

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K, vertreten durch Staudinger & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, 4020 Linz, Brucknerstraße 3-5, vom 12. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 13. September 2005 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma S Handels GmbH in Liquidation im Ausmaß von 19.848,33 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf Umsatzsteuer 2002 in Höhe von 12.320,84 € eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber war alleiniger Geschäftsführer der am 27.1.2000 errichteten Firma S Handels GmbH.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 9.6.2005 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens mangels Vermögens abgewiesen.

Auf diesen Umstand wies das Finanzamt in einem an den Berufungswerber gerichteten Vorhalt vom 7.7.2005 hin. Dieser möge darlegen, warum er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 20.694,58 € entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel

anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

In einer Stellungnahme vom 8.8.2005 wurde dazu ausgeführt, dass hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben keine Gehälter ausbezahlt worden wären und somit eine Geschäftsführerhaftung nicht gegeben sein könne. Die Umsatzsteuer 7/2004 in Höhe von 3.515,41 € habe nicht bezahlt werden können, da das Finanzamt die gesamte Rechnung (einschließlich Umsatzsteuer) für den Rückstand an Umsatzsteuer 2002 in Höhe von ca. 20.000,00 € verwendet habe, und somit keine Mittel mehr für die Umsatzsteuer 7/2004 zur Verfügung gestanden wären. Die Rechnungen betreffend die Aufträge des Bundesheeres wären seitens des Finanzamtes für die Verrechnung der Abgabenschulden herangezogen worden, und auch die Banken hätten keine Überweisungen mehr durchgeführt. Im Verhältnis zu den restlichen Gläubigern habe das Finanzamt durch die Verrechnung der Bundesheeraufträge eine höhere Quote als die anderen Gläubiger erhalten.

Mit Haftungsbescheid vom 13.9.2005 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Anspruch:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Fälligkeit</b>	<b>Betrag</b>
Umsatzsteuer	2002	17.02.2003	12.320,84
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/04	15.07.2004	8,98
Lohnsteuer	06/04	15.07.2004	107,64
Dienstgeberbeitrag	06/04	15.07.2004	106,34
Säumniszuschlag 1	2003	16.08.2004	671,59
Körperschaftsteuer	07-09/04	16.08.2004	437,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/04	16.08.2004	1,02
Lohnsteuer	07/04	16.08.2004	95,01
Dienstgeberbeitrag	07/04	16.08.2004	12,07
Umsatzsteuer	07/04	15.09.2004	3.515,41
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/04	15.10.2004	1,02
Lohnsteuer	09/04	15.10.2004	95,01
Dienstgeberbeitrag	09/04	15.10.2004	12,07
Körperschaftsteuer	10-12/04	15.11.2004	439,00
Lohnsteuer	10/04	15.11.2004	95,01
Dienstgeberbeitrag	10/04	15.11.2004	12,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/04	15.11.2004	1,02
Säumniszuschlag 1	2004	18.11.2004	70,31
Stundungszinsen	2004	18.11.2004	199,23
Lohnsteuer	11/04	15.12.2004	82,78
Dienstgeberbeitrag	11/04	15.12.2004	103,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/04	15.12.2004	8,74
Körperschaftsteuer	01-03/05	15.02.2005	437,00
Dienstgeberbeitrag	02/05	15.03.2005	3,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/05	15.03.2005	0,27
Körperschaftsteuer	04-06/05	17.05.2005	437,00
Dienstgeberbeitrag	04/05	17.05.2005	3,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/05	17.05.2005	0,27

Dienstgeberbeitrag	05/05	15.06.2005	124,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/05	15.06.2005	9,95
Körperschaftsteuer	07-09/05	16.08.2005	437,00
<b>Summe</b>			<b>19.848,33</b>

