



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, vom 20. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 28. Februar 2003 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer der Firma H-GmbH betreffend den Zeitraum 12/1995 in Höhe von € 221.763,46 herangezogen wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 27.2.1979 wurde die Firma H-GmbH gegründet. Als Geschäftsführer fungierte Dipl. Ing. H. Ab 1.9.1987 war der Berufungswerber als weiterer Geschäftsführer der Gesellschaft tätig.

Am 14.2.1996 wurde die Funktion des Dipl. Ing. H als Geschäftsführer im Firmenbuch gelöscht. Das Finanzamt nahm mit dem zuständigen Firmenbuchgericht Kontakt auf. Dieses teilte mit, dass laut Beschluss der Gesellschaft vom 29.11.1995 Dipl. Ing. H mit Wirkung 30.11.1995, 24 Uhr, als Geschäftsführer abberufen worden sei.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 6.2.1996 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet.

In einem Ergänzungsersuchen vom 17.1.2003 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft "(Lohnsteuer 12/95 bzw. 01-12/1995) i.H.v. € 228.630,32", die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen wären, nicht entrichtet worden seien. Diese Abgabenschuldigkeiten seien, soweit sie nicht

durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich. Der Berufungswerber möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (zB Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen 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. Schließlich wurde der Berufungswerber ersucht, seine wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Mit Eingabe vom 29.1.2003 ersuchte der damalige Vertreter der Berufungswerbers (Rechtsanwalt Dr. WR) um Übermittlung eines Auszuges oder einer Aufstellung betreffend die Forderung von € 228.630,32, damit dazu detailliert Stellung genommen werden könne.

Eine Erledigung dieser Eingabe ist ebenso wenig aktenkundig wie eine Stellungnahme zum Vorhalt des Finanzamtes.

Mit Haftungsbescheid vom 28.2.2003 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für aushaftende Lohnsteuer 12/1995 in Höhe von € 221.763,46 in Anspruch. In der Begründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, auf die Konkurseröffnung vom 6.2.1996 verwiesen, und unter Bezugnahme auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG ausgeführt, dass die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen sei. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Haftungspflichtige habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt. Aus diesen Gründen sei die Geltendmachung der Haftung geboten.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 20.3.2003 Berufung erhoben. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Berufungswerber am 1.8.1987 in die primär-schuldnerische Gesellschaft eingetreten sei. Er sei gemeinsam mit Dipl. Ing. H gleichberechtigter Geschäftsführer gewesen. Sein Aufgabenbereich sei jedoch der Bereich der Technik gewesen. Dipl. Ing. H wäre der kaufmännische Geschäftsführer gewesen. Diese Arbeitsteilung sei konsequent eingehalten worden. Der Berufungswerber sei nie mit buchhalterischen Agenden befasst gewesen und habe auch nie selbst Banküberweisungen oder sonstige Zahlungen durchgeführt. Weniger wegen finanzieller Probleme sondern vorrangig wegen des intensiven und sehr kapitalaufwendigen Engagements in Ungarn habe die Firma finanzstarke Partner gesucht, was zum Verkauf der Firmenanteile gegen Ende 1995 geführt habe. Die neuen Eigentümer hätten einen Generalbevollmächtigten (Dr. S) eingesetzt, der die Firma von Linz aus geleitet habe. Dieser Dr. S habe den kaufmännischen Leiter in Linz, Prokurist Dkfm. L, nach dem Abgang von Dipl. Ing. H am 1.12.1995 angewiesen, alle Zahlungen einzustellen. Der Berufungswerber sei von Dkfm. L mit Schreiben vom 2.1.1996 über diese Maßnahme informiert worden. Obwohl der Berufungswerber ohnehin nichts mit

den Steuerzahlungen zu tun gehabt hätte, wäre er allein schon wegen dieser Eigentümer-Weisung nicht in der Lage gewesen, die Lohnsteuer per 15.01.1996 zur Einzahlung zu bringen. Aufgrund des danach eingeleiteten Konkursverfahrens sei es dadurch zum kompletten Ausfall dieser Zahlung gekommen. Wegen der Konkursöffnung sei der Berufungswerber auch strafrechtlich verfolgt worden. Die (näher angeführten) Strafverfahren wegen § 159 StGB und § 114 ASVG seien jedoch eingestellt worden. Nachdem § 114 ASVG ein Verschulden nicht kenne und somit noch strenger gefasst sei als § 9 BAO, weise die Einstellung dieses Verfahrens sehr deutlich auf das nicht vorhandene Verschulden des Berufungswerbers hin. Auch die Kommentare zur BAO (Ritz, Seite 24, Tz 24) und Stoll (Seite 131) würden betonen, dass die Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit führen müsse. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, könne der Vertreter nicht zur Haftung herangezogen werden. Schließlich wies der Berufungswerber noch darauf hin, dass der im angefochtenen Bescheid angeführte Betrag von € 221.763,46 nicht verifiziert werden könne. Im Insolvenzverfahren bei der Gesellschaft sei eine Quote von 10 bis 15 % zu erwarten. Der Berufungswerber könne nur für jenen Teil der ausständigen Abgabenschuld zur Haftung herangezogen werden, welcher im Insolvenzverfahren voraussichtlich nicht einbringlich gemacht werden könne. "Für den Fall der Abweisung der Berufung und Weiterleitung an den unabhängigen Berufungssenat" werde die "kommissionelle Behandlung und eine mündliche Verhandlung vor dem Senat" beantragt.

