



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Mag. Gerda Pramhas, Leopold Pichlbauer und Dr. Werner Loibl über die Berufung der VS, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. R. Vejvar – J. Haunschmid KEG, Steuerberatungskanzlei, 4240 Freistadt, Manzenreith 37, vom 16. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch HR Gottfried Buchroithner, vom 13. Juni 2005 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 29. Juni 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten nichtmündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme erfolgte hinsichtlich nachfolgender Abgabenschulden in Höhe von insgesamt 170.623,34 € zu Recht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag (in Euro)
Lohnsteuer	2001	15.1.2002	61,11
Lohnsteuer	4/2002	15.5.2002	15.824,00
Lohnsteuer	5/2002	17.6.2002	19.038,41
Lohnsteuer	6/2002	15.7.2002	20.717,98
Lohnsteuer	2002	15.1.2003	11.925,34
Lohnsteuer	1/2003	17.2.2003	16.796,57

Kapitalertragsteuer	1997	13.3.2003	3.289,32
Kapitalertragsteuer	1998	13.3.2003	4.239,44
Kapitalertragsteuer	1999	13.3.2003	7.327,82
Lohnsteuer	3/2003	15.4.2003	15.044,98
Lohnsteuer	4/2003	15.5.2003	16.737,14
Kapitalertragsteuer	1-12/2000	27.6.2003	1.271,77
Lohnsteuer	7/2003	18.8.2003	19.523,55
Lohnsteuer	11/2003	15.12.2003	18.825,91
Summe			170.623,34

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Fa. AA GmbH (in weiterer Folge kurz: A) wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 30. Jänner 2004 das Ausgleichsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 26. März 2004 wurde das Ausgleichsverfahren eingestellt und der Anschlusskonkurs eröffnet. Am 12. Mai 2005 zeigte der Masseverwalter an, dass die Konkursmasse nicht ausreichen werde, um die Masseforderungen zu erfüllen.

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw) war seit 11. Juni 1982 selbstständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der GmbH.

Mit Ergänzungersuchen vom 19. April 2004 legte das Finanzamt der Bw wegen Geltendmachung der Vertreterhaftung für Abgabenschulden nach § 9 BAO dar, dass sie seit 11. Juni 1982 Geschäftsführerin der Fa. A und daher für die Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft verantwortlich gewesen sei. Im Zuge der Erstellung der Forderungsanmeldung im Ausgleichs- bzw. Insolvenzverfahren sei festgestellt worden, dass folgende, dort näher dargestellte und vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens fällig gewesene Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 1.796.735,25 nicht entrichtet worden seien.

Diese Abgabenschulden seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote bzw. durch bestehende Absonderungsansprüche (Pfandrechte) entrichtet würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich. Die Bw werde daher ersucht, darzulegen, weshalb sie nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die angeführten Abgaben entrichtet würden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter, usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis

ihrer Rechtfertigung seien vorzulegen. Die Abgabenbehörde müsse das Verschulden des Geschäftsführers an der Nichtentrichtung der Abgaben nicht nachweisen; vielmehr habe derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Gründe darzulegen, welche ihm die Erfüllung unmöglich gemacht hätten, widrigenfalls angenommen werden dürfe, dass er seinen Pflichten schuldhaft nicht nachgekommen sei. Zur Haftung für Lohnsteuer führte das Finanzamt unter Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 78 Abs. 1 und Abs. 3 und 79 Abs. 1 EStG aus, dass der Lohnsteuer ein Vorrang vor allen anderen Abgaben zukomme. Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert hätten, Lohn zu zahlen, dürften sie auch nicht hindern, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Steuerschuldner der Lohnsteuer sei nicht der Arbeitgeber, sondern der Arbeitnehmer. Gleiches gelte für die abzuführende Kapitalertragsteuer. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Darüber hinaus werde die Bw ersucht, an Hand des beiliegenden Fragebogens ihre derzeitigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse darzustellen.

Nachdem die Bw bekannt gegeben hatte, dass die Gesellschaft die Löhne letztmalig für den Zeitraum Dezember 2003 ausbezahlt habe, für die Beantwortung der übrigen Fragen aber mehrmals eine Fristverlängerung beantragte, teilte das Finanzamt der Bw schriftlich mit, dass beabsichtigt sei, unabhängig von der Beantwortung der im Vorhalt gestellten Fragen für die noch im Rückstand befindliche Lohn- und Kapitalertragsteuer – in Summe 192.857,56 € - die Haftung geltend zu machen, da diese Abgaben vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen seien und der Masseverwalter bereits am 25. Jänner 2005 telefonisch bekannt gegeben habe, dass an die Konkursgläubiger keine Quote verteilt werden könne. Fraglich sei vielmehr, ob die noch offenen Masseforderungen bedient werden könnten.

