



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 9. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 3. Februar 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Hinsichtlich der

Lohnsteuer	07/2009	17.08.2009	€ 3.289,44
Lohnsteuer	08/2009	15.09.2009	€ 4.786,13
Lohnsteuer	09/2009	15.10.2009	€ 5.081,51
Lohnsteuer	10/2009	16.11.2009	€ 5.049,99
Lohnsteuer	11/2009	15.12.2009	€ 6.459,70
Lohnsteuer	12/2009	15.01.2010	€ 6.090,21

wird der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Hinsichtlich der übrigen Haftungsschuldigkeiten wird der Berufung stattgegeben und der Haftungsbescheid diesbezüglich aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 3. Februar 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der XY- GmbH für deren Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 89.850,654 gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in €
Säumniszuschlag1	2009	17.07.2009	25,16
Säumniszuschlag1	2009	17.08.2009	264,08
Umsatzsteuer	06/2009	17.08.2009	2.761,88
Lohnsteuer	07/2009	17.08.2009	3.289,44
Dienstgeberbeitrag	07/2009	17.08.2009	1.383,07
Zuschlag zum DB	07/2009	17.08.2009	122,94
Kammerumlage	04-06/09	17.08.2009	43,77
Lohnsteuer	08/2009	15.09.2009	4.786,13
Dienstgeberbeitrag	08/2009	15.09.2009	1.553,42
Zuschlag zum DB	08/2009	15.09.2009	138,08
Umsatzsteuer	07/2009	15.09.2009	6.548,86
Säumniszuschlag1	2009	17.09.2009	59,83
Säumniszuschlag1	2009	17.09.2009	60,00
Säumniszuschlag1	2009	17.09.2009	69,21
Lohnsteuer	09/2009	15.10.2009	5.081,51
Dienstgeberbeitrag	09/2009	15.10.2009	1.946,95
Zuschlag zum DB	09/2009	15.10.2009	173,06
Umsatzsteuer	08/2009	15.10.2009	10.650,59
Säumniszuschlag1	2009	16.10.2009	55,24
Säumniszuschlag1	2009	16.11.2009	65,79
Säumniszuschlag1	2009	16.11.2009	95,72
Säumniszuschlag1	2009	16.11.2009	130,98
Lohnsteuer	10/2009	16.11.2009	5.049,99
Dienstgeberbeitrag	10/2009	16.11.2009	1.878,83
Zuschlag zum DB	10/2009	16.11.2009	167,01
Kammerumlage	07-09/2009	16.11.2009	51,22
Körperschaftsteuer	10-12/2009	16.11.2009	439,00
Umsatzsteuer	09/2009	16.11.2009	7.853,15
Lohnsteuer	11/2009	15.12.2009	6.459,70

Dienstgeberbeitrag	11/2009	15.12.2009	2.718,71
Zuschlag zum DB	11/2009	15.12.2009	241,66
Umsatzsteuer	10/2009	15.12.2009	7.322,76
Säumniszuschlag2	2009	16.12.2009	53,66
Säumniszuschlag2	2009	16.12.2009	132,04
Säumniszuschlag1	2009	16.12.2009	213,01
Lohnsteuer	12/2009	15.01.2010	6.090,21
Dienstgeberbeitrag	12/2009	15.01.2010	2.638,98
Zuschlag zum DB	12/2009	15.01.2010	234,58
Umsatzsteuer	11/2009	15.01.2010	8.346,86
Säumniszuschlag1	2009	15.01.2010	101,00
Säumniszuschlag1	2009	18.01.2010	157,06
Säumniszuschlag2	2009	19.02.2010	65,49
Säumniszuschlag1	2009	19.02.2010	129,19
Säumniszuschlag1	2009	19.02.2010	54,37
Säumniszuschlag1	2009	19.02.2010	146,46

Zur Begründung zitierte das Finanzamt die wesentliche Rechtsprechung zur Haftung gemäß § 9 BAO und führte weiters aus, dass der Bw. ab 17. Februar 2004 Geschäftsführer der GmbH und daher auch verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass es der Bw. verabsäumt habe, für die gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen.

