

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SM, vom 20. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 1. Oktober 2003 zu StNr. 000/0000 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma C-GmbH entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	11/00	78,82
Umsatzsteuer	12/00	331,39
Lohnsteuer	2000	5.574,62
Lohnsteuer	01/01	225,65
Lohnsteuer	03/01	369,47
Dienstgeberbeitrag (DB)	2000	2.968,90
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/01	120,20
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/01	154,87
Zuschlag zum DB	2000	440,18
Zuschlag zum DB	01/01	11,48
Zuschlag zum DB	03/01	20,28
		10.295,86

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war seit 26.6.1996 Geschäftsführerin der Primärschuldnerin, über deren Vermögen am 19.4.2001 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Dieses Konkursverfahren wurde mit Beschluss vom 20.8.2002 nach Verteilung einer Quote in Höhe von 2,84 % gemäß § 139 KO aufgehoben. Die Löschung der Firma im Firmenbuch erfolgte am 14.2.2003.

In einem Ergänzungersuchen vom 30.7.2003 wies das Finanzamt die Bw. auf das bei der Primärschuldnerin bereits beendete Insolvenzverfahren hin. Die Bw. sei für die Entrichtung folgender, bei der Gesellschaft uneinbringlicher Abgabenschuldigkeiten verantwortlich gewesen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	11/00	438,36
Umsatzsteuer	12/00	331,39
Lohnsteuer	2000	5.574,62
Lohnsteuer	01/01	225,65
Lohnsteuer	03/01	369,47
Dienstgeberbeitrag (DB)	2000	2.968,90
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/01	120,20
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/01	154,87
Zuschlag zum DB	2000	440,18
Zuschlag zum DB	01/01	11,48
Zuschlag zum DB	03/01	20,28
		10.655,40

Die Bw. möge darlegen, weshalb die angeführten Abgaben nicht entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis ihrer Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde die Bw. ersucht, anhand eines Fragebogens ihre derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Die Bw. gab zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme ab. Das Finanzamt nahm die Bw. daher mit Haftungsbescheid vom 1.10.2003 für die im Ergänzungersuchen angeführten Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von 10.655,40 € in Anspruch. In der Bescheidbegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt und auf das bereits beendete Konkursverfahren bei der Gesellschaft hingewiesen. Der Fragenvorhalt des Finanzamtes vom 30.7.2003 sei nicht beantwortet worden.

In der gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 20.11.2003 erhobenen Berufung führte die Bw. aus, dass von ihr irrtümlich verabsäumt worden sei, den Vorhalt vom 30.7.2003 zu beantworten. Zu ihren wirtschaftlichen Verhältnissen gab die Bw. an: "Unterhaltpflicht für 3 Kinder, die sich derzeit in Ausbildung befinden; Monatseinkommen von ca. 1100,00 €; kein sonstiges Vermögen vorhanden; Gatte befindet sich in Ausbildung". Zu den Gründen, warum die Abgaben (der Gesellschaft) nicht vollständig bezahlt werden konnten, gab die Bw. an, dass die Fälligkeitstellung eines Kontokorrentkredites seitens "jeweils einer Hausbank" im April und

Dezember 2000 vorübergehend jeweils zu einer angespannten Finanzsituation geführt habe. Den aktuellen Abgabeverpflichtungen habe nicht sofort nachgekommen werden können. Es wären jedoch die aktuellen Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes geleistet worden, sobald die neue Finanzierung geklärt gewesen sei. "Alte" Verbindlichkeiten sollten beglichen werden, sobald die erforderliche Liquidität völlig wiederhergestellt worden wäre und die Eingänge aus zu erwartenden Aufträgen verzeichnet werden hätten können. Dass hier keine Gleichbehandlung mit anderen Gläubigern vorliege, sei ihr nicht bekannt. Nur das geschäftsschädigende Verhalten einer ihrer Banken habe dazu geführt, dass im April (2001) letztendlich Konkurs beantragt werden habe müssen. Andernfalls wären im Zuge der Bilanzierung die offenen Abgabenverpflichtungen zur Sprache gekommen und von ihr – wenn auch verspätet – nachbezahlt worden. Weiters sei an die einzige Dienstnehmerin ab Jänner (2001) kein Gehalt mehr bezahlt worden; die Gehaltszahlungen wären vom Insolvenzausgleichsfond beglichen worden. Falls sich der offene Dienstgeberbeitrag auf ihr Geschäftsführerentgelt beziehen sollte, weise sie darauf hin, dass kein dienstnehmerähnliches Verhältnis bestanden habe. Nach Ansicht der Bw. liege keine schuldhafte oder absichtliche Ungleichbehandlung mit anderen Gläubigern vor. Ihr Privatvermögen habe sie in ihr Unternehmen investiert. Ihre derzeitigen Einkommensverhältnisse würden keine zusätzlichen Ausgaben zulassen.

