



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 18. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 13. April 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. April 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der X-GmbH für deren Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 65.917,18 gemäß [§§ 9](#) und [80 BAO](#) zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2001	852,92
Lohnsteuer	2002	1.905,55
Lohnsteuer	2003	25.971,90
Lohnsteuer	2004	14.337,46
Lohnsteuer	08/04	4.036,37
Lohnsteuer	09/04	4.209,89

Lohnsteuer	10/04	3.898,98
Lohnsteuer	11/04	4.322,65
Lohnsteuer	12/04	4.859,71
Lohnsteuer	1/05	1.521,75

Zur Begründung wurde nach Zitierung der [§§ 9](#) und [80 BAO](#) im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. Geschäftsführer der GmbH und damit zu deren Vertretung berufen gewesen sei.

Der Arbeitgeber sei gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Lohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls eine schuldhaft Pflichtverletzung zu erblicken (VwGH 19.9.1985, 84/13/0095).

Da der Bw. seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich wären, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter aus, dass gegen den Bw. beim Landesgericht W. ein Strafverfahren wegen Krida und Gläubigerbevorzugung anhängig gewesen und der Bw. letztendlich von diesem Vorwurf freigesprochen worden sei.

Im Zuge dieses Strafverfahrens sei ein SV-Gutachten des gerichtlich beeideten Buchsachverständigen, M., eingeholt worden, der die gesamte wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens vom Jahre 2003 bis zur Konkurseröffnung am 17. März 2005 durchleuchtet und an Hand der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen Folgendes festgestellt habe:

Zunächst einmal seien sämtliche Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an die Hausbank auf Grund des Übereinkommens, welches schon im vorangegangenen Zwangsausgleich durch den Masseverwalter bestätigt worden sei, abgetreten worden, so dass sie nicht zur Aufbringung von liquiden Mitteln hätten beitragen können.

Das Eigenkapital der GmbH sei laut Bilanz per 31. Dezember 2003 negativ gewesen.

Das working capital sei zum 31. Dezember 2003 negativ gewesen, was in weiterer Folge eben dazu geführt habe, dass eine Finanzierungslücke in Höhe von € 248.523,00 eingetreten sei und damit der damals bestehende Rückstand beim Finanzamt in der Höhe von € 39.036,94 nicht habe bedient werden können.

Während Verbindlichkeiten des Finanzamtes und der Gebietskrankenkasse zumindest teilweise durch die GmbH bedient worden seien, seien andere Gläubiger, wie B- GmbH, Steuerberater, RA Dr.-H, als Rechtsvertreter und auch diverse Lieferanten, wie die Firma A, die B.. GmbH, u.a. nicht bedient worden, so dass Finanzamt und Gebietskrankenkasse bevorzugt behandelt worden seien.

Auf Grund dieser Erkenntnisse hätten vom Masseverwalter im anschließenden Konkurs Zahlungen, die an das Finanzamt und an die Gebietskrankenkassa bzw. auch an die Bauarbeiterurlaubs-kasse geleistet worden seien, erfolgreich angefochten werden können (Anm.: wurden aber nicht).

Die objektive Zahlungsunfähigkeit sei daher per 31. Dezember 2003 gegeben gewesen, die subjektive Zahlungsunfähigkeit (also späteste Erkennbarkeit für den Geschäftsführer) per 31. Oktober 2004.

Zusammenfassend ergebe sich somit auf Grund des Gutachtens, dass die Gläubiger, die einen entsprechenden Druck auf die GmbH und deren Geschäftsführer ausgeübt hätten, wie Finanzamt, Gebietskrankenkasse und Bauarbeiter-Urlaubs-kasse, bevorzugt behandelt worden seien, während andere Gläubiger, die ihre Forderungen nicht in entsprechender Form betrieben hätten, leer ausgegangen seien und überhaupt keine Zahlungen während dieses Zeitraumes erhalten hätten.

Zusammenfassend ergebe sich sohin auf Grund des Gutachtens und den Ergebnissen des Strafverfahrens, dass das Finanzamt ausgehend von der gegebenen Wirtschaftslage während des Zeitraumes 2003 bis März 2005 nicht benachteiligt, sondern eher bevorzugt behandelt worden sei, weshalb auch keine Haftung des Geschäftsführers gemäß [§ 9 BAO](#) vorliege.

Der Bw. sei unter anderem aus diesen Überlegungen auch vom Schöffensenat des LG W wegen betrügerischer Krida bzw. wegen Gläubigerbegünstigung freigesprochen worden.

Der Bw. habe schon in der Äußerung vom 8. Februar 2010 auf diesen Umstand hingewiesen und sei dann offensichtlich in teilweiser Übernahme seiner Argumentation nur mehr für die rückständige Lohnsteuer in Haftung gezogen worden.

