



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G, vertreten durch Mag. Dr. Ernst Reitmayr, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Herrenstraße 13, vom 23. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 20. Oktober 2005 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma G-GmbH im Ausmaß von € 62.547,38 in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	02/2005	15.03.2005	4.487,98
Lohnsteuer	03/2005	15.04.2005	7.083,40
Lohnsteuer	04/2005	17.05.2005	5.797,06
<b>Summe</b>			<b>17.368,44</b>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war alleiniger Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 30.5.2005 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

In einem Ergänzungsersuchen vom 7.7.2005 wies das Finanzamt den Berufungswerber auf offene Abgabenforderungen gegen die Gesellschaft in Höhe von € 165.086,13 hin. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Über-

weisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Falls nicht nachgewiesen werden könne, dass vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, möge nachgewiesen werden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Schließlich ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe der voraussichtlichen Quote im Insolvenzverfahren und die Darstellung der aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers.

In einer Stellungnahme vom 19.8.2005 wurde ausgeführt, dass die voraussichtliche Konkursquote zwischen 20 und 30 % betragen werde. Weiters wurden die wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers dargestellt. Dabei wurde im Wesentlichen angegeben, dass er für drei Kinder sorgepflichtig sei, und Arbeitslosengeld in Höhe von monatlich netto € 1.189,56 erhalte. Er beziehe Familienbeihilfe und bis 30.9.2005 monatliche Mieteinnahmen von der Gesellschaft in Höhe von € 1.679,23. Der Mietvertrag sei per 30.9.2005 vom Masseverwalter gekündigt worden. Er sei Hälfteeigentümer zweier Liegenschaften. Er versuche seit Wochen gemeinsam mit seiner Ehegattin, welche Eigentümerin der zweiten Hälfte der Liegenschaften sei, ein Grundstück zu veräußern, was aber aufgrund der besonderen Verhältnisse (Betriebsgebäude und Wohngebäude in einer Liegenschaft, Lage) sehr schwierig und nach den bisherigen Erfahrungen nur mit erheblichem Wertverlust bzw. überhaupt nicht möglich sei. Die zweite Liegenschaft sei mehr oder weniger bis zum Verkaufswert mit Pfandrechten belastet. Die erwähnte Mietzinsforderung des Berufungswerbers sei bereits zugunsten des Finanzamtes gepfändet. Für die Erhaltung der Wohnmöglichkeit auf der Liegenschaft müssten monatliche Kreditrückzahlungen von ca. € 1.500,- geleistet werden, dazu Betriebskosten, Heizung, Strom usw. Weiters brachte der Berufungswerber vor, dass er das Finanzamt im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern nicht benachteiligt habe, und stellte dazu die in den Monaten Jänner bis Mai 2005 jeweils neu angefallenen Finanzamtsverbindlichkeiten den gesamten Lieferantenverbindlichkeiten gegenüber.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 26.8.2005 wurde auch für die Monate Jänner, Februar, Juni sowie September bis Dezember 2004 eine Gegenüberstellung der in diesem Zeitraum fällig gewordenen Forderungen des Finanzamtes und der Lieferantensalden vorgelegt.

Mit Haftungsbescheid vom 20.10.2005 nahm das Finanzamt den Berufungswerber nur für folgende Lohnsteuern betreffend den Zeitraum Juli 2004 bis April 2005 in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	07/04	2.057,11
Lohnsteuer	08/04	6.552,68
Lohnsteuer	09/04	7.091,54
Lohnsteuer	10/04	6.904,95
Lohnsteuer	11/04	8.652,56
Lohnsteuer	12/04	7.934,06
Lohnsteuer	01/05	5.986,04
Lohnsteuer	02/05	4.487,98
Lohnsteuer	03/05	7.083,40
Lohnsteuer	04/05	5.797,06
Summe		62.547,38

