

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WJ, vertreten durch Dr. WR, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 14. Juli 2003 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma E GmbH im Ausmaß von 47.208,65 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	2001	15.02.02	3.131,27
Umsatzsteuer	11/02	15.01.03	436,47
Lohnsteuer	08/02	16.09.02	2.133,86
Lohnsteuer	09/02	15.10.02	1.190,52
Lohnsteuer	10/02	15.11.02	1.217,35
Lohnsteuer	11/02	16.12.02	7.281,40
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/02	16.09.02	187,46
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/02	15.10.02	49,28
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/02	15.11.02	45,98
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/02	16.12.02	159,87
Zuschlag zum DB	08/02	16.09.02	16,25
Zuschlag zum DB	09/02	15.10.02	4,27
Zuschlag zum DB	10/02	15.11.02	3,98
Zuschlag zum DB	11/02	16.12.02	13,86
Verspätungszuschlag	06/02	23.01.03	598,12
Verspätungszuschlag	07/02	23.01.03	275,93
<i>Summe</i>			16.745,86

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war seit 16.11.1999 Geschäftsführer der Fa. E GmbH (Primärschuldnerin), über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 4.2.2003 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

In einem Vorhalt vom 20.3.2003 forderte das Finanzamt den Bw. auf darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die bei der Gesellschaft aushaltenden Abgaben entrichtet wurden. Entsprechende Unterlagen zum Beweis dafür wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Bw. um Darstellung seiner aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

In einer Stellungnahme vom 2.5.2003 führte der Bw. aus, dass die Primärschuldnerin ab August 2002 keine Zahlungen mehr leisten hätte können und in der Folge den Betrieb einstellen hätte müssen. Die finanzierende Bank (Sparkasse OÖ Bank AG) habe sämtliche Konten ruhend gestellt. Aus Mitteln der Gesellschaft seien dann überhaupt keine Verbindlichkeiten mehr beglichen worden, sodass schon aus diesem Grund die Voraussetzungen für eine Haftung nicht gegeben wären. Einige wenige Verbindlichkeiten wären gemäß § 1422 ABGB von dritter Seite eingelöst worden, was auch keine Haftung begründen könne. Da der Bw. mit Gesellschaftsmitteln überhaupt keine Zahlungen mehr leisten hätte können, liege keine Ungleichbefriedigung vor. Dass die Gesellschaft keine Zahlungen mehr leisten habe können, dürfte aus der im Rahmen des Konkursverfahrens durchgeföhrten Betriebsprüfung bekannt sein, sodass ein weiteres Beibringen von Unterlagen entbehrlich sei.

In einem weiteren Vorhalt vom 8.5.2003 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die Verwendung der vorhandenen Geldmittel von 1.6.2002 bis 31.1.2003 darzustellen.

Der Bw. gab zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme ab.

Nachdem sich das Finanzamt beim Masseverwalter über die voraussichtliche Höhe der im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin zu erwartenden Konkursquote erkundigt hatte (voraussichtliche Quote von 10 %), nahm es den Bw. mit Haftungsbescheid vom 14.7.2003 für folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 47.208,65 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	davon 90%
Umsatzsteuer	2001	3.479,19	3.131,27
Umsatzsteuer	06/02	4.154,29	3.738,86
Umsatzsteuer	07/02	3.832,43	3.449,19
Umsatzsteuer	09/02	453,33	408,00
Umsatzsteuer	11/02	3.412,97	3.071,67
Umsatzsteuer	12/02	1.414,39	1.272,95
Umsatzsteuer	01/03	14.268,24	12.841,42
Lohnsteuer	08/02	2.370,95	2.133,86
Lohnsteuer	09/02	1.322,80	1.190,52
Lohnsteuer	10/02	1.352,61	1.217,35

Lohnsteuer	11/02	8.090,44	7.281,40
Körperschaftsteuer	01-03/03	1.994,67	1.795,20
Dienstgeberbeitrag	08/02	1.010,63	909,57
Dienstgeberbeitrag	09/02	733,98	660,58
Dienstgeberbeitrag	10/02	636,95	573,26
Dienstgeberbeitrag	11/02	2.055,92	1.850,33
Zuschlag zum DB	08/02	87,59	78,83
Zuschlag zum DB	09/02	63,61	57,25
Zuschlag zum DB	10/02	55,20	49,68
Zuschlag zum DB	11/02	178,18	160,36
„Zuschlag zum DB“	03/02	109,92	98,93
Verspätungszuschlag	06/02	664,58	598,12
Verspätungszuschlag	07/02	306,59	275,93
Säumniszuschlag	2002	404,60	364,14
		52.454,06	47.208,65