Der Berufung waren Ablichtungen der Niederschrift vom 26.7.2001 über die Vernehmung des Berufungswerbers als Verdächtiger durch die Kriminalpolizeiliche Abteilung der Bundespolizeidirektion Linz, eines Rundschreibens der Gesellschaft anlässlich des Eintrittes des Berufungswerbers in dieses Unternehmen, der Geschäftsordnung der Gesellschaft vom 24.9.1987 über die interne Aufgabenverteilung zwischen den Geschäftsführern, des in der Berufung erwähnten Schreibens vom 2.1.1996 betreffend Weisung Dr. S über die Einstellung aller Zahlungen, und der Beschlüsse des Landesgerichtes Linz über die Einstellung der Strafverfahren gegen den Berufungswerber angeschlossen.

Erst mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 6.12.2004 konnte das Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin nach fast neunjähriger Dauer abgeschlossen werden. Die in zwei Teilen ausgeschüttete Konkursquote betrug rund 19,1 %.

Mit Eingabe vom 28.4.2005 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

### ***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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Von der Gesellschaft wurde die haftungsgegenständliche Lohnsteuer für Dezember 1995 mit S 3,056.935,- bekannt gegeben und am 22.1.1996 Abgabenkonto gebucht. Am 25.1.1996 wurde die Umbuchung eines Teilguthabens von S 5.403,28 vom Abgabenkonto der Fa. F, am Abgabenkonto der Primärschuldnerin gebucht. Dieses Guthaben wurde offenbar nicht mit dem ältesten Abgabenrückstand, sondern mit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer verrechnet, die sich dadurch auf S 3,051.531,72 (€ 221.763,46) reduzierte. Dieser Betrag wurde im angefochtenen Haftungsbescheid in Ansatz gebracht.

Der Berufungswerber war ab 1.9.1987 Geschäftsführer der Primärschuldnerin, und laut vorgelegter Geschäftsordnung als technischer Geschäftsführer tätig. Da der weitere Geschäftsführer Dipl. Ing. H, der als kaufmännischer Geschäftsführer fungierte, mit 30.11.1995 seine Funktion zurückgelegt hatte, war in der Zeit vom 1.12.1995 bis zur Konkurseröffnung am 6.2.1996 der Berufungswerber alleinverantwortlicher Vertreter der Gesellschaft, und damit auch für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten zuständig.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe bei der Gesellschaft steht fest. Das Konkursverfahren wurde nach Verteilung des Massevermögens mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 6.12.2004 aufgehoben. Die Konkursquote von rund 19,1 % wurde in zwei Teilen ausgeschüttet. Im Jahr 2002 gab es eine Zwischenverteilungsquote in Höhe von € 1,072.155,94 (10 %), die am 6.12.2002 am Abgabenkonto verbucht wurde. Dabei wurden € 663.692,74 mit der Umsatzsteuer 1995, € 222.874,61 mit der Umsatzsteuer 10/95 und € 185.588,59 mit der Umsatzsteuer 11/95 verrechnet. Die Restquote in Höhe von € 883.103,75 (9,1 %) wurde am 1.12.2004 zur Gänze mit der Umsatzsteuer 11/95 verrechnet.

Nun ist zwar die Frage, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, grundsätzlich nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären (vgl. etwa