In der Nichtabfuhr der Lohnsteuer sei im Hinblick auf § 78 EStG jedenfalls ein schuldhaf tes Verhalten zu erblicken.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass sich die GmbH bereits seit Anfang 2009 in Zahlungsschwierigkeiten befinde. Bis Ende Jänner 2010 habe der Bw. davon ausgehen können, dass diese Zahlungsschwierigkeiten durch ein neues Geschäftsfeld, in welchem größere Aufträge unmittelbar vor der Erteilung gestanden seien, beseitigt hätten werden können. Letztlich habe sich herausgestellt, dass auf längere Zeit nicht mit der Erteilung dieser Aufträge zu rechnen sei.

Entgegen der Behauptung im angefochtenen Bescheid, die „Umsatzsteuer wurde nicht oder unzureichend gemeldet“ habe die Gesellschaft sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen ordnungsgemäß eingereicht. Der Gesellschaft hätten ausreichende Mittel zur

Abgabenentrichtung gefehlt, das Finanzamt sei aber nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt worden. Insbesondere seien im Zeitraum Juli bis Dezember 2009 nachstehende Zahlungen an das Finanzamt geleistet worden:

21.08.2009	4.000,00
24.08.2009	264,08
24.08.2009	437,00
21.09.2009	189,04
24.09.2009	5.000,00
19.10.2009	55,24
20.10.2009	7.000,00
04.11.2009	6.825,04
20.11.2009	439,00
20.11.2009	292,49
27.11.2009	7.601,10
21.10.2009	7.026,49
22.12.2009	398,71

Eine Aufstellung über die gesamten Verbindlichkeiten werde nachgereicht.

Auch die Nettolöhne aus dem Zeitraum Juli bis Dezember 2009 seien nicht vollständig ausbezahlt worden.

Weiters werde gerügt, dass dem Bw. keine Gelegenheit eingeräumt worden sei, sich zu den Vorwürfen zu äußern und insbesondere darzulegen, dass er sich pflichtgemäß verhalten habe.

Mit Eingabe vom 20. April 2010 reichte der Bw. einen Liquiditätsstatus nach.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die behauptete Gleichbehandlung nicht vorliege, da in den Monaten April bis Oktober 2009 die Löhne und Gehälter jeweils zu 100% bezahlt worden seien. Ebenso sei die vereinbarte Kaufpreisrate an die HYPO zur Gänze entrichtet worden. Es werde die Abweisung der Berufung 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 eingebbracht 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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.*

Laut Eintragung im Firmenbuch vertrat der Bw. die GmbH als handelsrechtlicher Geschäftsführer seit 19. Dezember 2000 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen und ab 17. Februar 2004 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15. Februar 2010 selbständig.

Dem Bw. oblag daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft.

Da der Bw. mangels Vertretungsbefugnis jedoch nicht für Abgabenschuldigkeiten, die nach Konkurseröffnung fällig geworden sind, zur Haftung herangezogen werden kann, war der Berufung bereits aus diesem Grunde hinsichtlich

Säumniszuschlag2	2009	19.02.2010	€ 65,49
Säumniszuschlag1	2009	19.02.2010	€ 129,19
Säumniszuschlag1	2009	19.02.2010	€ 54,37
Säumniszuschlag1	2009	19.02.2010	€ 146,46

stattzugeben.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin ergibt sich noch nicht zwingend aus der Konkurseröffnung, allerdings ist eine Uneinbringlichkeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218) aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich. In einem solchen Fall bedarf es jedoch konkreter, im Einzelnen

---

nachprüfbarer Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen juristischen Person, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen.

Im erstinstanzlichen Haftungsverfahren wurden weder Feststellungen über allfällige Aktiva der Konkursmasse noch darüber getroffen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe eine Konkursquote zu erwarten ist. In einer tel. Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates beim Masseverwalter wurde mitgeteilt, dass es zwar eine Konkursquote geben werde, die Höhe aber noch nicht feststehe.

Unter diesen Umständen lässt sich die Frage, ob im Berufungsfall die gänzliche Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gegeben ist, weder in die eine noch in die andere Richtung beantworten, zumal auch eine teilweise Einbringlichkeit der Abgabenforderungen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233) im Haftungsverfahren berücksichtigt werden muss, und zwar insofern, als der Vertreter nur für jenen Teil der ausständigen Abgabenschulden zur Haftung herangezogen werden darf, welcher im Insolvenzverfahren voraussichtlich nicht einbringlich gemacht werden kann.

Nach der 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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf.