Mit Bescheid vom 13. Juni 2005 wurde die Bw als Haftungspflichtige gemäß § 9 Abs. 1 iVm §§ 80 ff BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. A im Ausmaß von 178.464,00 € in Anspruch genommen, wobei die Haftung für folgende Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht wurde:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag (in Euro)
Lohnsteuer	4/2002	15.5.2002	15.824,00
Lohnsteuer	5/2002	17.6.2002	19.038,41
Lohnsteuer	6/2002	15.7.2002	20.717,98
Lohnsteuer	1/2003	17.2.2003	16.796,57

Lohnsteuer	3/2003	15.4.2003	15.044,98
Kapitalertragsteuer	1997	13.3.2003	3.289,32
Kapitalertragsteuer	1998	13.3.2003	4.239,44
Kapitalertragsteuer	1999	13.3.2003	7.327,82
Lohnsteuer	4/2003	15.5.2003	16.737,14
Kapitalertragsteuer	1-12/2000	27.6.2003	1.271,77
Lohnsteuer	7/2003	18.8.2003	19.523,55
Lohnsteuer	11/2003	15.12.2003	18.825,91
Lohnsteuer	12/2003	15.1.2004	7.840,66
Lohnsteuer	2001	15.1.2002	61,11
Lohnsteuer	2002	15.1.2003	11.925,34
Summe			178.464,00

Das Finanzamt führte nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO zur Bescheidbegründung aus, dass die im Spruch angeführten Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien, da mit Beschluss vom 12. Mai 2005 die Masseunzulänglichkeit angezeigt worden sei und der Masseverwalter in einem Telefonat vom 9. Juni 2005 bekannt gegeben habe, dass an die Konkursgläubiger bestenfalls eine Quote von einem Prozent zur Verteilung gelange. Auch nach Verrechnung einer fünfprozentigen Quote, welche einem Betrag von 115.444,44 € entspreche, würden die Haftungsschulden noch im Rückstand verbleiben. Die Gesellschaft habe die Löhne letztmalig für 12/2003 ausbezahlt. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer seien vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Bei Einhaltung der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG wäre es nicht zum Abgabenausfall gekommen. Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95 und 96 EStG) obliege den Vertretern von juristischen Personen. Tatsache sei, dass die haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern entgegen der in § 95 Abs. 2 EStG normierten Verpflichtung nicht einbehalten und abgeführt worden seien. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Die Bw habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung ihrer Pflichten auffallend sorglos gehandelt, weshalb die Geltendmachung der Haftung geboten sei.

