



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SO, vom 24. Juli 2004 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 18. Mai 2004 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma N-GmbH, Zweigniederlassung W, im Ausmaß von 101.739,74 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, und die am 15.4.2003 fällig gewesene Umsatzsteuer 03/2003 in Höhe von 2.006,61 € aus der Haftungsinanspruchnahme ausgeschieden. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Haftung umfasst daher folgende Abgabenschulden in Höhe von insgesamt 99.733,13 €:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	09/2002	15.10.2002	301,44
Umsatzsteuer	09/2002	15.10.2002	887,46
Umsatzsteuer	10/2002	15.11.2002	3.027,55
Säumniszuschlag	2002	18.11.2002	60,62
Verspätungszuschlag	08/2002	06.12.2002	175,76
Umsatzsteuer	11/2002	16.12.2002	9,45
Verspätungszuschlag	09/2002	09.01.2003	256,97
Umsatzsteuer	12/2002	15.01.2003	1.009,87
Säumniszuschlag	2002	16.01.2003	51,04
Säumniszuschlag	2002	16.01.2003	52,87
Säumniszuschlag	2002	16.01.2003	64,24
Verspätungszuschlag	10/2002	27.01.2003	151,38
Umsatzsteuer	01/2003	17.02.2003	1.276,43
Säumniszuschlag	2002	10.02.2003	60,55
Umsatzsteuer	02/2003	17.03.2003	919,39
Verspätungszuschlag	11/2002	18.03.2003	65,31
Verspätungszuschlag	12/2002	26.03.2003	50,49
Umsatzsteuer	2002	15.01.2003	1.480,54

Lohnsteuer	2001	15.01.2002	25.366,28
Dienstgeberbeitrag (DB)	2001	15.01.2002	14.501,50
Zuschlag zum DB	2001	15.01.2002	1.385,73
Lohnsteuer	2002	15.01.2003	32.014,26
Dienstgeberbeitrag (DB)	2002	15.01.2003	15.243,00
Zuschlag zum DB	2002	15.01.2003	1.321,00
Summe			99.733,13

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber war seit 10.4.2000 Geschäftsführer der Firma N-GmbH. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich in Deutschland, in Österreich wurde in W eine Zweigniederlassung betrieben, die einen Gastronomiebetrieb führte. Als Prokurist, dessen Vertretungsbefugnis auf die inländische Zweigniederlassung beschränkt war, fungierte TG. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 17.7.2003 wurde über das Vermögen der Zweigniederlassung das Konkursverfahren eröffnet.

In einem Ergänzungersuchen vom 4.11.2003 wies das Finanzamt den Berufungswerber auf dieses Insolvenzverfahren hin. Er sei seit 10.4.2000 Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich. Von der Gesellschaft wären näher aufgegliederte Abgaben in Höhe von insgesamt 119.850,30 € nicht entrichtet worden. Diese 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 (z.B. 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 persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In einer zu diesem Vorhalt abgegebenen Stellungnahme vom 27.1.2004 wies der Berufungswerber lediglich darauf hin, dass er stets an einem Ausgleich eingegangener Verbindlichkeiten interessiert sei, ihm derzeit die Umsetzung dieses Vorhabens aber nicht möglich sei. Aufgrund seiner Krankheit sei er inzwischen arbeitslos und zudem wöchentlich mehrmals an der Dialyse. Beim zuständigen Sozialamt habe er Sozialhilfe beantragt, über die noch nicht entschieden worden sei. Das Versorgungsamt habe mit Bescheid vom 18.8.2003 den Grad der Behinderung mit "100" festgesetzt. Am 10.3.2003 habe er bereits die "eidestattliche Versicherung" vollzogen, Vermögenswerte seien bei ihm nicht vorhanden. Das Arbeitsamt halte ihn aufgrund seiner Krankheit als "für den Arbeitsmarkt nicht mehr verfügbar". Über den gestellten Antrag einer Erwerbsunfähigkeitsrente sei noch nicht entschieden worden.

Bekannte und Verwandte würden ihm derzeit kleine Unterstützungen gewähren, auch deren verfügbare Mittel wären beschränkt. Gerne wende er sich bei möglicher Veränderung seiner gesundheitlichen und wirtschaftlichen Lage erneut an das Finanzamt, um einen einvernehmlichen Ausgleich der Verbindlichkeiten fortzusetzen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 17.5.2004 wurde das Konkursverfahren mangels Kostendeckung gemäß § 166 KO aufgehoben.

