



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Jh Steuerbüro Mag. R. Vejvar - J. Haunschmid KEG, Steuerberatungskanzlei, 4240 Freistadt, Manzenreith 37, vom 30. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 26. März 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Fa. X. Hoch- und Tiefbau GesmbH entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Fa. X. Hoch- und Tiefbau GesmbH in Höhe von insgesamt 14.264,75 € auf nachfolgend angeführte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 13.185,07 € vermindert wird:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	01/2001	9.915,36
Lohnsteuer	02/2001	3.269,71

Die Zahlungsfrist nach § 224 Abs. 1 BAO bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Vorhalt vom 20. Jänner 2003 hat das Finanzamt dem Berufungswerber (Bw.) mitgeteilt, dass über das Vermögen der Firma X. Hoch- und Tiefbau GesmbH mit Beschluss des Landesgerichtes Linz ein Konkursverfahren eröffnet wurde. Der Bw. sei seit 27. Februar 1997 Geschäftsführer dieser GesmbH und daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln

verantwortlich. Es wurde festgestellt, dass folgende Abgabenschuldigkeiten, die vor Eröffnung dieses Verfahrens fällig waren, nicht entrichtet wurden:

Abgabenart	Fälligkeit	Beträge in Euro
Umsatzsteuer	15.5.2000	1.519,37
Umsatzsteuer 12/2000	15.2.2001	68.514,67
Umsatzsteuer 1/2001	15.3.2001	61.235,19
Lohnsteuer 1/2001	15.2.2001	13.801,23
Lohnsteuer 2/2001	15.3.2001	4.104,21
Kammerumlage 10-12/2000	15.2.2001	792,58
Dienstgeberbeitrag 1/2001	15.2.2001	6.191,22
Dienstgeberbeitrag 2/2001	15.3.2001	4.239,44
Dienstgeberzuschlag 1/2001	15.2.2001	591,63
Dienstgeberbeitrag 2/2001	15.3.2001	405,08
Straßenbenützungsabgabe 1/2001	15.2.2001	185,90
Straßenbenützungsabgabe 2/2001	15.3.2001	211,91
Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2000	15.2.2001	389,24
Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2000	15.2.2001	4.458,48
Summe		166.640,15

Diese Abgabenschuldigkeiten seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet werden, bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Der Bw. wurde ersucht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die angeführten Abgaben entrichtet werden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisung durch die Hausbank, usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis der Rechtfertigung wären vorzulegen.

Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Der Bw. wurde ersucht, anhand des beiliegenden Fragebogens seine derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In der Stellungnahme vom 29. Juli 2003 führte der Bw. dazu aus, dass die Abgabenschulden, für welche das Finanzamt eine Haftung reklamiere, erst ab Februar 2001 fällig gewesen wären (die Umsatzsteuernachzahlung 2000 hätte sich auf den Steuerbescheid bezogen, welcher in diesem Zeitraum ergangen wäre, und das Ausmaß üblicher Nachzahlungen keineswegs überschreite).

Am 3. April hätte sich der Bw. gezwungen gesehen, als Geschäftsführer der X. Hoch- und Tiefbau GmbH für diese Konkurs anzumelden. Damit seien beim Finanzamt nur Abgabenrückstände betroffen gewesen, die in den beiden unmittelbar dem Konkursantrag vorangegangenen Monaten fällig geworden wären. Der größte Rückstand resultiere aus der Umsatzsteuer für Dezember 2000 (fällig am 15. Februar 2001) und der Umsatzsteuer Jänner 2001 (fällig am 15. März 2001). In dieser Angelegenheit hätte er selbst mit seiner steuerlichen Vertretung am 14. März beim Finanzamt vorgesprochen und zur Besicherung lastenfreie Liegenschaften angeboten. Eine Eintragung durch das Finanzamt sei jedoch nicht mehr erfolgt. Auslöser für den Konkursantrag wäre die periodenmäßig mit renommierten externen Beratungsunternehmen durchgeführte Quartalsplanung und Besprechung mit Überprüfung der Bonität der außenstehenden Forderungen gewesen. Es sei dabei Ende März festgestellt worden, dass viele der Kunden, offensichtlich geschwächt durch die schwierige und substanzverzehrende Wintersaison im Baugewerbe, ihren Verpflichtungen gegenüber der GesmbH mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mehr nachkommen würden. Ausmaß und Höhe des Wertberichtigungsbedarfes hätte die GesmbH überraschend getroffen, weshalb bei den Kunden keine Absicherungsmaßnahmen mehr durchgeführt werden konnten – in einem Fall hätte die GmbH zwar eine persönliche Haftungserklärung bekommen, die sich aber anschließend ebenfalls als wertlos herausgestellt hätte. Da die Kunden der GmbH nicht bezahlen konnten, hätte diese auch die laufenden Abgaben beim Finanzamt nicht mehr zahlen und genauso wenig den Verpflichtungen bei den anderen Lieferanten nachkommen können. Wie dargestellt hätte der Bw. versucht, dafür Sorge zu tragen, dass das Finanzamt eine ausreichende Besicherung für die laufende Abgaben (und andere seien nicht betroffen) erhalte. Andere Gläubiger hätte er gegenüber dem Finanzamt nicht vorgezogen. Der Bw. hätte daher seine Sorgepflichten nicht verletzt und die Vertreterhaftung gem. § 9 BAO treffe ihn nicht.