Mit Eingabe vom 16. August 2005 erhab die Bw gegen den Haftungsbescheid Berufung und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass die Fa. A überwiegend im Auftrag der Fa. BB GmbH (in der Folge kurz: B) tätig gewesen sei. Die A habe zwar ein negatives Eigenkapital ausgewiesen, aber über hohe stille Reserven in Liegenschaften und einen beachtlichen Brutto-Cashflow verfügt. Aus diesem hätten sowohl die laufenden Ausgaben als auch die Rückzahlungsraten bei den Banken bestritten werden müssen. Die B sei auch für die in Konkurs geratene Swiss Air tätig gewesen, wodurch diese einen empfindlichen Forderungsverlust und eine Belastung ihrer Liquidität erlitten habe. Um die Liquidität weiterhin sicher zu stellen, habe die Bw als Geschäftsführerin der A beschlossen, die im Liegenschaftsvermögen befindlichen stillen Reserven durch Verwertung der Liegenschaften in Form eines Baurechtes zu realisieren. Dadurch habe das mit den Liegenschaften besicherte Obligo aus dem Baurechtszins rückgeführt werden können, und das operative Ergebnis sollte für die laufenden Ausgaben zur Verfügung stehen. Diese Entscheidung sei zu Beginn des Jahres 2002 getroffen worden. Im Frühjahr 2003 habe die Baurechtsverhandlung mit einem dem Raiffeisenbereich nahe stehenden Interessenten stattgefunden. Die VKB F sei auf Grund der Baurechtsverträge zu einer langfristigen Finanzierung bei gleichzeitiger Zession des Bauzinses bereit gewesen, nicht aber die Raiffeisenbanken L und F. Die Raiba L habe vielmehr den Wert der Liegenschaften nach unten revidiert, obwohl der Barwert der Bauzinszahlungen einen wesentlich höheren Wert ergeben habe. Gleichzeitig seien die Zinsen massiv erhöht worden. Für die A habe das bei den Raiffeisenbanken F und L zu einer jährlichen Zinsenmehrbelastung von rund 113.000,00 € geführt. Damit habe sich die Umschuldung zeitlich in die Länge gezogen. Hinsichtlich des der A gehörenden Teiles der Liegenschaften sei sie inzwischen durchgeführt, doch sei die zusätzliche Liquidität für Sondermassekosten beim Masseverwalter geblieben, da inzwischen der Ausgleich habe angemeldet werden müssen und dann ein Anschlusskonkurs eingetreten sei. Durch die Umschuldung hätte ein Betrag von 1,6 Mio € an liquiden Mitteln zur Verfügung stehen sollen, von dem rund 1 Mio € zur Reduzierung des Obligos hätte verwendet werden sollen und rund 600.000,00 € zur Abdeckung der Rückstände aus den laufenden Ausgaben, insbesondere auch der Abgabengrückstände. Dem Finanzamt sei die Situation aus den diversen Eingaben und persönlichen Vorsprachen bekannt gewesen. Im Hinblick auf die Umschuldung sei im September 2002 ein Ratenplan bewilligt worden. Ursprünglich seien Zahlungen laut Ratenplan erfolgt und in weiterer Folge Zahlungen jeweils in Rücksprache mit dem Finanzamt. Die laufenden Abgaben seien in Verbindung mit einem Stundungsansuchen bekannt gegeben worden. Damit sei der Saldo, wie er im Zeitpunkt der Zahlungserleichterung bestanden habe, mit rund 1.054.000,00 €, im Wesentlichen bis Mai 2003 gehalten worden. Im Jahr 2003 sei es zu einer Nachzahlung von "KR" (Kraftfahrzeugsteuer) und "SA" (Straßenbenützungsabgabe) einschließlich von

Säumniszuschlägen und zu Nachzahlungen auf Grund einer Betriebsprüfung gekommen, wodurch sich der Rückstand auf rund 1.771.000,00 € erhöht habe, als am 30. Jänner 2004 das Ausgleichsverfahren eröffnet worden sei. Bei der nunmehr durchgeführten Umschuldung seien die liquiden Mittel an den Masseverwalter geflossen und nicht mehr, wie geplant, für die Rückstände beim Finanzamt und der Gebietskrankenkasse frei gewesen. Die zuletzt ausbezahlten Löhne seien die für Dezember 2003 gewesen. Die Lohnzahlung sei immer Mitte des Monates mit Scheck für das vorangegangene Monat erfolgt. Gleichzeitig seien dem Finanzamt wie bisher alle Monate die Lohnabgaben in Verbindung mit einem Stundungsgesuch bekannt gegeben worden.

Die Einnahmen seien zu einem wesentlichen Teil von der B gekommen. Bei einem Abrechnungszeitraum bis zu 14 Tagen und einer kurzfristigen Bevorschussung durch eine Factorbank bei der B seien dieser bzw. gleichzeitig auch der A rechtzeitig die erforderlichen Mittel für die Bezahlung der Löhne zur Verfügung gestanden. Die eigenen Aufträge der A hätten ausreichend Mittel für die Abdeckung der zugehörigen Abgaben bringen sollen. Durch die aus dem Bankenbereich kommende, nicht beeinflussbare Verzögerung bei der Umschuldung sei es durch die gleichzeitige Anhebung der Zinsen zu einem zusätzlichen Abfluss des operativen Cashflow in Richtung Banken bekommen. Darüber hinaus seien die Monate Jänner bis Ende Februar und ebenso Ende Juli bis Mitte September liquiditätsmäßig immer angespannt gewesen, da wegen der vorangegangenen ruhigen Saison (Feiertage bzw. Urlaubszeit) die Umsätze niedriger gewesen seien. Ende Jänner sei erschwerend hinzugekommen, dass es bei der Bevorschussung der Forderungen der B durch den Factor zu Problemen gekommen sei. Nach dem großen Forderungsausfall sei die B zur Wiederherstellung ihrer Liquidität auf eine Factorfinanzierung umgestiegen. Der 31. Dezember 2003 sei der erste "Jahressprung" mit Kontenabstimmungen mit den Kunden gewesen. Nachdem der Factor die Forderungen bei Rückfragen sofort aus der Bevorschussung herausgenommen habe, bis die Fragen geklärt gewesen seien, sei es in einer durch die geschilderten anderen Umstände bereits sehr angespannten Liquiditätssituation zu zusätzlichen Verzögerungen beim Zahlungsfluss gekommen, die schließlich den Ausgleichsantrag ausgelöst hätten.

