäre es aber Aufgabe der belangten Behörde gewesen,

den Beschwerdeführer zur erforderlichen Präzisierung seines Vorbringens durch rechnerische Darlegung jener Beträge aufzufordern, deren Entrichtung zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten in Gegenüberstellung mit den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der "Zug um Zug Geschäfte" der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte. Insoweit erweist sich die vom Beschwerdeführer allgemein erhobene Verfahrensrüge, dass ihm vor Ergehen des angefochtenen Bescheides keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden sei, als berechtigt.

Da die belangte Behörde einen entsprechenden Vorhalt nicht erlassen hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 allerdings, dass der Arbeitgeber, wenn die Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren nicht behauptet, die laufenden Gehälter bis zur Konkursöffnung nicht (zur Gänze) ausbezahlt zu haben. Wird in einem solchen Fall Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der Frage der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. für viele das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 19. Februar 2002, 98/14/0189). Eine Begrenzung der Haftung in Höhe des so genannten Quotenschadens kommt diesbezüglich nicht in Betracht.

Soweit der angefochtene Bescheid daher die Haftung des Beschwerdeführers für Lohnsteuer betrifft, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Im Übrigen war der angefochtene Bescheid hingegen gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 333/2003.

Wien, am 18. Oktober 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006150073.X00

Im RIS seit

08.11.2007

Zuletzt aktualisiert am

21.04.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at