In einem Ergänzungsschreiben vom 30. Juli 2003 führte der Bw. noch aus, dass er am 21. März noch eine Zahlung der Gesellschaft an das Finanzamt iHv. 442.751,00 S veranlasst hätte, wie dies auch mit dem Finanzamt in der vorangegangenen Besprechung vereinbart worden sei. Insgesamt sei das Bankkonto der GmbH im Zeitraum 1. Februar 2001 bis 31. März 2001 durch Zahlungen und Überweisungen (ohne Belastung der Zinsen) um rund 561.000,00 S gestiegen. Es sei also eine unverhältnismäßig hohe Zahlung kurz vor

Konkursöffnung noch an das Finanzamt geleistet worden, wodurch er eine Benachteiligung der anderen Gläubiger gegeben sein könnte.

Mit Schreiben vom 29. August 2003 richtete das Finanzamt an den Bw. folgenden Vorhalt: Bezuglich der im Schreiben vom 29. und 30. Juli 2003 angeführten Sachverhaltsdarstellungen würden noch die dazugehörigen Unterlagen fehlen. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter. Könne der Nachweis hinsichtlich der fehlenden Mittel nicht erbracht werden, erfolge die Haftung für die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze. Nicht unter das Gleichbehandlungsgebot würden fallen die Lohnsteuer, die Kapitalertragsteuer, und die im § 99 EStG erwähnten Abzugssteuern. Bezuglich der angeführten Lohnsteuer hat das Finanzamt mitgeteilt, § 78 Abs. 1 EStG 1988 normiere, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers einzubehalten hat. Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 sei die gesamte Lohnsteuer am 15. des Folgemonates abzuführen. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hätte er gem. § 78 Abs. 3 EStG 1988 die Lohnsteuer vom tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

In der Stellungnahme vom 17. Oktober 2003 führte der Bw. aus, er hätte als Vertreter grundsätzlich die Verpflichtung, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Bei Beurteilung einer allfälligen Pflichtverletzung seinerseits sei daher vor allem anderen zu berücksichtigen, dass er bis zur letzten März-Woche in der festen Überzeugung gewesen wäre und auch sein durfte, dass ihm die Mittel für die Erfüllung der abgabenrechtlichen und auch sonstigen Verpflichtungen zur Verfügung stehen werden. Die GmbH hätte sehr hohe Forderungen gehabt. Es sei ansich nichts ungewöhnliches gewesen, dass die Schuldner, allesamt auch aus dem Bereich der Baubranche, über die Wintermonate mehr als schleppend bezahlen würden – mit Beginn des Saison (das wäre bei entsprechender Witterung bereits ab April gewesen) hätte er wieder mit einem verstärkten Zahlungsfluss und mit dem Eingang der Forderungen rechnen können. Bei einer Bonitätsprüfung der Kunden gemeinsam mit dem Unternehmensberater sei aber Ende März festgestellt worden, dass viele der Schuldner die Wintersaison finanziell wahrscheinlich nicht mehr überleben würden. Die GmbH sei daher von einem Tag auf den anderen gezwungen gewesen, sehr hohe Wertberichtigungen durchzuführen – es mussten insgesamt Kundenforderungen von rund 3.270.000,00 S im März ausgebucht werden. Das sei die Ursache für den Konkursantrag gewesen. Aber auch, wenn die Finanzverwaltung der Ansicht sei, der Bw. hätte den Konkurs schon kommen sehen müssen, wäre nach der vom dortigen Finanzamt geforderten Analyse der Zahlungsflüsse der letzten zwei Monate vor dem Konkursantrag in erster Linie das Finanzamt, und in zweiter Linie die Bauarbeiterurlaubskasse begünstigt worden. Per 31. Jänner 2002 hätte die GmbH bei der

Bauarbeiterurlaubskasse Verbindlichkeiten von 2.332.606,00 € gehabt, wovon an diesem Stichtag 1.831.140,00 S fällig gewesen wären. Beim Finanzamt hätte die GmbH per 31. Jänner Verbindlichkeiten von nur 682.319,00 S wovon der ganze Rückstand fällig gewesen wäre. Die zum diesem Stichtag fälligen Verbindlichkeiten seien beim Finanzamt zu 97 % und bei der Bauarbeiterurlaubskasse nur zu 83 % bezahlt worden. Von dem per 31.1. offenen und fälligen Lieferantenverbindlichkeiten iHv. 19.075.489,00 S seien hingegen nur 5,69 % bezahlt worden. Es sei dem Bw. unbekannt, ob bzw. in welchem Ausmaß der Masseverwalter die Zahlungen an das Finanzamt hinsichtlich einer eventuellen Gläubigerbegünstigung geprüft hätte, dies müsste aber jedenfalls im Rahmen seiner gesetzlichen Verpflichtung erfolgt sein. Für die später fällig werdenden Abgabenverbindlichkeiten hätte die GmbH beim Finanzamt im Vertrauen auf die trotz zweier Forderungsausfälle noch ausreichend hohen Kundenforderungen wegen einer Stundung vorgesprochen. Als Besicherung sei die grundbürgerliche Sicherstellung auf vier Bauparzellen angeboten worden, sowie die Zession eines Haftrücklasses von 1.500.000,00 S, welche die Bank frei gegeben hätte. Zur Durchführung dieser Besicherungen sei es aber nicht mehr gekommen.

