



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Helmut Allesch, Wirtschaftstreuhänder, 9020 Klagenfurt, Gabelsbergerstraße 2, vom 4. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 30. August 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Der Bw. wird als Haftungspflichtiger gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für die folgenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der G.GmbH im Ausmaß von 66.258,92 € in Anspruch genommen:

Abgabe/Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 08/2004	15.10.2004	2.079,59
Lohnsteuer 09/2004	15.10.2004	1.961,49
Dienstgeberbeitrag 09/2004	15.10.2004	1.122,59
Zuschlag zum DB 09/2004	15.10.2004	109,76
Kraftfahrzeugsteuer 07-09/2004	15.11.2004	2.132,64
Kammerumlage 07-09/2004	15.11.2004	685,13
Einhebungsgebühren 2004	17.11.2004	754,43
Lohnsteuer 11/2004	15.12.2004	3.266,44
Dienstgeberbeitrag 11/2004	15.12.2004	2.328,98
Zuschlag zum DB 11/2004	15.12.2004	227,72

Umsatzsteuer 10/2004	15.12.2004	3.968,23
Säumniszuschläge 1 2004	16.12.2004	440,49
Säumniszuschläge 2 2004	16.12.2004	170,50
Säumniszuschlag 1 2004	17.01.2005	191,98
Umsatzsteuer 11/2004	20.01.2005	2.936,57
Lohnsteuer 12/2004	20.01.2005	1.096,39
Dienstgeberbeitrag 12/2004	20.01.2005	1.187,83
Zuschlag zum DB 12/2004	20.01.2005	116,14
Lohnsteuer 01/2005	15.02.2005	1.622,51
Dienstgeberbeitrag 01/2005	15.02.2005	1.214,96
Zuschlag zum DB 01/2005	15.02.2005	113,39
Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2004	15.02.2005	2.132,64
Kammerumlage 10-12/2004	15.02.2005	619,88
Säumniszuschläge 1 2004	21.02.2005	144,70
Säumniszuschlag 2 2004	21.02.2005	84,55
Lohnsteuer 02/2005	15.03.2005	1.622,51
Dienstgeberbeitrag 02/2005	15.03.2005	1.214,96
Zuschlag zum DB 02/2005	15.03.2005	113,39
Umsatzsteuer 01/2005	15.03.2005	11.665,85
Säumniszuschlag 2 2004	16.03.2005	135,69
Säumniszuschlag 3 2004	16.03.2005	63,67
Säumniszuschlag 1 2005	16.03.2005	80,94
Lohnsteuer 03/2005	15.04.2005	1.622,51
Dienstgeberbeitrag 03/2005	15.04.2005	1.214,96
Zuschlag zum DB 03/2005	15.04.2005	113,39
Säumniszuschlag 1 2005	18.04.2005	114,85
Lohnsteuer 04/2005	17.05.2005	1.622,51
Dienstgeberbeitrag 04/2005	17.05.2005	1.214,96
Zuschlag zum DB 04/2005	17.05.2005	113,39
Umsatzsteuer 03/2005	17.05.2005	13.544,20
Kammerumlage 01-03/2005	17.05.2005	519,59

Säumniszuschlag 3 2004	18.05.2005	84,55
Säumniszuschlag 1 2005	18.05.2005	487,47
		66.258,92

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (= Bw.) wurde mit dem Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 30. August 2005 gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO für folgende aushaftende Abgabenschulden der G.GmbH (in der Folge GmbH) in der Höhe von insgesamt 75.372,11 € in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten:

Körperschaftssteuer 10-12/04, 01-06/05	1.275,00
Kraftfahrzeugsteuer 04-12/2004	6.609,42
Kammerumlage 07-12/04, 01-03/05	1.884,92
Lohnsteuer 09-12/2004	6.533,38
Dienstgeberbeitrag 09-12/2004	4.792,77
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09-12/2004	468,62
Umsatzsteuer 07-11/2004	11.833,30
Lohnsteuer 01-04/2005	6.704,60
Dienstgeberbeitrag 01-04/2005	5.020,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-04/2005	468,56
Umsatzsteuer 01, 03/2005	26.936,21
Nebenansprüche (Säumniszuschläge, Gebühren) 2004	2.139,00
Nebenansprüche (Säumniszuschläge) 2005	705,85
gesamt	75.372,11