Dieser Berufung war in Ablichtung ein Schreiben der Sparkasse Oberösterreich vom 14.12.2000 angeschlossen. Näher angeführte Konten seien seit längerer Zeit im nicht vereinbarten Ausmaß überzogen. Die Primärschuldnerin möge daher bis 31.12.2000 für eine Gesamtabdeckung der bestehenden Verbindlichkeiten in Höhe von 3,697.484,85 ATS sorgen.

### ***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.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin steht aufgrund des abgeschlossenen Insolvenzverfahrens fest. Mit Beschluss vom 20.8.2002 war das Konkursverfahren nach Verteilung der Konkursmasse aufgehoben worden. Die Firma wurde im Firmenbuch auch bereits gelöscht.

Die Bw. war unbestritten in der Zeit vom 26.6.1996 bis zur Konkurseröffnung am 19.4.2001 Geschäftsführerin und für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten verantwortlich.

Die Abgabenforderungen gegen die Gesellschaft sind an sich unbestritten. Die Bw. wendete in der Berufung lediglich für den Fall, dass sich der offene Dienstgeberbeitrag auf ihr Geschäftsführerentgelt beziehen sollte, ein, dass kein dienstnehmerähnliches Verhältnis bestanden habe.

Insoweit die Bw. damit die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderung (Dienstgeberbeiträge) gegen die Primärschuldnerin bestreitet, ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Gemäß § 248 erster Satz BAO wäre es der Bw. außerdem freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihr die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte sie gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben resultieren im Wesentlichen aus einer am 14.5.2001 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.1998 bis 17.5.2001. Dabei wurden massive Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen festgestellt (Beträge in ATS):

Zeitraum	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag zum DB
1998	20.253,00	9.949,00	1.622,00
1999	49.623,00	25.254,00	3.251,00
2000	14.114,00	5.650,00	1.184,00
1-3/2001	5.084,00	2.131,00	279,00

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide. Am Abgabenkonto wurden die Nachforderungen für die Jahre 1998 bis 2000

summarisch als "L 2000, DB 2000 und DZ 2000" erfasst. Die Nachforderungen für die Monate Jänner bis März 2001 wurden als Lohnabgaben "03/01" verbucht.

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben "01/01" waren von der Gesellschaft termingesrecht dem Finanzamt bekannt gegeben, jedoch nicht entrichtet worden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, 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 schuldhaft 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).

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 ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften 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 Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, 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-Kommentar<sup>2</sup>, § 9 Tz. 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Die Lohnsteuernachforderungen für die Jahre 1998 bis 2000 resultieren aus den oben aufgezeigten Abfuhrdifferenzen. Die Bw. hat nicht behauptet, dass die diesen Lohnsteuern zugrunde liegenden Löhne nicht ausbezahlt worden wären. Damit war jedoch in der Nichtent-

richtung dieser Lohnsteuern unter Berücksichtigung der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unabhängig von der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft eine schuldhafte Pflichtverletzung zu erblicken. In einer finanziell angespannten Situation der Primärschuldnerin dürfen die Löhne allenfalls nur mehr in einer solchen Höhe ausbezahlt werden, dass auch die Einbehaltung und Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuern noch möglich ist. Von der Bw. war im Übrigen aber nicht behauptet worden, dass die Mittel zur Entrichtung dieser die Jahre 1998 bis 2000 betreffenden Lohnabgaben zu den jeweils maßgebenden Fälligkeitsterminen gefehlt hätten.

Lediglich für die Monate Jänner bis März 2001 war von der Bw. behauptet worden, dass in diesen Zeiträumen keine Lohnzahlungen mehr erfolgt wären. Dem steht jedoch entgegen, dass vom Prüfer anlässlich der Lohnsteuerprüfung ausdrücklich festgestellt worden war, dass die Löhne und Gehälter bis März 2001 ausbezahlt worden wären. Die Verantwortung der Bw. muss daher als bloße Schutzbehauptung qualifiziert werden.

Im Übrigen wurde die Bw. mit Strafverfügung vom 15.11.2001 wegen der Nichtentrichtung der anlässlich der Lohnsteuerprüfung festgestellten Nachforderungen an Lohnabgaben einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig erkannt, und eine Geldstrafe in Höhe von 20.000,00 S zuzüglich Kosten von 2.000,00 S verhängt. Die Bw. hat diese Beträge am 28.1.2002 bezahlt.

Hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen sowie der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern gilt das oben aufgezeigte Gleichbehandlungsgebot. Die Bw. war dazu vom Finanzamt mit Vorhalt vom 30.7.2003 aufgefordert worden, die Beachtung dieses Gebotes darzutun und dazu entsprechende Unterlagen zur Glaubhaftmachung der gleichmäßigen Bedienung aller Gläubiger vorzulegen. Dieser Aufforderung kam die Bw. jedoch nicht nach. Entgegen der Ansicht der Bw. stellt es eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes dar, wenn "die aktuellen Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes geleistet", die "Altverbindlichkeiten" (zu denen die Bw. offenkundig auch die Abgabenverbindlichkeiten zählte) dagegen erst bei "völliger Herstellung der erforderlichen Liquidität" beglichen werden sollten. Die Bw. verkennt die Rechtslage, wenn sie meint, sie hätte die für die Aufrechterhaltung des Betriebes ihrer Meinung nach notwendigen Zahlungen leisten und erst danach allfällig übrige Beträge für die Abgabenentrichtung verwenden dürfen. Damit benachteiligte sie offenkundig bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger und verstieß gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096). Es ist auch nicht zulässig, die Abgabenverbindlichkeiten bis zur Bilanzerstellung "zurückzustellen", und erst dann (gegenüber der Bank) wieder "zur Sprache zu bringen" und "nachzubezahlen".

Aus der der Berufung angeschlossenen Ablichtung eines Schreibens der Sparkasse Oberösterreich vom 14.12.2000 konnte auch nicht abgeleitet werden, dass die Gesellschaft nach diesem Zeitpunkt bzw. nach dem 31.12.2000 über keinerlei liquide Mittel mehr verfügt

hätte, da zum einen nach den Feststellungen anlässlich der Lohnsteuerprüfung die Löhne noch bis einschließlich März 2001 ausbezahlt wurden, und am 17.1.2001 ein Betrag von 17.564,00 S auf das Abgabenkonto überwiesen wurde. Auch hatte die Bw. in der Berufung ausgeführt, dass die Fälligstellung der Kredite lediglich "vorübergehend" zu einer "jeweils" angespannten Finanzsituation geführt habe.

Insgesamt gesehen lagen daher schuldhafte Pflichtverletzungen im Sinne des § 9 BAO vor. In diesem Fall spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Die Bw. ist erst 45 Jahre alt (geb. 11.5.1959) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig. Im Jahreslohnzettel für 2003 werden Bruttoeinkünfte in Höhe von 28.945,00 € ausgewiesen. Auf Grund der wirtschaftlichen Verhältnisse bzw. der künftigen Erwerbsmöglichkeiten kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch bei der Bw. (zur Gänze) uneinbringlich wären. So konnte etwa der am persönlichen Abgabenkonto der Bw. bestehende Abgabengrundstand in Höhe von 5.455,33 € (Saldo per 18.4.2002) im Wege von Ratenzahlungen (Monatsraten von 365,00 €) abgedeckt werden. Auch die oben erwähnte Finanzstrafe wurde beglichen. Es ist auch keineswegs so, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Die Abfuhrdifferenzen bei den Lohnabgaben erstreckten sich über einen langen Zeitraum. Aus all diesen Gründen war die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung daher gerechtfertigt und zweckmäßig.

Die Haftungssumme wurde um einen Betrag von 359,54 € reduziert. Mit Wirksamkeit 4.7.2003 wurde dieser Betrag auf das Abgabenkonto der Gesellschaft überwiesen. Auf dem Zahlungsbeleg wird als Auftraggeberin die zu diesem Zeitpunkt im Firmenbuch bereits gelöschte Primärschuldnerin sowie deren Steuernummer ausgewiesen. Der Beleg wurde von der Bw. unterfertigt. Offenkundig hat die Bw. hier irrtümlich einen alten Erlagschein der Gesellschaft verwendet. Da am 4.7.2003 auf dem persönlichen Abgabenkonto der Bw. ein Restrückstand von 359,54 € bestanden hatte, war von der Bw. wohl beabsichtigt gewesen, diesen Rückstand zu begleichen. Dieser wurde in weiterer Folge nach Vorschreibung der Stundungszinsen mit Überweisung vom 18.7.2003 zur Gänze abgedeckt. Am Abgabenkonto der Gesellschaft wurde die Überweisung vom 4.7.2003 am 9.7.2003 gebucht und mit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 11/2000 verrechnet, die daher von 438,36 € auf 78,82 € vermindert wurde.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. November 2004