Aus diesen Darstellungen gehe hervor, dass die Bw mit kaufmännischer Sorgfalt im Bereich des Möglichen Vorsorge für die Erfüllung der Verpflichtungen und insbesondere auch der Bezahlung der Abgaben getroffen habe. Dass dies durch äußere Umstände unmöglich geworden sei, sei für sie nicht vorhersehbar gewesen. Sie habe am 15. Jänner daher noch die Gehaltsschecks hinaus geben können, da sie entsprechende Zahlungseingänge von der B bzw. deren Factor und aus den eigenen Aufträgen der A habe erwarten können. Zudem sei in der Vergangenheit mit Einverständnis des Finanzamtes immer so vorgegangen worden, dass für

die Lohnabgaben zur Fälligkeit ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden sei und in weiterer Folge dann nach Maßgabe des Zahlungseinganges der Finanzamtsrückstand wieder reduziert worden sei. Das Finanzamt könne jedenfalls auf Grund dieser über einen längeren Zeitraum praktizierten Vorgangsweise aus der nicht gleichzeitigen Abfuhr der Lohnabgaben mit der Hinausgabe der Gehaltsschecks eine schuldhafte Pflichtverletzung der Bw (gemeint wohl: nicht) ableiten. Zu einer Begünstigung anderer Gläubiger sei es im Vorfeld der Insolvenz nicht gekommen. An das Finanzamt seien laufend Zahlungen geleistet worden. Die Gelder von der B hätten für den laufenden Betrieb aufgewendet werden müssen, sodass damit keine anderen Verbindlichkeiten hätten abgedeckt werden können. Dadurch sei es auch bei der Gebietskrankenkasse zu einem hohen Rückstand gekommen. Nach einem totalen Datenverlust in der Firmengruppe ab dem Zeitraum März 2003 sei es bisher nicht möglich gewesen, die Buchhaltung der A zu rekonstruieren. Bei dieser liege inzwischen ein masseloser Konkurs vor.

Zu den Vermögensverhältnissen der Bw sei anzuführen, dass sie in einem Dienstverhältnis zur B stehe, wo bereits eine Lohnpfändung laufe. Aus dem Insolvenzausgleichsfonds habe sie als Geschäftsführerin keine Ansprüche. An persönlichem Vermögen habe sie nur die durch Insolvenzen wertlos gewordenen GmbH-Anteile und Liegenschaftsvermögen, das zu mehr als 100 % der Besicherung von Bankverbindlichkeiten der insolventen Gesellschaften diene. Da eine schuldhafte Pflichtverletzung der Bw nicht vorliege, werde die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2005 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt, als es die Lohnsteuer 12/2003 in Höhe von 7.840,66 € aus dem Haftungsbetrag ausschied und die Haftungsschuld von bisher 178.464,00 € auf 170.623,34 € reduzierte. Begründend führte das Finanzamt nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9 und 80 Abs. 1 BAO aus, dass die Bw als seit 11. Juni 1982 verantwortliche Geschäftsführerin für die Entrichtung der Haftungsschulden zuständig gewesen sei. Die Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld sei gegeben, da der Masseverwalter Masseunzulänglichkeit angezeigt habe und die im Spruch angeführten Haftungsschulden selbst nach Verrechnung einer angedachten 5%igen Konkursquote im Rückstand verbleiben würden. Bedingt durch den Konkurs der Fa. Swiss Air bzw. langwierige Umschuldungen hätten die finanziellen Probleme der Primärschuldnerin bereits seit 2002 bestanden.