Begründend wurde unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, über die Primärschuldnerin sei am 1. Juni 2005 der Konkurs eröffnet worden; da der Konkurs geringfügig sei, stehe fest, dass die Abgabenforderungen im Konkurs mangels hinreichenden Vermögens nicht befriedigt werden könnten.

Der Bw. sei vom 23. September 2004 bis 31. Mai 2005 allein vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH gewesen. In dieser Zeit seien die im Spruch angeführten Abgaben nicht innerhalb der gesetzlichen Fälligkeiten entrichtet worden. Insbesondere seien Löhne und Gehälter ohne ausreichende Mittel für die darauf entfallenden Lohnabgaben ausbezahlt

worden, sodass eindeutig eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten vorliege.

Die Umsatzsteuer sei zwar rechtzeitig bekannt gegeben, zu den jeweiligen Fälligkeiten aber nicht entrichtet worden. Die Umsatzsteuer sei eine allgemeine Verbrauchsteuer, die regelmäßig mit dem Preis auf den Letztverbraucher überwälzt werde. Wirtschaftlich gesehen sei die Umsatzsteuer ein durchlaufender Posten.

Die Zahlungsvereinbarungen vom 28. September 2004 und vom 29. Oktober 2004 seien nicht erfüllt worden, obwohl in diesem Zeitraum dem Unternehmen Geld zugeflossen sein müsse, das offensichtlich für andere Verbindlichkeiten verwendet worden sei. Die vom LG für ZRS eingeräumte Frist zur Bereinigung der Abgabenforderungen sei ebenfalls nicht wahrgenommen worden. Eine haftungsbegründende Zahlungspflichtverletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO liege daher vor.

In der gegen den Haftungsbescheid eingebrachten Berufung bringt der Bw. Folgendes vor:  
Die Konkursöffnung bedinge nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, sodass jedenfalls ein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkursverfahrens erforderlich sei. Der Haftungsbescheid könne sich höchstens auf einen denkmöglichen Quotenschaden erstrecken.

Eine bevorzugte Entrichtung der Umsatzsteuer hätte gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger verstößen.

Bei einem Haftungsbescheid sei zu berücksichtigen, dass sämtliche Schulden gleich zu behandeln seien. Die Schulden seien nach den vorhandenen Mitteln, gleichmäßig unter sämtlichen Gläubigern aufgeteilt worden (Teilzahlungen sowohl bei der GKK als auch beim Finanzamt).

Die Lohnzahlungen seien in unregelmäßigen Teilbeträgen erfolgt, die Lohnsteuer sei den Arbeitnehmern nicht ausbezahlt worden. Im Rahmen der Leistungen des IESG-Fonds würden die Lohnsteuerforderungen bezahlt, sodass auch kein Quotenschaden entstehen könne.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Haftungsbescheid vollinhaltlich aufzuheben.

Um die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten bzw. die anteilige Gläubigerbefriedigung in vollem Umfang beurteilen zu können, ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. im Vorhalt vom 16. Oktober 2006, bis spätestens 30. November 2006 eine Aufstellung der der GmbH an den Fälligkeitstagen zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel sowie deren Verwendung vorzulegen. Sollten die finanziellen Mittel nicht zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der GmbH ausgereicht haben, wurde die Erbringung des Nachweises gefordert, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen

Fälligkeitszeitpunkte einerseits und auf das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre.

