



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, vom 23. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. März 2005 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. S-GmbH im Ausmaß von 19.887,75 € herangezogen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf Umsatzsteuer 05/2004 in Höhe von 3.936,77 € eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Geschäftsführer der Fa. S-GmbH, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 16.8.2004 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Auch der Berufungswerber ging in Konkurs. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Linz vom 25.1.2005 wurde das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet.

Mit Haftungsbescheid vom 2.3.2005 wurde der Berufungswerber für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	2003	16.02.04	1.410,20
Umsatzsteuer	05/2004	15.07.04	11.711,26
Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.02	478,97
Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.03	2.747,03
Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.04	2.747,03

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.02	45,71
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.03	238,08
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.04	231,97
Säumniszuschlag 1	2003	02.11.04	43,27
Säumniszuschlag 1	2004	18.11.04	234,23
<i>Summe</i>			19.887,75

In der Bescheidbegründung stellte das Finanzamt die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dar und verwies auf die oben erwähnten Insolvenzverfahren. Es sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Der Berufungswerber habe ein mangelndes Verschulden an dieser Pflichtverletzung nicht dargelegt.

Die zum damaligen Zeitpunkt noch nicht rechtskräftige Haftungsschuld wurde im Schuldenregulierungsverfahren des Berufungswerbers als bedingte Konkursforderung angemeldet.

Gegen den Haftungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 23.3.2005 Berufung erhoben. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Gesellschaft mit 5.7.2004 ihre Zahlungen eingestellt, und ab diesem Zeitpunkt das Konkursverfahren vorbereitet habe. Von der Zahlungseinstellung seien alle Gläubiger informiert worden. Das Konkursverfahren sei binnen 60 Tagen ab Einstellung der Zahlungen eröffnet worden. Ein Finanzstrafverfahren gegen den Berufungswerber sei eingestellt worden. Die Zahlungseinstellung sei mit der Auflösung eines Alleinvertriebsvertrages mit der Fa. R Hand in Hand gegangen. Damit sei der Gesellschaft das lebenswichtige Standbein genommen worden, und wäre der Betrieb nicht mehr positiv zu führen gewesen. Ab 1.7.2004 seien nur mehr Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt und keine Altverbindlichkeiten, insbesondere die Umsatzsteuer für Mai 2004, mehr bezahlt worden. Zu den haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlägen wurde darauf hingewiesen, dass diese aus einer Prüfung anlässlich der Konkurseröffnung resultierten. Der Berufungswerber sei als Alleingesellschafter GSVG-versichert gewesen, wobei er ein entsprechendes Geschäftsführergehalt bezogen habe. Zur Abrechnung desselben habe er sich entsprechender Professionisten (Steuerberater) bedient, welche die Abrechnung der Geschäftsführerbezüge vorgenommen und die Erlagscheine ausgefüllt hätten. Diese hätten dem Berufungswerber die Beträge ausgerechnet, die er aus dem Titel Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu bezahlen habe. Erst nach dieser Lohnsteuerprüfung sei dem Berufungswerber mitgeteilt worden, dass lange Zeit keine klare gesetzliche Regelung bzw. eine entsprechende Judikatur zur DB- und DZ-Pflicht bei einem Geschäftsführer, der zu mehr als 25 % an der Gesellschaft beteiligt und sohin GSVG-versichert sei und über gleich bleibende Bezüge verfüge, bestanden habe. Laut Mitteilung des Steuerberaters sei erst 2004 eine klare Regelung erfolgt. Da sich der Berufungswerber entsprechender Professionisten bedient hätte, liege keine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 4.5.2005 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der primärschuldnerischen Gesellschaft nach Verteilung der Konkursmasse mit einer Quote von 11 % aufgehoben.

Die Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens des Berufungswerbers wurde am 10.10.2005 rechtskräftig, nachdem ein in diesem Verfahren abgeschlossener Zahlungsplan bestätigt worden war.

In einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 24.2.2006 wurde der Berufungswerber eingeladen, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

*"1) Durch die im Insolvenzverfahren der Firma S-GmbH (Primärschuldnerin) erzielte Konkursquote wurde die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2003 zur Gänze, und die Umsatzsteuer 05/2004 bis auf einen Restbetrag von 3.936,77 € abgedeckt. Die haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge sind aus der Haftungssumme auszuscheiden, da sie erst nach Konkurseröffnung fällig waren. Für eine Haftungsinanspruchnahme kommen daher nur mehr folgende Abgaben in Betracht:*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>05/2004</i>	<i>3.936,77</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>2001</i>	<i>478,97</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>2002</i>	<i>2.747,03</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>2003</i>	<i>2.747,03</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>2001</i>	<i>45,71</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>2002</i>	<i>238,08</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>2003</i>	<i>231,97</i>
<i>Summe</i>		<i>10.425,56</i>

*2) Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen, welche ihre Geschäftsführerbezüge betreffen, wird um Vorlage formloser Bestätigungen der in der Berufung erwähnten steuerlichen Vertreter (Steuerberater X) dahingehend ersucht, dass diese Ihnen die Rechtsauskunft erteilt hatten, ihre Bezüge als Geschäftsführer wären nicht DB- und DZ-pflichtig. Bis zur Entscheidung eines verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, gab es eine Vielzahl von höchstgerichtlichen Verfahren zu dieser Frage, in denen von Seiten der steuerlichen Vertreter immer wieder vertreten wurde, derartige Bezüge würden nicht zu den Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG gehören. Sollten die genannten steuerlichen Vertreter derartige Bestätigungen nicht erteilen, wird um ihre Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht ersucht, um sie als Zeugen vernehmen zu können.*

*3) Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 5/2004 war am 15.7.2004 fällig. Im Juli 2004 wurden noch beträchtliche Umsätze erzielt. Laut UVA bzw. Festsetzungsbescheid vom 27.8.2004 betrugen die steuerpflichtigen Umsätze 64.002,27 €. Daneben fielen steuer-*

*pflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe von 47.229,46 € an. Bei dieser Sachlage kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Gesellschaft im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 5/2004 bereits völlig mittellos gewesen wäre. Da diese Abgabe auch nicht anteilig entrichtet wurde, ist von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Zur Verantwortung, es wären ab 1.7.2004 nur mehr Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt, und keine Altverbindlichkeiten mehr bezahlt worden, wird darauf hingewiesen, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug-um-Zug-Geschäfte) bestehen (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030). Ein Vertreter im Sinne des § 80 BAO erkennt die Rechtslage, wenn er meint, er dürfe die für die Aufrechterhaltung des Betriebes seiner Meinung nach notwendigen Zahlungen leisten und erst danach allfällig übrige Beträge für die Abgabentrückstellung verwenden. Damit benachteiligt er offenkundig bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger und verstößt gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096).*

*Allerdings haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt jedoch dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).*

*Es möge daher anhand geeigneter Buchhaltungsunterlagen dargestellt und nachgewiesen werden, welcher Teilbetrag der Umsatzsteuer 5/2004 bei anteilmäßiger Befriedigung aller Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre (vgl. zur konkreten Berechnung etwa Burgstaller in SWK 2005, S. 816)."*

In einer Stellungnahme des ehemaligen steuerlichen Vertreters der Gesellschaft, der im Haftungsverfahren nunmehr auch für den Berufungswerber einschritt, führte dieser aus, dass die Haftung betreffend Umsatzsteuer 5/2004 in Höhe von 3.936,77 € anerkannt werde, da in diesem Zeitraum auch Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt worden wären und somit gegen das Gleichbehandlungsgebot verstoßen worden sei. In den haftungsrelevanten Jahren (2001 bis 2003) sei aber die DB- und DZ-Pflicht für wesentlich beteiligte Geschäftsführer-Gesellschafter nicht klar geregelt bzw. judiziert gewesen. Die Fragen von Weisungsgebundenheit, erfolgsabhängiger Entlohnung, Eingliederung in das Unternehmen usw. seien vielfach Themen von VwGH-Entscheidungen gewesen. Erst seit dem Erkenntnis vom Herbst 2004 würden auch durch die Kanzlei des steuerlichen Vertreters diese Abgaben bei den Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen berechnet. Bis zu diesem Zeitpunkt seien bei diesen Vergütungen, die nicht dienstnehmerähnlich gestaltet gewesen wäre und auf rein erfolgsabhängiger Basis berechnet worden seien, keine Abgaben berechnet und abgeführt worden. Da bis zu diesem VwGH-Erkenntnis die Abfuhr von DB und DZ für Geschäftsführer-Gesellschafterbezüge stark umstritten gewesen sei, möge aufgrund der unsicheren Rechtslage insoweit von einer Haftung gegenüber dem Berufungswerber abgesehen werden.