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 Nachweisung 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.

Einen solchen Liquiditätsstatus hat der Bw. vorgelegt.

Daraus geht zwar hervor, dass der Bw. Forderungen im Zusammenhang mit Materialeinkauf und Löhne (ausgenommen die Geschäftsführerbezüge) voll befriedigt hat, jedoch erstreckt sich im Falle der Benachteiligung des Abgabengläubigers die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung der Verbindlichkeiten die

Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat.

Gemäß der Berechnung des Bw. hat das Finanzamt im haftungsgegenständlichen Zeitraum 35,84% und somit mehr an Zahlungen erhalten, als ihm bei gleichmäßiger Befriedigung (22,77%) zugestanden wäre.

Die Richtigkeit der Gleichbehandlungsrechnung des Bw. wurde seitens des Finanzamtes nicht in Frage gestellt, diesbezüglich liegen auch dem Unabhängigen Finanzsenat sonst keine Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit vor.

Daher hat der Bw. den Nachweis dafür erbracht, dass für das Finanzamt kein Quotenschaden eingetreten ist, weshalb der Berufung mit Ausnahme der Lohnsteuern statzugeben und der Haftungsbescheid aufzuheben war.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ist zunächst auf § 78 Abs.3 EStG zu verweisen, wonach der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

Nach einem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037, fällt es einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

Der Bw. hat in seiner Berufung dargetan, dass die Löhne nicht vollständig ausbezahlt worden seien.

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch (vollständig) gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn – wie im gegenständlichen Fall - kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 82 EStG 1988 hinsichtlich der Lohnsteuer) vorangegangen ist (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

Aus dem Liquiditätsstatus ergibt sich, dass die Löhne mit Ausnahme der Geschäftsführerbezüge, die nicht zur Auszahlung gelangten, bis einschließlich Oktober 2009 vollständig und für November und Dezember 2009 nur teilweise entrichtet wurden.

Ob die gemeldeten Lohnsteuern nur von den tatsächlich ausbezahlten Beträgen oder von den Ansprüchen (somit auch von den Geschäftsführerbezügen) berechnet wurden, kann anhand der vorliegenden Unterlagen nicht ermittelt werden.

Da es im gegenständlichen Fall noch ergänzender Ermittlungen sowohl bezüglich der Höhe der Lohnsteuern als auch des endgültigen Abgabenausfalles (Konkursquote) bedarf, kann nicht ausgeschlossen werden, dass diesbezüglich ein im Spruch anders lautender Haftungsbescheid hätte ergehen müssen. Es sind daher die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gegeben.

Dem Finanzamt kommt einerseits Parteistellung im Haftungsverfahren und andererseits die Position eines Konkursgläubigers im Konkurs der Primärschuldnerin zu, während sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die Beurteilung zu beschränken hat, ob die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. vorliegen. Im Hinblick auf die Stellung des Finanzamtes als Konkursgläubiger erscheint es nach der Rechtsprechung des Unabhängige Finanzsenates (UFS 18.4.2007, RV/0380-I/04) zweckmäßig, wenn die Befriedigungsaussichten der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen vom Finanzamt festgestellt werden und im fortgesetzten Verfahren auf eine allfällige Konkursquote Bedacht genommen wird. Zum einen wird dadurch das zweitinstanzliche Berufungsverfahren dem Zweck des § 289 Abs. 1 BAO entsprechend beschleunigt, weil mit der Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht so lange zugewartet werden muss, bis das Konkursverfahren betreffend die GmbH ein Stadium erreicht hat, in welchem eine verlässliche Aussage über den endgültigen Abgabenausfall getroffen werden kann. Zum anderen werden durch die Aufhebung des Haftungsbescheides ineffiziente Doppelgleisigkeiten vermieden, weil andernfalls beide Instanzen der Abgabenbehörde den derzeit noch nicht absehbaren weiteren Verlauf des gerichtlichen Insolvenzverfahrens im Auge behalten müssten. Dies erscheint unzweckmäßig, weil nur die Abgabenbehörde erster Instanz am Konkursverfahren unmittelbar beteiligt ist. Im Übrigen ist es in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz, die für die Geltendmachung der Haftung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen, wozu sowohl die Höhe der Lohnabgaben als auch das das Ausmaß der Uneinbringlichkeit gehört.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2010