



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, vertreten durch H, vom 28. Juni 2002 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 28. Mai 2002 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungserwerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma B-GmbH im Ausmaß von 23.996,95 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungserwerber war seit 10.11.1995 Geschäftsführer der Primärschuldnerin, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 14.5.2002 das Konkursverfahren eröffnet, und mit weiterem Beschluss vom 17.12.2002 nach Verteilung des Massevermögens (Quote 4,04 %) aufgehoben wurde.

Mit Haftungsbescheid vom 28.5.2002 hatte das Finanzamt den Berufungserwerber für folgende Lohnsteuern im Ausmaß von 23.996,95 € in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	09/2001	337,78
Lohnsteuer	10/2001	4.441,47
Lohnsteuer	11/2001	5.192,45
Lohnsteuer	12/2001	5.363,21
Lohnsteuer	01/2002	4.331,64
Lohnsteuer	02/2002	4.330,40
Summe		23.996,95

Dabei wurden die einzelnen Abgabenforderungen "im Hinblick auf die Möglichkeit eines Zwangsausgleiches" jeweils nur mit 80 % des aushaftenden Betrages in Ansatz gebracht. Das Finanzamt stellte die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dar und verwies unter Bezug-

nahme auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG auf die Ausnahme der Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 28.6.2002 Berufung erhoben, die im Wesentlichen damit begründet wurde, dass die den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern zugrunde liegenden Gehälter teilweise nicht ausbezahlt worden wären. Weiters habe das Finanzamt außer Acht gelassen, dass es zu einer teilweisen Nichtentrichtung von Lohnsteuern nur deswegen gekommen sei, weil die Abgabenbehörde erster Instanz unberechtigter Weise Aufrechnungen von Abgabenverbindlichkeiten mit Forderungen der Gesellschaft gegen öffentliche Auftraggeber vorgenommen habe. Aufgrund der für die öffentlichen Auftraggeber erbrachten Leistungen habe er jedenfalls erwarten dürfen, dass der Gesellschaft entsprechende Mittel zufließen, mit denen die Lohnsteuern entrichtet werden können. Da jedoch vom Finanzamt unerwartet und entgegen getroffener Vereinbarungen Aufrechnungen durchgeführt worden wären, seien der Gesellschaft eben keine entsprechenden Mittel zugeflossen, die zur Entrichtung der Lohnsteuern verwendet werden hätten können. Die Gesellschaft habe sohin bei Auszahlung einiger Gehälter nicht vorhersehen können, dass für die Entrichtung der entsprechenden Lohnsteuern hierzu keine Mittel zur Verfügung stehen würden. Die vorgenommenen Aufrechnungen würden im Konkursverfahren auch vom Masseverwalter angefochten.

In einer Stellungnahme der Prüfungsabteilung vom 26.7.2002 führte der Lohnsteuerprüfer aus, dass bei der Gesellschaft für den Zeitraum 1.1.1999 bis 14.5.2002 (Konkurseröffnung) am 10.6.2002 mit dem Masseverwalter in den Räumen der Firma eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt worden sei. Aus den vorgelegten Buch- und Lohnverrechnungsunterlagen sei in keiner Weise ersichtlich gewesen, dass im (haftungsrelevanten) Zeitraum 1.9.2001 bis 28.2.2002 die Löhne und Gehälter nicht oder nur teilweise ausbezahlt worden wären.

Aufgrund eines Telefonates des Masseverwalters mit dem Berufungswerber habe letzterer eingewendet, dass "lediglich die Bezüge vom Februar 2002 wahrscheinlich nicht mehr ausbezahlt wurden". Der Prüfer habe darauf hingewiesen, dass bei entsprechendem Nachweis dies bei Durchführung der Abschlussprüfung berücksichtigt werde.

Mit "Mängelbehebungsauftrag" vom 11.2.2003 forderte das Finanzamt den Berufungswerber auf, die Buchhaltungsunterlagen betreffend die Lohnzahlungen der Gesellschaft von September 2001 bis zur Konkurseröffnung sowie näher bezeichnete Saldenlisten und Offene Posten Listen bis 10.3.2003 vorzulegen.

