



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FS., S-Stadt, vom 26. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 11. Juni 2003 betreffend Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird **teilweise Folge gegeben**.

Der Bescheid betreffend Haftungsinanspruchnahme wird dahingehend abgeändert, dass FS. als Haftungspflichtiger gem. § 9 in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der „A-GmbH“ im Ausmaß von **€ 83.972,66** herangezogen wird.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11.Juni 2003 wurde FS. vom Finanzamt Salzburg-Stadt für Abgabenschuldigkeiten der „A-GmbH“ in Salzburg im Ausmaß von € 99.584,84 als Haftender gemäß §§ 9 und 80 BAO in Anspruch genommen. Der Haftungsbetrag setzte sich vor allem aus Umsatzsteuern und Lohnabgaben sowie Nebengebühren zusammen und umfasste die Zeiträume 2002 und 2003. Ein dem Bescheid angeschlossener Rückstandsausweis vom 11.Juni 2003 enthält eine detaillierte Aufstellung der vom Haftungsbescheid umfassten Abgabenschuldigkeiten, aufgegliedert nach Abgabenart und Fälligkeit. Begründend stellte das Finanzamt im wesentlichen fest, dass die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin auf die schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers zurückzuführen sei. Da die Umsatzsteuer und die Lohnabgaben zwar gemeldet, aber nicht

entrichtet wurden, liege ein abgabenrechtlich relevantes Verschulden des Geschäftsführers vor. Nachdem die Gesellschaft offensichtlich nicht mehr in der Lage sei, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei in Ausübung des Ermessens ein Haftungsbescheid iSd. § 9 BAO auszufertigen.

Gegen diesen Haftungsbescheid wurde am 26.Juni 2003 berufen und vorgebracht, dass die wesentlichen Gläubiger die Salzburger Gebietskrankenkasse und die Finanzbehörde waren. An das Finanzamt seien im Jahr 2001 € 82.823,85 und im Jahr 2002 € 114.058,90 entrichtet worden. Davon habe ein wesentlicher Teil der Schuldentilgung gedient, der Rest habe laufende Abgaben betroffen. Die Salzburger GKK sei in diesen Zeiträumen in etwa demselben Ausmaß befriedigt worden, sodass keine Schlechterbehandlung der Finanzverwaltung vorliege. Eine Aufstellung der Zahlungen an die SGKK liege bei.

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.Mai 2004 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 96.017,19 herabgesetzt, weil sich nach Ausstellung des Haftungsbescheides durch vorgenommene Buchungen eine Reduktion der offenen Abgabenschulden ergeben hat.

Inhaltlich hielt das Finanzamt fest, dass es nicht (nur) auf eine Gleichbehandlung der öffentlich-rechtlichen Gläubiger ankomme. Während die Abgabenschulden nur teilweise entrichtet wurden, seien Löhne voll ausbezahlt worden, gleiches gelte für Mieten. Während Umsatzsteuer und Lohnabgaben seit Beginn des Jahres 2002 unberichtigt aushaften, seien andere Gläubiger voll befriedigt worden. Daran ändere die Tatsache nichts, dass an den Abgabengläubiger Zahlungen geleistet wurden. Hinsichtlich der Lohnsteuer sei auf die Sonderbestimmung des § 78 Abs. 3 EStG zu verweisen.

Durch den am 17. Juni 2004 eingelangten Vorlageantrag gilt die Berufung wiederum als unerledigt. Der Berufungswerber (Bw.) bringt ergänzend vor, dass die Abgabenbehörde irre, wenn sie von einer vollen Auszahlung der Löhne ausgehe. Es könne durchaus auch zum Anfall von Lohnsteuer kommen, wenn die Löhne nicht in voller Höhe ausgezahlt werden. Richtig sei allerdings, dass die Löhne in voller Höhe abgerechnet wurden, jedoch nur zum Teil ausgezahlt. Die nicht ausbezahlten Löhne seien vom IESG-Fond mit einer Höhe von € 45.047.—übernommen worden. Somit sei allein an Lohnsteuer ein Betrag von € 1.824,61 zu viel gemeldet worden. Weiters sei es nicht richtig, dass die Umsatzsteuer und die Lohnabgaben sei Beginn des Jahres 2002 unberichtigt aushaften. Richtigerweise seien vom Bw. regelmäßig Zahlungen geleistet worden, und zwar in der Form, dass zu den Fälligkeitsterminen jeweils Barzahlungen in der Einbringungsstelle vorgenommen wurden. Damit sei beabsichtigt gewesen, sowohl laufende Fälligkeiten als auch die Altlasten zu etwa

gleichen Teilen zu bedienen. Es seien bei den Einzahlungen ab Jänner 2002 keine Weisungen mehr angenommen worden, sodass sämtliche Zahlungen auf die alten Fälligkeiten verbucht wurden und dadurch das unrichtige Bild entstanden sei, dass den laufenden Verpflichtungen nicht mehr nachgekommen werde.

