



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kosch & Partner, Rechtsanwälte, 2700 Wr. Neustadt, Hauptplatz 31, vom 10. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten vom 10. April 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsausspruch auf einen Betrag von € 173.452,79 (statt bisher 226.335,07) reduziert.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. April 2003 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer gemäß § 9 BAO iVm. § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der GmbH in der Höhe von € 226.335,07 zur Haftung herangezogen.

Diese setzten sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Zahlungsfrist	Betrag
Straßenbenützungsabgabe	03/2000	17.04.2000		485,45
Lohnsteuer	03/2000	17.04.2000		877,89
Dienstgeberbeitrag	03/2000	17.04.2000		354,86
Zuschlag zum DB	03/2000	17.04.2000		40,99
Lohnsteuer	05/2000	15.06.2000		826,87
Dienstgeberbeitrag	05/2000	15.06.2000		280,23
Zuschlag zum DB	05/2000	15.06.2000		32,41

Straßenbenützungsabgabe	05/2000	15.06.2000		485,45
Straßenbenützungsabgabe	06/2000	15.07.2000		485,45
Lohnsteuer	06/2000	17.07.2000		8.734,55
Dienstgeberbeitrag	06/2000	17.07.2000		3.393,46
Zuschlag zum DB	06/2000	17.07.2000		392,14
Dienstgeberbeitrag	1999	17.01.2000	20.07.2000	3.531,90
Zuschlag zum DB	1999	17.01.2000	20.07.2000	415,98
Straßenbenützungsabgabe	02/2000	15.03.2000	04.09.2000	1.456,36
Lohnsteuer	02/2000	15.03.2000	04.09.2000	508,27
Dienstgeberbeitrag	02/2000	15.03.2000	04.09.2000	167,58
Zuschlag zum DB	02/2000	15.03.2000	04.09.2000	19,33
Lohnsteuer	04/2000	15.05.2000	04.09.2000	868,30
Dienstgeberbeitrag	04/2000	15.05.2000	04.09.2000	315,62
Zuschlag zum DB	04/2000	15.05.2000	04.09.2000	36,48
Straßenbenützungsabgabe	04/2000	15.05.2000	04.09.2000	485,45
Lohnsteuer	08/2000	15.09.2000		13.944,83
Dienstgeberbeitrag	08/2000	15.09.2000		7.445,48
Zuschlag zum DB	08/2000	15.09.2000		860,37
Straßenbenützungsabgabe	08/2000	15.09.2000		1.012,19
Säumniszuschlag1	2000	15.09.2000		148,91
Säumniszuschlag1	2000	15.09.2000		278,92
Säumniszuschlag1	2000	15.09.2000		17,22
Säumniszuschlag1	2000	15.09.2000		20,28
Straßenbenützungsabgabe	10/2000	15.11.2000		1.012,19
Kraftfahrzeugsteuer	07-09/2000	15.11.2000		1.078,46
Kammerumlage	07-09/2000	15.11.2000		990,02
Lohnsteuer	10/2000	15.11.2000		19.672,32
Dienstgeberbeitrag	10/2000	15.11.2000		8.441,39
Zuschlag zum DB	10/2000	15.11.2000		975,41
Säumniszuschlag1	2000	15.11.2000		168,82
Säumniszuschlag1	2000	15.11.2000		19,48
Säumniszuschlag1	2000	15.11.2000		21,58
Säumniszuschlag1	2000	15.11.2000		19,77
Säumniszuschlag1	2000	15.11.2000		393,45
Säumniszuschlag1	2000	15.11.2000		20,28
Lohnsteuer	12/2000	15.01.2001		8.104,40
Dienstgeberbeitrag	12/2000	15.01.2001		3.852,90
Zuschlag zum DB	12/2000	15.01.2001		445,19

