

GZ. RV/0300-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Harald Hohenberg, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldbach betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von insgesamt 139.675,90 € (1.921.982,00 S) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	02-12/2000	15.01.2001	1.327.950,00 S (96.505,89 €)
Dienstgeberbeitrag	02-12/2000	15.01.2001	408.092,00 S (29.657,20 €)
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02-12/2000	15.01.2001	46.251,00 S (3.361,19 €)
Lohnsteuer	01/2001	15.02.2001	109.332,00 S (7.945,47 €)
Dienstgeberbeitrag	01/2001	15.02.2001	27.267,00 S (1.981,57 €)
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2001	15.02.2001	3.090,00 S (224,56 €)

			1,921.982,00 S (139.675,88 €)
--	--	--	----------------------------------

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit dem Haftungsbescheid vom 27. August 2001 nahm das Finanzamt den Bw. als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der L GmbH in Anspruch:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
1999-2001	Lohnabgaben	2,136.886,00
2001	Säumniszuschlag	36.012,00
		2,168.898,00

Begründend wurde ausgeführt, die gegenständlichen Abgaben seien in Folge Insolvenz der GmbH nicht einbringlich. Der Bw. habe als Vertreter der GmbH seine abgabenrechtlichen Pflichten schulhaft verletzt, weil die Abgaben nicht an den Fälligkeitstagen entrichtet worden

seien. Auszubezahlende Löhne seien entsprechend zu kürzen, wenn die vorhandenen Mittel für die Entrichtung der Löhne und der darauf entfallenden Lohnabgaben nicht ausreichten.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. durch seinen Vertreter das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung, im angefochtenen Bescheid werde nicht angeführt, worin die schuldhafte Pflichtverletzung im konkreten Fall bestehen solle. Eine solche Pflichtverletzung liege nicht vor, weil er nicht in der Lage gewesen sei, diese Schulden, so wie auch andere Schulden zu begleichen. Durch das Unterlassen der Anführung eines konkreten Schuldstatbestandes sei der Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet.

Das Finanzamt teilte dem Vertreter des Bw. daraufhin im Vorhalt vom 16. Oktober 2001 mit, die Zedierung aller Forderungen aus Warenlieferungen mittels Factoring Vertrag mit Wirkung ab 1. Mai 2000 stelle eine Benachteiligung der Abgabenforderungen und somit einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz dar. Weiters sei aus der Aktenlage ersichtlich, dass die Löhne und Gehälter in ungekürzter Höhe zur Auszahlung gelangt seien, die darauf entfallende Lohnsteuer jedoch nicht abgeführt wurde. Der Bw. wurde aufgefordert, darzulegen, aus welchem Grund er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe und eine schuldhafte Pflichtverletzung daher nicht angenommen werden solle.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten er gebe sich im Hinblick auf die Lohnabgaben aus der Nichtbeachtung der Kürzungspflicht nach den §§ 79 Abs. 1 bzw. 78 Abs. 3 EStG.

In der Eingabe vom 22. Dezember 2001 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Bekämpft werden einerseits die Haftungspflicht dem Grunde nach mit der Begründung, der Bw. habe während seiner Zeit als Geschäftsführer zwei erfahrene, gut ausgebildete und bewährte Mitarbeiter, an deren Gewissenhaftigkeit und Zuverlässigkeit, Pflicht- und Verantwortungsbewusstsein er keinen Grund zu zweifeln hatte, mit der Leitung des Rechnungswesens und der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Agenden, insbesondere der Buchhaltung, der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Lohnverrechnung beauftragt. Der Bw. habe daher bei seiner Mitteldisposition stets auf die vorbereiteten Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnabrechnungen zurückgegriffen. Wenn sich diese im nachhinein als unvollständig oder fehlerhaft erwiesen haben sollten, so komme ein haftungsbegründendes Verschulden des Bw. für die Lohnabgaben 2000-2001 und

Säumniszuschläge 2001 nicht in Betracht. Für den Bw. hätten keine Anhaltspunkte für eine Unzuverlässigkeit oder Unkorrektheit seiner Mitarbeiter im Rechnungswesen bestanden. Im Sinne von Lehre und Rechtsprechung sei in diesem Fall ausreichend, wenn sich der Geschäftsführer auf jährliche Kontrollen anlässlich der Bilanzerstellung verlasse. Da die Bilanzerstellung für die Geschäftsjahre 2000 und 2001 im Zeitpunkt des Ausscheidens des Bw. aus der Geschäftsführung in Folge Konkursöffnung der L GmbH noch nicht erfolgt war, könne ihm die Verletzung von Auswahl- und Kontrollpflichten und damit eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht zur Last gelegt werden. Hinsichtlich der Lohnabgaben 1999 liege deshalb kein haftungsbegründendes Verschulden vor, weil der Bw. erst seit 26. Februar 2000 Geschäftsführer der L GmbH gewesen sei und auf eine Verkürzung der Kammerumlage vor diesem Zeitpunkt keinen Einfluss haben konnte. Die Berufung richte sich aber auch gegen die Höhe der Haftungspflicht. Dem Bw. könnten ohnehin nur jene Abgabenausfälle zur Last gelegt werden, die auf Grund einer Pflichtverletzung eingetreten seien. Im Haftungsbescheid fehlten jedoch Feststellungen, inwiefern die Republik Österreich als Abgabengläubigerin schlechter gestellt worden sei als andere Gläubiger. Die Unterlagen seien vom Masseverwalter beschlagnahmt worden, weshalb es dem Bw. an der Möglichkeit fehle, sich "frei" zu beweisen. Die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides werde beantragt.

