



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Herbert Grabner, Steuerberater, 8010 Graz, Maiffredygasse 2, vom 21. Juni 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Mag. Hubert List, vom 21. Mai 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 18. Dezember 2007 in 8018 Graz, Conrad-von-Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Bw. wird als Haftungspflichtiger gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für die folgenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von 13.771,74 € in Anspruch genommen:

Abgabe/Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in S	Betrag in Euro (94,15641 %)
Lohnsteuer 10/00	15.11.2000	38.718,00	2.649,33
Lohnsteuer 11/00	15.12.2000	47.043,00	3.218,97
Lohnsteuer 12/00	15.01.2001	44.073,00	3.015,75
Dienstgeberbeitrag 10/00	15.11.2000	23.732,00	1.623,89
Dienstgeberbeitrag 11/00	15.12.2000	25.077,00	1.715,93
Dienstgeberbeitrag 12/00	15.01.2001	22.621,00	1.547,87
		201.264,00	13.771,74

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw.) vertrat seit 31. Jänner 1989 selbständig und seit 30. Oktober 1993 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer die mit dem Gesellschaftsvertrag vom 7. Oktober 1981 errichtete GmbH (im Folgenden kurz GmbH).

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 11. April 2001 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft Ende April 2001 eingestellt. Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 25. November 2004 wurde der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens (Quote 5,84359 %) gemäß § 139 KO aufgehoben und in weiterer Folge die Firma von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Haftungsbescheid vom 21. Mai 2001 nahm das Finanzamt Graz-Stadt den Bw. als Haftungspflichtigen gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der GmbH . im Gesamtausmaß von 328.839,25 S (23.897,68 €) in Anspruch und forderte ihn auf, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten:

Lohnsteuer 07/00	4.263,25
Lohnsteuer 09/00	76.735,00
Lohnsteuer 10/00	38.718,00
Lohnsteuer 11/00	47.043,00
Lohnsteuer 12/00	44.073,00
Lohnsteuer 01/01	20.146,00
Dienstgeberbeitrag 09/00	20.219,00
Dienstgeberbeitrag 10/00	23.732,00
Dienstgeberbeitrag 11/00	25.077,00
Dienstgeberbeitrag 12/00	22.621,00
Dienstgeberbeitrag 01/01	6.212,00

Die Geltendmachung der Haftung wurde auf die §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO gestützt. Führe der Geschäftsführer Abgaben nicht ab, sondern verwende die ihm zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel für andere Zwecke, liege darin ein abgabenrechtlich relevantes Verschulden. Bei der Lohnsteuer sei die Einrede der nicht ausreichenden Mittel nicht zielführend, weil in diesem Fall die zur Auszahlung gelangenden Löhne so weit zu vermindern seien, dass die davon zu berechnenden Lohnsteuerbeträge in den zur Verfügung stehenden Mitteln Deckung fänden.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 21. Juni 2001 und der die Berufung ergänzenden Eingabe vom 15. Oktober 2001 wird vorgebracht, eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO liege nicht vor. Die Entrichtung der Lohnabgaben sei in

Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach den jeweils verfügbar gewesenen Mitteln vorgenommen worden. Die Abdeckung der Lohnabgaben 2000 sei zur Gänze bzw. zumindest teilweise durch Aufrechnung mit den Umsatzsteuerguthaben erfolgt. Dass darüber hinaus einzelne Lohnabgaben unberichtet geblieben seien, sei darauf zurückzuführen, dass auch die gänzliche Entrichtung der übrigen Verbindlichkeiten nicht möglich gewesen sei, zumal bei der Entrichtung der Abgabenschulden vordringlich auf Zahlungen für die KG, die in engem Zusammenhang mit der GmbH . gestanden sei, Bedacht genommen worden sei.

Der Bw. habe alles unternommen, um die schwierige finanzielle Situation zu verbessern und die Mittel für die Abdeckung der noch offenen Lohnabgaben aufzubringen. Aus dem Schreiben vom 27. Februar 2001 an das Finanzamt Graz-Stadt gingen die Bemühungen des Bw. um eine Lösung der finanziellen Probleme hervor. Erfolg versprechende Verhandlungen mit zwei großen Medienunternehmen seien bereits im Jahr 2000 geführt worden. Da sie letztlich nicht erfolgreich abgeschlossen werden konnten, habe Anfang April das Insolvenzverfahren eingeleitet werden müssen.

