



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ludwig Gahleitner gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung gemäß § 9 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 74.145,16 € eingeschränkt:

| Abgabenart | Zeitraum | Fälligkeit | Betrag in € |
|---------------------------------|----------|------------|-------------|
| Umsatzsteuer | 01/98 | 16.03.98 | 15.385,32 |
| Stundungszinsen | 1998 | 14.04.98 | 23,47 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 14.04.98 | 413,44 |
| Lohnsteuer | 03/98 | 15.04.98 | 434,73 |
| Dienstgeberbeitrag | 03/98 | 15.04.98 | 197,45 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 03/98 | 15.04.98 | 21,08 |
| Umsatzsteuer | 02/98 | 15.04.98 | 11.413,12 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 15.04.98 | 228,27 |
| Stundungszinsen | 1998 | 15.05.98 | 29,43 |
| Körperschaftsteuer | 04-06/98 | 15.05.98 | 454,21 |

| | | | |
|---------------------------------|----------|----------|-----------|
| Umsatzsteuer | 03/98 | 15.05.98 | 14.299,83 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 15.05.98 | 285,97 |
| Lohnsteuer | 04/98 | 15.05.98 | 389,74 |
| Dienstgeberbeitrag | 04/98 | 15.05.98 | 197,45 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 04/98 | 15.05.98 | 21,08 |
| Umsatzsteuer | 1996 | 15.10.96 | 500,21 |
| Kraftfahrzeugsteuer | 01-12/96 | 17.02.97 | 305,30 |
| Dienstgeberbeitrag | 05/98 | 15.06.98 | 13,88 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 05/98 | 15.06.98 | 1,45 |
| Umsatzsteuer | 04/98 | 15.06.98 | 13.095,57 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 15.06.98 | 261,91 |
| Körperschaftsteuer | 07-09/98 | 17.08.98 | 454,21 |
| Kammerumlage | 04-06/98 | 17.08.98 | 19,91 |
| Umsatzsteuer | 06/98 | 17.08.98 | 3.717,65 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 17.08.98 | 74,34 |
| Umsatzsteuer | 07/98 | 15.09.98 | 917,64 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 15.09.98 | 18,39 |
| Gebühren und Kostenersätze | 1998 | 17.09.98 | 693,37 |
| Gebühren und Kostenersätze | 1998 | 17.09.98 | 1,02 |
| Umsatzsteuer | 08/98 | 15.10.98 | 108,06 |
| Körperschaftsteuer | 10-12/98 | 16.11.98 | 454,21 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 1998 | 15.01.99 | 816,77 |
| Lohnsteuer | 1998 | 01.03.99 | 1.041,18 |

| | | | |
|--------------------|------|----------|-----------|
| Dienstgeberbeitrag | 1998 | 15.01.99 | 7.855,50 |
| | | | 74.145,16 |

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit 21.11.1997 Geschäftsführer der M-GmbH. Mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 3.12.1998 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Mit weiterem Beschluss vom 11.5.1999 wurde das Konkursverfahren nach Verteilung des Massevermögens gem. § 139 KO aufgehoben.

Mit Haftungsbescheid vom 6.4.1999 nahm das Finanzamt Linz den Berufungswerber für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der M-GmbH im Ausmaß von S 1.112.248, -- in Anspruch. Die Haftungssumme gliederte sich auf wie folgt:

| Abgabenart | Zeitraum | Fälligkeitstag | Betrag |
|-----------------|----------|----------------|------------|
| Umsatzsteuer | 12/97 | 16.02.98 | 4.145,00 |
| Umsatzsteuer | 12/97 | 16.02.98 | 7.619,00 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 18.03.98 | 4.998,00 |
| Umsatzsteuer | 01/98 | 16.03.98 | 284.433,00 |