VwGH 26.1.1999, 98/14/0154 mit Hinweis auf VwGH 10.4.1997, 94/15/0188). Im gegenständlichen Fall ist jedoch offensichtlich, dass ein beträchtlicher Teil der Konkursquote zu Unrecht mit der Umsatzsteuer 1995 verrechnet wurde. Diese Abgabe wurde mit Bescheid vom 17.4.1997 festgesetzt, und war am 15.2.1996 fällig. Gemäß § 214 Abs. 4 BAO bestand zur Entrichtung dieser Forderung eine Nachfrist bis 26.5.1997, die am Abgabenkonto auch ausgewiesen wurde. Diese Abgabennachforderung an Umsatzsteuer 1995 hatte S 11,608.732,- (€ 843.639,45) betragen, und wurde durch die angeführte Verrechnung der Konkursquote sowie bereits zuvor durchgeführte Verrechnungen von Gutschriften auf diese Abgabe zur Gänze abgedeckt, obwohl Abgabenforderungen mit einer älteren Fälligkeit bzw. Zahlungsfrist offen waren. Ursächlich dafür war der Umstand, dass aufgrund des Konkursverfahrens die Einbringung der konkursverfangenen Abgaben gemäß § 231 BAO ausgesetzt wurde, und bei dieser Maßnahme die Fälligkeiten und Zahlungsfristen in der Aufgliederung der ausgesetzten Abgaben nicht mehr ausgewiesen werden.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 12/1995 war am 15.1.1996 fällig. Am Abgabenkonto wurde eine Zahlungsfrist bis 1.2.1996 ausgewiesen. Diese Abgabe hätte daher gemäß § 214 Abs. 1 BAO jedenfalls vor der erst am 15.2.1996 fällig gewesenen Umsatzsteuer 1995, hinsichtlich der eine Zahlungsfrist bis 17.4.1997 bestand, abgedeckt werden müssen. Bei richtiger Verrechnung der Konkursquote bzw. der zuvor zu Unrecht mit der Umsatzsteuer 1995 verrechneten Gutschriften wäre die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 12/1995 bereits zur Gänze abgedeckt.

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wäre es im vorliegenden Fall unbillig, den Berufungswerber zur Haftung für eine Abgabe heranzuziehen, die bei richtiger Verrechnung der Konkursquote bereits abgedeckt wäre. Auch besteht kein berechtigtes öffentliches Interesse an der Einbringung einer solchen Abgabe im Haftungsweg.

Die Haftungsinanspruchnahme erfolgte jedoch auch aus einem weiteren Grund nicht zu Recht. Wie der Berufungswerber zutreffend ausgeführt hat, muss eine schuldhaftes Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgabe sein. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhaftes Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung (zB VwGH 23.1.1997, 95/15/0163).

Wenn ein Geschäftsführer, aus welchen Gründen immer, an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Obliegenheiten gehindert ist, muss er entweder sofort die Behinderung

in der Ausübung seiner Funktion abstellen oder diese Funktion niederlegen und als Geschäftsführer ausscheiden (zB VwGH 17.9.1990, 90/14/0038).

Das in der Berufung erwähnte, und derselben in Ablichtung angeschlossene Schreiben des Prokuristen Dkfm. L, mit dem die Weisung des Dr. S, alle Zahlungen sofort einzustellen, an den Berufungswerber weitergegeben wurde, war bei diesem laut Eingangsstempel am 2.1.1996 eingegangen. Ab diesem Zeitpunkt war für den Berufungswerber erkennbar, dass die abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nicht mehr erfüllt würden, obwohl der Prokurist in diesem Schreiben unter anderem ausgeführt hatte, dass die Gesellschaft aufgrund der Zahlungseingänge sehr wohl in der Lage wäre, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

Der Berufungswerber hat weder vorgebracht, dass er versucht hätte, diese Behinderung in der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten im Rechtsweg abzustellen, noch seine Funktion niedergelegt. Damit trifft ihn ein haftungsrelevantes Verschulden im Sinne des § 9 BAO.

Im gegenständlichen Fall ist aber davon auszugehen, dass auch ohne diese Pflichtverletzung die haftungsgegenständliche Abgabe vor Konkurseröffnung nicht mehr entrichtet worden wäre. Hätte der Berufungswerber tatsächlich versucht, die Behinderung in der Wahrnehmung seiner Pflichten im Rechtsweg abzustellen, hätte ihm dafür jedenfalls ein angemessener Zeitraum eingeräumt werden müssen, weil die Verpflichtung zum Rücktritt erst durch die Erkennbarkeit der Ergebnislosigkeit der Bemühungen, die Behinderung zu beseitigen, ausgelöst wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dabei auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen, wobei ein Zeitraum von zwei bis drei Monaten als ausreichend beurteilt wurde (vgl. die Judikaturnachweise bei Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 9 Tz 17). Im gegenständlichen Fall wurde jedoch bereits rund ein Monat nach der erteilten Weisung durch den von den Gesellschaftern mit Generalvollmacht ausgestatteten Dr. S das Konkursverfahren eröffnet. Selbst eine sofortige Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion hätte aufgrund der Weisung des faktischen Geschäftsführers an der tatsächlichen Einstellung der Zahlungen an den Abgabengläubiger und der unmittelbar darauf erfolgten Konkurseröffnung nichts mehr geändert. Es fehlt daher im vorliegenden Fall an der Kausalität der Pflichtverletzung für die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabe.

Insgesamt gesehen erfolgte somit aus den angeführten Gründen die Haftungsinanspruchnahme nicht zu Recht, und war daher spruchgemäß zu entscheiden.