Bei den im angefochtenen Bescheid dargestellten Beträgen an Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag bestünden betragsmäßig gravierende Widersprüche zu den aus der Kontonachricht für das Jahr 2000 bzw. aus den Buchungsmittelungen für 2000 und 2001 hervorgehenden, durch die Finanzkasse verbuchten Zahlungen. So seien die Lohnabgaben 09/2000 und 01/2001 zur Gänze durch Aufrechnung der Umsatzsteuerguthaben 08/2000 bzw. 12/2000 abgedeckt worden. Es verbleibe daher nur ein Haftungsbetrag von insgesamt 205.627,25 S.

Die Lohnabgaben und sonstigen Selbstberechnungsabgaben seien dem Finanzamt immer termingerecht zur Kenntnis gebracht worden.

Aus dem laufenden Insolvenzverfahren sei für die Gläubiger eine günstige Entwicklung der Quote zu erwarten, weshalb eine betragsmäßige Festlegung der Haftung derzeit noch nicht möglich sei. Aus der zuletzt ergangenen Buchungsmittelung ergebe sich überdies, dass die Einbringung des offenen Abgabenrückstandes ausgesetzt worden sei.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Das Vorbringen, das Finanzamt sei nicht schlechter als andere Gläubiger gestellt worden, gehe für Lohnabgaben ins Leere. Im Fall nicht ausreichender finanzieller Mittel seien die zur Auszahlung gelangenden Löhne so weit zu vermindern, dass diese und die davon zu berechnenden Lohnsteuerbeträge in den „zur Verfügung stehenden Mitteln“ Deckung finden könnten (Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG).

Im Vorlageantrag wird vom Bw. vorgebracht, die Rechtsansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung würde für den Fall, dass der Arbeitgeber im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne und Gehälter nicht über ausreichende Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohns verfüge, bedeuten, dass die ermittelte Lohnsteuer entsprechend anzupassen und an das Finanzamt zu entrichten wäre. Da die Lohn- und Gehaltsabrechnungen bei den Unternehmen üblicherweise einige Tage vor der Lohnauszahlung durchgeführt werden, würde die genaue Beachtung des § 78 Abs. 3 EStG innerhalb eines kurzen Zeitraums womöglich zu mehrfachen Aufrollungen der bereits abgerechneten Löhne und Gehältern führen, was im Hinblick auf den damit verbundenen Aufwand sicherlich nicht sehr praktikabel erscheine. Bezeichnenderweise enthielten auch die Einkommensteuer- und Lohnsteuerrichtlinien zu § 78 Abs. 3 EStG keine Erläuterungen bezüglich einer praktischen Vorgangsweise im Hinblick auf die gesetzliche Bestimmung.

Dass die Einrede der nicht ausreichenden Mittel eine Verschuldensentkräftigung ausschließe, decke sich nicht mit der aktuellen Rechtsprechung und Expertenmeinung. So werde in der SWK Nr. 28 vom 1. Oktober 2005 unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 15.12.1999, 98/13/0060 ausgeführt, dass dann, wenn dem Geschäftsführer zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben keine liquiden Mittel zur Verfügung stehen, eine Haftung des Geschäftsführers nicht in Betracht komme. Dies sei im gegenständlichen Fall gegeben, weil dem Bw. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnabgaben keine liquiden Mittel zu deren Abdeckung zur Verfügung gestanden seien.

Die Verbuchung der Lohnabgaben entsprechend den Berichtigungsanträgen würde konkret zu einer Verminderung des Haftungsbetrages führen. Eine entsprechende Berichtigung des Haftungsbescheides sei bisher jedoch nicht erfolgt.