| | | | |
|--|----------|----------|------------|
| Stundungszinsen | 1998 | 14.04.98 | 323,00 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 14.04.98 | 5.689,00 |
| Lohnsteuer | 03/98 | 15.04.98 | 5.982,00 |
| Dienstgeberbeitrag | 03/98 | 15.04.98 | 2.717,00 |
| Dienstgeberzuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 03/98 | 15.04.98 | 290,00 |
| Umsatzsteuer | 02/98 | 15.04.98 | 157.048,00 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 15.04.98 | 3.141,00 |
| Stundungszinsen | 1998 | 15.05.98 | 405,00 |
| Körperschaftsteuer | 04-06/98 | 15.05.98 | 6.250,00 |
| Umsatzsteuer | 03/98 | 15.05.98 | 196.770,00 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 15.05.98 | 3.935,00 |
| Lohnsteuer | 04/98 | 15.05.98 | 5.363,00 |
| Dienstgeberbeitrag | 04/98 | 15.05.98 | 2.717,00 |
| Dienstgeberzuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 04/98 | 15.05.98 | 290,00 |
| Umsatzsteuer | 1996 | 15.10.96 | 6.883,00 |
| Kraftfahrzeugsteuer | 01-12/96 | 17.02.97 | 4.201,00 |
| Dienstgeberbeitrag | 05/98 | 15.06.98 | 191,00 |
| Dienstgeberzuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 05/98 | 15.06.98 | 20,00 |
| Umsatzsteuer | 04/98 | 15.06.98 | 180.199,00 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 15.06.98 | 3.604,00 |
| Körperschaftsteuer | 07-09/98 | 17.08.98 | 6.250,00 |
| Kammerumlage | 04-06/98 | 17.08.98 | 274,00 |
| Umsatzsteuer | 06/98 | 17.08.98 | 51.156,00 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 17.08.98 | 1.023,00 |
| Umsatzsteuer | 07/98 | 15.09.98 | 12.627,00 |
| Säumniszuschlag | 1998 | 15.09.98 | 253,00 |
| Gebühren und Kostenersätze | 1998 | 17.09.98 | 9.541,00 |
| Gebühren und Kostenersätze | 1998 | 17.09.98 | 14,00 |
| Umsatzsteuer | 08/98 | 15.10.98 | 1.487,00 |
| Körperschaftsteuer | 10-12/98 | 16.11.98 | 6.250,00 |

| | | | |
|--|------|----------|--------------|
| Dienstgeberzuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 1998 | 15.01.99 | 11.239,00 |
| Lohnsteuer | 1998 | 10.03.99 | 14.327,00 |
| Körperschaftsteuer | 1997 | 12.04.99 | 2.500,00 |
| Dienstgeberbeitrag | 1998 | 15.01.99 | 108.094,00 |
| | | | 1.112.248,00 |

In der Bescheidbegründung stellte das Finanzamt die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dar. Die haftungsgegenständlichen Abgaben wären bei der M-GmbH bisher nicht entrichtet worden. Nachdem mit Beschluss vom 3.12.1998 das Konkursverfahren eröffnet worden wäre, sei eine Einbringung der Abgaben bei der Primärschuldnerin nicht mehr anzunehmen. Aus diesem Grund werde die persönliche Haftung für diese Abgaben geltend gemacht. Seitens des Finanzamtes werde davon ausgegangen, dass zu den jeweiligen Fälligkeiten bzw. bei rechtzeitiger Bekanntgabe der erst anlässlich der Lohnsteuerprüfung Anfang 1999 festgestellten Lohnabgaben noch ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden wären, diese aber nicht oder nicht zumindest anteilig zur Abgabentrückstellung verwendet worden seien. Hinsichtlich der rückständigen Lohnabgaben verwies das Finanzamt auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert hätten Lohn zu zahlen, sie auch nicht daran hindern dürften, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Gegen diesen Haftungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 6.5.1999, ergänzt mit Schriftsatz vom 14.6.1999, Berufung erhoben. Der Berufungswerber führte darin aus, dass mit Generalversammlungsbeschluss vom 21.11.1997 er zum alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer bestellt worden sei. Ferner sei auch eine Aufstockung des Stammkapitals von bisher S 500.000,-- auf S 1.750.000,-- beschlossen worden, wobei sämtliche zusätzlichen Geschäftsanteile von ihm übernommen worden wären. Mit dieser Aufstockung des Kapitals habe er als Geschäftsführer versucht, durch Einlage weiterer Mittel in die Gesellschaft die Liquiditätslage der Gesellschaft zu verbessern, wobei eine mehr als Verdreifachung des Stammkapitals vorgenommen worden sei. Neben der Kapitalerhöhung habe er weitere Barmittel in Höhe von mehr als S 1 Mio. zur vorübergehenden Verbesserung der Liquidität des Unternehmens zur Verfügung gestellt, sodass er als Geschäftsführer der Gesellschaft mehr als S 2,3 Mio. Barmittel zur Verfügung gestellt habe. Er sei als Geschäftsführer der M-GmbH bemüht gewesen, die vorhandenen Verbindlichkeiten möglichst im gleichen Ausmaß zu tilgen, wobei für die beiliegende Zusammenstellung der Zeitraum ab 1.9.1997 (Beginn des neuen Geschäftsjahres) herangezogen worden sei. Soweit daher Mittel aus dem