In der Bescheidbegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, auf die voraussichtliche Quote im Insolvenzverfahren von 10 % verwiesen und darauf aufmerksam gemacht, dass die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 25.8.2003 Berufung erhoben, und darin im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. für erst nach Konkursöffnung fällig gewesene Abgaben nicht zur Haftung herangezogen werden könne. Eine Haftungsinanspruchnahme für die Umsatzsteuern 12/2002, 01/2003 und 2001 "(Bescheid vom 11.4.2003)" sei daher unrechtfertigt. Sodann stellte der Bw. für die Monate Juni 2002 bis Dezember 2002 anhand von Offenen-Posten-Listen und Bankkontoauszügen die von der Primärschuldnerin geleisteten Zahlungen den bestehenden Verbindlichkeiten gegenüber und errechnete daraus für die einzelnen Monate "Befriedigungsanteile" in Höhe von 52,09 % (Juni 2002), 52,42 % (Juli 2002), 30,58 % (August 2002), 20,61 % (September 2002), 7,46 % (Oktober 2002), 8,02 % (November 2002), und 8,64 % (Dezember 2002). Für Jänner 2003 wurde (mangels in der Aufstellung enthaltener Zahlungen) ein Befriedigungsanteil von 0,00 % in Ansatz gebracht, ohne für diesen Zeitraum jedoch Bankkontoauszüge vorzulegen. Die Finanzamtsverbindlichkeiten wurden bei der Berechnung des Befriedigungsanteils jeweils ohne die vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommene Lohnsteuer berücksichtigt. Unter Anwendung dieser Prozentsätze auf die Abgabenschuldigkeiten ergäben sich nach Ansicht des Bw. die "grundätzlichen" Haftungsbeträge, von denen noch die voraussichtliche Konkursquote von 10 % in Abzug zu bringen sei. Hinsichtlich der Lohnsteuer führte der Bw. aus, dass die Gehälter ab September nicht mehr von der Gesellschaft ausbezahlt worden wären. Dies gehe "eindeutig" aus den vorgelegten Bankauszügen hervor. Es sei daher nur die Haftung für die Lohnsteuer 08/2002 berechtigt. Schließlich sei es seitens der Finanzbehörden (auch im Rahmen der anlässlich der Konkursöffnung durchgeföhrten Umsatzsteuerprüfung) verabsäumt worden, die bereits entrichteten Umsatzsteuern für uneinbringliche Forderungen rück-

zubuchen und von der Haftungssumme in Abzug zu bringen. Hinsichtlich der Uneinbringlichkeit der Forderungen (z.B. Forderung gegen eine näher bezeichnete GmbH) könne der Masseverwalter Auskunft erteilen. Die rückzubuchende Umsatzsteuer würde den theoretisch höchstmöglichen Haftungsbetrag bei weitem übersteigen, sodass die Haftungssumme im Endergebnis auf Null herabzukorrigieren sei.

In einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 13.10.2004 wurde der Bw. eingeladen, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

1) In der Berufung wurde ausgeführt, dass die den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern zugrunde liegenden Löhne ab September 2002 nicht mehr ausbezahlt worden wären. Entgegen dem Berufungsvorbringen ist dies den vorgelegten Kontoauszügen ebenso wenig zu entnehmen wie die bis August 2002 unstrittig erfolgte Zahlung von Löhnen. Die meisten Überweisungen betreffen nicht näher aufgegliederte Sammelbuchungen oder Überweisungen "It. Datenträger".

Die steuerliche Vertreterin der Gesellschaft hatte dem Finanzamt mit Fax vom 19.2.2003 mitgeteilt, dass die Gesellschaft ab 12/2002 keine Dienstnehmer mehr beschäftigt habe.

Bei der anlässlich der Konkurseröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde nicht festgestellt, dass ab September 2002 keine Löhne mehr ausbezahlt worden wären.

In dem von ihrem Rechtsvertreter eingebrachten Konkursantrag der Gesellschaft vom 29.1.2003 wurde ausgeführt, dass die Dienstverhältnisse per 22.11.2002 einvernehmlich aufgelöst worden seien, und nicht mit der Anmeldung von Dienstnehmerforderungen zu rechnen sei. Bei tatsächlich offenen Lohnforderungen wäre eine Geltendmachung derselben im Insolvenzverfahren der Gesellschaft zu erwarten gewesen.