Auf dem Abgabenkonto der GmbH . hafte per 24. November 2005 nur mehr ein Rückstand in der Höhe von 523,00 € aus, sodass die gegenüber dem Bw. im Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnabgaben bereits abgedeckt seien und eine Inanspruchnahme des Bw. daher gesetzlich nicht gedeckt sei. Dies gelte umso mehr als zwischen dem 12. Jänner 2001 und 20. April 2005 Rückzahlungen von Guthaben im Ausmaß von 94.661,11 € erfolgt seien, die dem Konto der GmbH . angelastet wurden. Wären diese Guthaben, wie es gesetzlich geboten sei, mit zeitlich voraus gegangenen Fälligkeiten, die im Zeitpunkt der Rückzahlung noch nicht abgedeckt waren, verrechnet worden, wäre die Abdeckung der Lohnabgaben vorzunehmen gewesen, sodass der im Haftungsbescheid geltend gemachte Betrag abgedeckt gewesen wäre.

Offen bleibe auch die Frage, ob die dem Finanzamt gemeldeten Beträge mit den tatsächlich in den betreffenden Lohnzahlungszeiträumen ausbezahlten Löhnen und Gehältern übereinstimmen, zumal nachweislich Lohnabgaben quasi in Anwendung des

Anspruchsprinzips dem Finanzamt gemeldet worden seien obwohl die Auszahlung der Löhne und Gehälter noch nicht erfolgt sei. Aus den Berichten bzw. den ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheiden über die Lohnsteuerprüfungen für den Zeitraum 1997 bis 2001 habe dies mangels entsprechender Angaben nicht eruiert werden können. Ein Schreiben an den Masseverwalter mit dem Ersuchen, die steuerliche Vertreterin im Insolvenzverfahren der GmbH . zu einer Stellungnahme zu bewegen, ob im Zuge der stattgefundenen Lohnsteuerprüfung die Übereinstimmung der relevanten Lohnabgaben mit den ausbezahnten Löhnen und Gehältern gegeben war, sei ebenso unbeantwortet geblieben.

Vom Bw. werde eine Verletzung von Verfahrensvorschriften eingewendet, weil er bei den stattgefundenen Lohnsteuerprüfungen nicht als früherer Geschäftsführer der GmbH . beigezogen bzw. als Auskunftsperson befragt worden sei, was im Hinblick auf die potentielle Haftung des Bw. für Nachforderungen von Lohnabgaben wichtig gewesen wäre.

Nach den Verjährungsvorschriften des § 238 BAO sei bereits Verjährung der Einhebung eingetreten, da das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben, innerhalb von 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Abgabe fällig geworden sei, verjähre.

Mit dem Vorhalt vom 13. August 2007 wurde der Bw. aufgefordert, Beweismittel beizubringen, aus denen hervorgehe, welche finanziellen Mittel der GmbH im jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung gestanden haben und wie diese verwendet worden seien.

In der Vorhaltsbeantwortung am 31. Oktober 2007 brachte der Bw. erstmalig vor, die Lohnansprüche der Dienstnehmer der GmbH seien in der Zeit vom 1. November 2000 bis 14. April 2001 nicht erfüllt worden. Dieser Umstand sei weder bei der Prüfung durch das Finanzamt noch vom Masseverwalter wahrgenommen worden. Trotz Nichtauszahlung von Löhnen ab November 2000 sei fälschlicherweise beim Finanzamt eine Anmeldung der Lohnabgaben erfolgt.

In einer Stellungnahme vom 21. November 2007 führte das Finanzamt dazu aus, der Prüfer P habe im Zuge einer Lohnsteuerprüfung im November 2001 festgestellt, dass die GmbH die Lohnabgaben nach dem Zuflussprinzip dem Finanzamt gemeldet habe, unabhängig davon, für welchen Zeitraum die Löhne ausbezahlt worden seien. Wenn daher beispielsweise im Dezember 2001 die Löhne für März 2001 ausbezahlt wurden, seien die auf die Bezüge entfallenden Abgaben als Lohnabgaben Dezember gemeldet worden.

In einer weiteren Eingabe vom 16. November 2001 führte der Bw. aus, für Dezember 2001 seien keine Löhne ausbezahlt worden. Als Mangel des Haftungsbescheides sei auch zu betrachten, dass ihm nicht entnommen werden könne, welche vermeintlich einbehaltenen

Lohnabgaben, entfallend auf die einzelnen Dienstnehmer, nicht abgeführt worden seien. Es fehle also eine namentliche Zuordnung der Teile der Gesamtsumme. Im Übrigen habe es zu keiner Zeit seitens des Finanzamtes den Einwand einer Gläubigerbegünstigung gegeben.