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

Die Abgabensforderungen gegen die Gesellschaft sind im gegenständlichen Fall ebenso unstrittig wie die Stellung des Berufungswerbers als verantwortlicher Geschäftsführer im haftungsrelevanten Zeitraum.

Die im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 24.2.2006 angeführten, durch die Konkursquote nicht abgedeckten Abgaben sind bei der Gesellschaft uneinbringlich.

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 schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung 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 Abgabentrichtung 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 (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 5/2004 war aus den im Vorhalt angeführten Gründen von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Diese wurde in der Stellungnahme vom 16.3.2006 auch zugestanden. Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, wurde nicht erbracht.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 24 mit Judikurnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen wurden im Rahmen der aus Anlass der Konkurseröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung festgestellt, und betrafen ausschließlich die Geschäftsführerbezüge des Berufungswerbers. Dieser verantwortete sich damit, dass er sich zur Berechnung der bei der Gesellschaft anfallenden Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen entsprechender Professionisten (Steuerberater) bedient habe, welche die Abgaben berechnet und die Erlagscheine ausgefüllt hätten. Erst nach der Lohnsteuerprüfung sei ihm mitgeteilt worden, dass lange Zeit keine klare gesetzliche Regelung bzw. eine entsprechende Judikatur zur DB- und DZ-Pflicht bei einem wesentlich beteiligten Geschäftsführer bestanden habe. Der ehemalige steuerliche Vertreter der Gesellschaft bestätigte diese

Verantwortung und wies in seiner Stellungnahme darauf hin, dass bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, bei Vergütungen, die nicht dienstnehmerähnlich gestaltet gewesen wäre und auf rein erfolgsabhängiger Basis berechnet worden seien, keine Abgaben berechnet und abgeführt worden seien.

Wird der Geschäftsführer ausschließlich durch eine unrichtige Rechtsbelehrung, die ihm sein Steuerberater in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilt, z.B. zur unrichtigen Geltendmachung des Vorsteuerabzuges veranlasst, so trifft ihn kein Verschulden (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 19; VwGH 9.6.1986, 85/15/0069). Gleiches gilt für den gegenständlichen Fall, in dem der steuerliche Vertreter der Ansicht war, dass die Bezüge des Berufungswerbers nicht DB- und DZ-pflichtig gewesen seien. Ein Geschäftsführer, der sich zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten eines Steuerberaters bedient, darf grundsätzlich auf die von diesem in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilten Rechtsauskünfte vertrauen. Nur wenn diese Rechtsauskünfte offensichtlich unrichtig wären, oder an diesen bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt erhebliche Zweifel bestehen müssten, wäre der Geschäftsführer gehalten, weitere Erkundigungen einzuholen. Davon konnte im vorliegenden Fall jedoch nicht ausgegangen werden. Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen fehlte es daher an einer schuldhaften Pflichtverletzung seitens des Berufungswerbers.

Die haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge waren aus der Haftungssumme auszuscheiden, da sie erst nach Konkurseröffnung fällig waren, und daher in der Nichtentrichtung derselben keine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Berufungswerber gelegen sein konnte.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Die Haftungsinanspruchnahme war zweckmäßig, da die verbliebene Umsatzsteuer 05/2004 zumindest noch in Höhe der im Schuldenregulierungsverfahren vereinbarten Zahlungsplanquote eingebracht werden kann. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, wurden nicht vorgebracht und sind auch den vorliegenden Akten nicht zu entnehmen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. März 2006