



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des I.P., vertreten durch Wolfgang Alber, Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, 1010 Wien, Kärntner Straße 13-15, vom 22. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 15. März 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid dargestellten Abgabenschuldigkeiten um folgende Beträge im Gesamtbetrag von € 34.034,02 (inklusive Konkursquote) vermindert:

Lohnsteuer 01/2002 in Höhe von € 24.982,55,
Dienstgeberbeitrag 02/2002 in Höhe von € 8.025,93,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2/2002 in Höhe von € 784,76,
Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 160,52 sowie
Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 80,26.

II. Darüber hinaus wird die Berufung für folgende Abgaben im Gesamtausmaß von € 94.260,07 als unbegründet abgewiesen:

Lohnsteuer 01/2002 in Höhe von € 33.207,54,
Dienstgeberbeitrag 01/2002 in Höhe von € 9.035,40,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1/2002 in Höhe von € 883,46,
Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 709,90,
Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 354,95,
Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 180,71,
Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 90,35,

Lohnsteuer 02/2002 in Höhe von € 48.347,34,
Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 966,95 sowie
Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 483,47.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 15. März 2006 wurde der Berufungswerber (in weiterer Folge Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma P-GmbH im Ausmaß von € 128.294,09, nämlich

Lohnsteuer 01/2002 in Höhe von € 58.190,09,
Dienstgeberbeitrag 01/2002 in Höhe von € 9.035,40,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1/2002 in Höhe von € 883,46,
Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 709,90,
Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 180,71,
Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 354,95,
Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 90,35,
Lohnsteuer 02/2002 in Höhe von € 48.347,34,
Dienstgeberbeitrag 02/2002 in Höhe von € 8.025,93,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2/2002 in Höhe von € 784,76,
Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 966,95,
Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 160,52,
Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 483,47 sowie
Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 80,26

zur Haftung herangezogen, nachdem der Bw. zuvor von der Abgabenbehörde um Stellungnahme ersucht wurde.

Als Begründung wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass der Bw. Geschäftsführer der Firma P-GmbH, also einer juristischen Person gewesen sei und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen sei. Der Bw. sei daher auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu bezahlen.

Hinsichtlich der Haftung für aushaftende Lohnsteuer für den Zeitraum 01/2002 und 02/2002 sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht des Bw. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Der Bw. habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, die Abfuhr jedoch unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG

für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen hat. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die obzitierte Gesetzesstelle und die §§ 41 und 43 FLAG 1967 sowie aufgrund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe, die Verpflichtung zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeiträge). Dies gelte auch für den gemäß § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die Bestimmung des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.

Durch den abgeschossenen Konkurs der Firma P-GmbH (GZ 123/45 -) sei die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin gegeben.

Da der Bw. seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 19. April 2006, ergänzt mit Schriftsatz vom 22. Juni 2006, verwies der Bw. darauf, dass den Bw. keine schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten vorzuwerfen sei. Der Bw. habe im Oktober 2001 als Gesellschafter der Firma P-GmbH in Folge des Austritts der ehemaligen Geschäftsführer und in Folge Krisensituation der Gesellschaft die Geschäftsführung übernommen. Bis zum Einreichen des Insolvenzantrages habe der Bw. immer dafür Sorge getragen, dass die steuerlichen Abgaben fristgerecht entrichtet worden seien. Im Hinblick auf die gegenständlichen Forderungen für die Lohnabgaben Jänner und Februar 2002 seien am 22. März 2002 € 115.538,53 und am 8. April 2002 € 100.000,00 an das Finanzamt überwiesen worden. Bei den Überweisungen sei es offensichtlich zu fehlerhaften bzw. überhaupt fehlenden Verrechnungsanweisungen gekommen. Aus diesem Grund seien die einlangenden Beträge der ältesten Schuld angerechnet worden. Diese fehlerhaften bzw. fehlenden Verrechnungsanweisungen seien die einzige Schuld, die dem Bw. anzulasten sei. Diese – für einen in einer Krisensituation neu eingetretenen Geschäftsführer – könne jedoch nicht als schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten gemäß § 9 BAO gewertet werden, die eine Ausfertigung eines Haftungsbescheides über einen Betrag in existenzbedrohender Höhe rechtfertigen würde. Die im gegenständlichen Zeitraum geleisteten Zahlungen würden die in diesem Zeitraum

entstandenen Abgabenforderungen bei weitem überkompensieren und würden bei richtiger Verrechnungsanweisung als entrichtet gelten. Von einer im Bescheid unterstellten Nichtentrichtung neu entstandener Abgaben könne somit keine Rede sein. Damit sei die im § 9 Abs. 1 BAO angeführte Voraussetzung für eine Vertreterhaftung (die schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten) nicht gegeben und somit dem Haftungsbescheid die Rechtsgrundlage entzogen. Aus diesem Grund stelle der Bw. den Antrag, den angefochtenen Haftungsbescheid aufzuheben.

