



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AG, vertreten durch Dr.P, vom 5. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 22. Oktober 2003 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Fa. FM Gesellschaft m.b.H. herangezogen wurde, entschieden:

Die Haftungsinanspruchnahme erfolgte hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 7.769,43 zu Recht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	11/01	17.12.01	1.564,56
Lohnsteuer	12/01	15.01.02	2.136,00
Lohnsteuer	01/02	15.02.02	453,60
Lohnsteuer	06/02	15.07.02	85,19
Lohnsteuer	07/02	16.08.02	1.055,50
Lohnsteuer	08/02	16.09.02	755,22
Lohnsteuer	09/02	15.10.02	183,92
Lohnsteuer	10/02	15.11.02	528,90
Lohnsteuer	11/02	16.12.02	275,36
Lohnsteuer	12/02	15.01.03	731,18
			7.769,43

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist seit 24.4.1990 Geschäftsführer der Primärschuldnerin, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 13.5.2003 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

In einem Ergänzungersuchen vom 14.5.2003 wies das Finanzamt den Berufungswerber auf offene Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Höhe von € 26.709,78 (Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zu Dienstgeberbeiträgen, Umsatzsteuern, Körperschaft-

steuervorauszahlungen, Pfändungsgebühren, Barauslagenersätze) hin, die in einer Rückstandsaufgliederung näher dargestellt wurden. Diese Abgaben wären bei der Gesellschaft, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, uneinbringlich. Der Berufungswerber möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die angeführten Abgaben entrichtet werden (zB Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis dafür wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Der Berufungswerber wurde ferner ersucht, anhand eines angeschlossenen Fragebogens seine derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In einer Stellungnahme vom 23.6.2003 führte der Berufungswerber aus, dass die Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft aufgrund Fehlens ausreichender Mittel nicht vollständig berichtet werden hätten können. Das Finanzamt habe laufend Teilzahlungen erhalten und sei gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden. Er habe wiederholt beim Finanzamt vorgesprochen und auf den schlechten Geschäftsgang und die angespannte Liquiditätslage des Unternehmens hingewiesen. Er habe Wert darauf gelegt, dass das Finanzamt laufend Teilzahlungen erhalte und die Umsatzsteuern zur Gänze berichtet werden. Dies sei auch tatsächlich erfolgt. Die am 16.9.2002 fällig gewordene Umsatzsteuer im Betrag von € 5.777,13 betreffe eine Nachverrechnung an Umsatzsteuer für die Periode 2000. Mangels vorhandener ausreichender Mittel habe diese alte Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt nicht bezahlt werden können, da die vorhandenen Mittel für laufende Abgabenverbindlichkeiten verwendet worden seien. Er habe als Geschäftsführer insbesondere auch Zahlungen auf die laufenden Lohnabgaben geleistet. Dabei sei darauf hinzuweisen, dass die Gesellschaft aufgrund der angespannten Liquiditätslage auch auf die Arbeitslöhne nur mehr Teilzahlungen leisten habe können. Es sei die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen, wonach die Lohnabgaben nur nach Maßgabe des tatsächlich ausbezahlten Entgeltes geschuldet seien und insofern eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz vorliege. Das Finanzamt sei gegenüber anderen Konkursgläubigern nicht benachteiligt worden, sondern habe ganz im Gegenteil höhere Zahlungen erhalten als die übrige Gläubigerschaft.

Zum Beweis für sein Vorbringen berief sich der Berufungswerber auf „vorzulegende“ Bankauszüge und Buchhaltungsunterlagen der Gesellschaft, Jahresabschlüsse, Saldenbilanzen und ein Buchsachverständigengutachten zur Frage der vorhandenen Mittel der Gesellschaft und deren Verwendung zur Gläubigerbefriedigung bzw. Nichtbenachteiligung des Finanzamtes sowie seine Einvernahme.