In der Bescheidbegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, und auf die den Berufungswerber treffende qualifizierte Darlegungs- und Nachweispflicht hingewiesen. In der Vorhaltsbeantwortung sei zwar behauptet worden, dass das Finanzamt nicht benachteiligt worden sei, der Berufungswerber habe dies aber nicht entsprechend dargestellt bzw. nachgewiesen. Zur haftungsgegenständlichen Lohnsteuer wurde auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG verwiesen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 12.10.2005 Berufung erhoben. Zu den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben wurde ausgeführt, dass – wie bereits in der Stellungnahme vom 8.8.2005 mitgeteilt – keine Gehälter ausbezahlt werden hätten können, und somit auch die Geschäftsführerhaftung für die Lohnabgaben nicht schlagend werden könne. Der Berufungswerber sei im Zeitraum Juni 2004 bis April 2005 der einzige Angestellte gewesen. Lediglich im Mai 2005 wären noch zwei Dienstnehmer beschäftigt gewesen, die jedoch auch keine Löhne mehr erhalten hätten. Laut beigeschlossener Saldenliste vom 31.12.2004 sei ersichtlich, dass die Gehälter monatlich gebucht, jedoch über das Verrechnungskonto 3620 als Verbindlichkeit gegen den Berufungswerber ausgewiesen worden seien. Zum 31.12.2004 haftete ein Betrag von 12.314,79 € aus. Es hätten die Gehälter nicht ausbezahlt werden können, und daher seien auch die Lohnabgaben nicht entrichtet worden. Zum Vorwurf der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes wurde ausgeführt, dass laut beigelegten Saldenlisten per 29.2.2004 und 31.3.2005 das Lieferantensammelkonto von 11.586,72 € auf 27.752,53 € angewachsen sei. Im selben Zeitraum seien die Finanzamtverbindlichkeiten von 38.727,59 € auf 20.975,98 € reduziert worden. Auch aus der beiliegenden Kreditorenliste per 31.12.2004 und der Saldenliste per 31.5.2005 sei ersichtlich, dass auch bei den einzelnen Kreditoren bis auf einige geringfügige Barzahlungen keine Zahlungen geleistet werden konnten. Somit könne hinsichtlich des Finanzamtes in keiner Weise von einer Schlechterstellung gesprochen werden, da dieses im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern überdurchschnittlich hohe Zahlungen erhalten habe. Weiters wurden die Ausführungen in der Stellungnahme vom 8.8.2005 wiederholt. Schließlich ersuchte der Berufungswerber "aufgrund der Verlustsituation" von der "Vorschreibung" der Mindestkörperschaftsteuer bzw. der Säumniszuschläge und Stundungszinsen abzusehen.

### ***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.

Der Berufungswerber war seit der Gründung der Gesellschaft deren alleiniger Geschäftsführer und daher für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Da mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 9.6.2005 ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens mangels Vermögens abgewiesen wurde, konnte das Finanzamt von der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin ausgehen (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 6). Vom Berufungswerber wurde auch nicht behauptet, dass bei der Gesellschaft noch Vermögen vorhanden wäre, welches zur Abgabenentrichtung herangezogen werden könnte.

Zur Frage des Vorliegens schuldhafter Pflichtverletzungen führte der Berufungswerber hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben aus, dass die diesen zugrunde liegenden Gehälter nicht ausbezahlt worden wären. Das Finanzamt verwies auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG.

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 ausbezahlte 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).

Eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO liegt allerdings insoweit nicht vor, als die den von der Gesellschaft dem Finanzamt bekannt gegebenen Lohnsteuern zugrunde

liegenden Arbeitslöhne tatsächlich nicht ausbezahlt wurden, da insofern keine Verletzung der in § 78 Abs. 3 EStG normierten Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der auf die *ausbezahlten* Arbeitslöhne entfallenden Lohnsteuer vorliegt (UFS 11.1.2005, RV/0799-L/03; UFS 16.12.2003, RV/1968-L/02).

Im gegenständlichen Fall erscheint die Verantwortung des Berufungswerbers, dass die den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern zugrunde liegenden Gehälter nicht ausbezahlt wurden, glaubwürdig. Zum einen kann dies aus der der Berufung beigelegten Saldenliste zum 31.12.2004 abgeleitet werden. Zum anderen war bereits vor Einleitung des gegenständlichen Haftungsverfahrens mit Eingabe des damaligen steuerlichen Vertreters vom 6.6.2005 ein berichtigter Jahreslohnzettel betreffend den Berufungswerber an das Finanzamt übermittelt worden. Nach Überprüfung der Lohnauszahlungen bzw. Abstimmung laut Buchhaltungskonto sei festgestellt worden, dass lediglich der Dezembergehalt ausbezahlt worden sei (die Lohnabgaben für Dezember 2004 sind nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens, da sie von der Gesellschaft – wenn auch verspätet – am 2.3.2005 entrichtet worden waren).

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern konnte daher aus diesen Gründen von keiner schuldenhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden. Bezuglich der übrigen Abgaben verantwortete sich der Berufungswerber damit, dass das Gleichbehandlungsgebot nicht verletzt und das Finanzamt gegenüber den anderen Gläubigern nicht benachteiligt, sondern sogar bevorzugt worden sei.

Verfügt der Vertreter über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf er bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 11 mit Judikaturnachweisen).