Mit Haftungsbescheid vom 18.5.2004 nahm das Finanzamt, das von dieser Konkursaufhebung offenkundig noch keine Kenntnis hatte, den Berufungswerber für folgende Abgabenschulden der inländischen Zweigniederlassung der Gesellschaft im Ausmaß von 101.739,74 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	09/2002	15.10.2002	301,44
Umsatzsteuer	09/2002	15.10.2002	887,46
Umsatzsteuer	10/2002	15.11.2002	3.027,55
Säumniszuschlag	2002	18.11.2002	60,62
Verspätungszuschlag	08/2002	06.12.2002	175,76
Umsatzsteuer	11/2002	16.12.2002	9,45
Verspätungszuschlag	09/2002	09.01.2003	256,97
Umsatzsteuer	12/2002	15.01.2003	1.009,87
Säumniszuschlag	2002	16.01.2003	51,04
Säumniszuschlag	2002	16.01.2003	52,87
Säumniszuschlag	2002	16.01.2003	64,24
Verspätungszuschlag	10/2002	27.01.2003	151,38
Umsatzsteuer	01/2003	17.02.2003	1.276,43
Säumniszuschlag	2002	10.02.2003	60,55
Umsatzsteuer	02/2003	17.03.2003	919,39
Verspätungszuschlag	11/2002	18.03.2003	65,31
Verspätungszuschlag	12/2002	26.03.2003	50,49
Umsatzsteuer	03/2003	15.04.2003	2.006,61
Umsatzsteuer	2002	15.01.2003	1.480,54
Lohnsteuer	2001	15.01.2002	25.366,28
Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.2002	14.501,50
Dienstgeberzuschlag	2001	15.01.2002	1.385,73
Lohnsteuer	2002	15.01.2003	32.014,26
Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.2003	15.243,00
Dienstgeberzuschlag	2002	15.01.2003	1.321,00
Summe			101.739,74

In der Begründung verwies das Finanzamt auf die Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre es insbesondere dafür zur sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Weiters wurde auf das mit Beschluss vom 17.7.2003 eröffnete Konkursverfahren verwiesen. Die angeführten Abgabenschuldigkeiten seien bei der Primär-schuldnerin, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, uneinbringlich. Auf Grund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt

der Fälligkeiten der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden wären, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG 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. Im Übrigen habe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei. Ein diesbezüglicher Fragenvorhalt des Finanzamtes vom 4.11.2003 sei nur unzureichend beantwortet worden. Da ein mangelndes Verschulden an dieser Pflichtverletzung nicht dargelegt worden wäre, sei von einem Verschulden an den angeführten Pflichtverletzungen auszugehen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar.

Gegen diesen laut internationalem Rückschein am 29.5.2004 zugestellten Haftungsbescheid wurde mit Eingabe vom 24.7.2004 Berufung erhoben. In der Begründung führte der Berufungswerber aus, dass er sich mit seinem Schreiben vom 27.1.2004 ausführlich zur Sache eingelassen und auch glaubhaft seine wirtschaftliche Lage dargestellt habe. Mit Schreiben vom 8.3.2004 habe das Finanzamt die Ausdehnung des Finanzstrafverfahrens gegen TG angekündigt und die Beträge gegen ihn geltend gemacht. Im Haftungsbescheid werde unterstellt, dass bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien. Das sei eine einseitige und tendenziöse Behauptung, die jeglicher Grundlage entbehre. Weiterhin bemängle das Finanzamt eine unzureichende Beantwortung des Fragebogens vom 4.11.2003. Wenn dem so wäre, dann hätten Rückfragen bestimmt zur Aufklärung von Tatbeständen beigetragen und hätte nicht zur Feststellung eines Verschuldens an den angeführten Pflichtverletzungen geführt. Das Finanzamt bleibe die Darlegung des Verschuldens und der entsprechenden Pflichtverletzungen schuldig. Weiters werde gerügt, dass dem Haftungsbescheid keine Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt sei. Zu den Angaben auf Geltendmachung der Haftung als einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches werde vollinhaltlich auf das Schreiben vom 27.1.2004 verwiesen.

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

Gemäß § 243 Bundesabgabenordnung (BAO) sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Die Berufungsfrist beträgt einen Monat (§ 245 Abs. 1 BAO). Enthält ein Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung, so wird diese Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt (§ 93 Abs. 4 BAO).

Einem Aktenvermerk des Finanzamtes ist zu entnehmen, dass im vorliegenden Fall bedauerlicherweise dem Haftungsbescheid keine Rechtsmittelbelehrung angeschlossen gewesen sei. Die Berufungsfrist wurde daher nicht in Lauf gesetzt. Die am 25.7.2004 zur Post gegebene Berufung vom 24.7.2004 gegen den am 29.5.2004 zugestellten Haftungsbescheid vom 18.5.2004 erweist sich daher als rechtzeitig eingebbracht.