Gesellschaftsvermögen, die zu einem nicht unwesentlichen Teil durch Aufstockung des Gesellschaftskapitals bzw. durch Einlagen des Berufungswerbers aufgebracht worden seien, zur Tilgung entweder bereits fälliger oder im Zeitraum bis zur Konkurseröffnung fällig werdender Verbindlichkeiten verwendet worden wären, würden sich die in der Beilage angegebenen Prozentsätze des Tilgungsausmaßes ergeben. Wie aus dieser Tabelle ersichtlich wäre, hätten die aus dem Gesellschaftsvermögen geleisteten Zahlungen durchschnittlich rd. 53 % betragen. Die Tilgungsquote bei den Lieferanten liege zwar über dem Durchschnitt, doch sei dies insbesondere deshalb erforderlich gewesen, weil ansonsten bei zahlreichen Lieferanten keine weiteren Lieferungen mehr getätigt worden wären und daher der Geschäftsbetrieb nicht mehr aufrecht erhalten werden hätte können. Da somit bei den Lieferanten auch Barzahlungen für nach dem 1.9.1997 getätigte Warenlieferungen enthalten wären, ergebe sich bei den Lieferantenverbindlichkeiten daraus zwangsläufig ein höherer Anteil der bezahlten Rechnungen, weil in den Gesamtverbindlichkeiten auch jene Beträge enthalten wären, die durch Warenlieferungen entstanden seien, aber infolge der Zahlungsschwierigkeiten bar bezahlt werden hätten müssen, um überhaupt die Warenlieferungen zu erhalten. Wie sich daher weiters aus dieser Aufstellung ergebe, wären beim Finanzamt 54 % der seit 1.9.1997 fällig gewordenen Verbindlichkeiten bezahlt worden, sodass der an das Finanzamt bezahlte Anteil über dem Durchschnitt der insgesamt bezahlten Verbindlichkeiten gelegen wäre. Aus dieser Gegenüberstellung sei daher sehr wohl ersichtlich, dass er laufend bemüht gewesen sei, die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mittel möglichst im gleichen Ausmaß zur Tilgung von Verbindlichkeiten zu verwenden. Hinsichtlich der Lohnabgaben wies der Berufungswerber darauf hin, dass die tatsächlichen Rückstände aus der Lohnsteuer vor der Prüfung lediglich die Monate März und April 1998 im Gesamtbetrag von S 11.345,-- betragen hätten, während alle anderen Lohnsteuerbeträge aus vorhergehenden Lohnzahlungszeiträumen auch tatsächlich an das Finanzamt entrichtet worden wären. Die Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragsnachzahlungen für 1998 hätten sich erst aufgrund der Prüfung durch die Lohnsteuerstelle des Finanzamtes Linz ergeben, wobei offensichtlich sämtliche Abgaben als Abgaben des Kalenderjahres 1998 erfasst worden wären. Eine Aufteilung dieser Beträge sei ihm nicht möglich, da er als Vertreter der M-GmbH nur mehr zu Beginn der Lohnsteuerprüfung in dieses Prüfungsverfahren involviert gewesen sei und offensichtlich die Erledigung der Prüfung direkt mit dem Masseverwalter vereinbart worden wäre. Die Nachverrechnung der Lohnsteuer für 1998 aufgrund der Prüfung habe sich seines Wissens ausschließlich aus der Veränderung des Gesellschaftsanteiles des Roberto B ergeben, der bis 21.11.1997 wesentlich beteiligt gewesen wäre und daher kein steuerliches Dienstverhältnis möglich gewesen sei. Da Roberto B seit 17.5.1993 wesentlich beteiligt