Nach Fristverlängerungsansuchen vom 30. November 2006, 15. Dezember 2006, 15. Jänner 2007 (eingelangt am 16. Jänner 2007) und 15. Jänner 2007 (eingelangt am 01. Februar 2007) wurde dem Bw. mitgeteilt, die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes werde letztmalig bis 28. Februar 2007 erstreckt.

Eine Beantwortung des Vorhaltes erfolgte bis dato nicht. In der Eingabe vom 28. Februar 2007 wird neuerlich eine Fristverlängerung bis 30. März 2007 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 eingebracht werden können.*

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.*

*Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.*

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme sind somit das Vorliegen einer 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 (VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Unbestritten ist, dass der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum (alleiniger) Geschäftsführer der Primärschuldnerin war, damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt und gemäß § 9 BAO für die uneinbringlich aushaftenden Abgaben der GmbH zur Haftung herangezogen werden kann.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Dem Vorbringen in der Berufung, aus der Konkursöffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin ergebe sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgaben, ist zuzustimmen. Diese ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichendem Vermögens nicht befriedigt werden kann. Im vorliegenden Fall wurde der über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes vom 28. April 2006 nach Verteilung der Quote von 3,2 % gemäß § 139 KO aufgehoben. Die im angefochtenen Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenverbindlichkeiten sind daher im Ausmaß von 96,8 % objektiv uneinbringlich.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (VwGH 27.9.2000, Zl. 95/14/0056), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145, 25.1.1999, 97/17/0144, 20.4.1999, 94/14/0147).

Dem diesbezüglichen, nicht näher begründeten Vorbringen des Bw. in der Berufung vom 4. Oktober 2005, die Verbindlichkeiten der GmbH seien gleichmäßig unter sämtlichen Gläubigern aufgeteilt worden (Teilzahlungen sowohl bei der GKK als auch beim Finanzamt), ist Folgendes entgegen zu halten: Nach der Buchungsabfrage des Abgabenkontos der GmbH im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. vom 23. September 2004 bis 31. Mai 2005 erfolgten lediglich am 18. November und am 6. Dezember 2004 zwei Saldozahlungen in der Höhe von 7.000,00 € bzw. 13.690,22 € (Tagessaldo 78.762,54 € bzw. 81.679,10 €). Gegen Ende der Geschäftsführertätigkeit erfolgte am 24. Mai 2005 eine Einzahlung in der Höhe von 129,60 € sowie am 25. Mai 2005 eine Barzahlung beim Vollstrecker in der Höhe von 10.000,00 € (Tagessaldo 116.315,07 €). In den übrigen Monaten wurden zwar Selbstbemessungsabgaben – zum Teil verspätet – gemeldet, jedoch keinerlei Zahlungen an das Finanzamt geleistet.

Aus den vorgelegten Akten ist ersichtlich, dass der Bw. mehrere Finanzierungszusagen sowie Zahlungsvereinbarungen mit dem Finanzamt nicht eingehalten hat (siehe Eingaben vom 28. September 2004, 15. Oktober 2004, 22. November 2004). Den Ausführungen des Finanzamtes im Haftungsbescheid, die Zahlungsvereinbarungen vom 28. September 2004 und vom 29. Oktober 2004 seien nicht erfüllt worden, obwohl in diesem Zeitraum dem Unternehmen Geld zugeflossen sein müsse, das offensichtlich für andere Verbindlichkeiten verwendet worden sei, wurde im Berufungsverfahren nicht entgegen getreten. Das Vorbringen, die vorhandenen finanziellen Mittel seien gleichmäßig zur Schuldentilgung sämtlicher Gläubiger verwendet worden, ist daher nicht nachvollziehbar.

