



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch V, vom 21. Juli 2009 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 19. Juni 2009 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Haftungsbescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Unternehmer im Bereich der Güterbeförderung. Mit Beschluss vom 24. Oktober 2005 wurde über dessen Vermögen das Konkursverfahren eröffnet. Am 10. Jänner 2008 fand die Verteilungs- und Planungstagsatzung statt, der Zahlungsplan wurde angenommen und bestätigt.

Seit 4. Oktober 2005 war der Berufungswerber kollektivvertretungsbefugter Geschäftsführer der Firma X (Primärschuldnerin). Mit Beschluss vom 27. Februar 2008 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Haftungsbescheid vom 19. Juni 2009 wurde der Berufungswerber gem. § 9 i.V.m. §§ 80 ff Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma X im Ausmaß von €140.862,98 in Anspruch genommen (Lohnsteuer 2006 € 5.879,76, Lohnsteuer 2007 € 5.993,04, Lohnsteuer 06/07 €29.696,35, Lohnsteuer 10/07 € 35.100,79, Lohnsteuer 11/07 € 36.753,05, Lohnsteuer 12/07 € 27.439,99). Mit einer nennenswerten Quote sei nicht zu

rechnen, die Abgabenschulden seien daher bei der Primärschuldnerin als uneinbringlich anzusehen. Weiters ergebe sich aus § 78 EStG, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten i.S. des § 9 BAO darstelle. Es hätte daher nur ein solcher Betrag zur Auszahlung gelangen dürfen, der auch die Abfuhr der Lohnsteuer erlaubt hätte.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2009 wurde Berufung gegen den Haftungsbescheid erhoben. Der Zahlungsplan des Berufungswerbers sei mit Zustimmung des Finanzamtes bestätigt worden. Mit Bescheid vom 19. Juni 2009 sei die Haftung für einen Betrag von € 140.862,98 ausgesprochen worden. Die haftungsgegenständlichen Abgaben würden einen Zeitraum betreffen, der vor Genehmigung des Zahlungsplanes im Konkurs über das Vermögen des Berufungswerbers gelegen sei. Die Geltendmachung einer Haftung liege im Ermessen. Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" werde die Bedeutung Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei, dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung öffentliches Interesse beigemessen. Bei der Zweckmäßigkeit sei zu berücksichtigen, ob der haftungsgegenständliche Betrag nur geringfügig sei und ob dieser beim Haftungspflichtigen einbringlich wäre. Es liege somit im Ermessen, ob die Haftung überhaupt, gegen wen sie geltend gemacht werde und im welchem Ausmaß dies erfolge. Der 60-jährige Berufungswerber sei bestrebt gewesen, den angenommenen Zahlungsplan zu erfüllen und so eine Entschuldung zu erreichen. Der Behörde wären die Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin zum Zeitpunkt der Zahlungsplantagsatzung bekannt gewesen. Durch eine frühere Geltendmachung der Haftung wäre der Großteil der Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden. Durch die nunmehrige Geltendmachung der Haftung werde die Entschuldung des Berufungswerbers auf unbillige Weise verhindert. Die Behörde sei zur amtswegigen Ermittlung der materiellen Wahrheit gem. § 115 BAO verpflichtet. Sie wäre daher vor Erlassung des Bescheids auch verpflichtet gewesen, Erkundigungen über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie über die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeit einzuholen. An Hand derer hätte sie zu begründen gehabt, weshalb sie die Haftung in festgesetzter Höhe gegen den Berufungswerber geltend macht. So aber bleibe die persönliche und wirtschaftliche Situation des Berufungswerbers im Haftungsbescheid völlig unerörtert. Obwohl der Behörde insbesondere die finanzielle Situation bekannt sein hätte müssen, habe diese sich mit damit nicht auseinandergesetzt. Dazu wäre sie aber verpflichtet gewesen. Der Berufungswerber sei heute ohne Vermögen und bereits 60 Jahre alt. Er sei seit 1. Juli 2009 Pensionist und erhalte ab 1. August 2009 Pensionsleistungen. Die Höhe der

Pensionsleistungen sei derzeit noch unbekannt und es sei davon auszugehen, dass die vorgeschriebene Abgabenschuld vom Berufungswerber nicht einbringlich gemacht werden könne. Die Geltendmachung der Haftung widerspreche daher auch dem Grundsatz der Sparsamkeit, der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung, welcher bei der Geltendmachung einer Haftung zu berücksichtigen sei und somit dem öffentlichen Interesse. Völlig unbegründet bleibe auch die Höhe der geltend gemachten Abgabeforderung gegen den Berufungswerber, nicht nur im Hinblick auf das Vermögen des Berufungswerbers und das öffentliche Interesse, sondern auch im Hinblick auf den bewilligten Zahlungsplan im Konkursverfahren. Unabhängig davon, dass die Erlassung des Haftungsbescheides im Hinblick auf das Alter und die Pensionierung unbillig und unzweckmäßig sei, hätte sich die Behörde bei einer allfälligen Festsetzung der Haftung quotenmäßig an den Zahlungsplan zu orientieren gehabt. Die negativen Folgen des Haftungsbescheides würden sowohl dem berechtigten Interesse des Bescheidadressaten als auch dem öffentlichen Interesse widersprechen und sei von der Behörde hinsichtlich des ihr eingeräumten Spielraums nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht worden.

***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 demnach 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.

Der Bw war im haftungsrelevanten Zeitraum Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus.