gewesen sei und zu diesem Zeitpunkt aufgrund der bestehenden Gesetzeslage bzw. der dazu ergangenen Literatur davon auszugehen gewesen wäre, dass kein Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds zu entrichten sei, sei die Lohnverrechnung ab der wesentlichen Beteiligung ohne Berechnung eines Dienstgeberbeitrages durchgeführt worden. Erst durch die Judikatur sei bestätigt worden, dass auch für wesentlich beteiligte Personen ein Dienstverhältnis iSd § 47 EStG vorliege und daher grundsätzlich der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten gewesen wäre. Durch einen Irrtum in der Lohnverrechnung sei dies jedoch nicht abgeändert worden, sodass weiterhin für Roberto B diese Abgaben nicht berechnet worden seien und daher auch nicht laufend zur Vorschreibung gelangen hätten können. Da somit die Vorschreibung dieser Abgaben seines Wissens erst nach Konkurseröffnung vorgenommen worden sei, hätten natürlich auch keinerlei Zahlungen durch die Gesellschaft mehr geleistet werden können. Da der Berufungswerber seinen Verpflichtungen somit laufend nachgekommen sei und auch bemüht gewesen wäre, die einzelnen Gläubiger möglichst gleichmäßig zu befriedigen, liege keinerlei schuldhaftes Verletzung der ihm auferlegten Pflichten vor, sodass eine Haftung gem. § 9 Abs. 1 BAO nicht wirksam werden könne.

Der Berufung war nachstehende Gegenüberstellung von Verbindlichkeiten und geleisteten Zahlungen angeschlossen:

| | Verbind. | geleistete Zahlungen | |
|---|----------------------|----------------------|-----------|
| | S | S | % |
| Finanzamt | 2.161.158,00 | 1.177.082,00 | 54 |
| GKK | 419.556,00 | 115.070,00 | 27 |
| KommSt | 27.681,00 | 11.558,00 | 42 |
| Lieferanten Ausland (soweit v. GmbH bez.) | 13.674.500,00 | 7.900.249,00 | 58 |
| Lieferanten Inland | 3.699.402,00 | 2.055.744,00 | 56 |
| Bankverbindlichkeit Oberbank | 1.242.537,00 | 0,00 | 0 |
| Bankverbindlichkeit CA | 132.570,00 | 0,00 | 0 |
| | 21.357.404,00 | 11.259.703,00 | 53 |

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 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.

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die M-GmbH sind im vorliegenden Fall ebenso unstrittig wie die Stellung des Berufungswerbers als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten im haftungsrelevanten Zeitraum verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft.

Die Uneinbringlichkeit der im Spruch angeführten Abgaben bei der Gesellschaft steht nunmehr fest. Das Konkursverfahren wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 11.5.1999 nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben. Die Konkursquote in Höhe von rund 4,5 % wurde am Abgabenkonto der Gesellschaft verrechnet und führte zur teilweisen Abdeckung der haftungsgegenständlichen Abgaben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die fälligen Abgaben entrichtet werden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden.

Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschulden zur Gänze (zB VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

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 dem Vertreter (vgl. dazu VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (Ritz, BAO-Kommentar², § 9 Tz 10).

