

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. E., vom 28. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes I. vom 21. Dezember 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung wird auf die Lohnsteuer für März 1993 im Betrag von 12.057,64 € eingeschränkt.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war Geschäftsführer der K. GmbH (im Folgenden kurz: GmbH), die geschäftsführende Komplementärin der K. GmbH & CoKG (im Folgenden kurz: KG) war.

Am 19. 4. 1993 wurde über das Vermögen der KG das Ausgleichsverfahren und am 23. 7. 1993 der Anschlusskonkurs eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung gemäß § 139 KO wurde der Konkurs der KG am 16. 7. 1998 aufgehoben.

Der am 24. 8. 1993 über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkurs wurde am 23. 2. 1996 aufgehoben.

Mit Bescheid vom 13. 11. 1998 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß § 12 BAO für Abgabenschuldigkeiten der KG im Gesamtbetrag von 2.827.595,60 S heran. Der dagegen erhobenen Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 21. 12. 2001 mit der Begründung statt, dass die Haftung nach § 12 BAO "im gegenständlichen Fall nicht zu treffend" sei.

Mit weiterem Bescheid vom 21. 12. 2001 machte das Finanzamt gegenüber dem Bw. die Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für die Abgabenschuldigkeiten der KG im Gesamtbetrag von 2.827.595,60 S geltend (USt 12/1992: 836.140,60 S; U 1-2/1993: 1.622.805 S; LSt 3/1993: 246.350 S; DB 3/1993: 107.357 S; Zuschlag zum DB 3/1993: 9.543 S; Straßenverkehrsbeitrag 2-3/1993: 5.400 S).

Der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung vom 28. Jänner 2002 gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2003 (zugestellt am 10. 7. 2003) teilweise statt, indem es die Haftung auf die Lohnsteuer für März 1993 im Betrag von 17.902,95 € (entspricht 246.350 S) einschränkte. Dazu führte das Finanzamt auf der Grundlage der Ergebnisse des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens aus, dass die KG in der Zeit zwischen den jeweiligen Abgabenfälligkeit (ab 10. 2. 1993) bis zur Ausgleichseröffnung (19. 4. 1993) massive Zahlungsprobleme gehabt habe, sodass sie ihre Verbindlichkeiten mit den noch vorhandenen finanziellen Mitteln nur mehr teilweise habe begleichen können. Die bis unmittelbar vor Ausgleichseröffnung feststellbaren Steuerleistungen in Verbindung mit den bewilligten Zahlungserleichterungen und den beigebrachten Buchhaltungsunterlagen ließen erkennen, dass die Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten der KG nicht benachteiligt worden seien. Die Lohnsteuer für März 1993 hätte jedoch ungeachtet der unzureichenden finanziellen Mittel zur Gänze entrichtet werden müssen. Der Nachweis, dass die Löhne für diesen Lohnzahlungszeitraum nicht mehr ausbezahlt worden seien, sei vom Bw. nicht erbracht worden.

Mit Telefax vom 7. 8. 2003 stellte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde die Erbringung eines Nachweises dafür in Aussicht gestellt, dass für März 1993 keine Lohnzahlungen mehr vorgenommen worden seien.

Am 4. 9. 2003 langte ein weiteres Telefax des steuerlichen Vertreters des Bw. ein, worin er der Abgabenbehörde erster Instanz bekannt gab, dass der Buchhalter der M. GmbH, Hr. H., am 3. 9. 2003 im Auftrag des Bw. versucht habe, die Buchhaltungsunterlagen über die Lohnzahlungen für März 1993 auszuheben, was ihm aber nicht gelungen sei (Anm.: bei der M. GmbH handelt es sich offenbar um die Nachfolgerin der primärschuldnerischen KG mit identischer Geschäftsanschrift, deren Geschäftsführer der Bw. bis 18. 4. 2003 war). Diesem Schreiben war eine an den steuerlichen Vertreter gerichtete Bestätigung der M. GmbH vom 22. 4. 1999 beigeschlossen, der zufolge die gesamte Lohn- und Gehaltssumme für den Lohnzahlungszeitraum März 1993 1.970.897,69 S betragen habe. Von diesem Gesamtbetrag seien 67,35 % (1.327.317,85 S) an Löhnen, Gehältern und Vorschüssen zur Auszahlung gelangt, während die restlichen 32,65 % (643.579,84 S) nicht mehr ausbezahlt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die dem von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabenforderung gegen den Vertretenen besteht, der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

Im Berufungsfall ist nur mehr strittig, ob die Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme für die ausständige Lohnsteuer März 1993 gegeben sind.