Den vorgelegten Aktenunterlagen kann folgender Sachverhalt entnommen werden:

Gemäß dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 25. Februar 2000 vertrat der Bw. die L GmbH seit 26. Februar 2000 als alleiniger Geschäftsführer.

Am 23. April 2001 wurde über die L GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs ist laut Edikt des Landesgerichtes für ZRS Graz geringfügig.

Aus der Buchungsabfrage der L GmbH vom 7. Jänner 2000 bis 29. April 2003 ist ersichtlich, dass die Lohnabgaben Jänner 2000 bis März 2001 weder dem Finanzamt gemeldet noch entrichtet wurden.

Nach Konkursöffnung führte das Finanzamt über den Zeitraum 1. November 1999 bis 31. Jänner 2001 eine Lohnsteuerprüfung durch. Mit dem Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25. Mai 2001 wurden von der GmbH insgesamt 1.589.643,00 S an Lohnsteuer, 480.792,00 S an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und 54.537,00 S an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert. Die Nachforderung entstand auf Grund der Abfuhrdifferenzen (seit 1. Jänner 2000 keine Abfuhr der Lohnabgaben für 30 Mitarbeiter) und der Nachversteuerung von § 26 EStG Bezügen, weil die Aufzeichnungen teilweise keine Nachweise über Datum, Uhrzeit etc. enthielten. Darüberhinaus wurde gemäß §§ 217 ff. BAO

für die zuwenig abgeführt Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag ein Säumniszuschlag in der Höhe von insgesamt 40.161,00 S festgesetzt.

Auf die Nichtabfuhr der Lohnabgaben entfallen folgende Beträge (in S):

Lohnsteuer 01-12/2000	1.447.559,00
Lohnsteuer 01/2001	109.332,00
Dienstgeberbeitrag 01-12/2000	442.922,00
Dienstgeberbeitrag 01/2001	27.267,00
Zuschlag zum DB 01-12/00	50.198,00
Zuschlag zum DB 01/2001	3.090,00

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Unbestritten ist, dass der Bw. vom 26. Februar 2000 bis zur Konkursöffnung der L GmbH am 23. April 2001 deren alleiniger Geschäftsführer war.

Unstrittig ist weiters die Uneinbringlichkeit der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Nach § 80 Abs. 1 BAO 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 Bw. bringt vor, er habe verlässliche Mitarbeiter mit der Buchhaltung, der Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen und der Lohnabrechnung beauftragt. Da keine Anhaltspunkte für Unkorrektheiten vorgelegen seien, habe er seine Kontrollpflichten nicht verletzt, weil in die

Zeit seiner Geschäftsführung keine Bilanzerstellung gefallen sei und es nach Lehre und Rechtsprechung ausreichend sei, wenn Kontrollen jährlich bei Bilanzerstellung durchgeführt werden. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass hinsichtlich der Häufigkeit und Intensität der Überwachung von Mitarbeitern kein genereller Maßstab angelegt werden kann. Unabdingbar ist, dass sich ein neu in ein Unternehmen eintretender Geschäftsführer zu Beginn seiner Tätigkeit über die Zuverlässigkeit jener Mitarbeiter informieren muss, denen er Aufgaben seines Geschäftsbereiches überträgt. Die erstmalige Kontrolle von Mitarbeitern anlässlich einer (in weiter Ferne liegenden) Bilanzerstellung ist in diesem Fall nicht ausreichend. Dahingestellt bleibt, wie der Bw. die in der Berufung gepriesene Tüchtigkeit seiner Mitarbeiter festgestellt hat, wenn er nach den diesbezüglichen Ausführungen im gesamten Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit - immerhin 14 Monate - keine Überwachungsmaßnahmen gesetzt hat.