Hinsichtlich der für die ausbezahlten Löhne einzubehaltenden Lohnsteuer wäre anzumerken, dass in dem gegenständlichen Rückstand, wegen welchem die GmbH beim Finanzamt vorstellig geworden wäre, die Lohnsteuer von Jänner und Februar enthalten gewesen sei, und die angebotenen Sicherheiten dafür gedient hätten. Da die Bw. im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne davon ausgehen hätte dürfen, dass auch ausreichend Mittel für die Abfuhr der Lohnabgaben aufgebracht werden könnten bzw. im Hinblick auf die hohen Forderungen und die vorhandenen Sicherheiten eine Stundung möglich sein werde, hätte keine Verpflichtung und kein Anlass bestanden, den Auszahlungsbetrag an die Arbeiter insoferne vorsorglich "zu kürzen". Aus den dargestellten Gründen sei der Bw. der Ansicht, keine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen iSd § 9 BAO begangen zu haben.

Der Stellungnahme wurde noch folgende Aufstellung beigelegt:

	Verbindlichkeiten 31.1.2001	Verbindlichkeiten 31.3.2001	Zahlungen 2-3/01	Zahlungen in % mit ev. Gläubigerbegünstigung
Löhne und Gehälter	1.476.400,00	1.034.806,00	2.504.615,00 für 1 und 2/01	Zahlung Zug um Zug
Bauarbeiterurlaubskasse	2.332.606,00	518.968,00	1.519.391,00	
davon per 31.1.2001 fällig	1.831.140,00		1.520.091,00	83 %
davon Verbindlichkeiten fällig ab 1.2.2001	501.466,00		0,00	0 %

Gebietskrankenkasse	4.661.266,00	5.721.548,00	0,00	0 %
Kredite	30.726.770,00	29.649.054,00	325.130,00	1,06 %
Lieferverbindlichkeiten Sonstiges	19.075.489,00	17.908.619,00	1.083.910,00	5,69 %
Wareneinkauf, Sonstige Aufwendungen 2-3/01	4.476.218,00			5.560.128,00 Abbau 1.083.910,00
Finanzamt lt. Kontonachricht	206.017,00			
Gesamt tatsächlich	682.317,00	3.615.909,00	661.410,00	
davon fällig per 31.1.2001	682.317,00		661.410,00	97 %
per 15.2.2001		1.306.860,00		0 %
per 15.3.2001		1.626.732,00		0 %

Ergänzend wurde noch angeführt, dass zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Geschäftsführer durch eine hypothekarische Besicherung vorgesorgt hätte. In einer weiteren Aufstellung wurde Folgendes dargelegt:

Fällige Abgaben per 31.1.2001			bezahlt
Saldo per 31.1.2001	199.997,83	5.3.2001	200.000,00
Säumniszuschläge	18.661,00	9.3.2001	18.658,83
Lohnabgaben 11/2000	442.751,00	21.3.2001	442.751,00
USt SB 2000	20.907,00		0,00
	682.316,83		661.409,83
Fällige Abgaben per 15.2.2001			
Lohnabgaben 1/2001	283.243,00		
USt 12/2000	942.782,42		
SA 1/2001	2.558,00		

KR 4.VJ.00	61.350,00		
KU 4.VJ.00	10.906,10		
KÖSt 1.VJ.01	6.020,00		
	1.306.859,52		0,00

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Bw. für die Abgabenschuldigkeiten der Firma X. Hoch- und Tiefbau GmbH im Ausmaß von 14.264,75 € als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen. Dabei wurde für folgende Abgabenschuldigkeiten die Haftung geltend gemacht.

Abgabenart	Zeitraum	fällig	Betrag
Lohnsteuer	1/2001	15.2.2001	10.995,04 €
Lohnsteuer	2/2001	15.3.2001	3.269,71 €
Summe			14.264,75 €

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gem. § 9 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehören insbesondere auch dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 2003 sei zu entnehmen, dass die Lohnzahlungen für die Monate 1/2001 und 2/2002 noch von der Gesellschaft ausbezahlt wurden. Der im Schreiben vom 17. Oktober 2003 angeführte Grund, die Löhne wurden deshalb nicht gekürzt, weil dem Finanzamt für die Abgabengrückstände Besicherungen (Forderungsabtretung/Bank (lt. Gesprächsnotiz vom 14.3.2001) – auf Grund der es aber zu keinen Zahlungseingängen mehr kam) angeboten werden konnten, sei nicht geeignet den Geschäftsführer von seiner Abgabenzahlungsverpflichtung zu entbinden.