In der mündlichen Verhandlung am 18. Dezember 2007 legte der Bw. eine Bestätigung des Masseverwalters der GmbH, A, vom 17. Dezember 2007 mit folgendem Wortlaut vor:

„In oben angeführter Konkursache bestätige ich Ihnen als Masseverwalter, dass mir im Rahmen der Erledigung meiner Aufgaben als Masseverwalter, abgesehen von den Anfechtungsansprüchen der Masse gegen die S, die M und die B, keine Ungleichbehandlung von Gläubigern aufgefallen ist. Die genannten Anfechtungsansprüche wurden durch Zahlung der Gläubiger erledigt.“

A habe mit diesem Schreiben zum Ausdruck bringen wollen, dass im Zeitraum vor der Konkurseröffnung keine Abgabenbenachteiligungen stattgefunden haben.

Der Bw. führte weiters aus, sowohl der Haftungs- als auch der Abgabenbescheid seien mangelhaft, weil ihm im Jahr 2001 Parteiengehör nicht gewährt worden sei. Die Begründung des Haftungsbescheides sei ebenfalls mangelhaft, weil aus diesem nicht hervorgehe, dass eine Ungleichbehandlung von Abgaben mit anderen Verbindlichkeiten stattgefunden habe, was von Amts wegen zu ermitteln gewesen wäre. Ebenfalls mangelhaft sei die Begründung des Lohnsteuerbescheides, weil nicht angeführt sei, welche lohnsteuerpflichtigen Personen der Bescheid betreffe. Er ersuche um Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Diesem Vorbringen entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, der nach der Lohnsteuerprüfung im Jahr 2001 vom Finanzamt erlassene Haftungs- und Abgabenbescheid sei nicht Gegenstand des Verfahrens. Der angefochtene Haftungsbescheid wäre auch bei zuvor gewährtem Parteiengehör nicht anders erlassen worden. Das Schreiben des Masseverwalters beziehe sich nur auf Masseforderungen und habe mit den verfahrensgegenständlichen Verbindlichkeiten nichts zu tun. Am Abgabenkonto der GmbH seien jedoch offensichtlich die in den Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate 08/00 und 12/00 bzw. die im Zahlungserleichterungsansuchen vom 16. August 2000 erteilten Verrechnungsweisungen hinsichtlich der Lohnabgaben 07/00, 09/00 und 01/01 nicht berücksichtigt worden. Hinsichtlich dieser Abgaben könne der Bw. nicht zur Haftung herangezogen werden. Im Übrigen sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der bei der GmbH als Lohnverrechner tätig gewesene R führte, als Zeuge einvernommen, aus, er habe jene Lohnabgaben beim Finanzamt gemeldet, die auf die in den einzelnen Monaten ausbezahlten Löhne entfallen sei. Es habe sich dabei meistens um ausständige Löhne aus den Vormonaten gehandelt. Verbindlichkeiten der GmbH seien nach Maßgabe des Vorhandenseins von Geldmitteln entrichtet 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 BAO 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.

Im vorliegenden Fall ist die Stellung des Bw. als allein verantwortlicher Geschäftsführer im haftungsrelevanten Zeitraum unbestritten.

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. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im vorliegenden Fall erfüllt, weil das über die GmbH eröffnete Konkursverfahren nach Verteilung des Massevermögens mit einer Quote in der Höhe von 5,84359 % aufgehoben und somit der durch die ausgeschüttete Quote nicht gedeckte Teil der Abgabenschulden bei der von Amts wegen im Firmenbuch gelöschten Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden kann. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben ist daher im Ausmaß von 94,15641 % gegeben.

Insoweit der Bw. vorbringt, nach einer Abfrage des Abgabenkontos der GmbH hafte nur mehr ein Rückstand von 523,00 € aus, sodass die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben als entrichtet anzusehen seien, ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt am 3. Mai 2001 die Aussetzung der Einbringung der zu diesem Zeitpunkt am Abgabenkonto fällig aushaftenden Abgabenschuldigkeiten verfügt hat.