Da der Berufungswerber in der gegenständlichen Sache „nicht Abgabenschuldner“ sei, könne er den Fragebogen EV 7 (betreffend die wirtschaftlichen Verhältnisse) nicht ausfüllen, gebe jedoch zu seinen Vermögensverhältnissen an, dass er in L wohne und keine weitere Wohnung habe. Als Geschäftsführer der Primärschuldnerin habe er bisher (vor Konkurseröffnung) monatlich durchschnittlich € 1.080,- (zwölfmal jährlich) bezogen. Mit diesem Einkommen habe er auch die Einkommensteuer und die Sozialversicherungsbeiträge bestreiten müssen. Welche Geschäftsführerentnahme der Masseverwalter genehmigen werde, stehe noch nicht fest. Er sei nicht unterhaltpflichtig und habe keine Forderungen gegenüber Dritten. Er habe keinen Grundbesitz, jedoch folgende Verbindlichkeiten: Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft € 23.668,18; Kontoüberziehung Girokonto Allgemeine Sparkasse € 1.848,95; Rückstand Kirchenbeitrag € 97,72; Magistrat Linz € 1.280,96; Haftung als Bürge und Zahler für Kreditverbindlichkeiten des FG € 180.000,-; Haftung als Bürge und Zahler für Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin € 320.000,-.

Mit Haftungsbescheid vom 22.10.2003 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft „im Ausmaß von € 9.711,80“ in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	€	davon 80 %
Lohnabgaben	11/01	1.955,70	1.564,56
Lohnabgaben	12/01	2.670,00	2.136,00
Lohnabgaben	01/02	567,00	453,60
Lohnabgaben	06/02	106,49	85,19
Lohnabgaben	07/02	1.319,38	1.055,50
Lohnabgaben	08/02	944,03	755,22
Lohnabgaben	09/02	229,90	183,92
Lohnabgaben	10/02	661,12	528,90
Lohnabgaben	11/02	344,20	275,36
Lohnabgaben	12/02	913,98	731,18
		9.711,80	7.769,43

In der Begründung verwies das Finanzamt auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürften Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert hätten, Lohn zu bezahlen, sie auch nicht daran hindern, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Reichten die Mittel zur vollen Lohnzahlung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht aus, müsse ein niedrigerer Betrag ausbezahlt und davon die Lohnsteuer einbehalten werden. Unter Annahme der rechtlichen Möglichkeit zur Stellung eines Antrages auf Zwangsausgleich (Mindestquote 20 %) werde der Berufungswerber nur mit 80 % der der Haftung zugrunde gelegten Abgaben in Anspruch genommen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 5.12.2003 Berufung erhoben. Darin wurden im Wesentlichen mangelnde Sachverhaltsfeststellungen im Erstbescheid sowie die unterbliebene Aufnahme der in der Stellungnahme vom 23.6.2003 beantragten Beweise gerügt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 22.12.2003 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Abschluss eines Zwangsausgleiches mit der gesetzlichen Mindestquote von 20 % gemäß § 157 Abs. 1 KO aufgehoben.

In einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 30.11.2004 wurde der Berufungswerber eingeladen, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

*„Vom gegenständlichen Haftungsbescheid sind „**Lohnabgaben**“ für näher angeführte Zeiträume umfasst. Wie der bereits dem Vorhalt des Finanzamtes vom 14.5.2003 ange- schlossen gewesenen Rückstandsaufgliederung zu entnehmen ist, handelt es sich dabei ausnahmslos um **Lohnsteuern** (ohne Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen).*

*Im Spruch des Bescheides wird zunächst die Heranziehung zur Haftung für Abgaben in Höhe von € 9.711,80 ausgesprochen, in der anschließenden Tabelle wird die Haftung für nur 80 % der Abgaben dargestellt (vgl. dazu auch die Ausführungen in der Bescheidbegründung). Das Finanzamt teilte dazu formlos mit, dass nur die Haftungsinanspruchnahme für € 7.769,43 beabsichtigt gewesen sei. Das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wurde mittlerweile nach Abschluss eines Zwangsausgleiches mit einer Quote von 20 % beendet.*

*Zur Frage des Vorliegens einer schuldenhaften Pflichtverletzung wies das Finanzamt zu Recht auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG hin. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer nach dieser Bestimmung 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 schuldenhaften 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).*

*Die Frage der Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes stellt sich im vorliegenden Fall somit nicht, weshalb sich die in Ihrer Stellungnahme vom 23.6.2003 dazu geforderte Beweisaufnahme erübrigt.*