Vielmehr müsse daraus der Schluss gezogen werden, dass die Gesellschaft keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestanden und die Vermögenslage der Gesellschaft völlig falsch eingeschätzt wurde (Konkurseröffnung 3.4.2001). Bezugnehmend auf die vom Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 2003 zitierte Vorsprache vom 14. März 2001 werde festgestellt, dass bei dieser Absprache vereinbart wurde, dass die Lohnabgaben 2/2001 zu entrichten sind (eine Ausfertigung der Gesprächsnotiz sei ausgehändigt worden). Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hätte nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von

dem tatsächlich zur Auszahlungen gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Ein Mangel des Verschuldens an dieser Pflichtverletzung hätte nicht dargelegt werden können. Die Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer wurde durch die Verletzung nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 verursacht.

In der gegenständlichen Berufung vom 30. April 2004 wurde Folgendes vorgebracht: Es sei richtig, dass die Lohnzahlungen für die Monate Jänner und Februar noch von der Gesellschaft ausbezahlt wurden. Für die Lohnabgaben Jänner wurde ordnungsgemäß um Stundung angesucht und dem Finanzamt im Stundungsersuchen dargelegt, dass (zu diesem Zeitpunkt) ausreichend Mittel zur Besicherung vorhanden waren (insbesondere durch die angebotenen Sicherheiten), weshalb zu diesem Zeitpunkt keine Gefährdung der Einbringlichkeit dieser Abgaben bestanden hätte. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnabgaben für Februar, also am 15. März, wäre inzwischen Zahlungsunfähigkeit eingetreten. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnabgaben für Februar seien dem Bw. überhaupt keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden. Die Bonitätsprüfung der Kundenforderungen hätte kurzfristig die Uneinbringlichkeit von Forderungen in einer Höhe zu Tage gebracht, die bei den Banken die Einstellung der Finanzierung bewirkt und dem Bw. zum Konkursantrag gezwungen hätte. Die Grundlage für die geltend gemachte Vertreterhaftung sei nach § 9 BAO die Uneinbringlichkeit von Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der ihm als Geschäftsführer auferlegten Pflichten. Dazu sei festzustellen:

Es gehöre zu den Pflichten des Geschäftsführers, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletze der Vertreter dadurch keine abgabenrechtlichen Pflichten. Ob ihn ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft, sei für § 9 ohne Bedeutung. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretende die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären, also fällig gewesen wären (vgl. Kommentar zur BAO, Ritz, Tz 6 zu § 9). Abzuführen gewesen wären die Lohnabgaben für Februar auf Grund der gesetzlichen Fälligkeit am 15. März. Das wäre nach Eintritt bzw. Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit – das gelte auch für die Lohnabgaben für Jänner auf Grund durch das Stundungsersuchen verlagerten Fälligkeit.

Nachdem er im Zeitpunkt der Fälligkeit über keine Mittel mehr verfügt hätte, und die Abgaben zwar fällig, aber nicht überfällig waren, treffe ihn kein Vorwurf, die Pflicht zur termingerechten Abfuhr von Abgaben verletzt zu haben.

In der Bescheidbegründung werfe dem Bw. das Finanzamt die Verletzung von § 78 Abs. 3 EStG vor, durch welche eine Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer verursacht worden sein soll. Diese gesetzliche Bestimmung laute: "Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden

Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrages zu berechnen und einzubehalten". Aus dieser Bestimmung gehe hervor, dass er dann, wenn er nicht mehr alle Löhne hätte bezahlen können, auch nur mehr vom tatsächlichen bezahlten Lohn Lohnsteuer hätte einbehalten und abführen müssen. Es gehe aus der Bestimmung nicht hervor, dass er nur so viel Lohn auszahlen dürfe, wie er – im Zeitpunkt der späteren Fälligkeit – noch Lohnsteuer zur Verfügung habe, was beim o.a. Sachverhalt auch unmöglich gewesen wäre, da der Bw. dazu hätte in die Zukunft sehen können müssen. Daher hätte er § 78 Abs. 3 EStG nicht verletzt.