Säumniszuschlag1	2001	15.01.2001		77,03
Säumniszuschlag1	2001	15.01.2001		162,06
Säumniszuschlag1	2001	15.01.2001		20,28
Säumniszuschlag1	2000	15.12.2000		1.015,97
Säumniszuschlag1	2001	12.01.2001		2.317,25
Lohnsteuer	1999	17.01.2000	20.07.2000	25.115,73
Säumniszuschlag1	2000	15.03.2000	04.09.2000	29,14
Säumniszuschlag1	2000	12.04.2000		680,15
Säumniszuschlag1	2000	12.04.2000		166,78
Säumniszuschlag1	2000	12.04.2000		80,01
Säumniszuschlag1	2000	17.04.2000		17,59
Stundungszinsen	2000	15.05.2000		37,28
Stundungszinsen	2000	15.05.2000		30,38
Stundungszinsen	2000	15.05.2000		5.399,52
Körperschaftsteuer	04-06/2000	15.05.2000		4.002,46
Säumniszuschlag1	2000	15.05.2000	04.09.2000	17,37
Säumniszuschlag1	2000	15.06.2000		16,57
Säumniszuschlag1	2000	15.06.2000		375,65
Säumniszuschlag1	2000	17.07.2000		174,71
Säumniszuschlag1	2000	17.07.2000		67,88
Körperschaftsteuer	07-09/2000	16.08.2000		4.002,46
Lohnsteuer	09/2000	16.10.2000		9.906,32
Dienstgeberbeitrag	9/2000	16.10.2000		6.401,75
Zuschlag zum DB	09/2000	16.10.2000		739,74
Straßenbenützungsabgabe	09/2000	16.10.2000		1.012,19
Körperschaftsteuer	10-12/2000	15.11.2000		4.002,46
Körperschaftsteuer	01-03/2001	15.02.2001		437,49
Lohnsteuer	2000	15.01.2001	09.04.2001	21.782,74
Dienstgeberbeitrag	2000	15.01.2001	09.04.2001	10.294,54
Zuschlag zum DB	2000	15.01.2001	09.04.2001	1.189,65
Stundungszinsen	2001	17.04.2001		30.913,21
Umsatzsteuer	1999	16.08.1999	26.04.2001	1.462,32
Säumniszuschlag1	2000	15.05.2000		80,01
Säumniszuschlag1	2000	16.08.2000		80,01
Säumniszuschlag1	2000	16.10.2000		128,05
Säumniszuschlag1	2000	16.10.2000		14,83
Säumniszuschlag1	2000	16.10.2000		198,11
Säumniszuschlag1	2000	16.10.2000		20,28

Säumniszuschlag1	2000	16.10.2000		646,21
Säumniszuschlag1	2000	15.11.2000		80,01

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass es der Bw. unterlassen hätte, dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwalte, entrichtet würden. Da der Bw. dies unterlassen hätte und die Abgabenschuldigkeiten infolge schuldhafter Verletzung der Pflichten des Bw. nicht eingebracht werden könnten, sei die Haftung auszusprechen gewesen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass mit Beschluss des Gerichtes vom 26. Jänner 2001 über das Vermögen der GmbH, deren Geschäftsführer der Bw. gewesen sei, das Konkursverfahren infolge Zahlungsunfähigkeit eröffnet worden sei.

Das Konkursverfahren über die Primärschuldnerin sei noch nicht abgeschlossen. Die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Forderungen seien im Konkursverfahren angemeldet worden und es sei noch nicht abzuschätzen, in welchem Ausmaß diese einbringlich gemacht werden könnten. Der Bw. hafte für die Abgabenverbindlichkeiten nur in dem Ausmaß, in welchem die Abgabengläubigerin keine Befriedigung erlange. Nach Auskunft des Masseverwalters sei jedenfalls mit einer Quote zu rechnen, wenn auch die Höhe derselben noch nicht feststehe. Eine allfällige Haftung des Bw. könne daher nur unter der Berücksichtigung der Konkursquote nach Abschluss des Konkursverfahrens bestehen.

Hiezu sei auszuführen, dass dem Bw. aufgrund der Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft nicht ausreichend Mittel zur Begleichung der Abgabenschulden zur Verfügung gestanden seien. Ein Verschulden des Bw. bestünde allenfalls nur in dem Ausmaß, in dem diesem Mittel zur Befriedigung der Abgabenschulden zur Verfügung gestanden seien und er diese Mittel nicht zumindest anteilig auf die Abgabengläubiger verteilt habe. Eine Haftung bestünde allenfalls in dem Ausmaß, in dem andere Verbindlichkeiten bezahlt worden seien. In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass von der Primärschuldnerin in den letzten 60 Tagen vor Konkursöffnung, in denen ein aussichtsreicher Sanierungsversuch stattgefunden habe, keine Mittel mehr verwendet und daher auch keine Löhne ausbezahlt worden seien. Sohin sei in diesem Zeitraum mangels Verschuldens keine Haftung des Bw. gegeben.

