



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Z.K., vertreten durch die Kanzlei Dr. Walter Anzböck, Dr. Joachim Brait, Rechtsanwälte, 3430 Tulln, Stiegengasse 8, vom 20. April 2001 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Eisenstadt vom 29. März 2001 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

- I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf Lohnsteuer der Firma W-GmbH für die Monate Jänner bis November 2000 auf einen Betrag von nunmehr € 8.724,33 eingeschränkt.
- II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Eisenstadt vom 29. März 2001 wurde der Berufungswerber (in weiterer Folge Bw.) für Lohnsteuer 2000 in Höhe von 121.516,00 ATS (8.830,91 €), Dienstgeberbeitrag 2000 in Höhe von 66.123,00 ATS (4.805,35 €), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2000 in Höhe von 7.494,00 ATS (544,61 €), Umsatzsteuer 1997 bis 2000 in Höhe von 542.601,00 ATS (39.432,35 €), Säumniszuschlag 2000 in Höhe von 13.139,00 ATS (954,85 €), Kammerumlage 1999 bis 2000 in Höhe von 1.945,00 ATS (141,35 €), Körperschaftsteuer 2000 und 2001 in Höhe von 12.040,00 (874,98 €), Verspätungszuschlag 2000 in Höhe von 18.584,00 ATS (1.350,55 €), Kapitalertragsteuer 1997 bis 1999 in Höhe von 93.859,00 ATS (6.821,00 €), Pfändungsgebühr 2001 in Höhe von 4.399,00 ATS (319,69 €) Barauslagenersatz 2001 in Höhe von 7,00 ATS (0,51 €) sowie Stundungszinsen 2001 in Höhe von 3.341,00 ATS (242,80 €), somit im Gesamtbetrag von 885.048,00 ATS (64.318,95 €) als Geschäftsführer der Firma W-GmbH, Burgenland, zur Haftung herangezogen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben

der Gesellschaft auch dann hafte, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, 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. Der Geschäftsführer haftet für die nicht entrichtete Lohnsteuer, weil diesfalls nur eine vom Arbeitgeber geschuldete Abgabe einzubehalten und abzuführen gewesen ist. Reichen die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes (inklusive der einzubehaltenden Lohnsteuer) nicht aus, so hat der Vertreter gemäß § 78 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Da es sich bei der im Spruch angeführten Lohnsteuer ausschließlich um einbehaltene, jedoch nicht abgeführt Lohnsteuer handelt, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers ohne Zweifel vor.

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 20. April 2001 wird der Bescheid seinem gesamten Umfang nach angefochten, wobei als Berufungsgründe unrichtige rechtliche Beurteilung, Mängelhaftigkeit des Verfahrens sowie unrichtige Tatsachenfeststellungen geltend gemacht werden. Auf Grund von Verletzungen wesentlicher und geradezu essentieller Verfahrensbestimmungen wie insbesondere der Verletzung des rechtlichen Gehörs sei das erstinstanzliche Verfahren überhaupt als nichtig zu betrachten.

Der angefochtene Bescheid sei entgegen ganz grundsätzlichen verwaltungsverfahrensrechtlichen Bestimmungen erlassen worden. Nach § 37 AVG sei ein Ermittlungsverfahren durchzuführen, um den maßgeblichen Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Nach § 58 Abs. 2 iVm 60 AVG seien in der Begründung eines (Haftungs-) Bescheides die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe jedoch offenbar überhaupt kein Ermittlungsverfahren durchgeführt. In der Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides würden sich praktisch keinerlei Tatsachenfeststellungen finden, geschweige denn Erwägungen hinsichtlich einer Beweiswürdigung, sondern würden nur gesetzliche Bestimmungen wiedergegeben.

Der Bescheid enthalte auch keine Ankündigung gemäß § 245 Abs. 1 BAO, wonach noch eine Begründung zum Bescheid ergehen werde.

Der Berufungswerber habe keinerlei Möglichkeit zur Stellungnahme in dieser Verwaltungssache gehabt, zumal ein Ermittlungsverfahren gar nicht durchgeführt worden sei, und sei ihm somit das rechtliche Gehör verwehrt worden.

Es sei demzufolge für den Berufungswerber in keiner Weise ersichtlich, auf welchen Sachverhalt bzw. auf welche Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens die Behörde ihre Ergebnisse überhaupt stütze, sondern gewinne man vielmehr den Eindruck, dass die Behörde unter Verletzung ganz wesentlicher Verfahrensbestimmungen ganz einfach den im Konkursverfahren angemeldeten Betrag ohne jedwede nähere Prüfung als Haftungsbetrag zu Grunde gelegt und mit dem gegenständlichen Haftungsbescheid, bei dem es sich im Übrigen um einen Vordruck handle, geltend gemacht habe.

Die Voraussetzungen dafür, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer zur Haftung als Vertreter der W-GmbH herangezogen werden könnte, würden nicht vorliegen.