Dazu legte der Berufungswerber Saldenlisten per 29.2.2004 und 31.3.2005 vor, aus denen unter anderem ein Anwachsen des Lieferantensammelkontos von 11.586,72 € um rund 140 % auf 27.752,53 € zu entnehmen ist. Es trifft auch zu, dass in diesem Zeitraum die Abgabenverbindlichkeiten beträchtlich reduziert wurden. Die Gesellschaft hatte einen größeren Auftrag vom Bundesheer erhalten. In einer Eilnachricht hatte die Heeresbuchhaltung Wien dem Finanzamt Linz eine offene Rechnungsforderung der Gesellschaft in Höhe von 19.992,00 € mitgeteilt. Das Finanzamt rechnete diese Forderung mit offenen Abgabenforderungen der Primärschuldnerin auf. Dem Abgabenkonto ist zu entnehmen, dass sich dadurch der offene Saldo von 39.704,49 € um rund 50 % auf 19.712,49 € reduzierte. Dadurch, dass Forderungen der Gesellschaft gegen die öffentliche Hand im Eilnachrichtenverfahren mit Abgabenzurückständen aufgerechnet werden können, befindet sich das Finanzamt faktisch in einer Position, die vergleichbar ist mit einer durch Zession

besicherten Bank, und naturgemäß zu einer Besserstellung eines solchen Gläubigers gegenüber den anderen Gläubigern führt. Eine weitere nennenswerte Reduktion von Verbindlichkeiten ergab sich am Konto "3220 Sp" von 80.970,00 € auf 50.630,40 €, die mit rund 38 % aber deutlich unter dem Verhältnis der Reduktion der Abgabenverbindlichkeiten liegt. Wenn man schließlich noch berücksichtigt, dass es sich laut den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen beim gegenständlichen Bundesheerauftrag um den mit Abstand größten Umsatz des Jahres 2004 gehandelt hat, kann die Verantwortung des Berufungswerbers, dass es insgesamt gesehen im vorliegenden Fall durch die Aufrechnung zu keiner Benachteiligung des Abgabengläubigers sondern im Gegenteil zu einer Bevorzugung kam, nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht widerlegt werden. Es war daher hinsichtlich der zwischen dem 15.7.2004 und 16.8.2005 fällig gewesenen Abgabenschulden von keiner Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2002 war dagegen bereits am 17.2.2003 fällig gewesen. In der Jahreserklärung für diesen Zeitraum wurde eine Gesamtzahllast von 66.588,27 € ausgewiesen. Da aber nur Vorauszahlungen in Höhe von 33.008,98 € bekannt gegeben bzw. entrichtet worden waren, ergab sich aus der Jahresveranlagung eine Nachforderung von (gerundet) 33.579,30 €.

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>3</sup>, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Der Berufungswerber hat im vorliegenden Fall weder dargelegt, warum rund die Hälfte der gesamten Umsatzsteuerzahllast des Jahres 2002 erst im Zuge der Jahreserklärung "nachgemeldet" und nicht bereits ordnungsgemäß im Rahmen der monatlichen Voranmeldungen berücksichtigt worden war, noch wurde behauptet oder glaubhaft gemacht, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Nachforderung (17.2.2003) die Gesellschaft nicht über ausreichende Mittel zur Entrichtung dieser Forderung verfügt hätte. Da aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel im Fälligkeitszeitpunkt (z.B. VwGH 9.8.2001, 98/16/0348), und ein solcher Nachweis hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 nicht erbracht wurde, ging das Finanzamt bezüglich dieser Abgabe zu Recht vom Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung aus. 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.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber ist erst 44 Jahre alt (geb. 24.9.1961) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig. Es muss daher nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen zur Gänze uneinbringlich wären. Der Berufungswerber hat selbst mit Eingabe vom 10.4.2006 einen außergerichtlichen Vergleichsvorschlag unterbreitet, und eine 20 %ige Abschlagszahlung auf die Haftungsschuld (zahlbar in zwei Raten) angeboten. Es seien ihm finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt worden, die es ihm erlauben würden, nach Zustimmung sämtlicher Gläubiger sofort 10 % auszuschütten. Weitere 10 % könnten sodann bis 30.9.2006 ausbezahlt werden. Obwohl das Finanzamt diesem Vorschlag zugestimmt hat, wurde die angebotene und bereits fällig gewesene erste Rate aber nicht entrichtet. Ob der außergerichtliche Ausgleich mangels Zustimmung der übrigen Gläubiger oder aus anderen Gründen gescheitert ist, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls musste das Finanzamt im gegenständlichen Fall nicht von vornherein von einer bereits feststehenden und dauerhaften Uneinbringlichkeit der Abgaben auch beim Haftungsschuldner ausgehen. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass die Haftung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden darf (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Unter Berücksichtigung aller Umstände war die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung daher zweckmäßig. Billigkeitsgründe, die eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung rechtfertigen und die genannten Zweckmäßigkeitsergründe überwiegen würden, wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht aktenkundig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. August 2006