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich zwar noch nicht

zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Vom Finanzamt wurden alleine am 11. April 2008 Abgabeforderungen im Ausmaß von € 954.506,07 angemeldet. Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 19. Oktober 2009 wurde das Konkursverfahren aufgehoben.

Mit dem angefochtenen Bescheid beschränkte das Finanzamt die Haftungsinanspruchnahme auf die Lohnsteuern für die im Bescheid angeführten Zeiträume. Das Finanzamt wies dabei zu Recht darauf hin, dass die Lohnsteuer von dem für die Geltendmachung der Haftung für die übrigen Abgaben zu prüfenden Gleichheitsgebot, das die Primärschuldnerin bei Nichtvorhandensein ausreichender Mittel verpflichte, sämtliche Gläubiger im gleichen Verhältnis zu befriedigen, ausgenommen sei. Der Lohnsteuer komme somit ein Vorrang vor allen anderen Abgaben zu.

Nach § 78 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG). Der Arbeitgeber hat die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Bereits aus dem Gesetzestext ergibt sich, dass der Lohnsteuerabzug bei jeder Lohnzahlung vorzunehmen ist; danach hat der Lohnsteuerabzug in dem Zeitpunkt zu erfolgen, in dem der Arbeitslohn zufließt; auf die Fälligkeit kommt es nicht an (vgl. Doralt, EStG, 9. Aufl., § 78 Tz 3).

Reichen demnach die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer 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. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert; bereits leichte Fahrlässigkeit berechtigt daher zur Haftungsinanspruchnahme.

Wäre die Lohnsteuer ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt worden, hätte ein uneinbringlicher Rückstand an Lohnsteuer erst gar nicht entstehen können. Eine Verschuldensentkräftigung ist aus dieser Sicht logisch ausgeschlossen (vgl. Stoll, BAO, 129).

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht aber die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 24).

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde. In der Berufung wird insbesondere eingewendet, das Finanzamt habe hinsichtlich des eingeräumten Spielraums zur Erlassung eines Haftungsbescheides nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

In seinem Erkenntnis vom 5. Juli 2004, Zl. 2002/14/0123 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass eine Orientierung an der Zahlungsplanquote, dann geboten erscheint, wenn die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkurseröffnung verwirklicht worden sind. **Sämtliche haftungsgegenständliche Abgaben betreffen Zeiträume, die nach der Konkurseröffnung über das Vermögen des Berufungswerbers liegen. Sie wären daher zu keinem Zeitpunkt von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden.** Der diesbezügliche Einwand, durch eine frühere Geltendmachung der Haftung wäre der Großteil der Haftungsforderungen von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden, geht daher ins Leere. Zudem stand nach Lage der Akten bei der Zahlungsplantagsatzung am 10. Jänner 2008 noch nicht fest, dass die Abgaben bei der Primärschuldnerin später uneinbringlich werden. Wurde doch die Zahlungsunfähigkeit der GmbH im Jänner 2008 noch bestritten und die Vorlage eines Abstattungskonzeptes angekündigt (Konkurseröffnung 27. Februar 2008).

Im Berufungsschriftsatz findet sich mehrfach der Hinweis, dass das Finanzamt verpflichtet gewesen wäre, vor Erlassung des Bescheides Erkundigungen über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie über die Einbringlichkeit der Abgaben einzuholen. In Anbetracht des Alters der Vermögenslosigkeit und der Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld beim Berufungswerber selbst, würden die negativen Folgen des Haftungsbescheides sowohl dem berechtigten Interesse des Bescheidadressaten als auch dem öffentlichen Interesse widersprechen. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen für sich allein ohnehin noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht (VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142). Ein diesbezüglicher Begründungsmangel kann daher nicht vorgelegen sein.

Wenn die Höhe der geltend gemachten Haftungsschuld in Frage gestellt wird, so wird dabei übersehen, dass die Haftung keineswegs nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden darf (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0007; ebenso VwGH 29.06.1999, 99/14/0128). Zudem hat das Finanzamt den Berufungswerber ohnedies nur für einen Teil der bei der Primärschuldnerin

uneinbringlich gewordenen Abgabeforderungen in Anspruch genommen; so ist ein Betrag von e 1.423.523,40 gem. § 231 BAO derzeit ausgesetzt.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser **öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel**, vollstreckbare Abgaben einzubringen, **überwiegt** bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden.

Was die Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld beim Berufungswerber betrifft, so ist festzuhalten, dass auf dem Einkommensteuerkonto des Berufungswerbers ein Guthaben von 15.218,11 € besteht, entstanden aus vorhandenen Verlustvorträgen; wobei auch für die Folgejahre laut Vorlagebericht des Finanzamtes wieder Gutschriften zu erwarten sind. Dazu kommen noch Pensionseinkünfte in Höhe von € 1.550 monatlich. Alleine dadurch, dass die Einbringlichkeit für einen Teil möglich ist, wird das Vorliegen eines öffentlichen Interesses an der Geltendmachung der Haftung jedenfalls zu bejahen sein. Dass aber der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen überwiegt, ist zuvor bereits festgehalten worden.

Der Einwand, die Behörde habe im angefochtenen Bescheid hinsichtlich des ihr eingeräumten Ermessens zur Erlassung eines Haftungsbescheides nicht im Sinne des Gesetztes Gebrauch gemacht, besteht daher nicht zu Recht und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. September 2010