



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., damals vertreten durch Steuerberater, vom 3. April 2009 und 9. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 10. März 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO sowie vom 14. Mai 2009 betreffend Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers gemäß § 232 BAO zur Sicherung der Haftungsansprüche entschieden:

1.) Der Berufung gegen den Haftungsbescheid wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf die Lohnsteuer für die Monate November 2006 in Höhe von € 737,67, Dezember 2006 in Höhe von € 926,61 sowie Jänner 2007 in Höhe von € 735,66, somit insgesamt € 2.399,94 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung gegen den Haftungsbescheid als unbegründet abgewiesen.

2.) Der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. März 2009 wurde der Berufungswerber als Geschäftsführer der A-GmbH. für deren Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 50.900,47, nämlich der Umsatzsteuer 9/06 in Höhe von € 48.050,54, Lohnsteuer 11/06, 12/06 und 1/07 in Höhe von € 875,98, € 1.100,35 und € 873,60 zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung führte das Finanzamt nach Zitierung der §§ 9 und 80 aus, dass der Bw. Geschäftsführer der GmbH und somit verpflichtet sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu entrichten.

Hinsichtlich der Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer der Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre daher Sache des Bw. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Der Bw. habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt zwar gemeldet jedoch nicht beglichen.

Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Nach Zitierung des § 21 Abs. 1 UStG führte das Finanzamt weiters aus, dass die Umsatzsteuer vom Bw. zwar selbst bemessen, jedoch nicht beglichen worden sei.

Es werde festgestellt, dass nach Einlangen der Restquote von 15% der Haftungsbetrag um diese reduziert werde.

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

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. form- und fristgerecht am 3. April 2009 das Rechtsmittel der Berufung ein.

In der am 20. April 2009 nachgereichten Begründung führte der Bw. aus, dass die Gehälter an den Bw. für die Monate November, Dezember 2006, sowie Jänner 2007 aus Liquiditätsgründen nicht zur Auszahlung gelangt seien und somit auch die Lohnabgaben nicht abgeführt hätten werden können.

Da auf Grund der Liquiditätssituation keine Gehälter mehr ausbezahlt worden seien, liege keine schuldhafte Verletzung der auferlegten Pflichten vor und es könne somit auch keine Haftung für Lohnabgaben entstehen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für September 2006 in Höhe von € 48.050,54 werde festgehalten, dass es zu keiner Gläubigerbenachteiligung gekommen sei, da das Finanzamt gegenüber den Gläubigern eine viel höhere Quote erhalten habe.

Im Zeitraum 15. November 2006 bis zur Konkurseröffnung am 11. Oktober 2007 seien seitens der GmbH Zahlungen in Höhe von € 80.428,38 durchgeführt worden, wobei Durchläufer in Höhe von € 20.083,85 und Kautionsabrechnungen in Höhe von € 13.437,32 keine Berücksichtigung in den geleisteten Zahlungen für die Beurteilung der Gläubigerbegünstigung finden dürften.

Im selben Zeitraum seien Zahlungen an das Finanzamt in Höhe von € 10.893,85 geleistet worden. Dies entspreche einem Prozentsatz von ca. 23,2. Auch unter Berücksichtigung der Durchläufer und Kautionsabrechnungen würde sich noch ein Prozentsatz von 13,54 ergeben.

Die Finanzamtsverbindlichkeiten hätten im haftungsgegenständlichen Zeitraum € 70.000,00 bis € 80.000,00 betragen.

Im selben Zeitraum hätten alleine die Lieferantenverbindlichkeiten ca. € 2,4 Mio. und die Bankverbindlichkeiten € 7,9 Mio. betragen. Bei den Lieferantenverbindlichkeiten seien keine nennenswerten Zahlungen durchgeführt worden.

Somit seien an das Finanzamt im Verhältnis zu den anderen Gläubigern überdurchschnittlich hohe Zahlungen geleistet worden und es könne keineswegs von einer Gläubigerbenachteiligung hinsichtlich des Finanzamtes gesprochen werden.

Der Bw. habe damit keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen.

Mit Vorhalt vom 12. Mai 2009 forderte das Finanzamt den Bw. auf, hinsichtlich der Lohnabgaben entsprechende Berichtigungen einzureichen, damit der Abgabenzustand richtiggestellt werden könne.

Weiters werde um Bekanntgabe ersucht, wie die Umsätze der Monate 9/06 (Zahllast € 70.301,61), 10/06, 11/06 und 12/06 verwendet worden seien.

Um eine Aufstellung der entrichteten bzw. offenen Beiträge ab 9/06 bis zur Konkurseröffnung betreffend die Gebietskrankenkasse werde gebeten.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 9. Juni 2009 führte die steuerliche Vertreterin des Bw. aus, dass eine Berichtigung ihrerseits nicht möglich sei, da sie von der GmbH kein aufrechtes Mandat erhalten habe.

Bei der Umsatzsteuer September 2006 handle es sich nicht um eine aus getätigten Umsätzen resultierende Zahllast, sondern um eine Vorsteuerkorrektur auf Grund einer Rückabwicklung eines Projektes (Z-Gasse).