Aus dem o.a. Sachverhalt könne auch keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes abgeleitet werden dadurch, weil er die Löhne der Arbeiter noch bezahlt hätte, die Lohnsteuer aber nicht mehr. Denn die Zahlungsunfähigkeit wurde erst nach Auszahlung der Löhne im Zusammenhang mit einer Bonitätsprüfung der Kundenforderungen erkannt. Diese Umstände würden natürlich nicht von der Abgabenzahlungsverpflichtung entbinden, sehr wohl aber von einem Verschulden. Denn nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten würden zur Haftung in Anspruchnahme berechtigen. Die Gründe, aus welchem dem Bw. die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, hätte er angeführt und dem Finanzamt auch die verlangten Berechnungen und Einblicke in die Gebarung der von ihm vertretenen Gesellschafter gewährt. Damit hätte er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens gesorgt. Ihm obliege dabei kein negativer Beweis, sondern nur die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegengestanden wären (vgl. Kommentar zur BAO, Ritz, Tz 21 zu § 9). Es wurde der Berufungsantrag gestellt, den angeführten Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Die Berufung wurde am 24. Mai 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. In der Berufungsvorlage hat das Finanzamt auf die Problematik der Zustellung des Haftungsbescheides und dem Tag der Einbringung des Rechtsmittels hingewiesen.

In der Stellungnahme vom 15. Juni 2004 hat der Bw. zu diesem Hinweis ausgeführt, dass der Steuerbescheid ihm am 30. März 2004 an seinen Wohn- und Firmensitz zugestellt und mit dem Firmeneingangsstempel versehen worden wäre. Er hätte den Rechtsanwalt für zuständig erachtet und hätte ihm den Bescheid gebracht. Dieser hätte ihn am 5. April 2004 per Fax an seinen Steuerberater weitergeleitet. Die steuerliche Vertretung auch für ihn persönlich hätte die J.H. Steuerbüro Mag. R. Vejar-J. Haunschmid KEG. Die Vertretungsvollmacht umfasse die Zustellung, was auch beim Finanzamt offenkundig sei (siehe dazu z.B. Bescheid vom 17. März 2004 über die Abforderung der Einkommensteuererklärung). Obwohl seines Erachtens die Rechtsmittelfrist auf Grund dieser Umstände erst ab dem Zeitpunkt der

nachweislichen Kenntnisnahme durch seine steuerliche Vertretung zu laufen begonnen hätte, wäre mit der Einbringung der Berufung am 30. April auch dann die Rechtsmittelfrist gewahrt gewesen, wenn kein Zustellmangel vorliege würde. Ergänzend hat er noch darauf hingewiesen, dass der 26. März ein Freitag gewesen ist. Der Stellungnahme wurde die Ablichtung des Haftungsbescheides vom 26. März 2004 versehen mit einem Eingangsstempel beigelegt.

Im Vorhalt vom 17. Juni 2004 hat der Unabhängige Finanzsenat den Bw. Folgendes mitgeteilt:

"Ihr Schreiben vom 15. Juni 2004 betreffend die Rechtzeitigkeit Ihrer Berufung vom 30. April 2004, welche auch am 30. April 2004 beim Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, Standort Freistadt, eingelangt ist, wurde zur Kenntnis genommen. In diesem Schreiben führen Sie aus, dass Ihnen am 30. März 2004 der angefochtene Haftungsbescheid an Ihrem Wohn- bzw. Firmensitz zugestellt wurde. Aus dem in Ablichtung beiliegenden Formular 4/1 zu § 22 des Zustellgesetzes geht jedoch hervor, dass die Zustellung bereits am 29. März 2004 erfolgt ist. Die Sendung wurde von einer Angestellten übernommen.

Zum dargestellten Zustellmangel (Zustellung an den Berufungswerber trotz aufrechter Zustellvollmacht) wird auf die Bestimmung des § 103 Abs. 1 zweiter Satz der Bundesabgabenordnung (BAO) verwiesen. Demnach können im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam unmittelbar an den Vollmachtgeber zugestellt werden. Von dieser Möglichkeit hat das Finanzamt offensichtlich Gebrauch gemacht."

Dazu führte der Bw. in der Stellungnahme vom 2. Juli 2004 Folgendes aus:

Durch die Übermittlung der Kopie eines Rückscheines hätte er herausgefunden, dass dieser von Frau Y. unterfertigt worden wäre. Frau Y. hätte weder für ihn persönlich noch für ihre Arbeitgeberin, die N.BaugmbH (deren zweiter Geschäftsführer er sei) eine Postvollmacht besessen. Der Haftungsbescheid wurde ihm mit der sonstigen Post am 30. März 2004 vorgelegt (siehe Eingangsstempel auf der Kopie des Faxes, mit dem der Rechtsanwalt, zu dem er den Bescheid zuerst brachte, diesem am 5.4.2004 an seine steuerliche Vertretung übersandt hätte). Damit liege bereits zu diesem Zeitpunkt ein Zustellungsmangel vor, die Rechtsmittelfrist hätte erst am 30. März zu laufen begonnen und das eingebrachte Rechtsmittel sei fristgerecht eingebracht, auch wenn der ursprünglich geltend gemachte Zustellungsmangel (Zustellung an den Bw. trotz aufrechter Zustellvollmacht) gem. § 103 Abs. 1 2. Satz BAO nicht zutreffen sollte. Tatsächlich wäre es aber gerade in diesem Verfahren zu Vereinfachung und Beschleunigung sinnvoll gewesen, von der Zustellungsbevollmächtigung Gebrauch zu machen – was auch das Finanzamt wusste, da auch in dieser Sache bereits direkt von der steuerlichen Vertretung mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen worden wäre. Für den Fall, dass der Senat sämtliche Einreden nicht zulässt, werde vorsichtshalber parallel wegen einer offensichtlichen Fehlleistung einer bisher unbescholtenen Firmensekretärin ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 Abs. 1 BAO beim Finanzamt Freistadt gestellt. Der Stellungnahme wurde eine Ablichtung des

angefochtenen Haftungsbescheides, welcher mit einem Eingangsstempel 30. März 2004 versehen ist, beigelegt.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2004 wurde dem Bw. Folgendes mitgeteilt:

"Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 2. Juli 2004 wird Ihnen folgende Rechtsansicht des Referenten betreffend Rechtzeitigkeit Ihrer Berufung vom 30. April 2004 mitgeteilt:

Aus Ihrer Sachverhaltsschilderung geht hervor, dass die den angefochtenen Haftungsbescheid enthaltende Sendung von Frau Y., einer Arbeitnehmerin der Fa. N. BauGmbH, bei der Sie Geschäftsführer sind, am 29. März 2004 entgegen genommen wurde. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erk. vom 17. 12. 1998, 95/06/0254) stellt die Übernahme eines Schriftstückes durch einen Dienstnehmer einer GmbH keine wirksame Ersatzzustellung (§ 16 ZustellG) dem Geschäftsführer der GmbH gegenüber dar (vgl. auch VwGH 21. 9. 1995, 95/07/0076). Es kommt demnach nicht darauf an, ob (objektiv gesehen fälschlich) die Eigenschaft des Übernehmers als Arbeitnehmer des Empfängers auf dem Rückschein angegeben wird, sondern ob der Arbeitnehmer tatsächlich ein Arbeitnehmer des Empfängers ist. Dies ist jedoch dann, wenn der Übernehmende Angestellter einer GmbH ist, die nicht der Empfänger ist, nicht der Fall. Daher liegt im gegenständlichen Fall ein Zustellmangel vor, der gemäß § 7 ZustellG dadurch geheilt wurde, dass Ihnen die Sendung tatsächlich am 30. März 2004 zugekommen ist. Die Rechtsmittelfrist hat daher am 30. März 2004 zu laufen begonnen und ist am 30. April 2004 abgelaufen. Ihre am 30. April 2004 eingebrachte Berufung ist demnach rechtzeitig eingebracht worden.

Die Berufungsvorlage ist am 24. Mai 2004 beim unabhängigen Finanzsenat eingelangt. Da beim Referenten Fälle anhängig sind, die wesentlich früher eingelangt sind, wird eine inhaltliche Auseinandersetzung mit Ihrem Berufungsvorbringen erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen können. Das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr wird von der obigen Rechtsansicht des Referenten informiert."

Dem Finanzamt wurde der Schriftverkehr mit dem Bw. mit Schreiben vom 15. Juli 2004 zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2004 hat das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat den Wiedereinsetzungsantrag vom 2. Juli 2004 des Bw. zur Kenntnis gebracht. Dieser wurde am 6. August 2004 dem Finanzamt retourniert. Es wurde darauf hingewiesen, dass dieser Antrag im dortigen Wirkungsbereich zu erledigen sein wird. Nach Ansicht des Referenten sei die Rechtsmittelfrist, deren Wiedereinsetzung beantragt wurde, nicht versäumt worden. Das Finanzamt hat dies am 9. August 2004 zur Kenntnis genommen.

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten geht hervor, dass die Firma Ing. X. Hoch- und Tiefbau GmbH mit dem Anbringen vom 15. Februar 2001 um Stundung von Selbstbemessungsabgaben ersucht hat. Darin führte die GmbH an, das Finanzamt hätte die Verpflichtung zur Abfuhr der Umsatzsteuer auf den 15. des folgenden Monates vorverlegt. Dies sei aus Sicht der GmbH in Anbetracht der besonderen Umstände nicht gerechtfertigt gewesen, und es wäre ein Antrag eingebracht worden, dies wieder zurückzunehmen. Inzwischen seien jedoch bereits mit heutigem Tag Zahlungen fällig geworden, die ansonsten erst am 15. März fällig geworden wären. Diese Vorverlegung bringe den gesamten Finanzplan, den die GmbH gemeinsam mit einem Unternehmensberatungsunternehmen, dass sie in den