Den Ausführungen ist aber insoweit zuzustimmen, dass einem Geschäftsführer nach der Konkurseröffnung die Nichtabfuhr festgesetzter Abgabennachforderungen, die auf geringfügigen Aufzeichnungs- bzw. Buchhaltungsmängeln beruhen, nicht als Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen angelastet werden können. Der Bw. kann daher für jene Beträge, die im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 5. Mai 2001 auf die Nachversteuerung von § 26 EStG Bezügen entfallen, nicht zur Haftung herangezogen werden.

Darüberhinaus sind die Lohnabgaben für das Jahr 1999 (Dienstgeberbeitrag in der Höhe von 530,00 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von 63,00 S) ebenso wie die Lohnabgaben für den Monat Jänner 2000 (Lohnsteuer 119.609,00 S, Dienstgeberbeitrag 34.830,00 S, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 3.947,00 S) aus der Haftung auszuscheiden, weil der Bw. die Geschäftsführung der L GmbH erst ab 26. Februar 2000 und somit nach Fälligkeit dieser Abgaben ausgeübt hat. Des Weiteren kann der Bw. nicht zur Haftung des für die Nichtentrichtung der Lohnabgaben festgesetzten Säumniszuschlages (laut angefochtenem Bescheid 36.012,00 S) herangezogen werden, weil dieser erstmals im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25. Mai 2001 festgesetzt wurde und dem Bw. daher keine schuldhafte Pflichtverletzung an der Nichtabfuhr dieser Nebengebühr treffen kann.

Die Inanspruchnahme des Bw. erfolgt daher ausschließlich für jene Lohnabgaben, die auf die für 30 Mitarbeiter ausbezahlten Löhne im Zeitraum Februar 2000 bis Jänner 2001 entfallen. Den Buchungen am Abgabenkonto der L GmbH ist zu entnehmen, dass während dieses Zeitraumes für keinen einzigen Lohnzahlungszeitraum Lohnabgaben angemeldet oder entrichtet wurden.

---

Dass die zwei in der Berufung angeführten bewährten Mitarbeiter nicht nur für die Erstellung der Lohnabrechnungen, sondern auch für die Entrichtung der Lohnabgaben zuständig waren, wird nicht behauptet. Aus den Ausführungen in der Berufung, der Bw. habe bei der Mitteldisposition stets auf die vorbereiteten Lohnabrechnungen zurückgegriffen, ergibt sich im Gegenteil, dass nicht diese beiden Mitarbeiter, sondern der Bw. selbst den Einsatz der finanziellen Mittel gesteuert hat.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber 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. Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189). Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, VwSlg 7038 F/1995, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Nicht die Abgabenbehörde hat daher ihre Schlechterstellung gegenüber anderen Gläubigern zu beweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter hat nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurde.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt dem Bw. im Vorhalt vom 16. Oktober 2001 und in der Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2001 vorgeworfen, mittels Factoring Vertrag alle Forderungen aus Warenlieferungen zediert und somit gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz aller Verbindlichkeiten verstoßen zu haben. Gegen diesen Vorwurf hat der Bw. keine Einwendungen erhoben. Die Benachteiligung der abgabenrechtlichen Forderungen ist durch diese Vorgangsweise evident. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war (VwGH 7.6.2001, 98/15/0075).

Die Behauptung, er könne sich nicht "frei" beweisen, weil der Masseverwalter die Unterlagen "beschlagnahmt" habe, stellt sich als Schutzbehauptung dar, weil eine "Beschlagnahme" von Unterlagen nach der Konkursordnung weder vorgesehen noch möglich ist. Da sich der Masseverwalter u.a. über die wirtschaftliche Lage und die bisherige Geschäftsführung informieren, den Stand der Masse ermitteln sowie darüber entscheiden muss, ob das Unternehmen fortgeführt werden kann, ist die Einsichtnahme in die Bücher unabdingbar. Ein gesetzliches Verbot, dass der bisherige Geschäftsführer (nach Rücksprache mit dem Masseverwalter) in die Bücher Einsicht nimmt, existiert jedoch nicht. Der Bw. bringt auch nicht vor, er sei vom Masseverwalter an der Einsichtnahme in die Bücher der GmbH gehindert worden.

Zusammenfassend ist darauf hinzuweisen, dass dem Bw. ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden ist, sich zum Nachweis, weshalb er für die rechtzeitige Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten der L GmbH nicht Sorge tragen konnte, diesbezügliche Unterlagen zu beschaffen und der Abgabenbehörde vorzulegen.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 18.6.1993, 93/17/0051). Einen solchen Nachweis hat der Bw. nicht erbracht. Wie bereits ausgeführt, blieb das Vorbringen des Finanzamtes, der Bw. habe die Abgabenschulden durch Abschluss eines Factoring Vertrages gegenüber den anderen Verbindlichkeiten schlechter behandelt, unwidersprochen. Die Haftungsinanspruchnahme des Bw. durch das Finanzamt erfolgte daher dem Grunde nach zu Recht.

Graz, 9. Mai 2003