Der Berufungswerber ersuchte mit Eingabe vom 7.3.2003 um Erstreckung dieser Frist bis 11.4.2003. Dieses Ansuchen wies das Finanzamt erst mit Bescheid vom 16.3.2004 (!) ab, und legte am selben Tag die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In einem unbeantwortet gebliebenen Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 15.7.2005 wurde dem Berufungswerber die Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers vom

26.7.2002 zur Kenntnis gebracht, und dieser eingeladen, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

1) Zu Ihrer Verantwortung, es wären die in der Berufung dargestellten Löhne gar nicht mehr zur Auszahlung gelangt, wird auf die beiliegende Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers vom 26.7.2002 verwiesen. Demnach war aus den bei der Prüfung vorgelegten Buch- und Lohnverrechnungsunterlagen in keiner Weise ersichtlich, dass die Löhne im haftungsrelevanten Zeitraum (1.9.2001 bis 28.2.2002) nicht oder nur teilweise ausbezahlt worden wären. Weiters hätten Sie selbst gegenüber dem Masseverwalter angegeben, dass "lediglich die Bezüge vom Februar 2002 wahrscheinlich nicht mehr ausbezahlt wurden".

Ferner hat der Prüfer darauf hingewiesen, dass bei einem entsprechenden Nachweis die Nichtauszahlung von Löhnen bei Durchführung der Abschlussprüfung (anlässlich der Konkursbeendigung) berücksichtigt würde. Ein solcher Nachweis wurde von Ihnen jedoch nicht erbracht.

Das Finanzamt hat Sie auch mit Bescheid vom 11.2.2003 aufgefordert, zur Glaubhaftmachung Ihrer Verantwortung näher angeführte Buchhaltungsunterlagen, die laut Auskunft des Masseverwalters von Ihnen verwahrt würden, vorzulegen. Dieser Aufforderung kamen Sie (auch innerhalb der von Ihnen mit Eingabe vom 7.3.2003 begehrten verlängerten Frist bis 11.4.2003) nicht nach.

Ihrem Beweisantrag auf Beischaffung des Anmeldeverzeichnisses aus dem Konkurs der Gesellschaft wurde entsprochen. Darin sind zwar Lohnforderungen als Konkursforderungen verzeichnet. Dem Anmeldeverzeichnis ist jedoch nicht zu entnehmen, auf welche Lohnzahlungszeiträume sich diese Lohnforderungen bezogen haben. Weiters kann aus einer Anmeldung von Lohnforderungen nicht darauf geschlossen werden, dass die Gesellschaft die Lohnsteuern von diesen tatsächlich nicht ausbezahlt Löhnen berechnet und dem Finanzamt bekannt gegeben hätte. Es ist auch eher unwahrscheinlich, dass eine Gesellschaft, die sich ohnehin in einer finanziell angespannten Lage befindet, über einen längeren Zeitraum Lohnabgaben meldet, die mangels entsprechender Lohnzahlung tatsächlich gar nicht angefallen sind, weil dadurch nur der Abgabenzustand anwächst und mit Einbringungsmaßnahmen seitens des Finanzamtes zu rechnen ist.

Schließlich wurde der im Zuge der gegenständlichen Berufung gestellte Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben mit Bescheid vom 19.2.2003 unter Hinweis auf die nicht erfolgte Glaubhaftmachung ihrer Verantwortung, weshalb die Berufung als wenig Erfolg versprechend erscheine, abgewiesen. Dieser Bescheid wurde nicht mehr angefochten.

*2) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf ein Geschäftsführer dann, wenn die ihm **zur Verfügung stehenden Mittel** nicht auch für die Entrichtung der*

auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer ausreichen, 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 ausbezahlte 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).

