



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Stöger - Reymann, Rechtsanwälte, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 1A, vom 4. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. Juni 2008 betreffend Haftungsanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Das gegenständlichen Verfahren zur Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung gem. den §§ 9 und 80 BAO wird eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. Juni 2008 wurde der Berufungswerber (Bw) A gem. den §§ 9 u. 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. C (kurz GmbH) im Ausmaß von € 51.763,34 herangezogen.

Dieser Haftungsanspruchnahme war ein im Jahr 2004 vorangegangenes Vorhalteverfahren samt Beantwortung durch den Bw vorangegangen.

Der Haftungsbetrag enthielt neben Lohnsteuer 08/2003 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu Dienstgeberbeiträgen verschiedener Zeiträume.

In der auf die §§ 9 u. 80 BAO gestützten Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Geschäftsführer der GmbH zur Abfuhr von Lohnsteuern für von der GmbH ausbezahlter Löhne verpflichtet ist. Die Verletzung dieser Verpflichtung sei eine jedenfalls schuldhafte, unabhängig von den wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Unternehmens weil es sich bei der

genannten Abgabe um eine solche handelt, deren Entrichtung bzw. Abfuhr bei konkreter Geschäftsführung nicht gehindert war.

Aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich, dass jede vom Geschäftsführer vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt.

Der Bw übersandte zunächst die Überweisungsdokumente für die ausbezahlten Löhne und Gehälter für die Monate 05/2003 und 08/2003:

Daraus ergibt sich, dass die Löhne und Gehälter für August 2003 erst am 17. September und am 25. September 2003 ausbezahlt wurden.

Danach erhob der Bw durch seine ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 4. Juli 2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Zunächst wurde darauf hingewiesen, dass im Konkurs der GmbH an die Konkursgläubiger eine Quote in Höhe von XY % ausgeschüttet wurde. Die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenforderungen seien bereits in Höhe von € 19.346,39 getilgt und seien daher lediglich mit dem Restbetrag von(richtig) € 32.416,95 uneinbringlich.

Zur Nichtentrichtung der uneinbringlichen Lohnabgaben führte der Bw im Wesentlichen aus, dass ihn keine schuldhafte Pflichtverletzung treffe, da er bei Auszahlung der bezug habenden Löhne nicht nur beabsichtigt hatte, auch die Lohnabgaben zu überweisen, sondern zu diesem Zeitpunkt auch mit Sicherheit davon ausgehen konnte, dass die GmbH dazu auch in der Lage sein werde.

Neben der Darstellung zur wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH führte er zu den Löhnen für August 2003 aus, dass er diese aufgrund der wirtschaftlichen Situation im September 2003 bezahlt hat, wobei er sich sicher war, auch die bezug habenden Lohnabgaben bezahlen zu können.

Die wurde jedoch für den Bw unvorhersehbar und völlig überraschend durch die Hausbank D unmöglich gemacht, da diese Anfang Oktober 2003 den Betriebsmittelkredit fällig gestellt hat, obwohl dessen Saldo ca. € 100.000,-- unter der vereinbarten Kreditlinie gelegen wäre. Eine Verständigung sei erst zwei Wochen später erfolgt. Vorher wurden Zahlungen nicht durchgeführt, ohne den Bw davon zu verständigen.

Dass der Bw völlig überraschend mit der Fälligestellung des Kredites und der Verpflichtung zur Insolvenzanmeldung konfrontiert war, zeige sich auch daraus, dass er noch am YX 2003 in einer Pressemitteilung berichtet, dass eine Weiterführung des Betriebes ohne Konkurseröffnung möglich sei.

Neben der Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragte der Bw den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Das Finanzamt gab dieser Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt und setzte den Haftungsbetrag auf € 32.419,35 herab.