Zahlungserleichterungsansuchen (vom 25. Februar 2003 – Terminverlust per 9. April 2003; Ratengesuche vom 29. August 2003 und vom 20. Dezember 2004 seien abgewiesen worden) bzw. inoffizielle Zahlungsvereinbarungen könnten eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers bei der Nichtentrichtung von Abgaben nicht entkräften. Die Ausführungen der Bw zur Gläubigergleichbehandlung gingen ins Leere, weil für den vorliegenden Haftungsbescheid irrelevant sei, ob die Bw die Gläubiger gleich behandelt habe oder nicht, da

die schuldhafte Pflichtverletzung kraft Gesetzes eintrete (§ 78 Abs. 3 EStG betreffend Lohnsteuer und §§ 95 und 96 EStG betreffend Kapitalertragsteuer). Trotz der finanziellen Probleme der Primärschuldnerin seien Löhne bis einschließlich 12/2003 ausbezahlt worden. Werde Lohnsteuer nicht einbehalten und ans Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 18. Oktober 2005 falle es einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahle, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht entrichte. Somit stelle jede Zahlung voller vereinbarter Löhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung der darauf entfallenden Lohnsteuer nicht ausreichten, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar. Auch die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer sei entgegen der sich aus § 95 Abs. 2 EStG ergebenden Verpflichtung nicht einbehalten und abgeführt worden. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt worden sei. Die Bw sei derzeit in einem aufrechten Dienstverhältnis. Wenn zurzeit auch eine Pfändung aufrecht sei, erscheine es dennoch künftig möglich, die Haftungsschuld einzubringen. Die Heranziehung zur Entrichtung bislang nicht entrichteter Lohn- und Kapitalertragsteuer sei daher zu Recht erfolgt.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2005 stellte die Bw durch ihre Vertreterin einen Vorlageantrag und beantragte die Entscheidung durch den Berufungssenat. Das Finanzamt differenziere bei seiner Argumentation zur schuldhaften Pflichtverletzung kraft Gesetzes nicht zwischen einem Unternehmen, dessen Leitung von einer Unternehmensfortführung ausgehen könne und der Situation, wo mit einer Insolvenz und einer Betriebseinstellung bereits konkret gerechnet werden müsse. Im vorliegenden Fall habe die Bw von der Unternehmensfortführung und davon ausgehen können, dass durch die gesetzten Maßnahmen die Mittel für die vorerst vom Finanzamt gestundete Lohnsteuer in Zukunft vorliegen würden. Um den durch den Konkurs der Swiss Air verursachten finanziellen Engpass auszugleichen, habe die Bw durch Einräumung eines Baurechtes an die C GmbH die Realisierung von namhaften stillen Reserven im Liegenschaftsvermögen der GmbH initiiert. Die baurechtsberechtigte Gesellschaft habe das Baurecht ihrerseits für die Errichtung eines Fachmarktzentrums zur Verfügung gestellt. Im Zuge der Verhandlungen sei daher immer wieder auf die Voraussetzungen für dieses Fachmarktzentrum, insbesondere auf die baubehördlichen und verkehrsrechtlichen Genehmigungen, aber auch auf die Auslastung des Fachmarktzentrums durch die zukünftigen Mieter abgestellt worden. Durch diese Umstände hätten sich sowohl der Abschluss des

Baurechtsvertrages – am 9. Oktober 2003 – als auch die Zahlung des Bestandsentgeltes – ab 1. April 2004 – hinausgeschoben. So sei aus dem ursprünglichen finanziellen Engpass die Zahlungsstockung und letztendlich die Zahlungsunfähigkeit entstanden, die zum Ausgleichsantrag und in weiterer Folge zum Anschlusskonkurs geführt habe. Bis zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit habe die Bw aber davon ausgehen können, durch die getätigten Maßnahmen ausreichend Mittel zur Abdeckung der gestundeten Lohnabgaben zur Verfügung zu haben. Nach vorliegender Rechtsprechung bewirke die Zahlung der vollen vereinbarten Löhne ohne Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer erst dann einen Haftungstatbestand für den Geschäftsführer, wenn er im Zeitpunkt der Zahlung die Mittel für die Lohnsteuer nicht habe bzw. er hätte wissen müssen, dass ihm diese Mittel nicht zur Verfügung stehen würden. Dies treffe auf die Bw aber nicht zu. Für die Beurteilung sei der Zeitpunkt maßgeblich, ab dem der Bw die Mittel für die Lohnsteuer nicht mehr zur Verfügung gestanden seien, und nicht der Zeitpunkt, wo die Verpflichtung zur Abfuhr entstanden sei.

Im Rahmen der am 29. Juni 2006 durchgeföhrten, nicht mündlichen Senatsverhandlung, wurde die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert.

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 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 demnach 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 Bw war im haftungsrelevanten Zeitraum alleinverantwortliche Geschäftsführerin der Primärschuldnerin.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist 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.