Der Geschäftsführer hat daher bei der Auszahlung der Löhne auf die **tatsächlich zur Verfügung stehenden Mittel** Bedacht zu nehmen, und die Lohnsteuer von diesen Mitteln **einzubehalten**. Eine Einbehaltung ist naturgemäß immer nur von tatsächlich vorhandenen Mitteln möglich. Der Geschäftsführer darf sich nicht darauf verlassen, dass in Zukunft Mittel eingehen werden, die zur Entrichtung der Lohnsteuer herangezogen werden können. Damit verletzt er bereits die aus § 78 Abs. 3 EStG sich ergebende Verpflichtung, nur so viel an Löhnen auszubezahlen, dass die **von diesen Mitteln einbehaltene Lohnsteuer** auch abgeführt werden kann.

Es kann auch keine Rede davon sein, dass die in der Berufung angeführte Aufrechnung von Abgabenverbindlichkeiten mit Forderungen der Gesellschaft gegen öffentliche Auftraggeber unerwartet gewesen wäre. Ab Juni 2000 wurden die laufenden Selbstbemessungsabgaben dem Finanzamt nur mehr bekannt gegeben, aber nicht entrichtet. Aus diesem Grund wurden bereits ab Oktober 2000 (!) Aufrechnungen der Abgabenforderungen mit Forderungen der Gesellschaft gegen die öffentlichen Auftraggeber vorgenommen.

Die in der Berufung angeführten Aufrechnungen wurden vom Masseverwalter angefochten, und ein Vergleich dahingehend geschlossen, dass vom Finanzamt 23.000,00 € zurückbezahlt wurden. Daraus ist jedoch für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen. Zum einen wurde bereits darauf hingewiesen, dass bei der Auszahlung der Löhne und der Einbehaltung der Lohnsteuer auf die tatsächlich vorhandenen Mittel Bedacht zu nehmen ist. Zum anderen wurden die gegenständlichen Lohnsteuern nicht durch die (teilweise angefochtenen) Aufrechnungen abgedeckt. Eine Haftungsbeschränkung käme nur in dem Fall in Betracht, dass Abgaben durch Aufrechnungen abgedeckt wurden, und durch die Anfechtung der Aufrechnung diese Abgaben wieder aufleben. In diesem Fall könnte ein Geschäftsführer für die wieder aufgelebten Abgaben tatsächlich nicht zur Haftung herangezogen werden, da eine solche Anfechtung durch den Masseverwalter sich nicht zu Lasten des potenziell haftungspflichtigen Geschäftsführers auswirken kann (vgl. VwGH 25.1.1994, 93/08/0146).

3) Durch Überrechnung von Guthaben auf Ihrem persönlichen Abgabenkonto auf das Abgabenkonto der primärschuldnerischen Gesellschaft in Höhe von insgesamt 13.162,86 €

konnten die haftungsgegenständlichen Abgaben insoweit bereits abgedeckt werden. Aus der Veranlagung für 2004 ist voraussichtlich eine weitere Gutschrift zu erwarten (Bruttobezüge laut Lohnzettel der D-GmbH für 2004 nur 11.173,51 €).

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 eingebbracht 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.

Der Berufungswerber war unbestritten von 10.11.1995 bis zur Konkursöffnung am 14.5.2002 Geschäftsführer der Primärschuldnerin, und damit auch im haftungsrelevanten Zeitraum für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuern für September 2001 bis Februar 2002 verantwortlich.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht fest. Das Konkursverfahren wurde nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben, und die Firma am 22.6.2005 im Firmenbuch gelöscht.

Der Berufungswerber hat das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung zum einen damit bestritten, dass zumindest hinsichtlich eines Teiles der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern die zugrunde liegenden Löhne nicht ausbezahlt worden wären. Dazu wurde bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates auf die Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers vom 26.7.2002 verwiesen. Bei der durchgeführten Lohnsteuerprüfung hatten sich keinerlei Anhaltspunkte dafür gefunden, dass die Löhne im haftungsrelevanten Zeitraum (1.9.2001 bis 28.2.2002) nicht oder nur teilweise ausbezahlt worden wären. Der Berufungswerber selbst hat nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen des Lohnsteuerprüfers gegenüber dem Masseverwalter angegeben, dass "lediglich die Bezüge vom Februar 2002 wahrscheinlich nicht mehr ausbezahlt wurden". Obwohl der Prüfer angeboten hatte, bei einem entsprechenden Nachweis die allfällige Nichtauszahlung von Löhnen bei Durchführung der Lohnsteuerabschlussprüfung anlässlich der Konkursbeendigung zu berücksichtigen, wurde ein solcher Nachweis vom Berufungswerber jedoch nicht erbracht. Auch der Aufforderung des Finanzamtes vom 11.2.2003, zur Glaubhaftmachung seiner Verantwortung näher angeführte Buchhaltungsunterlagen vorzulegen, kam der Berufungswerber nicht nach. Schließlich war auch aus dem Anmeldeverzeichnis im