Gemäß § 231 Abs. 1 BAO kann die Einbringung fälliger Abgaben ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht worden sind oder wegen Aussichtslosigkeit

zunächst unterlassen werden, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist die ausgesetzte Einbringung wieder aufzunehmen, wenn die Gründe, die zur Aussetzung der Einbringung geführt haben (Abs. 1), innerhalb der Verjährungsfrist (§ 238) wegfallen.

Die Aussetzung der Einbringung ist eine behördeninterne, verwaltungsorganisatorische Maßnahme, über die kein Bescheid ergeht und die aus Zweckmäßigkeitsgründen vom Finanzamt verfügt werden kann. Auch die Wiederaufnahme der ausgesetzten Einbringung erfolgt formlos (siehe VwGH-Erkenntnis vom 15.4.1997, 96/14/0001). Die Information des Abgabepflichtigen über eine Aussetzung der Einbringung erfolgt mittels Buchungsmittelung.

Im Rechts- und Güterstand eines Abgabepflichtigen tritt durch die Aussetzung der Einbringung keine Veränderung ein. Sie führt nicht zum Erlöschen des Abgabenanspruches. Trotz Aussetzung der Einbringung bleibt der Abgabenanspruch als fälliger und vollstreckbarer Anspruch bestehen, weshalb die haftungsrelevanten Abgaben nicht als „abgedeckt“ im Sinne von „getilgt“ angesehen werden können.

Der Rechtsansicht des Bw., die am Abgabenkonto der GmbH verbuchten Rückzahlungen von Guthaben im Ausmaß von 94.661,11 € verminderten die Haftungsschuld, weil sie mit den zeitlich voraus gegangenen Fälligkeiten hätten verrechnet werden müssen, kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Gemäß § 46 Abs 1 KO sind Masseforderungen unter anderem die Kosten des Konkursverfahrens (Z 1), alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind sowie alle die Masse treffenden Steuern, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird (Z 2).

Gemäß § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkursöffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkursöffnung erworben worden ist.

Aus den zitierten Aufrechnungsvorschriften der KO folgt, dass für die Aufrechnung von Abgaben, die auf die Zeit *nach* Konkursöffnung (11. April 2001) entfallen (Masseforderungen) gegen Forderungen der Masse (z.B. Umsatzsteuergutschriften, die während des laufenden Konkursverfahrens entstehen) keine konkursrechtlichen Sonderbestimmungen bestehen und der Konkursgläubiger daher aushaltende Masseforderungen mit gegen ihn gerichtete Forderungen der Masse verrechnen kann.

Ausgeschlossen ist nach dieser Gesetzeslage hingegen eine Aufrechnung von vor der Konkursöffnung fälligen Verbindlichkeiten (Konkursforderungen) mit erst während des Konkursverfahrens entstandenen Masseforderungen.

Nach der Aktenlage wurden am Abgabenkonto der GmbH in der Zeit vom 12. Oktober 2001 bis 20. April 2005 folgende Rückzahlungen verbucht: 12.160,00 € am 12. Oktober 2001, 2.091,23 € am 11. Februar 2002, 21.490,79 € am 26. Mai 2003, 1.375,70 € am 7. Juni 2004, 28.050,16 € am 2. August 2004, 960,00 € am 3. Dezember 2004, 21.598,74 € am 14. Dezember 2004 und 10.401,42 € am 20. April 2005.

Bei den Rückzahlungen am 12. Oktober 2001, 21. Jänner 2002 und 14. Dezember 2004 handelte es sich um die Rückzahlung der Vorsteuerüberhänge aus der Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldungen 07/01 (-12.160,00 €), 11/01 (-2.091,23 €) und 09/04 (-21.598,74 €), bei den Rückzahlungen am 26. Mai 2003 und am 7. Juni 2004 um die Rückzahlung der aus der Verbuchung der Umsatzsteuererklärungen 2002 und 2003 resultierenden Vorsteuergutschriften von 21.927,79 € bzw. 1.375,70 €.