Die Umsätze der Monate September bis Dezember 2006 seien, sofern es sich nicht um an die Banken zedizierte Mieteinkünfte gehandelt habe, für Gemeindeabgaben, Mietvertragsgebühren an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern, Strom, Zahlungen für die Gebietskrankenkasse, sowie Zahlungen an das Finanzamt für Lohnabgaben und Kautionszahlungen herangezogen worden.

Laut beiliegender Aufstellung sei ersichtlich, dass die Gebietskrankenkassenbeiträge bis Mai 2007 bezahlt worden seien und zur Konkurseröffnung ein Betrag von ca. € 6.000,00 ausgehaftet habe.

An das Finanzamt seien auch die Lohnabgaben Juni 2007 mit Überweisung vom 16. August 2007 in Höhe von € 1.157,42 durchgeführt worden.

Auch die Lohnabgaben für die Monate Februar bis Mai 2007, sowie die Umsatzsteuern Februar und April 2007 seien an das Finanzamt abgeführt worden.

Es liege daher keine Benachteiligung des Finanzamtes vor.

II.) Am 14. Mai 2009 erließ das Finanzamt betreffend die haftungsgegenständlichen Abgaben einen Sicherstellungsauftrag und führte begründend aus, dass auf Grund der wirtschaftlichen Situation, den eingetragenen Belastungs- und Veräußerungsverboten auf den im Bescheid näher bezeichneten Liegenschaften, den im Grundbuch eingetragenen Gläubigern insbesondere der beim Bezirksgericht X. eingeleiteten Zwangsverwaltung zur Hereinbringung von € 440.833,92 die Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu befürchten sei.

In der diesbezüglichen Berufung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen habe.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 21. Dezember 2009 wurde über das Vermögen des Bw. der Konkurs eröffnet.

Das Finanzamt legte beide Berufungen am 26. Mai 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***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.*

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.

Über das Vermögen der Gesellschaft wurde am 11 Oktober 2007 Konkurs eröffnet, der mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 3. Juli 2008 nach angenommenem Zwangsausgleich aufgehoben wurde. Gemäß Generalversammlungsbeschluss vom 12. August 2008 wird die Gesellschaft fortgesetzt.

Der Bw. ist – ausgenommen im Konkurszeitraum 11. Oktober 2007 bis 3. Juli 2008 - seit 9. März 1995 bis dato Geschäftsführer der GmbH und kann somit zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden, zumal die haftungsgegenständlichen Abgaben im Zeitraum seiner Vertretertätigkeit fällig wurden.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sind bei der Gesellschaft im Hinblick auf den abgeschlossenen Zwangsausgleich uneinbringlich. Dieser Zwangsausgleich stand der Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung gemäß § 9 BAO nicht entgegen. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu in der Entscheidung eines verstärkten Senates vom 22.9.1999, 96/15/0049 im Wesentlichen ausgeführt, dass die Haftung nach § 9 BAO einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet sei, denn diese gesetzlich begründete Mitschuld habe ein pflichtwidriges Verhalten des Vertreters und einen dadurch bewirkten (zu befürchtenden) Einnahmenausfall der Finanzbehörde zur Voraussetzung. Durch die Normierung einer Mithaftung im Abgabenverfahren werde die Einbringung einer Schadenersatzklage entbehrlich. Unter diesem Gesichtspunkt erweise sich die Ansicht als gerechtfertigt, dass der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinen Einfluss auf die Haftung nach § 9 BAO habe und zum einen die Kausalität zwischen dem Verhalten des Vertreters und dem eingetretenen Schaden zu beachten sei, zum anderen der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinesfalls den (teilweisen) Untergang der Ersatzforderung bewirke. Der Gedanke der Akzessorietät könne nicht losgelöst von den ihn bestimmenden Gesichtspunkten insoweit verselbständigt werden, dass Vertreter von der im öffentlichen Recht wurzelnden Abgabenhaftung auch in Konstellationen freigestellt würden, die geradezu im Kernbereich der ratio legis lägen. Die Haftung sei nur insofern akzessorisch, als sie das Bestehen des Abgabenanspruchs zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhalts voraussetze. Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftungspflichtigen zugute komme, sei hingegen nach dem Zweck der den Schulderlöschensgrund beinhaltenden

jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stelle der Ausgleich (Zwangsausgleich) des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar. Es wäre auch sachlich nicht zu rechtfertigen, dass es zur Haftungsfreistellung auf den grundsätzlich nicht vorhersehbaren Zeitpunkt der (letztinstanzlichen) Erlassung des Haftungsbescheides ankommen sollte; dies mit der Wirkung, dass bei einer Erledigung vor Bestätigung des Ausgleichs (Zwangsausgleichs) die Haftung des Geschäftsführers unausweichlich weiter bestünde, danach aber nicht mehr festgestellt werden dürfte. Es käme dabei vom Sicherungsgedanken des Abgabengläubigers durch die Haftungsbestimmungen her auch zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung zu der jedenfalls in vollem Umfang gegebenen Haftung eines Geschäftsführers bei (bloßem) Konkurs des Primärschuldners.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) 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. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und der Nachweis des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

In seiner Berufung brachte der Bw. vor, dass auf Grund der an das Finanzamt geleisteten Zahlungen und der hohen Verbindlichkeiten bei den Banken und Lieferanten keine Gläubigerbeteiligung vorliegen könne.