Im vorliegenden Fall wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 2. Juli 2004 die Schließung des Unternehmens angeordnet. Der Masseverwalter zeigte an, dass die Konkursmasse nicht ausreichen werde, um die Masseforderungen zu erfüllen (Beschluss vom 12. Mai 2005). Die Konkursgläubiger werden demnach wegen Masseunzulänglichkeit keine Quote erhalten, sodass die objektive Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin vorliegt.

Mit dem angefochtenen Bescheid beschränkte das Finanzamt die Haftungsinanspruchnahme auf die Lohn- und Kapitalertragsteuern für die im Bescheid angeführten Zeiträume. Das Finanzamt wies dabei zu Recht darauf hin, dass die Lohn- und Kapitalertragsteuer von dem für die Geltendmachung der Haftung für die übrigen Abgaben zu prüfenden Gleichheitsgebot, das die Primärschuldnerin bei Nichtvorhandensein ausreichender Mittel verpflichtet, sämtliche Gläubiger im gleichen Verhältnis zu befriedigen, ausgenommen seien. Der Lohnsteuer kommt somit gemeinsam mit der Kapitalertragsteuer ein Vorrang vor allen anderen Abgaben zu.

*Nach § 78 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers **bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.***

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

Der Arbeitgeber hat die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war (§ 79 Abs. 1 EStG).

Bereits aus dem Gesetzestext ergibt sich, dass der Lohnsteuerabzug **bei jeder Lohnzahlung** vorzunehmen ist; danach hat der Lohnsteuerabzug in dem Zeitpunkt zu erfolgen, in dem der Arbeitslohn zufließt; auf die Fälligkeit kommt es nicht an (vgl. Doralt, EStG, 9. Aufl., § 78 Tz 3).

Reichen demnach die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer 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 schuldenhaften

Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert; bereits leichte Fahrlässigkeit berechtigt daher zur Haftungsinanspruchnahme.

Wäre die Lohnsteuer unter Berücksichtigung der (ohnedies) zur Verfügung stehenden Mittel ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt worden, hätte ein uneinbringlicher Rückstand an Lohnsteuer erst gar nicht entstehen können. Eine Verschuldensentkräftigung ist aus dieser Sicht logisch ausgeschlossen (vgl. Stoll, BAO, 129). Die Nichtabfuhr der Lohnsteuer – Gleches gilt auch für die Kapitalertragsteuer - kann daher nicht mit dem Hinweis auf das Fehlen dafür ausreichender Mittel gerechtfertigt werden.

Die Bw brachte im Wesentlichen vor, dass sie bis zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit davon ausgehen durfte, ausreichend Mittel zur Verfügung zu haben, um die gestundeten Lohnabgaben abdecken zu können.

Wie aus den von der Haftung betroffenen Lohnabgaben ersichtlich ist, ging die Bw aber über einen langen Zeitraum hindurch - im Haftungsbescheid ist nicht entrichtete Lohnsteuer von April 2002 bis November 2003 enthalten – oftmals fälschlich davon aus, zum jeweiligen Fälligkeitstag bzw. zu dem ihrer Ansicht nach durch Stundung hinausgeschobenen Zahlungstermin ausreichend Mittel für die Abfuhr der auf die ausbezahnten Löhne entfallenden Lohnsteuer zur Verfügung zu haben. Die Bw bekennt damit aber selbst ein, der Verpflichtung des § 78 Abs. 1 EStG nicht entsprochen zu haben, wonach, wie oben dargestellt, die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten ist, unabhängig davon, ob die Primärschuldnerin zur Fälligkeit über eine ausreichende Liquidität verfügt oder nicht. Entscheidend ist, dass die Bw die Löhne zwar ausbezahlt, die darauf entfallende, von ihr einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer aber nicht entrichtet hat.

Zu den mehrfach vorgebrachten Stundungsansuchen ist aus der Aktenlage Folgendes ersichtlich:

Am 15. Mai 2002 wurde für diverse Abgaben – u.a. die Lohnsteuer April 2002 - der Primärschuldnerin um Zahlungserleichterung angesucht. Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid vom 4. Juni 2002 mit der Begründung, dass in der sofortigen vollen Entrichtung von selbst zu berechnenden bzw. einzubehaltenden und abzuführenden Abgaben keine erhebliche Härte zu erblicken sei, abgewiesen.