In der Begründung wurde zur Lohnsteuer auf § 79 Abs. 1 EStG 1988 verwiesen, woraus sich die Verpflichtung zur Abfuhr ergibt. Werde Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Der Einwand, der Bw sei bei Auszahlung der Löhne mit Sicherheit davon ausgegangen die darauf entfallenden Lohnabgaben entrichten zu können, sei nicht zielführend, weil der Arbeitgeber für die Lohnsteuer haftet und durch deren Geltendmachung als Schuldner einzustehen habe.

Daraufhin stellte der Bw durch seine ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 11. August 2008 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Begründung führte er aus, dass den Bw keine schuldhafte Pflichtverletzung treffe, da er durch konkrete Unterlagen belegt habe, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten im konkreten Fall unmöglich war. Er verwies nochmals auf die überraschende Fälligkeit des Kredites durch die Hausbank, weshalb er den Konkurs der Gesellschaft anmelden musste. Noch vor Konkurseröffnung sei er davon ausgegangen, dass aufgrund eines außergerichtlichen Ausgleiches eine Weiterführung des Betriebes ohne Konkurseröffnung möglich sei. Er habe bei Bezahlung der Löhne davon ausgehen können, die Lohnabgaben, welche dem Haftungsbescheid zugrunde liegen, bezahlen zu können.

Anlässlich eines Erörterungsgesprächs am 20. September 2011 gab der Bw zu den Lohnabgaben des Jahres 2000 an, dass er im Jahr 2000 nicht Geschäftsführer der gegenständlichen GmbH war und dies erst im September 2001 wurde.

Betreffend den Eintritt der Kontosperrung legte der Bw ein Schreiben der D vom 21. Oktober 2003 vor.

Weiters legte er ein E-Mail vom 4. Juli 2008 (somit vor Erstellung der Berufung) vor aus dem hervorgeht, dass am 10. Oktober 2003 Überweisungen noch durchgeführt wurden, am 13. Oktober kam der erste Scheck zurück.

Festgestellt wurde sodann, dass für DB und DZ für 05/2003 bei einer Zahlungsfrist am 13. Oktober 2003 aufgrund der Kontensperre davon auszugehen ist, dass dem Bw keine Mittel für die Entrichtung zur Verfügung standen. Die jedenfalls mit 13. Oktober 2003 anzunehmen-

de Kontensperre wurde seitens des Amtsbeauftragten nicht bestritten, jedoch die Überprüfung der Zahlungsfrist angekündigt.

Gleiches gilt für DB und DZ 08/2003 für die auch nach Ansicht des Amtsbeauftragten, davon auszugehen ist, dass die Fälligkeit erst am 15. Oktober 2003 gegeben ist, sodass dem Bw eine Entrichtung nicht möglich war.

Der Bw führte zur Lohnsteuer 08/2003 aus, dass er zum Zeitpunkt der faktischen Kontensperre am 13. Oktober 2003 einen zur Verfügung stehenden Kreditrahmen in Höhe von € 100.000,-- hatte. Dies ergebe sich auch aus der Stellungnahme des Masseverwalters vom 12. Oktober 2004 (S 9 g; Anm. Einbringungsakt S 69).

Der Bw wurde ersucht, entsprechende Kontounterlagen nachzureichen.

Mit Abrufen des Amtsbeauftragten vom 12. Oktober 2011 wurde die lt. Erörterungsgespräch mit dem 15.10.2003 festgehaltene Fälligkeit für die Lohnabgaben (L, DB u. DZ) 08/2003 bestritten.

Für DB und DZ 05/2003 habe aufgrund eines Zahlungserleichterungsansuchens eine Zahlungsfrist bis 13. Oktober 2003 bestanden, weshalb die Angaben des Bw in der Niederschrift glaubhaft seien.

Mit Urkundenvorlage vom 11. Oktober 2011 legte der Bw eine Umsatzübersicht betreffend dem Konto bei der D vor. Daraus ergebe sich, dass die erste Scheckrückbuchung am 13. 10.2003 erfolgte. Bei einem vereinbarten Rahmen von € 2.000.000,-- bestand somit noch ein ausnutzbarer Kreditrahmen von knapp € 170.000,--.