Konkursverfahren der Gesellschaft für die Verantwortung des Berufungswerbers aus den bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates angeführten Gründen nichts zu gewinnen. Insgesamt gesehen konnte daher nicht davon ausgegangen werden, dass die den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern zugrunde liegenden Löhne nicht ausbezahlt worden wären.

Zum anderen wies der Berufungswerber darauf hin, dass aufgrund der vom Finanzamt vorgenommenen Aufrechnungen der Gesellschaft keine entsprechenden Mittel zugeflossen wären, die zur Entrichtung der Lohnsteuern verwendet werden hätten können. Dazu wurde bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates unter Hinweis auf die einschlägige ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, dass ein Geschäftsführer bei der Auszahlung der Löhne auf die tatsächlich zur Verfügung stehenden Mittel Bedacht zu nehmen, und die Lohnsteuer von diesen Mitteln einzubehalten hat. Eine Einbehaltung ist naturgemäß immer nur von tatsächlich vorhandenen Mitteln möglich. Der Geschäftsführer darf sich nicht darauf verlassen, dass in Zukunft Mittel eingehen werden, die zur Entrichtung der Lohnsteuer herangezogen werden können. Damit verletzt er bereits die aus § 78 Abs. 3 EStG sich ergebende Verpflichtung, nur so viel an Löhnen auszubezahlen, dass die von diesen Mitteln einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann.

Auch wurde bereits darauf hingewiesen, dass die Aufrechnung von Abgabenverbindlichkeiten mit Forderungen der Gesellschaft gegen öffentliche Auftraggeber im haftungsrelevanten Zeitraum (ab September 2001) nicht unerwartet gewesen sein konnte, da schon ab Oktober 2000 derartige Aufrechnungen vorgenommen wurden.

Zur in der Berufung angesprochenen Anfechtung der durchgeführten Aufrechnungen durch den Masseverwalter wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 15.7.2005 verwiesen.

Insgesamt gesehen musste daher von einer schuldhafte Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ausgegangen werden. Im Falle des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Ein Großteil der Haftungsschuld konnte durch Überrechnung von Guthaben am persönlichen Abgabenkonto des Berufungswerbers in Höhe von insgesamt 13.162,86 € bereits abgedeckt werden (6.874,85 € am 24.7.2003, 5.248,03 € am 12.1.2005 und 1.039,98 € am 14.3.2003). In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass Zahlungen des Haftungsschuldners zwar den von ihm zu entrichtenden Haftungsbetrag vermindern, aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht ändern (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Im Spruch der gegenständlichen

Entscheidung wurde daher die Heranziehung des Berufungswerbers für Abgaben im Ausmaß von insgesamt 23.996,95 € bestätigt. Aufgrund der angeführten Überrechnungen in Höhe von 13.162,86 € ist diese Haftungsschuld aber nur mehr mit einem Betrag von 10.834,09 € offen. Wie bereits im Vorhalt ausgeführt, ist aus der Veranlagung für 2004 voraussichtlich eine weitere Gutschrift zu erwarten. Zur Hereinbringung der restlichen Haftungsschuld trat das Finanzamt auch einem Verfahren zur Zwangsversteigerung einer Liegenschaft des Berufungswerbers bei. Schließlich ist dieser erst 39 Jahre alt (geb. 28.9.1966) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig.

Unter Berücksichtigung aller Umstände war daher die Haftungsinanspruchnahme zweckmäßig. Es liegen auch keine Billigkeitsgründe vor, die diese Zweckmäßigkeitssätze überwiegen würden und eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung rechtfertigen könnten.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Oktober 2005