Die erstinstanzliche Abgabenbehörde hätte hiezu Folgendes feststellen müssen:

1. Die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden der W-GmbH:

Das Finanzamt hätte in der Begründung des Haftungsbescheides gegenüber dem Berufungswerber darzulegen gehabt, aufgrund welcher Umstände die Uneinbringlichkeit angenommen werde. Richtig sei, dass über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet worden sei. Dies allein sei jedoch keinesfalls ausreichend, die Uneinbringlichkeit anzunehmen, sondern liege diese erst vor, sobald im Laufe des Insolvenzverfahrens feststehe, dass die Abgabenansprüche im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können. In der Bescheidbegründung finde sich aber kein Wort über die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH.

Auch nicht berücksichtigt worden seien in diesem Zusammenhang die möglichen Quoteneingänge, die jedenfalls selbst dann, wenn die Haftung wider Erwarten dem Grunde nach zu Recht bestehen sollte, zumindest eine Verkürzung der Haftungsverbindlichkeiten mit sich bringen.

2. Es müsste eine schuldhafte Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten durch den Berufungswerber festgestellt worden sein. Eine solche Pflichtenverletzung liege aber nicht vor. Der Berufungswerber habe die Steuerschulden der Gesellschaft keinesfalls schlechter behandelt als andere Verbindlichkeiten der GmbH. Keinesfalls liege ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot vor.

Die KESt sei voll entrichtet worden, soweit hiefür ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden sind. Die Löhne seien entweder in voller Höhe ausbezahlt und die Lohnsteuer hiefür einbehalten und ordnungsgemäß abgeführt oder zur Gänze nicht ausbezahlt worden, sodass im Sinne der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine abgabenrechtliche Pflichtenverletzung nicht vorliege.

Die übrigen Verbindlichkeiten seien gleich gehandelt worden. Hinsichtlich der Umsatzsteuer sei auf die neuere Rechtsprechung des VwGH hingewiesen, wonach die Umsatzsteuer wie

die übrigen Verbindlichkeiten zu behandeln sei und demgemäß ebenfalls in die Gleichbehandlungspflicht falle.

Selbst wenn eine Pflichtenverletzung durch den Berufungswerber vorliegen würde, so träfe diesen daran keinerlei Verschulden, zumal eine Pflichtenverletzung bis dato nicht erkennbar sei.

3. Die Erstbehörde hätte überdies eine Kausalität zwischen der Uneinbringlichkeit der Abgaben und einer – nicht vorliegenden – schuldhafte Pflichtverletzung des Berufungswerbers feststellen und begründen müssen. Das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung könne eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschließen.

Auch über diese Kausalität finde sich im angefochtenen Haftungsbescheid keine Erwähnung.

4. Im Übrigen wäre zwischen den einzelnen Abgabenverbindlichkeiten, deren Natur entsprechend, entsprechend zu differenzieren gewesen.

Während hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der Umsatzsteuer, der Kammerumlage sowie der Körperschaftsteuer die Frage des Gleichbehandlungsgebotes im Sinne des Punktes 2 zu prüfen gewesen wäre, seien der Säumniszuschlag, der Verspätungszuschlag, die Pfändungsgebühr sowie die Stundungszinsen überhaupt nicht haftungstauglich, zumal es sich dabei um bloße „Nebengebühren“ des Finanzamtes handle.

Hingegeben wäre in Ansehung der Lohnsteuer zu differenzieren gewesen, inwieweit hier eine Kongruenz zwischen Lohnbefriedigung der Dienstnehmer und Bestehen dieser Verbindlichkeiten einhergehe.

Insoweit die Gemeinschuldnerin nämlich auch die Lohnansprüche schuldig geblieben ist, bestehe insoweit auch kein Haftungsobligo in Ansehung der analogen Lohnsteuerbeträge.

Tatsächlich wäre es nämlich so, dass die Gemeinschuldnerin nicht nur sämtliche Zahlungen gleichzeitig eingestellt habe, sodass eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nicht vorliege, sondern vielmehr sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden seien.

Auch habe die Gemeinschuldnerin die Zahlung der Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge gleichzeitig mit Beendigung der Auszahlung der Lohnverbindlichkeiten eingestellt. Es liege demzufolge im Ergebnis überhaupt kein Haftungspotenzial vor.

Über all diese Umstände habe sich die Erstbehörde jedoch hinweggesetzt, ohne zumindest den Sachverhalt zu prüfen oder gar den Organen der Gemeinschuldnerin die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen.

Der Berufungswerber stellt daher den Antrag, der Berufung vollinhaltlich Folge zu gebe und den angefochtene Bescheid ersatzlos zu beheben, in eventu den angefochtenen Bescheid zu

beheben und die Angelegenheit zur (erstmaligen!) Verhandlung und Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde ersten Instanz zu verweisen.

Mit Berufungvorentscheidung des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 16. Juli 2004 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und begründend ausgeführt, dass auf Grund von diversen Erhebungen keine Gläubigerbevorzugung nachgewiesen werden habe können.