Die Primärschuldnerin habe in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner und März 2000 Guthaben in Höhe von insgesamt S 18,500.000,00 (€ 1,334.447,43) ausgewiesen. Diese Guthaben würden im Wesentlichen aus Vorsteuern resultieren, die für Lieferungen an die Primärschuldnerin geltend gemacht worden seien. Diese Umsatzsteuerguthaben seien vom Finanzamt X rechtswidrigerweise niemals auf dem Abgabenkonto gebucht worden, sondern mit Bescheiden vom 28. Juli 2000 Umsatzsteuerschulden festgesetzt worden. Gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 01 und 03/2000 vom

28. Juli 2000 sei von den steuerlichen Vertretern am 29. August 2000 Berufung erhoben worden, welche bis dato noch nicht erledigt sei.

Der Bw. habe daher berechtigt davon ausgehen können, dass die gemäß § 215 entstandenen Guthaben zur Tilgung der hier berufungsgegenständlichen Lohnabgabenschuldigkeiten verwendet werden würden. Das im Falle einer positiven Erledigung der vorerwähnten Berufung entstehende Guthaben der Primärschuldnerin übersteige bei Weitem die nunmehr mit Haftungsbescheid geltend gemachte Abgabenverbindlichkeit. Aus vorerwähnten Gründen liege daher keine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 BAO der dem Bw. auferlegten Pflichten vor.

Weiters werde festgehalten, dass zur Beendigung des Konkursverfahrens der Primärschuldnerin lediglich die Erledigung der Forderungen des Finanzamtes zu erfolgen habe. Diesbezüglich würden bereits seit längerem Gespräche zwischen dem Finanzamt sowie dem Masseverwalter und dem Steuerberater der Primärschuldnerin geführt worden und es werde angeregt, eine gemeinsame Lösung herbeizuführen.

Mit Vorhalt vom 3. Dezember 2003 ersuchte das Finanzamt den Bw. im Hinblick auf sein Berufungsvorbringen um Übermittlung berichtigter Lohnsteueranmeldungen.

Weiters wurde der Bw. aufgefordert, das Vorbringen, dass den Bw. kein Verschulden treffe, da keine finanziellen Mittel vorhanden gewesen wären, zu konkretisieren und durch Nachweise zu belegen.

Informativ stellte das Finanzamt fest, dass Gespräche zwischen Masseverwalter und der Behörde nicht bekannt seien.

Im Antwortschreiben vom 12. Februar 2004 führte der Bw. aus, dass sich aus den, dem Antwortschreiben beigelegten Urkunden ergebe, dass im Zeitraum 11-12/2000 keine Löhne ausbezahlt worden seien.

Bezüglich der weiteren Ergänzungspunkte führte der Bw. aus, dass derzeit keine Unterlagen zur Verfügung stünden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2004 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und setzte den Haftungsbetrag mit € 207.514,60 anstatt bisher € 226.335,07 fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass sowohl die inzwischen mit € 0 festgesetzten Lohnabgaben für den Zeitraum Dezember 2000 in Höhe von € 12.402,49 aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden gewesen wären als auch die laut Auskunft des Masseverwalters im Konkurs maximal erzielbare Quote von 3% (€ 6.417,98). Die Löhne für November 2000 seien zu 52% ausbezahlt worden. Diesem Umstand sei bereits im angefochtenen Haftungsbescheid Rechnung getragen worden.

Das Vorbringen, dass den Bw. kein Verschulden treffe, weil er alle Gläubiger gleich behandelt habe, sei nicht konkretisiert und nachgewiesen worden.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

*§ 9 (1) BAO: Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.*

*§ 80 (1) BAO: Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.*

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Die Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (Ritz, Kommentar zu BAO/2, Tz 5f zu § 9 und die dort angeführte Judikatur). Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese ist erst dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann;

Mit Schreiben vom 19. September 2006 teilte der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin auf Anfrage des unabhängigen Finanzsenates mit, dass nicht zu erwarten ist, dass eine Quote von über 5% an die Konkursgläubiger ausgeschüttet werden kann.

Der Berufung ist daher teilweise statzugeben und die Haftungsschuldigkeiten um diese Quote zu reduzieren.