Sämtliche im Haftungsbescheid angeführten Abgaben waren vor Konkursöffnung fällig und stellen daher Konkursforderungen dar, die mit den angeführten Masseforderungen nach den Bestimmungen der KO nicht verrechnet werden konnten.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass den Aufrechnungsvorschriften der KO und der AO (insbesondere §§ 19, 20 KO und AO) der Vorrang vor den Verrechnungsregeln des § 214 BAO zukommt (siehe VwGH-Erkenntnis vom 26.4.1993, 92/15/0012 und die dort zitierte Vorjudikatur), sodass die Regelung des § 214 Abs. 1 BAO, wonach in den Fällen der zusammengefassten Verbuchung der Geburung Zahlungen und sonstige Gutschriften zunächst grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind, im Konkursverfahren nicht anzuwenden ist.

Zum Einwand der Verjährung der Abgabeneinhebung ist auszuführen:

Die Inanspruchnahme der Haftung nach § 224 BAO stellt eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist zulässig.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Unbestritten ist, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides am 21. Mai 2001 die Einhebungsverjährungsfrist hinsichtlich der vom Haftungsbescheid umfassten Abgaben (Lohnsteuer 07/00, 09/00-01/01 und Dienstgeberbeitrag 09/00-01/01) nicht abgelaufen war, weshalb die Einhebungsverjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2001 neuerlich zu laufen begann.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Verjährung unter anderem durch an den Abgabenpflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln unterbrochen; auch einer Berufungsvorentscheidung kommt unterbrechende Wirkung zu (vgl. Erkenntnis vom 3.11.1994, 93/15/0010 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Im vorliegenden Fall wurde die Verjährung somit durch die Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse am 26. Mai 2003, die an den Bw. gerichtete Anfrage vom 13. Juni 2003, die am 24. Februar 2004 erlassene Berufungsvorentscheidung sowie die Aufforderung vom 11. April 2006 zur Vorlage entsprechender Beweismittel für die behauptete Gleichbehandlung der Gläubiger unterbrochen. Diese Verfahrenshandlungen erfolgten jeweils weniger als fünf Jahre nach der letzten Unterbrechungshandlung und weniger als fünf Jahre vor der nächsten Unterbrechungshandlung. Das Ende der Verjährungsfrist ergibt sich daher im Hinblick auf die Vorschrift des § 238 Abs. 2 BAO mit 31. Dezember 2011, weshalb vom Eintritt der Einhebungsverjährung keine Rede sein kann.

Der Einwand des Bw., er habe hinsichtlich der Lohnabgaben für die Monate 07/00, 09/00 und 01/01 Verrechnungsweisungen in den Umsatzsteuervoranmeldungen erteilt, die bei richtiger Verbuchung zur Abdeckung der Lohnabgaben geführt hätten, ist nach der Aktenlage jedoch berechtigt. Auch das Finanzamt hat hinsichtlich der angeführten Abgaben in der mündlichen Verhandlung die Haftung nicht weiter aufrecht erhalten, weshalb der Berufung in diesem Punkt stattzugeben war.

Den noch verbleibenden haftungsrelevanten Abgaben (Lohnsteuer 10-12/00 und Dienstgeberbeitrag 10-12/00) liegt ein rechtswirksamer Bescheid gegenüber der Primärschuldnerin nicht zu Grunde. Bei diesen handelt es sich ausschließlich um von der GmbH selbst berechnete und dem Finanzamt gemeldete Lohnabgaben. Sämtliche

Einwendungen des Bw. gegen die in Folge der Lohnsteuerprüfung im November 2001 bescheidmäßig festgesetzten Nachforderungen an Lohnabgaben gehen – abgesehen davon dass derartige Einwendungen nicht im Haftungsberufungsverfahren, sondern im Rahmen einer Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 12. November 2001 geltend gemacht werden müssten – ins Leere, weil dem angefochtenen Haftungsbescheid ausschließlich nicht bescheidmäßig festgesetzte Selbstbemessungsabgaben zu Grunde liegen.

Liegen einem Haftungsbescheid Abgabenschuldigkeiten zu Grunde, für die (noch) keine bescheidmäßige Festsetzung gegenüber der Primärschuldnerin erfolgt ist, kann der Haftungspflichtige Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben (Bestand und/oder Umfang des Abgabenanspruches) im Haftungsverfahren vorbringen (VwGH 25.3.1999, 99/15/0019). Diesbezüglich bringt der Bw. vor, ab November 2001 seien keine Löhne mehr ausbezahlt worden und belegt dies mit den Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer im Konkursverfahren der GmbH.