Unbestritten ist, dass diese Abgabe bei der primärschuldnerischen KG uneinbringlich ist, weil diese nach Vollzug der Schlussverteilung und Aufhebung des Konkursverfahrens kein Vermögen mehr besitzt.

Außer Streit steht weiters, dass der Bw. alleiniger Geschäftsführer der GmbH war, welche wiederum geschäftsführende Komplementärin der KG war. Bei einer GmbH & CoKG wird die Gesellschaft durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat dieser Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG treffen. Bei schuldhafter Pflichtverletzung haftet er für die Abgaben der KG (vgl. VwGH 21. 10. 2003, 2001/14/0099; 23. 1. 1997, 96/15/0107, 27. 3. 1996, 93/15/0229).

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlung gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Die Verpflichtung zur Abfuhr der einbehaltenen Lohnsteuer ist im § 79 Abs. 1 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung geregelt. Danach hatte der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 10. Tag (für Fälligkeiten der Jahre bis einschließlich 1993) in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist von einer schuldhafte Pflichtverletzung des GmbH-Geschäftsführers auszugehen, wenn die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Dabei sind wirtschaftliche Schwierigkeiten der GmbH für die Haftungsinanspruchnahme irrelevant. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. 10. 1995, 91/13/0037, 0038, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinn der §§ 80ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

Der Bw. bestreitet eine Verletzung der Verpflichtung zur Einbehaltung bzw. Abfuhr der Lohnsteuer, indem er darauf hinweist, dass er mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes I. vom Vorwurf der fahrlässigen Krida und des Vergehens nach § 114 Abs. 1 und 2 ASVG freigesprochen worden sei, weil sich zweifelsfrei herausgestellt habe, dass den Bw. weder ein Verschulen an der Insolvenz noch an der Nichtabfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen getroffen habe. Aufgrund der ähnlichen Ausgestaltung der §§ 114 ASVG und 80 BAO müsse das rechtskräftige Gerichtsurteil auch für die "Abgaben des Finanzamtes" gelten. Dieser Einwand ist nicht berechtigt, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Freispruch eines Abgabepflichtigen vom Vorwurf der fahrlässigen Krida ihn nicht von der Verpflichtung entbindet, im Haftungsverfahren die Gründe aufzuzeigen, die ihn ohne sein Verschulden an der rechtzeitigen Abgabenentrichtung gehindert haben. Für die Haftungsinanspruchnahme bildet es nämlich keine Voraussetzung, ob in einem förmlichen Strafverfahren ein Schulterspruch erfolgt ist oder nicht (vgl. VwGH 4. 4. 1990, 89/13/0212; 22. 2. 2001, 2000/15/0227). Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dies auch für den Freispruch vom Vergehen nach § 114 ASVG zu gelten, zumal in einem solchen Verfahren nicht über abgabenrechtliche Pflichtwidrigkeiten, sondern über Verstöße gegen die sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften über die Einbehaltung und Einzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen geurteilt wird.

Dem Bw. ist zwar einzuräumen, dass es nicht zu seinen abgabenrechtlichen Pflichten zählte, das Entstehen von Verbindlichkeiten bei der KG sowie deren Überschuldung zu verhindern. Ebenso wenig war der Bw. aus abgabenrechtlicher Sicht verpflichtet, einen Antrag auf Konkursöffnung über das Vermögen der KG zu stellen oder seine Vertreterstellung aufgrund zunehmender wirtschaftlicher Schwierigkeiten zu beenden. Mit dieser Argumentation übersieht der Bw. aber, dass ihm weder das Eingehen von Verbindlichkeiten noch die verspätete

Einbringung eines Konkursantrages noch die Ausübung seiner Funktion als Geschäftsführer bis zur Konkursöffnung zum Vorwurf gemacht wird. Vielmehr hat der Bw. eine Pflichtverletzung im Sinn des § 78 Abs. 1 und 3 EStG 1988 zu verantworten, wobei keine Gründe hervorgekommen sind, weshalb ihm die Erfüllung der gesetzlichen Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung unmöglich gewesen sein sollte.