Unbestritten ist, dass der Bw. vom 3. März 1982 bis 15. Juni 1999 und vom 29. März 2000 bis zur Konkurseröffnung (26. Jänner 2001) Geschäftsführer der GmbH war und somit zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Daraus folgt allerdings, dass der Bw. für die Körperschaftsteuer 01-03/2001 in Höhe von € 437,49 und für die Stundungszinsen 2001 in Höhe von € 30.913,21 nicht zur Haftung herangezogen werden kann, da er im Zeitpunkt der Fälligkeiten dieser Abgaben nicht mehr Geschäftsführer war.

Der Berufung war daher insoweit statzugeben.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Erbringt der Geschäftsführer keinen Nachweis, dass keine liquiden Mittel vorhanden waren oder welcher Betrag aus vorhandenen Mitteln bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze auch dann vorgeschrieben werden, wenn alle 60 Tage vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH geleisteten Zahlungen nach § 30 Abs. 1 KO anfechtbar gewesen wären. Denn ob bzw. inwieweit vom Geschäftsführer geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der KO rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen gewesen (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Die gemeldeten Lohnabgaben 12/2000 in Höhe von € 12.402,49 wurden vom Finanzamt mit € 0 festgesetzt und sind daher aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden.

Die Löhne für November 2000 wurden, wie in der Berufungsvorentscheidung festgestellt, zu 52% ausbezahlt und diesem Umstand bereits im Haftungsbescheid Rechnung getragen.

Dieser Feststellung ist der Bw. nicht entgegengetreten.

Im Übrigen wird auf den Abgaben- und Haftungsbescheid betreffend Lohnabgaben vom 1. März 2000 verwiesen.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1996, 94/14/0148, daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten.

Hinsichtlich der weiteren verbleibenden Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des VwGH von einer schuldenhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führt.

Die Berufung betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner und März 2000 wurde mit Bescheid vom 4. April 2002 gemäß § 273 Abs. 1 zurückgewiesen, weil inzwischen am 17. Jänner 2002 ein Umsatzsteuerjahresbescheid für 2000 ergangen ist.

In der gegen den Jahresbescheid durch den Masseverwalter eingebrachten Berufung wurde der Inhalt der Eingabe vom 29. August 2000 zum Inhalt der Berufung vom 20. März 2002 betreffend Umsatzsteuer erhoben.

Mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 19. Juli 2004, GZ.RV/3313-W/02, wurde diese Berufung abweislich erledigt.

Der Einwand, dass das im Falle einer positiven Erledigung der vorerwähnten Berufung entstehende Guthaben der Primärschuldnerin die mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenverbindlichkeiten übersteige, geht daher ins Leere.

Spätestens im Zeitpunkt der Zustellung der Festsetzungsbescheide war für den Bw. erkennbar, dass keine Gutschriften aus den Umsatzsteuervoranmeldungen resultieren, daher wären die haftungsgegenständlichen Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten gewesen.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass aufgrund Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft nicht ausreichend Mittel zur Begleichung zur Verfügung gestanden seien, wird auf die oben zitierte Lehre und Rechtsprechung verwiesen, wonach der Geschäftsführer, im Falle dass der Vertretene nicht über ausreichende Mittel verfügt, nur dann haftungsfrei ist, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat.

Mit Vorhalt vom 3. Dezember 2003 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die Gleichbehandlung der Gläubiger nachzuweisen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 12. Februar 2004 wurde ausgeführt, dass derzeit keine weiteren Unterlagen zur Verfügung stünden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass den Haftenden die gleiche Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht trifft wie den Abgabepflichtigen (§ 77 Abs. 2 iVm § 119 Abs. 1 BAO), sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat, da idR nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben wird, der ihm entsprechende Behauptungen und der Nachweis ermöglicht, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet.

Im Übrigen stand dem Bw. ausreichend Zeit zur Verfügung, die entsprechenden Unterlagen nachzureichen.

Somit ist von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. auszugehen. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. 17.5.2004, 2003/17/0134) spricht bei schuldhafte Pflichtverletzung die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Die Haftungsbetrag errechnet sich daher wie folgt:

€ 226.335,07 lt. Bescheid, abzgl. € 12.402,49 (Lohnabgaben), € 437,49 (Körperschaftsteuer 01-03/2001) und € 30.913,21 (Stundungszinsen) = € 182.581,88; abzüglich der Quote von 5% = € 173.452,79.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2006