Mit dem Vorhalt vom 16. Oktober 2006 wurde der Bw. aufgefordert, eine Aufstellung der der GmbH an den Fälligkeitstagen zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel sowie deren Verwendung vorzulegen und nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitstage einerseits und auf das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre. Die Frist für die Vorhaltsbeantwortung wurde antragsgemäß dreimal stillschweigend verlängert. Da dem Bw. nach dem vierten Fristverlängerungsansuchen ausdrücklich letztmalig eine einmonatige Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis 28. Februar 2007 gewährt wurde und dem Bw. bis zur Erlassung der Berufungsentscheidung somit fast fünf Monate zur Vorhaltsbeantwortung zur Verfügung standen, kann dem mit dem Krankenstand des steuerlichen Vertreters „zum heutigen Zeitpunkt“ lapidar begründeten, am letzten Tag der Frist verfassten Antrag auf neuerliche Fristverlängerung bis 30. März 2007 nicht näher getreten werden. Da der Bw. den Vorhalt nicht beantwortet und die nach Lehre und Rechtsprechung erforderlichen Nachweise somit nicht erbracht hat, haftet er zur Gänze für die uneinbringlichen Abgaben.

Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten nur für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen.

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 schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, Slg.N.G. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrecht erhaltenen 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 abführt (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Das Berufungsvorbringen, im Zuge der (unregelmäßigen) Lohnzahlungen sei den Arbeitnehmern die Lohnsteuer nicht ausbezahlt worden, bestätigt, dass im Haftungszeitraum an die Arbeitnehmer der GmbH Löhne und Gehälter ausbezahlt wurden. Die Lohnabgaben wurden nach der Aktenlage nicht abgeführt. Damit wurde eine abgabenrechtliche Pflicht verletzt, die dem Bw. als schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist.

Fest steht auch, dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall war. Die im Haftungsbescheid angesprochenen Zeiträume (Lohnsteuer für die Monate September, November und Dezember 2004 sowie Jänner bis April 2005) betreffen Löhne, die in den entsprechenden Monaten ausbezahlt bzw. die Höhe der Lohnsteuer dem Finanzamt bekannt gegeben, aber nicht entrichtet worden ist. Eine Entrichtung dieser Lohnabgaben seitens des IESG-Fonds erfolgte nach der Aktenlage nicht.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigtes Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (vgl. VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Im gegenständlichen Fall ist

unbestritten, dass die betreffenden Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin (zu 96,8%) uneinbringlich sind.

Gründe, welche die Geltendmachung der Haftung für die Abgabenschulden der GmbH unbillig erscheinen ließen, sind weder aktenkundig noch wurden solche Gründe vom Bw. vorgebracht. Die Nichtentrichtung der Abgaben ist dem Bw. als damals verantwortlichen alleinigen Geschäftsführer anzulasten, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben der Bw. als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war.

Seitens des Bw. ist eine Darlegung seiner wirtschaftlichen Situation unterblieben. Nach der Aktenlage bezieht der Bw. auf Grund seines Alters Pensionseinkünfte, weshalb eine zumindest teilweise Einbringlichmachung des Haftungsbetrages nicht als aussichtslos bezeichnet werden kann. Eine gänzliche Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme lässt sich jedenfalls nicht ableiten, weil es nach der Rechtsprechung nicht zutrifft, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens geltend gemacht werden dürfte (vgl. VwGH 29. 6. 1999, 97/14/0128).

Wie bereits ausgeführt, war beim Umfang der Haftung zu berücksichtigen, dass die Forderungen des Finanzamtes im Konkurs mit 3,2 % abgedeckt wurden, weshalb bei den einzelnen Abgaben von einer Uneinbringlichkeit in der Höhe von 96,8 % ausgegangen wurde. Die Fälligkeitstage der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben Kraftfahrzeugsteuer 04-06/2004 und Umsatzsteuer 07/2004 (16. August bzw. 15. September 2004) liegen vor der Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit des Bw. am 23. September 2004, weshalb der Bw. für diese Abgaben nicht zur Haftung herangezogen werden kann. Zu Gunsten des Bw. wurde weiters eine Haftung hinsichtlich jener Abgabenschuldigkeiten, die nicht als uneinbringlich aushaften (Körperschaftssteuer 10-12/2004, 01-03/2005 und 04-06/2005), nicht ausgesprochen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. März 2007