letzten Jahren laufend betreut, erstellt hätte, und der derzeit bis Juni 2001 vorliege, ganz empfindlich aus dem Gleichgewicht. Dies vor allem, da die, aus der Sicht der Liquiditätsplanung effektiv zusätzliche Zahlung in einem äußerst ungünstigen Monat anfalle, nämlich Mitten in der toten Saison. Aus den dargestellten Gründen wurde ersucht, die nachfolgenden Abgaben einschließlich des auf dem Abgabenkonto bestehenden Rückstandes bis zu dem 15. zu stunden, welcher der angestrebten Zurücknahme der Vorverlegung der Umsatzsteuerfälligkeit folge. Neben diesem Rückstand aus der Vorverlegung der Umsatzsteuerfälligkeit wurde auch ersucht, den derzeit aushaltenden Rückstand sowie den Rückstand aus der Umsatzsteuer Dezember 2000 bis 31. Mai zu stunden. Das innerbetriebliche Entwicklungskonzept sehe in Absprache mit der Bank ein Gesundschrumpfen in der Weise vor, dass sich die GmbH auf ein positives Kerngebiet, den privaten Hausbau und Bauten für Klein- und Mittelunternehmen konzentrieren soll. Die GmbH sei dabei, sich aus dem Bereich der zunehmend nicht lukrativen bzw. verlustträchtigen Großaufträge zurückzuziehen. Es seien jedoch hier noch einige Altlasten aufzuarbeiten. Deshalb hätte der Geräteabverkauf für diesen Bereich nicht in der mit der Bank abgesprochenen Zeit durchgeführt werden können, sondern werde noch voraussichtlich bis Ende Mai des Jahres dauern. Es sei ein Rückführungsplan erstellt worden der auch der Bank vorliege. Aus dem Geräteverkauf wären insgesamt 5.720.000,00 S zu erzielen. Aus den dargestellten Gründen wäre es eine unbillige Härte, den Betrag anders als in der erbetenen Weise bezahlen zu müssen. In der Beilage wurden die am 15. Februar 2001 fälligen Selbstbemessungsabgaben iHv. insgesamt 1.306.859,52 S dem Finanzamt bekannt gegeben. Darunter war insbesondere auch die Lohnsteuer für Jänner 2001 mit einem Betrag von 189.909,00 S.

Mit Bescheid vom 2. März 2001 wurde das Zahlungserleichterungsansuchen, welches am 15. Februar 2001 beim Finanzamt eingebracht wurde abgewiesen. Es wurde darauf hingewiesen, dass zur Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen ersucht werde, die rückständigen Abgabenschuldigkeiten iHv. 218.658,83 S unverzüglich und iHv. 2.149.474,05 S bis 9. April 2001 zu entrichten.

Gegen diese Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens wurde mit dem Anbringen vom 8. März 2001 eine Berufung eingebracht. Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2001 als unbegründet abgewiesen.

Aus einer Gesprächsnote vom 14. März 2001 über ein Gespräch mit dem Bw. dessen steuerlichen Vertreter und Vertretern des Finanzamtes geht hervor, dass hinsichtlich des Rückstandes auf dem Abgabenkonto der GmbH (damals 2.499.022,25 S) folgende Besprechung stattgefunden hat:

"Herr Ing. X. teilt mit, dass in Folge großer Forderungsausfälle (H. ca. 1,5 Mio.; und S. ca. 4,5 Mio. S) (bei beiden Konkurs) ein größerer Liquiditätsengpass besteht.

Er bietet an:

1. Umgehende Zahlung von 442.000,00 S für alte Rückstände L, DB, DZ
2. Zahlung von 218.000,00 S für L, DB, DZ aus 2/2001
3. Grundbuchseingabe auf vier Bauparzellen (Konten konnten derzeit noch nicht festgestellt werden, wären jedoch nachgereicht)
4. Schriftliche Zusage der Bank Linz, Frau Mag. L., das Haftrücklass über ca. 1,5 Mio. S direkt an das Finanzamt Freistadt überwiesen wird.
5. Ratenzahlung ab 20.4.2001 über 170.000,00 S monatlich plus Abschlusszahlung im Dezember 2001. Eventuell neues Ratenansuchen im Dezember mit Festlegung der neuen Raten.
6. Laufende Abgaben (USt, L, DB, DZ, usw.) werden pünktlich bezahlt.

Wenn die Besicherung durchgeführt ist (Grundbuchseingabe, Schreiben von Frau Mag. L.) wird eine BVE ergehen, in der die bis dahin inoffizielle Zahlungserleichterung als offizielle bestätigt wird. Sollten die Vereinbarungen nicht eingehalten werden, wird umgehend mit Einbringungsmaßnahmen bis zum Konkursantrag vorgegangen werden."

Aktenkundig ist noch ein Schreiben der Bank AG vom 21. März 2001 wonach diese dem Finanzamt rückzitierte Forderungen zur Zession anbietet.