*In dieser Stellungnahme haben Sie darauf hingewiesen, dass die Gesellschaft aufgrund der angespannten Liquiditätslage auf die Arbeitslöhne nur mehr Teilzahlungen leisten konnte. Auch im Bericht des Masseverwalters vom 14.7.2003 wird bestätigt, dass **ab Herbst 2002** die Lohnzahlungen gegenüber den noch verbliebenen fünf Dienstnehmern nicht mehr fristgerecht geleistet werden hätten können.*

*Den vorliegenden Akten ist nicht zu entnehmen, ob die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern von den tatsächlich zur Auszahlung gelangten oder von den vereinbarten Löhnen und Gehältern berechnet wurde. Vom Finanzamt wurden laufend Einbringungsmaßnahmen gesetzt. Im Rahmen von formlosen Zahlungsvereinbarungen wurden zeitweise monatliche Teilzahlungen von € 1.000,- geleistet, die vor allem auch zur teilweisen Abdeckung der laufenden Lohnabgaben dienten. Es erschien bei dieser Sachlage ungewöhnlich, wenn die Gesellschaft über viele Monate hinweg die Lohnsteuer von (zum Teil) tatsächlich nicht ausbezahlten Löhnen berechnet und dem Finanzamt bekannt gegeben hätte, womit nicht nur der Abgabenzurückstand weiter anwuchs, sondern auch weitere Einbringungsmaßnahmen des Finanzamtes drohten. Sollte dessen ungeachtet ein Teil der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern auf tatsächlich nicht ausbezahlt Löhne entfallen, möge die Höhe der in den haftungsrelevanten Monaten ausbezahlten Löhne und Gehälter sowie der darauf entfallenden Lohnsteuern mitgeteilt werden. Entsprechende Unterlagen zum Beweis der Richtigkeit des Vorbringens (Ablichtungen aus der Lohnverrechnung etc.) mögen angeschlossen werden.“*

In einer dazu abgegebenen Stellungnahme vom 28.12.2004 wurde ausgeführt, dass die Lohnabgaben von der Primärschuldnerin „entsprechend der vereinbarten und zum Teil tatsächlich nicht ausbezahlt Löhne berechnet und dem Finanzamt Linz durch entsprechende Widmung auf den Zahlscheinen bekannt gegeben“ worden seien. Gleichzeitig sei nicht die volle Lohnabgabenverbindlichkeit, sondern ein Akonto zur Einzahlung gebracht worden.

Der Stellungnahme waren Ablichtungen von Quittungen des Finanzamtes über im Einbringungsverfahren geleistete Barzahlungen angeschlossen. Im Einzelnen betrafen diese Zahlungsbestätigungen die nicht haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 02/2003 und 01/2003. Eine weitere Quittung betrifft eine Barzahlung über € 600,- vom 10.2.2003.

Weiters waren Ablichtungen folgender Überweisungsbelege angeschlossen:

Überweisung von € 1.000,- am 28.11.2002. Auf diesem Zahlungsbeleg wurden die Umsatzsteuer 9/2003 in Höhe von € 66,85 und die Lohnabgaben 10/2002 in Höhe von insgesamt € 2.138,84 (darin Lohnsteuer € 1.594,27) bekannt gegeben.

Überweisung von € 1.000,- am 27.12.2002. Auf diesem Zahlungsbeleg wurden die Umsatzsteuer 10/2003 in Höhe von € 37,28 und die Lohnabgaben 11/2002 in Höhe von insgesamt € 2.062,74 (darin Lohnsteuer € 1.306,92) bekannt gegeben.

Überweisung von € 100,- am 21.1.2003. Auf diesem Zahlungsbeleg wurden die Umsatzsteuer 11/2003 in Höhe von € 22,42 und die Lohnabgaben 12/2002 in Höhe von insgesamt € 1.399,68 (darin Lohnsteuer € 991,56) bekannt gegeben.

### **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 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.

Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum alleinverantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wurde nach Abschluss eines Zwangsausgleiches mit der gesetzlichen Mindestquote von 20 % aufgehoben. Die Uneinbringlichkeit von 80 % der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer bei der Gesellschaft steht damit fest.

Das Finanzamt beschränkte im vorliegenden Fall die Haftungsinanspruchnahme auf die Lohnsteuern hinsichtlich der im gegenständlichen Bescheidspruch angeführten Zeiträume.