Gemäß der vorliegenden Akten und Datenabfragen ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Im Zeitraum 15. November 2006 bis zur Konkurseröffnung wurden, abgesehen von der Lohnsteuer, € 21.747,59 an das Finanzamt entrichtet.

Laut Konkursakt wurden € 10.034.733,00 vom Masseverwalter anerkannt. Das Finanzamt meldete offene Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von € 106.340,65 an. Das Verhältnis der Gesamtschulden zu den Abgabenverbindlichkeiten betrug daher ca. 1%.

Daraus ergibt sich, dass eine Gläubigerbenachteiligung des Finanzamtes nur dann vorliegen kann, wenn die GmbH im haftungsgegenständlichen Zeitraum über liquide Mittel in Höhe von mehr als € 2,1 Mio verfügen konnte.

Gemäß den von der GmbH eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldungen September 2006 bis Oktober 2007 betrugen die steuerpflichtigen Umsätze € 740.055,17. Dass die GmbH in diesem Zeitraum noch über zusätzliche liquide Mittel in Höhe von mehr als € 1,3 Mio. verfügte ist auszuschließen.

Daher kann die Behauptung des Bw., dass das Finanzamt bei der Verteilung der liquiden Mittel nicht benachteiligt wurde, nicht widerlegt werden, weshalb der Berufung in diesem Punkt statzugeben war.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13. März 1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Der Bw. hat im Verfahren allerdings die Behauptung aufgestellt, dass die Löhne an den Bw. (dieser war gemäß einer Datenabfrage durch den Unabhängigen Finanzsenat der einzige Angestellte) in den Monaten November 2006 bis Jänner 2007 nicht ausbezahlt worden seien.

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, hat das Finanzamt den Bw. mit Vorhalt vom 12. Mai 2009 aufgefordert, im Hinblick auf sein Berufungsvorbringen, dass die gemeldeten Lohnabgaben zumindest ab November 2006 mangels Auszahlung der Gehälter unrichtig seien, entsprechende Berichtigungen einzureichen.

In der Vorhaltsbeantwortung führte die steuerliche Vertreterin des Bw. aus, dass eine Berichtigung von ihrer Seite nicht möglich sei, da sie für die GmbH kein aufrechtes Mandat habe.

Dazu ist festzustellen, dass der Bw. gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug nach wie vor Geschäftsführer der GmbH ist, so dass kein Hindernis für die Einreichung von berichtigten Lohnabgabemeldungen vorliegt. Gründe dafür, weshalb es dem Bw. nicht möglich sei, die

Berichtigungen selbst zu erstellen oder jemanden dazu zu beauftragen, wurden nicht dargetan.

Es ist also davon auszugehen, dass die Löhne November 2006 bis Jänner 2007 ausbezahlt wurden.

Im Zusammenhang mit den Lohnabgaben hat der Unabhängige Finanzamt mittels Datenabfrage weiters festgestellt, dass gemeldeten Lohnabgaben mit den Lohnzetteln übereinstimmen. Der Bw. wurde zur Einkommensteuer 1996 und 1997 rechtskräftig veranlagt und hat in diesem Veranlagungsverfahren somit nicht dargetan, dass die Lohnzettel unrichtig wären.

Betreffend die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern besteht die Haftung zu Recht, allerdings waren die gemeldeten Beträge in Höhe von € 922,09, € 1.158,26 und € 919,58 im Hinblick auf den Zwangsausgleich um 20%, somit auf € 737,67, € 926,61 und € 735,66 zu reduzieren.

## II.) Sicherstellungsauftrag

*Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

Sicherstellungsaufträge können nur vor der Vollstreckbarkeit der Abgabenschuldigkeiten erlassen werden. Nach Eintritt der Vollstreckbarkeit kommt, um einer allfälligen Hemmung der Einbringung zu begegnen, gegebenenfalls die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides (§ 230 Abs. 7 BAO) in Betracht.

Gemäß § 226 BAO sind Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden, in dem von der Abgabenbehörde festgesetzten Ausmaß vollstreckbar; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete und der Abgabenbehörde bekanntgegebene Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Der vorliegende Haftungsbescheid wurde am 26. März 2009 zugestellt, die Fälligkeit und damit die Vollstreckbarkeit trat daher am 27. April 2009 (der 26. April 2009 war ein Sonntag) ein.

Da im Zeitpunkt des Ergehens des Sicherstellungsauftrages (14. Mai 2009) betreffend die diesbezüglichen Abgaben bereits Vollstreckbarkeit vorlag, erging dieser Bescheid zu Unrecht und war daher aufzuheben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Oktober 2010