Das Finanzamt hat in dem am 3. April 2001 eröffneten Konkurs der Fa. X. Hoch- und Tiefbau GmbH am 17. Mai 2001 Forderungen in Höhe von insgesamt 7.7257.691,25 S, darunter auch die Lohnsteuer 1/2001 mit 189.909,00 S und die Lohnsteuer 2/2001 mit 56.475,20 S angemeldet. Aus den Akten ergibt sich weiters, dass mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 20. Jänner 2003, Az.: 12 S 149/01 ein Zwangsausgleich bestätigt wurde. Die Quote wurde mit 20 % zahlbar binnen 1 Monat ab Annahme des Zwangsausgleiches, nicht vor Rechtskraft der Aufhebung des Konkurses bestimmt. Die Quote wurde am 28. März 2003 vom Masseverwalter dem Finanzamt überwiesen und mit den im Konkurs angemeldeten Abgabenforderungen verrechnet. Nunmehr haftet die Lohnsteuer 01/2001 mit 9.915,36 € und die Lohnsteuer 02/2001 mit 3.269,71 € aus, wobei deren Einbringung bei der Fa. X. Hoch- und Tiefbau GmbH gemäß § 231 BAO ausgesetzt ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hinsichtlich der Rechtzeitigkeit bzw. Zulässigkeit der gegenständlichen Berufung wird auf die Ausführungen im Schreiben vom 15. Juli 2004 verwiesen.

Gemäß § 9 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (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 schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

§ 78 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) in der hier relevanten Fassung des BGBI. I 2000/142 lautet:

"Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuß- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige

Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung."

§ 78 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

"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."

§ 79 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"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."

Nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes treffen den Arbeitgeber einerseits die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung (§ 78 Abs. 1 und 3 EStG 1988) und andererseits die Verpflichtung zur Abfuhr der einbehaltenen Lohnsteuer (§ 79 Abs. 1 BAO). Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des VwGH fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt sich, dass der Bw. den Arbeitnehmern der Primärschuldnerin die Löhne für Jänner und Februar 2001 zwar ausbezahlt und die darauf entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten hat. Vielmehr hat er zum Zeitpunkt der Lohnzahlung ohnehin damit gerechnet, dass die Lohnsteuer zum jeweiligen Fälligkeitstag aus den vorhandenen Mitteln entrichtet werden kann. Auch hat er bei Eintritt von Zahlungsschwierigkeiten versucht, die ausstehenden Abgabenverbindlichkeiten zu besichern. Aus diesem Sachverhalt geht aber klar hervor, dass der Bw. die Einbehaltungspflicht des § 78 Abs. 1 EStG 1988 verletzt hat, da bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer einzubehalten ist, unabhängig, ob zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnsteuer beim Arbeitgeber eine entsprechende Liquidität vorhanden ist oder nicht. Letztendlich hat diese Pflichtverletzung zur teilweisen Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer für Jänner und Februar 2001 geführt, zumal zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nun tatsächlich keine Mittel mehr vorhanden waren. Hätte der Bw. die Lohnsteuer bei der Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. iSd. § 78 Abs. 3 EStG 1988 entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten. Daran ändert auch das eingebrachte und mit Bescheid vom 2. März 2001

abgewiesene Stundungsansuchen nichts. Auch eine dadurch bewirkte Hinausschiebung des Zahlungstermines ändert nichts an der Pflicht des § 78 Abs. 1 bzw. 3 EStG 1988, die der Bw. nicht eingehalten hat. Hinsichtlich des Verschuldens des Bw. ist darauf hinzuweisen, dass er im gegenständlichen Fall die Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht verneint hat, was aber nicht gegeben ist. Unkenntnis vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 9 Tz. 20). Vielmehr hätte der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten (hier: Einbehaltungspflicht iSd § 78 Abs. 1 bzw. 3 EStG 1988) unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schulhaft war (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 9 Tz. 22). Im gegenständlichen Fall hat der Bw. die Unmöglichkeit der Erfüllung der Einbehaltungspflicht iSd § 78 Abs. 1 bzw. 3 EStG 1988 nicht dargetan, sodass von einem schulhaften Verhalten ausgegangen wird. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind somit gegeben, zumal auch die Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer 01/2001 und 02/2001 bei der Primärschuldnerin feststeht, da im Konkursverfahren nur die Zwangsausgleichsquote entrichtet wurde und diese bereits mit den Abgabenschuldigkeiten verrechnet wurde.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung ist insbesondere der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Die Haftung des § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung. Da auf Grund des Zwangsausgleiches der Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin feststeht (§ 156 der Konkursordnung) und keine anderen Haftungsmöglichkeiten gegeben sind, ist die Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Bw. die einzige Einbringungsmöglichkeit der strittigen Haftungsschuld. Billigkeitsgründe die gegen die Inanspruchnahme des Bw. sprechen (zB schwierige persönliche wirtschaftliche Verhältnisse), wurden im bisherigen Verfahren trotz eines umfangreichen Vorhalteverfahrens des Finanzamtes nicht vorgebracht. Somit ist bei der Ermessensübung dem Interesse der Öffentlichkeit an der Einbringung der Abgaben deutlich der Vorrang einzuräumen.

Die Änderung des angefochtenen Bescheides ergibt sich aus dem Umstand, dass die Lohnsteuer 01/2001 nur mit 9.915,36 € und die Lohnsteuer 02/2001 mit 3.269,71 € aushaftet. Die teilweise Entrichtung dieser Abgaben war somit zu berücksichtigen.

Linz, am 12. Dezember 2005