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 eingebraucht werden können.

Gemäß § 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.

Unstrittig ist, dass der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit von 15. Oktober 2001 bis Konkurseröffnung am 1. August 2002 Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Aufgrund des Beschlusses des Gerichtes zur GZ 123/45 vom 27. Februar 2006, mit dem der Konkurs der Firma P-GmbH nach Schlussverteilung aufgehoben wurde, steht die Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Abgaben in dem die Konkursquote von 2,369348 % übersteigenden Ausmaß fest.

Gemäß den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen haftet ein bestellter Vertreter einer juristischen Person, der deren Abgaben nicht entrichtet hat, für die Abgaben, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebraucht werden können und er nicht beweisen kann, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.11.1998, 98/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Dem Vertreter obliegt die konkrete Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Zunächst darf den Berufungsausführungen, wonach bis zum Einreichen des Insolvenzantrages der Bw. immer dafür Sorge getragen habe, dass die steuerlichen Abgaben fristgerecht

entrichtet worden seien, entgegnet werden, dass die Aufzeichnungen über die Buchungen am Abgabenkonto diese Aussagen nicht bestätigen können, vielmehr hat sich durch Nichtentrichtung diverser Abgaben im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. ein Rückstand laut Rückstandsausweis vom 11. März 2002 in Höhe von € 315.583,53 aufgebaut. Aufgrund des Vollstreckungsauftrages vom 18. März 2002 wurde vom Bw. mit E-Mail vom 19. März 2002 eine telefonisch mit dem „Chef“ getroffene Ratenvereinbarung bestätigt und die erste Rate an diesem Tag in Höhe von € 115.583,53 einbezahlt und die nächste Rate von € 100.000,00 für 5. April 2002 angekündigt. Das Finanzamt teilte dazu mit, dass am 20. März 2002 ein Fax des Bw. eingelangt ist, auf welchem die erste Rate mit einer Verrechnungsweisung für die Lohnabgaben 11/2001 ersichtlich ist. Für die zweite Zahlung ist laut Akt keine Verrechnungsweisung thematisiert worden, sodass die letztgenannte Rate als Pauschalsumme zur Abdeckung des damals bestehenden Rückstandes auf die älteste Schuld (Lohnabgaben 12/2001) gedient hat. Eine bescheidmäßige Bewilligung einer Zahlungserleichterung für die dargestellten Beträge ist nicht erfolgt. Erwähnenswert wäre, dass sich der damalige Rückstand vorwiegend aus Lohnabgaben für die Monate 10/2001 bis 1/2002 (wobei die Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für den Monat 11/2001 in Höhe von € 98.640,94, € 18.733,02 sowie € 2.123,06 gebucht wurden) sowie Umsatzsteuer 11/2001 von € 64.696,55 samt Nebengebühren zusammengesetzt hat. Die vom Bw. erwähnten Zahlungen wurden somit vorwiegend für die Lohnsteuer der Monate 11-12/2001 verwendet. Wollte man der Verantwortung des Bw. einer fehlerhaften Verrechnungsweisung und seiner Annahme folgen, die Zahlungen wären für die Lohnabgaben der Monate 1 und 2/2002 verwendet worden, wäre eine Haftung für die dann nicht entrichteten Lohnabgaben der durch die Zahlung auf älteste Schuld bzw. laut (vom Bw. als fehlerhaft bezeichneten) Verrechnungsweisung entrichteten anderen Lohnabgaben der Monate 11-12/2001 auszusprechen gewesen. An der Höhe des Haftungsbetrages für Lohnsteuer wäre keine merkbare Änderung eingetreten, wobei die Behauptungen nur den nachträglichen nicht tauglichen Versuch darstellen, aus einer Haftung für Lohnabgaben der Monate 1 und 2/2002 entlassen zu werden.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 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. Ein Geschäftsführer hat, wenn die Mittel der GmbH zur vollen Auszahlung der vereinbarten Löhne und der Entrichtung der darauf entfallenden Lohnsteuer nicht ausreichen, die zur Auszahlung gelangenden Löhne soweit zu vermindern, dass diese und die davon zu berechnenden Lohnsteuerbeträge in den zur Verfügung stehenden Mitteln Deckung fänden. Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer kann daher von vornherein nicht mit dem

Hinweis der nicht ausreichenden Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung dargestellt werden (VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146).

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Gesellschafters auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, Slg.N.G. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Mit den als Folge einer (allenfalls finanzamtsinternen) Zahlungserleichterung überwiesenen Raten von € 115.583,53 bzw. von € 100.000,00 wurden entgegen der Meinung des Bw. nicht die in Rede stehenden Lohnabgaben entrichtet, vielmehr wurden damit „alte“ Lohnabgaben – teilweise gemäß seiner Verrechnungsweisung – getilgt. Die Berufung war daher hinsichtlich der Lohnsteuer 01/2002 dem Grunde nach und der Lohnsteuer 02/2002 in Höhe von € 48.347,34 als unbegründet abzuweisen.