Das Prinzip der anteiligen Schuldentilgung vermag den Bw. ebenfalls nicht zu entschuldigen, weil die Lohnsteuer – wie bereits erwähnt – ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger zur Gänze zu entrichten ist. Reichen die zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes erforderlichen Mittel nicht aus, so muss der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden nie drigeren Betrag berechnen und einbehalten, die Arbeitnehmer und das Finanzamt also gleichermaßen befriedigen. Die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer stellt in jedem Falle eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar (vgl. VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146; 29. 1. 2004, 2000/15/0168; 21. 1. 2004, 2002/13/0218).

Der Bw. hat aber im eingangs erwähnten Schreiben vom 4. 9. 2003 glaubhaft dargelegt, dass für den der Ausgleichseröffnung vorangegangenen Lohnzahlungszeitraum März 1993 Lohnzahlungen nur mehr teilweise vorgenommen wurden. Sonach wurden von der gesamten Lohn- und Gehaltssumme für März 1993 (1.190.897,56 S) nur noch 67,35 % an Löhnen, Gehältern und Vorschüssen an die Arbeitnehmer der KG ausbezahlt. Gegen diese Sachverhaltsdarstellung bestehen nach der Aktenlage keine Bedenken. Es erscheint daher sachgerecht, die Haftung für die in Höhe von 17.902,95 € (246.350 S) ausständige Lohnsteuer unter Anwendung dieses Prozentsatzes auf den Betrag von 12.057,64 € einzuschränken, zumal nach der Aktenlage dem Finanzamt für März 1993 eine höhere als die auf die tatsächlich ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer gemeldet wurde, ohne dass es zu einer Berichtigung der solcherart verbuchten Steuerbeträge gekommen wäre. Von den Streitparteien, denen mit Schreiben vom 26. 1. 2006 Gelegenheit zu einer Stellungnahme gegeben wurde, sind dagegen keine Einwendungen erhoben worden.

Zu der im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 6. 2. 2006 aufgeworfenen Frage der Verjährung der Haftungsschuld wird angemerkt, dass die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid eine Einhebungsmaßnahme darstellt, die nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig ist. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Nach § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen er-

kennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Nach der gegenüber § 238 BAO spezielleren Bestimmung des § 9 Abs. 1 KO (vgl. Ritz, aaO, § 238, Tz. 14) wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist, zu laufen.

Seit der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18. 10. 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, ist der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung der Auffassung, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen wirken, diese somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten. Dies bedeutet, dass auch Amtshandlungen gegenüber der Primärschuldnerin die Verjährung gegenüber dem Haftungspflichtigen unterbrechen.

Die den Gegenstand der Haftung bildende Lohnsteuer war am 10. 4. 1993 fällig und wurde vom Finanzamt am 24. 5. 2003 im Ausgleich der KG als Ausgleichsforderung angemeldet. Da der Konkurs über das Vermögen der KG als Anschlusskonkurs (§ 2 Abs. 2 KO) eröffnet wurde, galt die im vorangegangenen Ausgleichsverfahren angemeldete Lohnsteuer auch im Konkurs als angemeldet (§ 102 Abs. 2 KO). Der Beschluss über die Aufhebung des Anschlusskonkurses ist am 30. 7. 1998 in Rechtskraft erwachsen, sodass mit Ablauf dieses Tages die Verjährung der Forderung gegenüber der primärschuldnerischen KG erneut zu laufen begann. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides (21. 12. 2001) war das Einhebungsrecht gegenüber der Hauptschuldnerin somit noch nicht verjährt. Im Hinblick auf den Grundsatz, dass sich die Wirkung einer Unterbrechung nicht auf eine bestimmte Person, sondern auf den Anspruch selbst bezieht, erstreckte sich diese Unterbrechungswirkung nach § 9 Abs. 1 KO auch auf den haftenden Bw. (vgl. VwGH 29. 7. 2004, 2003/16/0137, ergangen zu § 9 Abs. 1 AO). Das Recht auf Einhebung der seit 10. 4. 1993 fälligen Lohnsteuer war daher auch gegenüber dem Bw. noch nicht verjährt. Auf die weitere Unterbrechungshandlung in Form des an den Bw. gerichteten, auf § 12 BAO gestützten Haftungsbescheides vom 13. 11. 1998 wird zusätzlich hingewiesen. Auch diese Amtshandlung entfaltete Unterbrechungswirkung, selbst wenn dieser Haftungsbescheid in der Folge mit Berufungsvorentscheidung aufgehoben wurde (vgl. VwGH 21. 1. 1971, 1040/69).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen

sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Berufungswerber nicht dargelegt und sind derartige Umstände auch nicht erkennbar. Somit war bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung der Vorrang einzuräumen.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. März 2006