In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt im Wesentlichen auf die Konkurs-eröffnung. Die Abgabenschuldigkeiten seien somit, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, uneinbringlich. Weiters wurde hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG sowie die dazu ergangene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert hätten, Lohn zu bezahlen, sie auch nicht daran hindern dürften, die darauf entfallende Lohnsteuer einzu-behalten und abzuführen. Reichten die Mittel zur vollen Lohnzahlung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht aus, müsse ein niedrigerer Betrag ausbezahlt und davon die Lohnsteuer einbehalten werden.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 23.11.2005 im Wesentlichen mit der Begründung Berufung erhoben, dass im Insolvenzverfahren der Gesellschaft die Konkursquote und damit die Höhe des Abgabenausfalles noch nicht feststehe. Weiters habe die Gesellschaft ohne Widmung auf die bestehenden Steuerrückstände folgende Beträge bezahlt: 6.10.2004 € 35.000,-; 15.10.2004 € 18.100,-; 25.10.2004 € 10.000,-; 9.11.2004 € 8.000,- und 9.12.2004 € 10.000,-. Gemäß § 214 BAO seien Zahlungen grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. Die genannten Zahlungen hätten zumindest teilweise auf die vorher fällig gewordenen Lohnsteuern aus den Zeiträumen ab Juli 2004 anrechnen müssen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 30.5.2006 wurde das Konkursverfahren nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 KO aufgehoben. Die Konkursgläubiger erhielten eine Konkursquote von 28,5 %.

### ***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.

Der Berufungswerber war laut Firmenbuch seit 21.6.1990 alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben verantwortlich.

Weitere Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist die Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Hauptschuldner. Zu Recht wies der Berufungswerber darauf hin, dass sich aus der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der primärschuldnerischen Gesellschaft noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit der Abgaben bei dieser ergibt. Allerdings ist Uneinbringlichkeit bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderungen im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht zur Gänze befriedigt werden können. In diesem Fall ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich. Es bedarf jedoch konkreter Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten beim insolventen Hauptschuldner (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Die Heranziehung eines Haftungsschuldners ist daher auch schon vor Abschluss des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft zulässig, wenn konkrete Feststellungen über die voraussichtliche Konkursquote getroffen werden können. Dies wäre im gegenständlichen Fall aufgrund der Berichte des Masseverwalters durchaus möglich gewesen. Allerdings kann sich in einem solchen Fall die Haftungsinanspruchnahme dann nur auf jene Abgabenforderungen erstrecken, die durch die zu erwartende Konkursquote nicht abgedeckt werden.

Im gegenständlichen Fall wurde das Konkursverfahren mittlerweile nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 KO abgeschlossen, und die Konkursquote von 28,5 % am Abgabekonto verrechnet. Von den im angefochtenen Haftungsbescheid enthaltenen Lohnsteuern haften nur mehr die im gegenständlichen Bescheidspruch angeführten Lohnsteuern in Höhe von insgesamt € 17.368,44 aus. Der Berufung war daher insoweit stattzugeben, und die Haftung auf diese noch offenen Abgaben einzuschränken.

Dem Vorbringen in der Berufung, die dort angeführten Zahlungen hätten zumindest teilweise auf die vorher fällig gewordenen Lohnsteuerbeträge aus den Zeiträumen ab Juli 2004 verrechnet werden müssen, ist entgegen zu halten, dass Meinungsverschiedenheiten

zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären sind (vgl. etwa VwGH 26.1.1999, 98/14/0154 mit Hinweis auf VwGH 10.4.1997, 94/15/0188). Dem Berufungswerber steht daher innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffenden Verbuchungen erfolgt sind oder erfolgen hätten müssen, die Einbringung eines Antrages im Sinne des § 216 BAO offen. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass allein aufgrund des bisherigen Vorbringens eine fehlerhafte Verrechnung der angeführten Zahlungen nicht erkennbar ist. Die Lohnabgaben für die Monate Juli bis Oktober 2004 wurden dem Finanzamt erst lange nach Fälligkeit bekannt gegeben und am 20.12.2004 am Abgabenkonto gebucht. An diesem Tag wurde auch die mit Wirksamkeit 15.12.2004 geleistete, in der Berufung letztangeführte Zahlung vom 9.12.2004 über € 10.000,- gebucht. Diese Zahlung wurde mit der Umsatzsteuer 5/2004 verrechnet, die am 15.7.2004 und somit vor den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern fällig gewesen war. Die übrigen in der Berufung angeführten Zahlungen wurden vor Bekanntgabe und Buchung der Lohnabgaben geleistet, sodass schon aus diesem Grund eine Verrechnung mit den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern weder faktisch möglich noch rechtlich geboten gewesen wäre. Gemäß § 214 Abs. 1 sind Zahlungen auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten *verbuchten* Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. Hat daher das Finanzamt vom Entstehen einer Steuerschuld (hier: Lohnsteuer) noch keine Kenntnis, weil der Abgabenschuldner diese dem Finanzamt ungeachtet der bereits eingetretenen Fälligkeit noch nicht gemeldet hat, besteht naturgemäß auch keine Möglichkeit das Abgabenkonto mit den entsprechenden Selbstbemessungsabgaben zu belasten und die vom Abgabepflichtigen geleisteten Zahlungen zur Tilgung dieser Abgabenschulden heranzuziehen.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung wies bereits das Finanzamt zutreffend auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG hin. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG 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 schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Der Berufungswerber hat die Auszahlung der den gegenständlichen Lohnsteuern zugrunde liegenden Löhne und Gehälter nicht in Abrede gestellt. Die Nichtabfuhr der Lohnsteuern kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass dafür keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden wären. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung angenommen werden darf. Vom Berufungswerber wurden keine Gründe vorgebracht, die im vorliegenden Fall die Nichtentrichtung der Lohnsteuern rechtfertigen würden, sodass das Finanzamt hier zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausging. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückstellung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (z.B. VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenspruches dar. Der Berufungswerber ist 46 Jahre alt (geb. 9.12.1959) und damit noch geraume Zeit erwerbsfähig. Seine wirtschaftlichen Verhältnisse wurden im Zuge der Stellungnahme vom 19.8.2005 näher dargestellt. Diese lassen eine Einbringung der Haftungsschuld zwar derzeit schwierig erscheinen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die Haftung aber keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Angesichts des Alters und der künftigen Erwerbsmöglichkeiten des Berufungswerbers war daher die Geltendmachung der Haftung durchaus zweckmäßig. Auch die in der Stellungnahme vom 19.8.2005 erwähnte Liegenschaft (GB) konnte mittlerweile laut Grundbuch mit Kaufvertrag vom 7.11.2005 verkauft werden. Zu berücksichtigen war ferner, dass sich die Pflichtverletzung über einen längeren Zeitraum erstreckte. Schließlich kann ein Teil der Haftungsschuld mit einem auf dem persönlichen

Abgabenkonto des Berufungswerbers entstanden gewesenen Guthaben abgedeckt werden. Dazu wurde vom Finanzamt am 12.1.2006 ein Betrag von € 682,24 auf das Abgabenkonto der Gesellschaft umgebucht. Wie einem diesbezüglichen Aktenvermerk zu entnehmen ist, sollte dieser Betrag auf die älteste Haftungsschuld (damals Lohnsteuer 7/2004) verrechnet werden. Irrtümlich wurde jedoch eine Verrechnung auf die Umsatzsteuer 7/2004 vorgenommen. Diese fehlerhafte Verbuchung ist richtig zu stellen, wodurch dieser Betrag zur teilweisen Abdeckung der verbliebenen Haftungsschuld verwendet werden kann. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass Zahlungen des Haftungsschuldners oder die Verwendung von Guthaben am persönlichen Abgabenkonto desselben zwar den von ihm zu entrichtenden Haftungsbetrag vermindern, aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid bzw. einer diesbezüglichen Berufungsentscheidung aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht ändern (vgl. etwa VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Billigkeitsgründe, welche die genannten Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen und eine Abstandnahme von der Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht aktenkundig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. August 2006