Schließlich sei die Argumentation des Finanzamtes mit § 78 Abs. 3 EStG nicht zutreffend. Diese Bestimmung könne nur im Zusammenhang mit dem letzten Satz des Abs. 2 betrachtet werden, der eine Klarstellung vornehme, dass für wegen Liquiditätsmangel nicht ausgezahlte Bezugsansprüche keinesfalls die Lohnsteuer nach Abs. 1 einzubehalten sei. Es sei unzweifelhaft klar, dass von den Arbeitnehmern keine Lohnsteuer für nicht ausbezahlte Lohnteile einbehalten wurde.

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

### ***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 eingebbracht werden können.

Nach § 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.

Nachdem es sich beim abgabepflichtigen Unternehmen um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung handelt, gelten für die Vertretung vorzugsweise die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes. Dabei ist vor allem auf § 25 GmbHG zu verweisen, wonach der Geschäftsführer einer GmbH verpflichtet ist, bei seiner Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes walten zu lassen.

Es steht außer Zweifel, dass auf die Person des Berufungswerbers die Haftungsbestimmungen anwendbar sind, weil dieser während der gesamten Bestandsdauer der A-GmbH deren vertretungsbefugter Geschäftsführer war. Er war seit der Gründung der Gesellschaft im Firmenbuch als deren Geschäftsführer eingetragen.

Aus § 9 Abs. 1 leg. cit. ergibt sich, dass abgabenrechtlich die Haftung des Geschäftsführers einer GmbH in Form einer Ausfallhaftung besteht. Die Haftungsinanspruchnahme des (ehemaligen) Geschäftsführers ist daher nur zulässig, wenn die Abgaben beim Primärschuldner nicht einbringlich sind. Da mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom

30. April 2003 ein Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen wurde und die A-GmbH infolge rechtskräftiger Abweisung des Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gem. § 39 FBG aufgelöst wurde (amtswegige Löschung am 24.7.2003), konnte und musste das Finanzamt zurecht von der Aussichtslosigkeit weiterer Zwangsmaßnahmen gegen die Primärschuldnerin ausgehen. Die Uneinbringlichkeit als Voraussetzung der Haftungsinanspruchnahme war somit im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides gegeben.

Strittig ist die Frage, ob das Finanzamt zurecht von einem schuldhaften Verhalten des Bw. ausgehen konnte. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann das schuldhafte Verhalten im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO in einem vorsätzlichen oder in einem fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen. Ein Schulterspruch in einem Strafverfahren ist keine Voraussetzung für die Heranziehung zur Haftung. Die Verschuldensprüfung hat am Maßstab des ordentlichen Kaufmannes zu erfolgen. Es unterliegt keinem Zweifel, dass die ordnungsgemäße Entrichtung von anfallenden Abgabenbeträgen zu den grundlegenden Verpflichtungen des Geschäftsführers als dem handelnden Organ einer GmbH gehört.

Unstrittig ist, dass die Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der in Rede stehenden Abgaben über liquide Mittel verfügte. Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel (mehr) hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht. Verfügt die Gesellschaft aber über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Verbindlichkeiten die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Der Bw. legte im Verfahren eine Gegenüberstellung der in den Jahren 2001 und 2002 an das Finanzamt bzw. an die Gebietskrankenkasse geleisteten Zahlungen vor, um damit nachzuweisen, dass beide Gläubiger in etwa demselben Ausmaß befriedigt wurden. Abgesehen davon, dass die vorgelegten Kontoauszüge den vom VwGH geforderten strengen Kriterien für den Nachweis der Gleichbehandlung nicht entsprechen, übersieht der Bw. dass sich das Gleichbehandlungsgebot nicht auf die öffentlich-rechtlichen Gläubiger beschränkt. Das Finanzamt weist zutreffend darauf hin, dass alle Gläubiger, d.h. Banken, Arbeitnehmer, Lieferanten, Vermieter etc. in die Prüfung einzubeziehen sind. Nach der Aktenlage wurden in den betreffenden Zeiträumen insbesondere Löhne, Mieten für die Büroräumlichkeiten und Bankverbindlichkeiten bedient, während die Abgaben zwar regelmäßig gemeldet, aber nur zum Teil entrichtet wurden.

Das Berufungsvorbringen, dass im Jahr 2002 erhebliche Barzahlungen in der Einbringungsstelle geleistet wurden, diese Zahlungen aber in Ermangelung von Verrechnungsweisungen auf ältere Rückstände verrechnet wurden, trifft grundsätzlich zu.