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 eingebbracht 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 Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gegen die Gesellschaft sind im vorliegenden Fall unbestritten. Der Berufungswerber war seit 10.4.2000 auch alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft. Ab 28.3.2003 übernahm diese Funktion allerdings HS. In einer Eingabe vom 18.7.2003 betreffend eine Aufforderung des Finanzamtes zur Namhaftmachung eines inländischen Zustellungsbevollmächtigen hatte der Berufungswerber auch darauf hingewiesen, dass er am 28.3.2003 als Geschäftsführer abberufen worden sei. Da der diesbezüglichen Eintragung im Firmenbuch nur deklaratorische Bedeutung zukommt, endet der haftungsrelevante Zeitraum im gegenständlichen Fall bereits am 28.3.2003 und nicht erst im Zeitpunkt der Löschung der Geschäftsführerfunktion im Firmenbuch. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 03/2003 war erst am 15.4.2003 und damit zu einem

Zeitpunkt fällig, in dem der Berufungswerber nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft war. Diese Abgabe war daher aus der Haftungsanspruchnahme auszuscheiden.

Das Konkursverfahren wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 17.5.2004 mangels Kostendeckung gemäß § 166 KO aufgehoben. In einem solchen Fall kann von einer Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft ausgegangen werden (vgl. dazu die bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz. 6 angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Weiters hat das Finanzamt sowohl im Ergänzungsersuchen vom 4.11.2003 als auch im angefochtenen Haftungsbescheid unwidersprochen festgestellt, dass eine Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft vorliege.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (z.B. VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Den Vertreter einer Gesellschaft trifft daher im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Nachweispflicht. Der Berufungswerber wurde vom Finanzamt mit Vorhalt vom 4.11.2003 ausdrücklich aufgefordert, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden. Weiters wurde er aufgefordert, die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes (anteilige Mittelverwendung bei der Begleichung aller Verbindlichkeiten) durch geeignete Unterlagen zu belegen. Dieser Aufforderung kam der Berufungswerber jedoch nicht nach. In der Stellungnahme vom 27.1.2004 finden sich nur Ausführungen zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Berufungswerbers. Im angefochtenen Haftungsbescheid vom 18.5.2004 wies das Finanzamt neuerlich darauf hin, dass der Vertreter einer Gesellschaft darzutun habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, und der diesbezügliche Fragenvorhalt des

Finanzamtes nur unzureichend beantwortet worden sei. Der Berufungswerber brachte jedoch auch in der Berufung keine Gründe dafür vor, warum die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht entrichtet worden waren.

Unverständlich ist der in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf, vom Finanzamt wäre "die Darlegung des Verschuldens und der entsprechenden Pflichtverletzung" unterblieben. Bereits einleitend hatte das Finanzamt in der Bescheidbegründung unter Hinweis auf die Bestimmung des § 80 BAO ausgeführt, dass es zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre, insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Im Vorhalt vom 4.11.2003 wurde darauf hingewiesen, dass die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel vom Berufungswerber darzustellen wäre.

Da dieser insgesamt gesehen weder Gründe für die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben vorbrachte, noch – trotz Aufforderung seitens des Finanzamtes – die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel dargestellt und glaubhaft gemacht hat, musste im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung vom Vorliegen einer schulhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden. Zutreffend wies im Übrigen bereits das Finanzamt darauf hin, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist. 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 schulhaften 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).

Da somit aus den angeführten Gründen davon auszugehen war, dass der Berufungswerber schulhaft seine Pflicht verletzt hatte, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, durfte die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz. 24 mit Judikurnachweisen).

Aus dem Hinweis auf das Strafverfahren gegen den Prokuren ist für den Berufungswerber nichts zu gewinnen. Dieses Verfahren wurde mittlerweile eingestellt. Der Prokunst war zwar für die inländische Zweigniederlassung vertretungsbefugt, tatsächlich hat die abgabenrechtlichen Agenden jedoch der Berufungswerber selbst wahrgenommen. Alle Eingaben an das

Finanzamt, insbesondere jene an die Einbringungsstelle betreffend Zahlungsaufforderungen sowie die Konkursandrohung vom 4.11.2002 waren vom Berufungswerber unterschrieben. Auch die Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahressteuererklärungen wurden von diesem unterfertigt. Im Übrigen hat der Berufungswerber nicht behauptet, für die abgabenrechtlichen Agenden nicht zuständig gewesen zu sein.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, da die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich sind. In der Stellungnahme vom 27.1.2004 hat der Berufungswerber zwar ausgeführt, dass ihm aufgrund der angespannten persönlichen wirtschaftlichen, finanziellen und gesundheitlichen Lage derzeit eine Tilgung der Schulden nicht möglich wäre. Es ist nun aber keineswegs so, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Die Geltendmachung der Haftung kann auch 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). Der Berufungswerber hat in seiner Stellungnahme vom 27.1.2004 selbst zum Ausdruck gebracht, dass er sich bei einer Besserung der wirtschaftlichen Lage erneut an das Finanzamt wenden werde, um einen "einvernehmlichen Ausgleich der Verbindlichkeiten" zu erzielen. Es ist daher nicht von vornherein davon auszugehen, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen zur Gänze uneinbringlich sein werden. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. November 2005