Am 17. Juni 2002 wurde eine Zahlungserleichterung u.a. für die Lohnsteuer Mai 2002 beantragt. Mit Bescheid vom 21. Juni 2002 wurde auch dieser Antrag, gleich begründet wie mit Bescheid vom 4. Juni 2002, als unbegründet abgewiesen.

Einem Ratengesuch vom 25. Juni 2002 gab das Finanzamt teilweise statt, indem es monatliche Raten, beginnend ab 20. Juli 2002, bewilligte. Bereits die erste Rate in Höhe von 50.000,00 € wurde aber nicht fristgerecht entrichtet.

Einem Vermerk des Finanzamtes vom 20. Juni 2002 zufolge wurde zur Erwirkung der Genehmigung eines Ratengesuches vereinbart, dass die Primärschuldnerin Typenscheine zur Besicherung beim Finanzamt einreiche. Die Bewilligung wurde darüber hinaus an die Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben ab Mai 2002 innerhalb der gesetzlichen Frist geknüpft.

Ein Zahlungserleichterungsansuchen vom 15. Juli 2002, welches u.a. die Lohnsteuer Juni 2002 umfasste, wurde am 13. August 2002 als unbegründet abgewiesen.

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 29. November 2002 wurde im Zusammenhang mit einem beabsichtigten Ratengesuch wiederum darauf verwiesen, dass dieses unter der Voraussetzung bewilligt werden würde, dass die laufenden Selbstbemessungsabgaben fristgerecht zum Fälligkeitstag entrichtet würden.

Aktenvermerken vom 16. und 17. Jänner 2003 zufolge wurde eine Zahlungsvereinbarung wiederum unter der Voraussetzung getroffen, dass die Selbstbemessungsabgaben mit Fälligkeit 17. Februar 2003 – somit auch die vom Haftungsbescheid umfasste Lohnsteuer Jänner 2003 – fristgerecht zu entrichten seien.

Eine mit Bescheid vom 27. Februar 2003 gewährte Ratenzahlung konnte ebenfalls nicht eingehalten werden. Wiederum war es der Primärschuldnerin nicht möglich, auch nur die erste Rate – 40.000,00 €, fällig am 20. März 2003 – vereinbarungsgemäß zu bezahlen.

Bereits am 14. Juli 2003 stellte die Abgabenbehörde der Primärschuldnerin nachweislich einen Konkursantrag in Aussicht.

Ein Zahlungserleichterungsansuchen vom 29. August 2003 schließlich wurde mit der Begründung abgewiesen, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet erscheine, weil keinerlei Zahlungen geleistet würden und auch früher bewilligte Zahlungserleichterungen nicht eingehalten worden seien.

Insgesamt betrachtet wurden Zahlungserleichterungsansuchen der Primärschuldnerin entweder abgewiesen, gewährte Ratenzahlungen nicht eingehalten oder formlose Zahlungsvereinbarungen unter der Prämisse der Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben zum Fälligkeitstag geschlossen. Die von der Bw vorgebrachte Stundung der Lohnabgaben bestand daher laut Aktenlage nicht.

Durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen wird lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben hinausgeschoben; die Abgabenfälligkeit erfährt durch die Bewilligung einer Zahlungserleichterung keine Änderung.

Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner, während der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet (§§ 82 und 83 Abs. 1 EStG).

Zu bedenken ist, dass gerade bei von Arbeitgebern eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen für Lohnsteuer bei der Ermessensübung auf § 78 Abs. 3 EStG Bedacht zu nehmen ist, wonach der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen. Wurden Nettolöhne voll ausbezahlt, obwohl die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel für den vollen vereinbarten Arbeitslohn nicht ausreichten, wird eine Zahlungserleichterung nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen in Betracht kommen. In diesem Sinne ist auch die Begründung der angeführten abweisenden Zahlungserleichterungsansuchen zu verstehen, wonach in der sofortigen vollen Entrichtung von einzubehaltenden und abzuführenden Abgaben keine erhebliche Härte zu erblicken ist.

Inwieweit es der Bw als Vertreterin der Primärschuldnerin daher nicht möglich gewesen sein soll, die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer einzubehalten und am Fälligkeitstag an das Finanzamt abzuführen, ist nicht erkennbar. Auch die beantragten, bescheidmäßig abgewiesenen Zahlungserleichterungsansuchen ändern nichts daran, dass die Bw ihrer in § 78 Abs. 3 EStG normierten Verpflichtung nicht entsprochen hat.