Der Bw habe erst durch Nachfrage bei der Zentrale in Linz von der Sperre erfahren.

Einen weiteren Vorhalt des UFS beantwortete der Amtsbeauftragte mit Anbringen vom 21. November 2011, mit dem die Fälligkeit betreffend der auf die Löhne für August 2003 entfallende Lohnabgaben aufgrund der späteren Bezahlung mit 15. Oktober 2003 anerkannt wurde.

Aber auch bei einer Fälligkeit 15. 10. 2003 liege eine Haftungsinanspruchnahme vor, da Lohnsteuer Treuhandgeld darstelle, und nicht dazu verwendet werden dürfe den Sollsaldo bei der Bank zu reduzieren. Da der Haftungspflichtige die einbehaltende Lohnsteuer offensichtlich auf seinem Bankkonto mit Sollsaldo belassen habe, dieses Konto aber von der Bank gesperrt wurde, sei es zu Gunsten der Bank zu einer Gläubigerbevorzugung gekommen. In der Nichteinbehaltung der Lohnabgaben liege ein Verschulden des Haftungspflichtigen.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus dem Einbringungsakt ist zu ersehen, dass seitens des Bw am XZ Konkursantrag gestellt und am YZ das Konkursverfahren über die gegenständliche GmbH eröffnet wurde.

Aus einer Rückstandsaufgliederung zum Abgabenkonto der GmbH vom 18. Mai 2005 ist zu ersehen, dass die Lohnsteuer 08/2003 die einzige rückständige Lohnsteuer war.

Aus der vom Bw vorgelegten Umsatzübersicht zum Bankkonto der GmbH ist zu ersehen, dass die letzten Belastungen auf diesem Konto am 10. Oktober 2003 erfolgten (welche teilweise durch Scheckrückbuchung zB. Am 13. Okt. wieder rückgängig gemacht wurden).

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 9 Abs. 1 BAO](#) lautet:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

[§ 80 Abs. 1 BAO](#) lautet:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

[§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#) erster Satz lautet:

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

[§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) lautet:

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

Unbestritten blieb, dass der Bw im Jahr 2003 bis zur Konkurseröffnung Geschäftsführer der GmbH war und dass die nunmehr aushaftenden Abgaben bei dieser nicht eingebracht werden konnten.

Betreffend die Lohnabhängigen Abgaben für das Jahr 2000 ist festzustellen, dass der Bw zum Zeitpunkt ihrer ursprünglichen Fälligkeit nicht Geschäftsführer der GmbH war und diese Abgaben erst nach Konkurseröffnung vorgeschrieben wurden. Ein Verschulden an der Nichtentrichtung ist daher nicht erkennbar, weshalb der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben war.

Unstrittig geblieben ist, dass durch die Kontensperre dem Bw zu der Zahlungsfrist am 13. Oktober 2003 und der darauf folgenden Fälligkeit am 15. Oktober 2003 für DB und DZ 05 und 08/2003 keine Mittel für die Entrichtung zur Verfügung standen. Eine schuldhafte Pflichtverletzung ist daher auch für diese Abgaben nicht gegeben.

Strittig geblieben ist die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer 08/2003 in Höhe von € 34.910,20 die richtigerweise durch die BVE auf € 21.864,25 eingeschränkt wurde.

Dabei blieb letztlich unstrittig, dass die Fälligkeit für diese Lohnsteuer mit dem 15. Oktober 2003 gegeben ist.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nach ständiger Rechtsprechung des VwGH in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt. Dabei lagen dem VwGH jedoch andere Sachverhalte als der gegenständliche zugrunde. Wie aus dem Erkenntnis vom 15.12.2004, 2004/13/0146 (und der dort zitierten Vorjudikatur) hervorgeht, wird die Haftungsinanspruchnahme in erster Linie auf § 78 Abs. 3 EStG gestützt, wonach bei nicht ausreichenden Mitteln zur Zahlung des vollen Bruttoarbeitslohnes, die Lohnsteuer von dem tatsächlich niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist und die nichtkorrekte Abfuhr der Lohnsteuer demnach zu einer Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten führt.