Es wurde bereits im Vorhalt der erkennenden Behörde vom 30.11.2004 darauf hingewiesen, dass die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinausgeht. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende 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 schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO liegt allerdings insoweit nicht vor, als die den von der Gesellschaft dem Finanzamt bekannt gegebenen Lohnsteuern zugrunde liegenden Arbeitslöhne tatsächlich nicht ausbezahlt wurden, da insofern keine Verletzung der in § 78 EStG normierten Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der auf die ausbezahlten Arbeitslöhne entfallenden Lohnsteuer vorliegt.

Der Berufungswerber wurde dazu im Vorhalt der erkennenden Behörde vom 30.11.2004 aufgefordert, die Höhe der in den haftungsrelevanten Monaten ausbezahlten Löhne und

Gehälter sowie der darauf entfallenden Lohnsteuern mitzuteilen. So wäre es möglich gewesen, die Haftung auf jene Lohnsteuern einzuschränken, die auf tatsächlich auch ausbezahlte Löhne entfällt.

Dieser Aufforderung kam der Berufungswerber jedoch nicht nach. In der Stellungnahme vom 28.12.2004 wurde lediglich ausgeführt, dass die Lohnabgaben von der Primärschuldnerin „entsprechend der vereinbarten und zum Teil tatsächlich nicht ausbezahlten Löhne berechnet und dem Finanzamt Linz durch entsprechende Widmung auf den Zahlscheinen bekannt gegeben“ worden seien. Gleichzeitig sei nicht die volle Lohnabgabenverbindlichkeit, sondern ein Akonto zur Einzahlung gebracht worden. In welcher Höhe die Löhne tatsächlich zur Auszahlung gelangten, wurde weder in der Stellungnahme dargelegt, noch ist dies den Beilagen zu entnehmen. Damit kann auch nicht festgestellt werden, welcher Teil der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern auf tatsächlich nicht ausbezahlt Löhne entfällt.

Im Haftungsverfahren trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Vertreter eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht, da nur dieser jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung und die Geschäftsunterlagen des Vertretenen hat, der ihm entsprechende Behauptungen und Beweise ermöglicht (vgl. VwGH 19.11.1998, 98/15/0159).

Da der Berufungswerber nicht nachgewiesen hat, in welchem Ausmaß ein Teil der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern auf tatsächlich nicht ausbezahlt Löhne entfiel, konnte insoweit keine Einschränkung der Haftung erfolgen.

In diesem Zusammenhang sei noch angemerkt, dass die Verantwortung des Berufungswerbers für die Lohnzahlungszeiträume 11/2001 bis 09/2002 offenkundig nicht weiter aufrecht erhalten wird, da mit der Stellungnahme vom 28.12.2004 – wohl auch im Hinblick auf die Ausführungen der erkennenden Behörde im Vorhalt vom 30.11.2004 – nur für die Monate 10/2002 bis 12/2002 („Herbst 2002“) Unterlagen vorgelegt wurden.

Insgesamt gesehen musste daher hinsichtlich der gesamten haftungsgegenständlichen Lohnsteuern vom Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ausgegangen werden. Unter Berücksichtigung des im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin abgeschlossenen Zwangsausgleiches besteht die Haftung allerdings nur im Ausmaß von 80 % der einzelnen Abgabenforderungen zu Recht.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Die in der Stellungnahme vom 23.6.2003 dargestellten wirtschaftlichen Verhältnisse sprechen zwar gegen eine rasche Einbringlichkeit der Haftungsschuld. Es ist aber zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber ist erst 41 Jahre alt (geb. 4.1.1963) und daher noch lange Zeit erwerbsfähig ist. Somit ist nicht von vornherein davon auszugehen, dass die Haftungsschulden (zur Gänze) auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich wären.

Die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung ist auch nicht etwa mit der Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen begrenzt (vgl. VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Schließlich erstreckte sich die Pflichtverletzung über einen relativ langen Zeitraum (Lohnsteuer 11/2001 bis 12/2002).

Unter Berücksichtigung aller Umstände war die Geltendmachung der Haftung daher zweckmäßig, und somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Jänner 2005