Unverständlich im Lichte der in § 78 Abs. 1 EStG gesetzlich normierten Verpflichtung, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe, ist, wenn die Bw im Vorlageantrag moniert, die Abgabenbehörde habe nicht differenziert, ob die Unternehmensleitung von einer Betriebsfortführung oder von einer konkret drohenden Insolvenz auszugehen gehabt habe, da, wie bereits dargestellt, jeweils zum Zeitpunkt der Lohnzahlung zu beurteilen ist, ob die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen oder nicht.

Wie bei der Lohnsteuer kommt auch bei der Kapitalertragsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen (vgl. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer kann grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96

Abs. 1 EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat. Entrichtet daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer nicht, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO vor (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Zu der im Haftungsbescheid enthaltenen Kapitalertragsteuer 1997, 1998, 1999 und 1-12/2000 sowie zur Lohnsteuer 2001 und 2002, die im Zuge von abgabenbehördlichen Prüfungen (Bericht vom 31. Jänner 2003 zu GBp-Nr. 1 sowie die Lohnsteuerprüfberichte vom 1. und 15. März 2004) festgesetzt worden sind, ist festzuhalten, dass entscheidend ist, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Wesentlich ist somit, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Abzustellen ist daher auf den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden. Die Vorschreibung von vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens fällig gewesenen Abgaben erst nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens und die im Zuge einer solchen Festsetzung gemäß § 210 Abs. 4 BAO zustehende Zahlungsfrist ändern nichts daran, dass die Abgaben nicht zum Fälligkeitstermin entrichtet wurden und damit eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten vorliegt (Ritz, BAO³, § 9 Tz 10 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Gegenständlich ergab sich die Nachforderung an Lohnsteuer 2001 und 2002 aus Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen. Die Bw brachte nicht vor, aus welchen Gründen sie an der Entrichtung der im Zuge der Prüfungen nachgeforderten Abgaben zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten gehindert gewesen wäre. Mangels eines entsprechenden Vorbringens war daher auch diesbezüglich von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (Ritz, BAO³, § 9 Tz 22).

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter der Primärschuldnerin darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Unkenntnis vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren (Ritz, BAO³, Tz 20 und 22).

Die Bw legte auch nicht dar, weshalb es ihr unmöglich gewesen wäre, Löhne nur in der Höhe zur Anweisung zu bringen, die ihr auch die Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer ermöglicht hätte bzw. die von ihr einzubehaltende Kapitalertragsteuer ans Finanzamt abzuführen, sodass gegenständlich ebenfalls von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen war.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht aber die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Ritz, BAO³, Tz 24).

Das Finanzamt schied in teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung die Lohnsteuer Dezember 2003 in Höhe von 7.840,66 € mit der Begründung aus dem Haftungsbetrag aus, dass die Auszahlung erst Mitte Jänner 2004 vollzogen worden sei.

Im Hinblick auf die gesetzliche Bestimmung des § 79 Abs. 1 zweiter Satz EStG ist nicht auszuschließen, dass die Bezüge für Dezember 2003 tatsächlich so spät zur Auszahlung gelangt sind, dass die Fälligkeit der Lohnsteuer erst nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens eingetreten ist, sodass es der Senat ebenfalls für gerechtfertigt erachtete, im Zweifel zu Gunsten der Bw hinsichtlich der Lohnsteuer 12/2003 von einer Haftungsinanspruchnahme abzusehen.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Inanspruchnahme persönlich Haftender ist dabei neben dem Grundsatz der Nachrangigkeit der Haftung auch zu berücksichtigen, ob die Einbringung – zumindest eines Teiles – der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen realistisch erscheint.

Die Bw gab zu ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen an, bei der Fa. B in einem Dienstverhältnis zu stehen. Eine Lohnpfändung sei aufrecht. Daneben besitze sie wertlos gewordene GmbH-Anteile sowie belastetes Grundvermögen.

Dazu ist anzumerken, dass auch Vermögenslosigkeit oder der Bezug von (nur) Arbeitslosengeld der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stehen, da dies nichts daran ändert, dass die Bw im erwerbsfähigen Alter steht und daher eine künftige – zumindest teilweise – Einbringlichkeit der Haftungsschuld nicht ausgeschlossen ist (vgl. VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Da auf Grund der durch den Masseverwalter angezeigten Masseunzulänglichkeit der Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin feststeht und keine anderen Haftungsmöglichkeiten gegeben sind, ist die Geltendmachung der Haftung gegenüber der Bw die einzige Einbringungsmöglichkeit der Haftungsschuld.

Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 30. Juni 2006