Nach den Feststellungen des Lohnsteuerprüfers und nach den unbedenklichen Aussagen des in der mündlichen Verhandlung als Zeuge einvernommenen R wurden dem Finanzamt laufend jene Lohnabgaben gemeldet, die auf die in den betreffenden Monaten ausbezahlten Löhne entfallen sind. Es habe sich dabei meistens um ausständige Löhne aus den Vormonaten gehandelt. Es steht daher fest, dass in jenen Monaten, in denen dem Finanzamt Lohnabgaben gemeldet wurden, der Höhe dieser Abgaben entsprechende Lohnauszahlungen erfolgt sind. Dass es sich dabei um (ausstehende) Löhne für Vormonate handelte, kann den Bw. nicht von der Haftung befreien. Gegen die Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben wurden seitens des Bw. keine Einwendungen erhoben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es im Falle der Uneinbringlichkeit haftungsgegenständlicher Abgaben bei der primärschuldnerischen Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprechen und insbesondere nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO angenommen werden darf (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003). Das Verschulden im Sinne des § 9 BAO hat somit nicht die Abgabenbehörde zu beweisen, sondern es kommt vielmehr die Beweislastumkehr des § 1298 ABGB zum Tragen (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613), was bedeutet, dass der Geschäftsführer seine Schuldlosigkeit an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben nachzuweisen hat. Zum tatbestandsmäßigen Verschulden im Sinne des § 9 BAO reicht fahrlässiges Handeln oder Unterlassen aus. Ein solches nimmt die Rechtsprechung bereits dann an, wenn der Vertreter die Gründe nicht darlegen kann, aus denen ihm die Erfüllung

seiner abgabenrechtlichen Pflichten, für die Abgabenentrichtung Sorge zu tragen, unmöglich gewesen ist (VwGH 25.5.1988, 86/13/0152; VwGH 7.6.1989, 88/13/0127; VwGH 26.6.1989, 88/15//0065). Unterbleibt daher ein entsprechender Nachweis, so darf die Abgabenbehörde von schuldhafter Pflichtverletzung des Geschäftsführers ausgehen (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233; VwGH 30.10.2001, 98/14/0082; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Hat der Geschäftsführer seine Pflicht, für die Abgabenentrichtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, schuldhaft verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Für den Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenuneinbringlichkeit streitet nach der Rechtsprechung somit eine allerdings widerlegbare Vermutung (VwGH 30.3.1987, 86/15/0080).

Wurden Abgaben der Gesellschaft deshalb nicht entrichtet, weil dieser im Abgabenfälligkeitzeitpunkt *keine* Mittel mehr zur Verfügung gestanden sind, dann ist dem Geschäftsführer eine Pflichtverletzung nicht vorzuwerfen und eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO ausgeschlossen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420). Im gegebenen Zusammenhang hat aber nicht die Behörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung, sondern der Geschäftsführer das Fehlen entsprechender Mittel zu beweisen (VwGH 26.6.2000, 95/117/0613; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233).

Reichten die dem Geschäftsführer zur Verfügung gestandenen Mittel nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden aus, dann ist er nur dann haftungsfrei, wenn er beweist, dass die vorhanden gewesenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Der Vertreter hat also nicht seine Schuldlosigkeit an der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft, sondern nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitzeitpunkte der Abgaben einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Tritt er diesen Nachweis nicht an oder kann er ihn nicht erbringen, dann haftet der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der primärschuldnerischen Gesellschaft zur Gänze. Eine Haftungsbeschränkung kommt diesfalls nicht in Betracht (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Vermag der Geschäftsführer jedoch nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur beschränkt und zwar für die Differenz zwischen diesem Betrag und der

tatsächlich erfolgten Abgabenzahlung (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Der Zeitpunkt, für den festzustellen ist, ob der Primärschuldnerin Mittel zur Verfügung standen, bestimmt sich danach, wann die haftungsgegenständlichen Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben ist ungeachtet einer allfälligen (späteren) bescheidmäßigen Festsetzung somit der Zeitpunkt, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, also der Fälligkeitszeitpunkt, maßgeblich (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; VwGH 17.8.1998, 98/17/0038).