Es erschiene auch ungewöhnlich, wenn eine in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindliche Gesellschaft über mehrere Monate hinweg Lohnabgaben für tatsächlich nicht ausbezahlte Löhne anmelden und sich aufgrund der Nichtabfuhr der Lohnabgaben der Gefahr exekutiver Einbringungsmaßnahmen seitens des Finanzamtes aussetzen würde.

Sollte ungeachtet all dieser Umstände an der bisherigen Verantwortung (keine Lohnzahlungen ab September 2002) festgehalten werden, wäre dafür ein entsprechender Nachweis zu erbringen.

2) Die vorgelegten Kontoauszüge betreffen nur den Zeitraum 1.6.2002 bis 31.12.2002. Es mögen auch für den Zeitraum 1.1.2003 bis 4.2.2003 (Konkurseröffnung) Kontoauszüge vorgelegt werden. Sollten daraus Zahlungen ersichtlich sein, steht es Ihnen selbstverständlich noch frei, auch für den Monat Jänner 2003 einen "Befriedigungsanteil" (wie für die Monate Juni bis Dezember 2002) zu ermitteln.

3) Im Zuge der Berufung wurden die in der Zeit vom 1.6.2002 bis 31.12.2002 geleisteten Zahlungen dargestellt und durch die Kontoauszüge belegt. Warum war dagegen in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.5.2003 behauptet worden, dass ab August 2002 überhaupt keine Zahlungen mehr erfolgt wären bzw. die Bank keine Überweisungen mehr durchgeführt hätte?

Der Vertreter des Bw. teilte über Anruf am 8.11.2004 mit, dass bis Ende der Woche noch Unterlagen mit einer Ermittlung der Befriedigungsquote für Jänner 2003 nachgereicht würden. Die Anforderung der Kontoauszüge von der Bank habe länger als erwartet gedauert. Hinsichtlich der Lohnsteuern werde man davon ausgehen müssen, dass diese doch noch ausbezahlt worden seien, Gegenteiliges werde nicht nachgewiesen werden können. Auch werde man davon ausgehen müssen, dass im Fälligkeitstermin der Umsatzsteuer 2001 (15.2.2002 – rund ein Jahr vor Konkurseröffnung) noch genügend Gesellschaftsmittel für die Entrichtung dieser Abgabe vorhanden gewesen wären.

Eine schriftliche Stellungnahme zum Vorhalt vom 13.10.2004 wurde in weiterer Folge jedoch nicht mehr eingereicht.

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 leg. cit. 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Der Bw. war seit 16.11.1999 Geschäftsführer der Gesellschaft und damit für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss vom 4.2.2003 verantwortlich. Ab diesem Zeitpunkt war der Masseverwalter hinsichtlich des Konkursvermögens gesetzlicher Vertreter der Gemeinschuldnerin. Hinsichtlich jener Abgabenschuldigkeiten, die erst ab dem 4.2.2003 fällig waren, kam daher eine Haftungsanspruchnahme des Bw. nicht in Betracht. Dies betrifft die Umsatzsteuern 12/2002

und 01/2003, sowie die am 17.2.2003 fällig gewesene Körperschaftsteuervorauszahlung für das erste Quartal 2003.

Die Umsatzsteuer 2001 war dagegen bereits am 15.2.2002 fällig gewesen. Die Umsatzsteuererklärung 2001 war am 27.2.2003 beim Finanzamt eingelangt. Darin wurde eine Zahllast in Höhe von 366.231,00 S (26.615,04 €) ausgewiesen, die auch der mit Bescheid vom 18.3.2003 erklärungsgemäß erfolgten Veranlagung zu Grunde gelegt wurde. Aufgrund der bis dahin vorgeschriebenen Vorauszahlung von 23.135,85 € ergab sich die haftungsgegenständliche Nachforderung von 3.479,19 €. Im Umsatzsteuerbescheid wurde darauf hingewiesen, dass diese Nachforderung bereits fällig war. Diese Fälligkeit 15.2.2002 ergab sich aus der Bestimmung des § 21 Abs. 5 UStG.

Im Haftungsverfahren ist bei Selbstbemessungsabgaben entscheidend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes). Aus dem Umstand, dass für die Entrichtung der Umsatzsteuernachforderung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist bis 25.4.2003 zur Verfügung stand, ist für den Bw. daher nichts zu gewinnen.