Dazu sei aber auszuführen, dass der Bw. als seinerzeitiger Geschäftsführer der GmbH mit dem Finanzamt während des Zeitraumes 2001 bis 2005 Zahlungsvereinbarungen getroffen habe und je nach wirtschaftlicher Lage des Unternehmens immer runde Summen auf offene Verbindlichkeiten des Finanzamtes akontiert habe und diese Akontos gleichmäßig auf die gesamte Steuerlast in Anrechnung zu bringen gewesen wäre, nämlich nicht nur auf die Umsatzsteuer, sondern auch auf die offen aushaftende Lohnsteuer.

Es sei daher nicht richtig, wenn nunmehr die Lohnsteuer, die während des Zeitraumes angefallen sei, unberücksichtigt bleibe, während die angefallene Umsatzsteuer übermäßig, also nicht aliquot im Verhältnis zur Lohnsteuer durch diese Zahlungen berücksichtigt worden sei.

Darüber hinaus werde Verjährung des Haftungsanspruches eingewendet, da die Zeiträume für die offen aushaftende Lohnsteuer mehr als fünf Jahre zurückliegen würden und daher der Haftungsanspruch gemäß [§ 224 BAO](#) in Verbindung mit § 78 Abs. 3 EStG geltend zu machen gewesen wäre. Der gesamte Haftungsanspruch betreffend Lohnsteuer erscheine daher verjährt zu sein.

Die Berufungsbehörde möge der Berufung zur Gänze Folge geben und den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass auch keine Haftung für die Lohnsteuer ausgesprochen werde. In eventu möge der angefochtene Haftungsbescheid aufgehoben und der Behörde erster Instanz aufgetragen werden, die geleisteten Akontozahlungen auf alle Abgabenverbindlichkeiten aliquot aufzuteilen, womit jedenfalls eine entsprechende Verringerung des Haftungstatbestandes für die Lohnsteuer eintreten werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Nach Zitierung der [§§ 9](#) und [80 BAO](#) führte das Finanzamt aus, dass der Bw. im Haftungszeitraum Geschäftsführer der GmbH gewesen und ihm damit die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblegen sei.

Auf Grund des Beschlusses des Gerichtes zur GZ. xxxx vom 11. August 2009, mit dem der Konkurs der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung aufgehoben worden sei, und nach amtswegiger Löschung gemäß [§ 40 FBG](#) stehe die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben fest.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Werde die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Nach [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu

berechnen und einzubehalten. Soweit somit keine Lohnsteuern entrichtet worden seien, sei von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftenden führe.

Da die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern nicht korrekt einbehalten und abgeführt worden seien, sei dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten anzulasten.

Zum Vorbringen, dass während des Zeitraumes 2001 bis 2005 Zahlungen im Rahmen von Zahlungsvereinbarungen geleistet, die nicht anteilig auf die aushaftenden Lohnsteuern verrechnet worden seien, sei festzuhalten, dass Zahlungen und Gutschriften grundsätzlich nach den Bestimmungen des [§ 214 Abs. 1 BAO](#) zu verrechnen seien, die eine Aliquotierung ausschließen würden.

Die Verjährung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern sei im Hinblick auf [§ 238 BAO](#) sowie [§ 9 Abs. 1 KO](#) bzw. [§ 9 Abs. 1 IO](#) ausgeschlossen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne sein bisheriges Vorbringen zu ergänzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 eingebracht werden können.

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

Die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht zweifelsfrei fest, da der Konkurs über das Vermögen der GmbH nach Schlussverteilung am 11. August 2009 aufgehoben und die Firma per 12. Jänner 2010 gemäß [§ 40 FBG](#) gelöscht wurde.

In der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2010 hat das Finanzamt festgestellt, dass der Bw. im Haftungszeitraum Geschäftsführer der GmbH war und hat dargetan, weshalb es von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen ist und hat sich auch mit den Berufungsvorbringen betreffend Verjährung und Verrechnung der Ratenzahlungen auseinandergesetzt.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Berufungsvorentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes (z.B. VwGH 10.3.1994, [92/15/0164](#)).

Da der Bw. den in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen Fakten im Vorlageantrag nicht entgegengetreten ist, konnte der Unabhängige Finanzsenat diese als richtig annehmen (VwGH vom 19.9.1995, [91/14/0205](#)), weshalb von der schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. auszugehen ist.

Hinsichtlich der Verrechnung der Ratenzahlungen und der Verjährung wird ebenfalls auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Der Freispruch des Abgabepflichtigen vom Vorwurf der betrügerischen Krida stellt keinen Haftungsausschlussgrund dar, zumal es keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme bildet, ob in einem förmlichen Strafverfahren ein Schuldspruch erfolgt oder nicht.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, [2001/14/0006](#)).

Nach Lehre und Rechtssprechung liegt die Heranziehung zur Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des [§ 20 BAO](#) innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, [97/16/0006](#)) kann die Frage der

Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Jänner 2011