Betreffend die Haftung der Lohnsteuer werde bekannt gegeben, dass die vorgeschriebenen Lohnsteuerbeträge die Zeiträume 1-11/2000 betreffen, die im Anmeldeverzeichnis angeführten Löhne jedoch die Monate 11/2000 – 1/2001 betreffen.

Im Schreiben vom 4. August 2004 ersucht der Bw. um Vorlage und Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***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 eingebracht 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.*

*Reichen die dem Arbeitsgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.*

Unstrittig ist, dass der Bw. in der Zeit von 4. Februar 1999 bis zur Konkursöffnung Geschäftsführer der Firma W-GmbH gewesen ist. Mit Konkurseditk des Landesgerichtes vom 9. Februar 2001, GZ. 123/45, wurde über die Firma W-GmbH der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 16. Jänner 2003 wurde der Konkurs nach Verteilung der Quote von 1,20692 % aufgehoben.

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. Der Geschäftsführer haftet 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.

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).

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, eine Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens der Parteien gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als erwiesen annimmt und ihrer Entscheidung zugrunde legt (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0036).

Der Bw. hat in seinen Ausführungen in der Berufung richtiger Weise die Punkte angeführt, die einer gesetzeskonformen Begründung eines Haftungsbescheides zu entnehmen sein sollten. Kommt die Abgabenbehörde erster Instanz ihrer Verpflichtung nicht nach, so gibt § 93 Abs. 3 lit. a BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Möglichkeit, eine mangelhafte Begründung zu ergänzen.

Zur Uneinbringlichkeit sei erwähnt, dass auch der Masseverwalter in seinem Schreiben vom 26. September 2001 anlässlich der Geltendmachung von Anfechtungsansprüchen darauf hingewiesen hat, dass der Abgabenbehörde die Zahlungsunfähigkeit der Gemeinschuldnerin bekannt gewesen sein musste bzw. diese bei entsprechenden Recherchen festgestellt werden hätte können. Aus der Konkursöffnung über die Primärschuldnerin ergibt sich zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgaben, 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 mit Beschluss des Landesgerichtes vom 16. Jänner 2003 der Konkurs nach Verteilung der Quote von 1,20692 % aufgehoben. Somit kann von einer

Uneinbringlichkeit in Höhe von 98,79308 % ausgegangen werden. Dies war beim Umfang der Haftung des Geschäftsführers zu berücksichtigen.

Den Berufungsausführungen, dass kein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot und somit insoweit keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen wurde, wird in der Berufungsvorentscheidung schon dadurch Rechnung getragen, als ausgeführt wird, dass auf Grund von diversen Erhebungen keine Gläubigerbevorzugung nachgewiesen habe können.

Da die Abgabenbehörde nun zwischenzeitig selbst feststellt, dass kein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot und somit keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen wurde, ist schon der vorliegenden Berufungsvorentscheidung zu entnehmen, dass der ursprüngliche Haftungsbescheid mit einem Gesamtausmaß von € 64.318,95 für diverse Abgabenarten nur mehr auf die Lohnsteuer für 1-11/2000 im Ausmaß von € 8.830,91 "berichtigt" worden ist, da keine Gläubigerbevorzugung nachgewiesen werden habe können. Da somit dem Berufungsbegehren insoweit schon von der Abgabenbehörde erster Instanz Rechnung getragen worden ist, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen. Im Übrigen sei erwähnt, dass die Höhe der haftungsbegründenden Lohnsteuerbeträge von der Firma W-GmbH gemeldet und am Abgabenkonto gebucht worden ist.

Für aushaltende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG 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 hat.

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 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).

Zum Berufungsvorbringen, die Gemeinschuldnerin habe die Zahlung der Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge gleichzeitig mit Beendigung der Auszahlung der Lohnverbindlichkeiten eingestellt; es liege demzufolge im Ergebnis überhaupt kein Haftungspotenzial vor, sei erwähnt, dass die vom Bw. offenbar angesprochenen Löhne jene laut Anmeldungsverzeichnis des Konkursverfahrens betreffen. Die im Haftungsbescheid angesprochenen Zeiträume

betreffen jedoch Löhne, die in den entsprechenden Monaten ausbezahlt bzw. die Höhe der Lohnsteuer dem Finanzamt bekannt gegeben, aber nicht entrichtet worden ist.

Wenn der Bw. zudem vermeint, es wäre ihm das Parteingehör nicht gewährt worden, sei darauf hingewiesen, dass er im Rahmen der Berufungsausführungen ausreichend Gelegenheit hatte, von seinem Recht Gebrauch zu machen.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Lohnsteuer der Firma W-GmbH der Monate Jänner bis November 2000 unter Berücksichtigung der Quote von 1,20692 % (= € 106,58 von € 8.830,91) im Ausmaß von nunmehr € 8.724,33 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juli 2005