Zur Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer für die Monate Oktober bis Dezember 2001 ist zunächst auf § 79 Abs. 1 EStG 1988 hinzuweisen, dem zufolge 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 abzuführen hat. Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189). Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, VwSlg 7038 F/1995, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff. BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet. Es stellt somit jede Zahlung voller vereinbarter Löhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel für die darauf entfallende Lohnsteuer nicht ausreichen, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar (§ 78 Abs. 3 EStG).

Bei der Lohnsteuer liegt daher nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nur dann nicht vor, wenn bei fehlenden Mitteln die Gesamtauszahlung an die Arbeitnehmer vermindert und die Lohnsteuer vom verminderten Betrag in voller Höhe abgeführt wird. Ohne Prüfung des für die Geltendmachung der Haftung für die übrigen Abgaben grundlegenden Grundsatzes der Gleichbehandlung der Gläubiger, das die Primärschuldnerin bei Nichtvorhandensein ausreichender Mittel verpflichtet, sämtliche Gläubiger im gleichen Verhältnis zu befriedigen, ist somit nach dem vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich der Lohnsteuer von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. auszugehen. Die Nichtabfuhr der Lohnsteuer kann seitens des Bw. nicht mit dem Hinweis auf das Fehlen dafür ausreichender Mittel gerechtfertigt werden. Die termingerechte Meldung der Lohnabgaben mag strafrechtlich von Relevanz sein, das dem Bf. im Haftungsverfahren vorgeworfene Verschulden stellt hingegen auf die Entrichtung der Abgaben ab. Ebenfalls unmaßgeblich für die Haftungsinanspruchnahme ist der Einwand des Bw., die Lohn- und Gehaltsverrechnung

werde üblicherweise einige Tage vor der Lohnauszahlung durchgeführt, weshalb die genaue Beachtung des § 78 Abs. 3 EStG innerhalb eines kurzen Zeitraums womöglich zu mehrfachen Aufrollungen der bereits abgerechneten Löhne und Gehälter und daher zu einem erheblichen Aufwand führen würde. Eine Anpassung der Lohnauszahlungen an die der GmbH zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel ist nämlich überhaupt nicht erfolgt.

Von einer Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes sind im Gegenstandsfall jedoch die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe betroffen, weil diesen eine der Lohnsteuer vergleichbare Konstruktion nicht zu Grunde liegt (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080).

Wie bereits ausgeführt, war es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde zu erheben, ob hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Gläubigern stattgefunden hat, sondern Sache des Bw., ein entsprechend konkretes und sachbezogenes Vorbringen zu erstatten. Da der Bw. mehrmals die Gleichbehandlung aller Gläubiger behauptet hat, erging am 13. August 2007 im Hinblick auf die bei ihm liegende Beweislast die diesbezügliche Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, entsprechende Beweismittel dahingehend vorzulegen, ob bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits der Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt wurde als die übrigen Gläubiger. Da der Bw. dieser Aufforderung nicht nachgekommen ist und den Nachweis der Gleichbehandlung somit nicht erbracht hat, haftet er für die nicht entrichteten Dienstgeberbeiträge der GmbH zur Gänze.

Aus dem Hinweis des Bw., eine Gläubigerbegünstigung habe vom Masseverwalter nicht festgestellt werden können, ist für das Haftungsverfahren nichts zu gewinnen, da die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen ist. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 22.9.1999, 94/15/0158, VwGH 12.8.1994, 92/14/0125).

Wenn der Bw. vermeint, bei der Erlassung des Haftungsbescheides wäre ihm das Parteiengehör nicht gewährt worden, sei darauf hingewiesen, dass er im Rahmen des Berufungsverfahrens (Vorhalt) und der durchgeführten mündlichen Verhandlung ausreichend Gelegenheit hatte, von seinem Recht Gebrauch zu machen.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Lohnabgaben der NZ Zeitungs- und Zeitschriften Verlagsgesellschaft m.b.H für die Monate Oktober bis Dezember 2000 unter Berücksichtigung der Konkursquote von 5,84359 % zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 17. Jänner 2008