Im Zusammenhang mit dem Haftungsbetrag für Lohnsteuer 1/2002 ist festzuhalten, dass schon der entsprechende Säumniszuschlag nur von einem Betrag in Höhe von € 35.495,09 bemessen wurde, allerdings die Haftung für einen Betrag von € 58.190,09 ausgesprochen wurde. Da somit schon die Abgabenbehörde davon ausgegangen ist, dass von der Lohnsteuer 1/2002 ein Betrag in Höhe von € 22.695,00 (der am Abgabenkonto als Umsatzsteuer 11/2001 ausgewiesen ist) bereits entrichtet wurde, war der Haftungsbetrag entsprechend zu verringern.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages entsteht nicht erst mit seiner bescheidmäßigen Geltendmachung, sondern bereits mit Ablauf des für die Entrichtung der betreffenden Abgaben maßgebenden Fälligkeitstages. Eine solchermaßen eingetretene Verpflichtung erlischt nicht dadurch, dass in der Folge ein Konkurs über das Vermögen des Abgabenschuldners eröffnet wird. Vielmehr kann sie auch nach diesem Zeitpunkt bescheidmäßig geltend gemacht werden (VwGH 28.4.1999, 94/13/0067).

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO teilen die weiteren wegen Nichtentrichtung der Lohnsteuer verhängten Säumniszuschläge (Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 709,90, Säumniszuschlag 2 für 2002 in Höhe von € 354,95, Säumniszuschlag 1 für 2002 in Höhe von € 966,95 und – im

Lichte der zitierten VwGH-Judikatur – der Säumniszuschlag 2 für die Lohnsteuer 2/2002 in Höhe von € 483,47) in diesem Zusammenhang das Schicksal der Hauptschuld und sind als Haftungsbeträge zu Recht vorgeschrieben worden.

Soweit die Abgabenbehörde erster Instanz im angefochtenen Bescheid allerdings die Ansicht vertritt, § 78 EStG 1988 wäre auch auf Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen anzuwenden, ist festzuhalten, dass laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur hinsichtlich der „tatsächlichen“ Lohnsteuer, nicht aber auch hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds und der „entsprechenden“ Zuschläge gelten kann, weil diesen Abgaben eine der Lohnsteuer vergleichbare Konstruktion nicht zu Grunde liegt (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Auch wenn der Bw. im gegenständlichen Fall keine Liquidationsrechnung für die Fälligkeitszeiträume der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für den Monat 2/2002 erstellt hat, so hat er doch die Zahlung vom 19. März 2002 erwähnt, die ihren Niederschlag auch am Abgabenkonto in Höhe von € 115.583,53 gefunden hat.

Stellt man diesem nachweislich – wenn auch mit Verrechnungsweisung für Lohnabgaben 11/2001 – entrichteten Betrag die weiteren im Haftungsbescheid angeführten im Monat März 2002 fälligen Selbstbemessungsabgaben (Dienstgeberbeiträge 2/2002 in Höhe von € 8.025,93 sowie Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für 2/2002 in Höhe von € 784,76) gegenüber, so kann darin keine Verletzung der Gleichbehandlung für diesen Monat erblickt werden, die als schuldhafte Pflichtverletzung dem Bw. anzulasten wäre, da kein Nachweis zu ersehen ist, dass der Bw. bei der Entrichtung der Schulden der GmbH die Abgabenschulden schlechter behandelt hat als die übrigen Schulden. Wie bereits erwähnt teilt gemäß § 7 Abs. 2 BAO der Säumniszuschlag in diesem Zusammenhang das Schicksal der Hauptschuld. Der Berufung war daher für die erwähnten Abgaben sowie die Säumniszuschläge 1 und 2 für die Dienstgeberbeiträge 2/2002 in Höhe von € 160,52 sowie € 80,26 stattzugeben.

Da jedoch eine Gleichbehandlung für die Dienstgeberbeiträge 1/2002 in Höhe von € 9.035,40 und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für 1/2002 in Höhe von € 883,46 sowie die

entsprechenden Säumniszuschlage in Höhe von € 180,71 und € 90,35 nicht zutrifft, war die Berufung insoweit abzuweisen.

Unter Berücksichtigung der Konkursquote von 2,369348 % des verbleibenden Haftungsbetrages von € 96.547,62 mit einem Betrag von € 2.287,55, der von der als älteste Schuld im Haftungsbescheid aufscheinenden Lohnsteuer 1/2002 abzuziehen ist, erfolgt aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtigen für Abgaben der Primärschuldnerin im Gesamtausmaß von € 94.260,07 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Oktober 2007