Im Gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass der Bw die Bezahlung der Löhne für August 2003 ohnedies erst im September 2003 vorgenommen hat. Zu diesem Zeitpunkt standen dem Bw aufgrund des Kreditrahmens ausreichende Mittel zur Entrichtung der darauf entfallenden Lohnsteuer zur Verfügung. Eine Einschränkung in der Ausbezahlung der Löhne im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG brauchte daher nicht vorgenommen werden. Erst die überraschende Kontensperre durch die Hausbank, die unbestrittenermaßen jedenfalls am 13. Oktober 2003 eingetreten ist, somit wenige Tage vor Fälligkeit der gegenst. Lohnsteuer, machte die Entrichtung derselben unmöglich. Dabei ist zu beachten, dass die gegenständliche als 08/03 bezeichnete Lohnsteuer die einzige blieb, die letztlich von der GmbH nicht entrichtet wurde. Nach der Fälligkeit am 15. Oktober 2003 kam es sofort zu einem Konkursantrag, wobei das Konkursverfahren bereits am YZ eröffnet wurde. Seitens der Bank wurde der Bw erst mit Schreiben vom 21. Oktober 2003, somit erst nach Konkurseröffnung, von der bereits faktisch vorher eingetretenen und vom Bw wahrgenommenen Kontensperre informiert. Zum Zeitpunkt der jedenfalls am 13. Oktober 2003 anzunehmenden Kontensperre bestand für den Bw auf dem Bankkonto noch ein ausschöpfbarer Kreditrahmen in Höhe von rd.

€ 170.000,--. Bei einer derartigen Sachlage kann aber nicht von einer für die Nichtentrichtung kausalen schuldhaften Pflichtverletzung des Bw ausgegangen werden. Wenn das Finanzamt zum Ausdruck bringt, dass der Bw die einzubehaltende Lohnsteuer nicht auf dem Bankkonto hätte belassen dürfen und damit den Gläubiger Bank besser gestellt hat, kann daraus nur der Schluss gezogen werden, dass der Bw die anfallende Lohnsteuer bar beheben und bis zum Fälligkeitstag anderweitig verwahren hätte müssen. Damit würden die abgabenrechtlichen Pflichten im gegenständlichen Fall aber überspitzt werden, da dies nicht der Vorgangsweise im Wirtschaftsleben im Sinne eines modernen Zahlungsverkehrs entspricht. Zudem ist zu beach-

ten, dass es sich bei der gegenständlichen Lohnsteuer um die letzte und einzige Lohnsteuer vor Konkurseröffnung gehandelt hat, die unberichtigt blieb.

Eine Gläubigerbesserstellung könnte nur dann vorgeworfen werden, wenn diese schuldhaft erfolgt wäre. Darauf kann aufgrund der vollkommen überraschend erfolgten Kontensperre bei noch offener Kreditlinie jedoch nicht geschlossen werden.

Dazu ist auch auf eine andere VwGH Entscheidung vom 16.9.2003, 2000/14/0106, zu verweisen, in der der VwGH zum Ausdruck bringt, dass bei einer überraschenden Kontensperre, die zwischen Auszahlung der Löhne und Fälligkeit der Lohnsteuer eintritt, durchaus zu einer anderen Beurteilung der Haftungsinanspruchnahme führen könnte.

Wenn das Finanzamt ohne nähere Ausführungen auf eine Entscheidung des UFS vom 1.6.2011, RV/0277-S/08, hinweist, ist festzuhalten, dass diesem Verfahren ein ganz anderer Sachverhalt zugrunde liegt.

Der Berufung war daher Folge zu geben, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 30. November 2011