Zum Hinweis des Bw., dass es seitens der Finanzbehörden verabsäumt worden sei (im Rahmen der anlässlich der Konkursöffnung durchgeführten Umsatzsteuerprüfung) die bereits entrichteten Umsatzsteuern für uneinbringliche Forderungen "rückzubuchen" und von der Haftungssumme in Abzug zu bringen, ist darauf hinzuweisen, dass im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden können (Ritz, BAO², § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen).

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht fest. Das Konkursverfahren wurde nach Verteilung des Massevermögens mit Beschluss vom 1.12.2003 aufgehoben. Die Konkursquote betrug lediglich 3,626 %.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass vom Finanzamt im angefochtenen Erstbescheid unter Bedachtnahme auf die voraussichtliche Konkursquote jeweils 90 % der offenen Abgabenschuldigkeiten in Ansatz gebracht worden waren. Dies war zulässig, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Behörde nicht verhalten ist, mit der Haftungsinanspruchnahme bis zur vollständigen Abwicklung eines Konkursverfahrens über das Vermögen des Hauptschuldners zuzuwarten (VwGH 30.1.2003, 2000/15/0086 und 28.5.2002, 99/14/0233). Es bedarf jedoch konkreter Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten beim insolventen Hauptschuldner (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233 und 27.4.2000, 98/15/0129). Die voraussichtliche Befriedigungsquote war im gegenständlichen Fall vom Finanzamt durch Rückfrage beim Masseverwalter erhoben worden. Eine

Ausdehnung der Haftungsanspruchnahme auf jeweils 96,374 % der Abgaben (100 % abzüglich Konkursquote) im Rahmen der Berufungsentscheidung kommt allerdings nicht in Betracht, da dies zu einer Rechtswidrigkeit der Entscheidung infolge Unzuständigkeit der erkennenden Behörde führen würde (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029). Der Umfang der Haftungsanspruchnahme wird durch den erstinstanzlichen Bescheid begrenzt. Eine darüber hinausgehende Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung erstmals im Zuge einer Berufungsentscheidung ist nicht zulässig.

Zur Frage des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, 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. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

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 (schulhaften) 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 den 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 (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090

mit Hinweis auf VwGH 23.4.1998, 95/15/0145; VwGH 25.1.1999, 97/17/0144; und VwGH 20.4.1999, 94/14/0147).

Ein derartiger Nachweis wurde vom Bw. im vorliegenden Fall für die Monate Juni bis Dezember 2002 in der gegenständlichen Berufung erbracht. Die für die einzelnen Monate als "Befriedigungsanteile" ermittelten Prozentsätze werden daher der Haftungsinanspruchnahme zugrunde gelegt. Die Haftung wird dabei auf jenen prozentuellen Anteil eingeschränkt, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Von diesem Betrag wird sodann noch die vom Finanzamt im Erstbescheid in Ansatz gebrachte Konkursquote abgezogen.

Für den Monat Jänner 2003 wurden trotz Aufforderung im Vorhalt vom 13.10.2004 und telefonischer Zusage vom 8.11.2004 weder die angeforderten Bankkontoauszüge vorgelegt, noch ein Befriedigungsanteil ermittelt. Vom Bw. wurde damit weder das gänzliche Fehlen von Gesellschaftsmitteln in diesem Monat nachgewiesen, noch dargestellt, wie hoch der Befriedigungsanteil bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes gewesen wäre. Eine betragsmäßige Einschränkung der im Jänner 2003 fällig gewesenen Abgaben auf jenen prozentuellen Anteil, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, konnte daher nicht erfolgen.

Hinsichtlich der – wie oben ausgeführt – bereits am 15.2.2002 fällig gewesenen Umsatzsteuer 2001 wurde vom Bw. ebenfalls kein "Befriedigungsanteil" ermittelt. Diese Abgabe, die rund ein Jahr vor Konkurseröffnung fällig war – was auch gegen ein (gänzliches) Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel sprach – konnte daher lediglich um die vom Finanzamt angenommene Konkursquote vermindert werden, und war somit wie im Erstbescheid mit 3.131,27 € in Ansatz zu bringen.

Vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist die Lohnsteuer. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlt Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Nur dann, wenn die der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer zugrunde liegenden Löhne tatsächlich nicht mehr ausbezahlt worden sind, liegt keine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO vor, da der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 1 EStG die Lohnsteuer nur bei

einer Lohnzahlung einzubehalten hat. Erfolgt tatsächlich keine Zahlung der vereinbarten Löhne und Gehälter mehr, besteht auch keine Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht des Arbeitgebers.