Allerdings ist für den Bw damit nichts gewonnen. Wären die erfolgten Barzahlungen auf die laufenden Fälligkeiten verrechnet worden, wären eben ältere Abgabenschulden offen geblieben, sodass sich der Haftungsbetrag der Höhe nach nicht verändert hätte. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der vollstreckbare Abgabenrückstand zu Jahresbeginn 2002 rund € 94.000.—betragen hat und bis zum 31.12.2002 auf rund € 102.000.—angestiegen ist. Dies bedeutet, dass die geleisteten Zahlungen betragsmäßig in etwa den laufenden Fälligkeiten (insbesondere den Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben) entsprochen haben, eine Abstättung des Rückstandes damit aber nicht verbunden war.

Generell ist festzuhalten, dass die in Haftung gezogenen Abgabenbeträge in weitaus überwiegendem Ausmaß aus Selbstbemessungsabgaben bestehen, die auf entsprechenden Meldungen des Unternehmens beruhen. Es handelt sich somit nicht um vom Finanzamt etwa im Schätzungswege festgesetzte Abgabenschuldigkeiten. Daher ist die Argumentation im Vorlageantrag nicht überzeugend. Kein Unternehmer wird dem Finanzamt laufend Lohnabgaben für nicht ausgezahlte Löhne und Gehälter melden (sollte dies ausnahmsweise geschehen stehen verfahrensrechtliche Möglichkeiten zur Berichtigung offen).

Zu den Ausführungen im Vorlageantrag, wonach die Löhne nicht voll ausbezahlt wurden, ist außerdem auf die Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 2. Juni 2003 zu verweisen, wo es wörtlich heißt: „Die Basis des Unternehmens stellen die Mitarbeiter und die Kunden dar. Die Zahlungen an die Mitarbeiter mussten zur Aufrechterhaltung des Geschäftsganges uneingeschränkt erfolgen, und dies obwohl die Zahlungen der Kunden nur mehr schleppend und unregelmäßig eingingen.“

Trotz dieser eindeutigen Ausführungen wird seitens der Berufungsbehörde berücksichtigt, dass nach dem Berufungsvorbringen nicht ausbezahlte Löhne im Ausmaß von € 45.047.—vom Insolvenzentsicherungsfonds übernommen wurden und daher Lohnsteuer in Höhe von € 1.824,61 zu viel gemeldet wurde. Diesen Betrag hat der Bw. nicht zu verantworten und wird daher aus dem Haftungsbetrag ausgeschieden

Was die Lohnsteuer betrifft, so verweist das Finanzamt zutreffend auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988. Nach dieser Bestimmung hat 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. Reichen die Mittel zwar für die Bezahlung des vollen Lohnes aus, nicht aber für die darauf entfallende Lohnsteuer, dann darf der Lohn nur in einer Höhe ausbezahlt werden, welche die Abfuhr der Lohnsteuer ermöglicht; andernfalls verletzt der Arbeitgeber seine abgabenrechtlichen Pflichten iSd. § 9 BAO (VwGH 28.2.1995, 91/14/0255). Der Geschäftsführer haftet für die richtige Abfuhr der Lohnsteuer, wenn er Löhne in voller

Höhe ausbezahlt, obwohl die Mittel der Gesellschaft zur Bezahlung der Lohnsteuer nicht ausreichen; in diesem Fall hätte er die Löhne so weit zu vermindern, dass diese und die davon abzuführende Lohnsteuer in den vorhandenen Mitteln Deckung finden (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Aus dem Haftungsbetrag wird weiters die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung für 2002 in Höhe von € 10.264,92 ausgeschieden. Diese dreizehnte Umsatzsteuer-Vorauszahlung war bis 2003 zusätzlich zur normalen Vorauszahlung für Oktober zu entrichten und war auf die Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum November anzurechnen. Im Gegenstandsfall wurde die Sondervorauszahlung mit Wirksamkeit 20.01.2003 am Abgabenkonto wieder gutgeschrieben. Damit ist eine Saldierung eingetreten, sodass der genannte Betrag nach Ansicht der Berufungsbehörde aus der Haftungssumme auszuscheiden war.

Zusammenfassend war der Berufung teilweise Folge zu geben und der Haftungsbetrag wie folgt neu zu berechnen:

Haftungssumme laut Berufungsvorentscheidung: € 96.017,19 abzüglich Lohnsteuer € 1.824,61 und Sonder-Umsatzsteuervorauszahlung € 10.264,92 ergibt **Haftungsbetrag neu** in Höhe von **€ 83.972,66**.

Dem Grunde nach war die Berufung aus den dargelegten Gründen abzuweisen.

Salzburg, am 11. März 2011