Vom Bw. wurde in der Berufung zwar behauptet, dass die Gehälter ab September 2002 nicht mehr ausbezahlt worden wären, dafür jedoch kein Nachweis erbracht. Die Gründe, die gegen diese Verantwortung des Bw. sprachen, wurden bereits im Vorhalt der erkennenden Behörde vom 13.10.2004 dargelegt, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird. Der Vertreter trat diesen Argumenten anlässlich des Telefonates vom 8.11.2004 nicht entgegen. Eine schriftliche Stellungnahme wurde zum Vorhalt nicht mehr abgegeben.

Insgesamt gesehen war daher vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung hinsichtlich folgender bei der Primärschuldnerin uneinbringlicher Abgabenforderungen auszugehen:

Abgabentyp	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	Quote	Quotenbetrag	Haftung (90%)
Umsatzsteuer	2001	15.02.02	3.479,19	100,00	3.479,19	3.131,27
Umsatzsteuer	11/02	15.01.03	484,97	100,00	484,97	436,47
Lohnsteuer	08/02	16.09.02	2.370,95	100,00	2.370,95	2.133,86
Lohnsteuer	09/02	15.10.02	1.322,80	100,00	1.322,80	1.190,52
Lohnsteuer	10/02	15.11.02	1.352,61	100,00	1.352,61	1.217,35
Lohnsteuer	11/02	16.12.02	8.090,44	100,00	8.090,44	7.281,40
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/02	16.09.02	1.010,63	20,61	208,29	187,46
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/02	15.10.02	733,98	7,46	54,75	49,28
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/02	15.11.02	636,95	8,02	51,08	45,98
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/02	16.12.02	2.055,92	8,64	177,63	159,87
Zuschlag zum DB	08/02	16.09.02	87,59	20,61	18,05	16,25
Zuschlag zum DB	09/02	15.10.02	63,61	7,46	4,75	4,27
Zuschlag zum DB	10/02	15.11.02	55,20	8,02	4,43	3,98
Zuschlag zum DB	11/02	16.12.02	178,18	8,64	15,39	13,86
Verspätungszuschlag	06/02	23.01.03	664,58	100,00	664,58	598,12
Verspätungszuschlag	07/02	23.01.03	306,59	100,00	306,59	275,93
Summe					18.606,51	16.745,86

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127).

Aus der Haftungssumme wurde schließlich der vom Finanzamt im Erstbescheid in Ansatz gebrachte "Zuschlag zum DB 03/02" in Höhe von 109,92 € bzw. 98,93 € (90 %) ausgeschieden, da eine solche Abgabenschuldigkeit nie bestand. Gemeint gewesen sein dürfte ein Verspätungszuschlag in dieser Höhe, der vom Erstbescheid aufgrund der Fehlbezeichnung jedoch nicht umfasst war.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Bw. ist erst 35 Jahre alt (geb. 12.4.1969) und damit noch Jahrzehnte erwerbsfähig. Seit 8.10.2002 ist er Geschäftsführer der Fa. EI. Im Lohnzettel für den Zeitraum

27.1.2003 bis 31.12.2003 werden Bruttoeinkünfte in Höhe von 37.723,84 € ausgewiesen. Eine nähere Darstellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse erfolgte durch den Bw. trotz Aufforderung des Finanzamtes im Vorhalt vom 20.3.2003 nicht. Insgesamt gesehen kann jedenfalls nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen (zur Gänze) uneinbringlich wären. Im Übrigen ist der zulässige Umfang einer Haftungsinanspruchnahme auch nicht mit der Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen begrenzt (vgl. VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Schließlich erstreckten sich die dem Bw. zur Last liegenden Pflichtverletzungen über einen längeren Zeitraum. Unter Berücksichtigung aller Umstände war die Geltendmachung der Haftung daher zweckmäßig. Billigkeitsgründe, die diese Zweckmäßigkeitssätze überwiegen würden und eine Abstandnahme von der Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen könnten, wurden vom Bw. nicht vorgebracht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zu dem mit Eingabe vom 24.2.2004 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird darauf hingewiesen, dass ein solcher Antrag wirksam nur in der Berufung, im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung gestellt werden kann (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO). Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (z.B. VwGH 23.4.2001, 96/14/0091). Die in § 323 Abs. 12 zweiter Satz BAO normierte Übergangsregelung war mit 31.1.2003 befristet und im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da der angefochtene Bescheid vom 14.7.2003 datiert und die Berufung mit Schriftsatz vom 25.8.2003 erhoben wurde.

Linz, am 3. Jänner 2005