Von einer Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die vorhandenen Gesellschaftsmittel kann im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden. Wie bereits ausgeführt ist dabei darauf abzustellen, ob *bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte* einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits der Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt wurde als die übrigen Gläubiger. Der vom Berufungswerber mit Schreiben vom 14.6.1999 vorgelegten summarischen Aufstellung betreffend den Zeitraum ab 1.9.1997 ist dies nicht zu entnehmen. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass mit der Vorlage einer summarischen Aufstellung über einen mehrmonatigen Zeitraum der potentiell Haftungspflichtige der ihm obliegenden Nachweispflicht nicht nachkommt (vgl. zB VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

Deutlich wird die Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes bei Berücksichtigung des Umstandes, dass die letzte Zahlung auf das Abgabenkonto der Gesellschaft mit Wirksamkeit 16.4.1998 erfolgte. Bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 3.12.1998, somit über einen Zeitraum von rund *acht* Monaten, *in dem der Großteil der haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurde*, erfolgten *keinerlei* Zahlungen an den Abgabengläubiger. Die Lieferantengläubiger mussten dagegen (hinsichtlich der laufenden Lieferungen) nach den Ausführungen des Berufungswerbers voll befriedigt werden, da diese auf Barzahlung bestanden hatten, und nur so der Geschäftsbetrieb aufrecht erhalten werden konnte.

Insgesamt gesehen wurde somit vom Berufungswerber die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel nicht glaubhaft gemacht,

weshalb vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen war.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen "Lohnabgaben 1998" wies der Berufungswerber zutreffend darauf hin, dass diese aus einer nach Konkurseröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung des Finanzamtes resultierten. Tatsächlich umfasste der Prüfungszeitraum die Jahre 1994 bis 1998. Die Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlägen betrafen zum überwiegenden Teil die Jahre 1994 bis 1997 und ergaben sich daraus, dass für die Bar- und Sachbezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter Andrea und Roberto B entgegen den Bestimmungen der §§ 41 Abs. 2 FLAG und 22 Z 2 EStG keine Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen einbehalten worden waren. Weitere geringfügige Nachforderungen ergaben sich aus der Neuberechnung der Lohnabgaben für Jänner bis Juni 1998 für den Gesellschafter Roberto B, dessen Bezüge in diesem Zeitraum gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG der Lohnsteuer unterlagen.

Vom Finanzamt wurden sämtliche Nachforderungen im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 22.1.1999 zusammengefasst. Als verrechnungstechnische Fälligkeitstermine im Sinne des § 214 Abs. 2 BAO ergaben sich dadurch die im erstinstanzlichen Bescheid bzw. im Spruch der gegenständlichen Entscheidung angeführten Fälligkeitstermine. An den schuldrechtlich bedeutsamen Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen "Lohnabgaben 1998", die zur Gänze vor Konkurseröffnung lagen, trat dadurch jedoch keine Änderung ein (vgl. dazu VwGH 23.1.2002, 2001/13/0108).

Die Verantwortung des Berufungswerbers, die unterbliebene Einbehaltung und Abfuhr der Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge wäre auf einen Irrtum in der Lohnverrechnung zurückzuführen, vermag ihn nicht zu entschuldigen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Geschäftsführer bei der Betrauung Dritter mit den abgabenrechtlichen Pflichten das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (Ritz, BAO-Kommentar², § 9 Tz 13 mit Judikaturnachweisen). Die unterlassene Einbehaltung und Abfuhr der genannten Lohnabgaben hätte dem Berufungswerber bei Aufwendung der gehörigen Sorgfalt auffallen müssen. Insoweit ist daher zumindest von einem minderen Grad des Versehens auszugehen, der jedoch für die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ausreichend ist. Die ab 1994 geltende Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG idF BGBl 1993/818 ließ keinen Zweifel daran, dass wesentlich beteiligte Gesellschafter im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG als Dienstnehmer gelten, für die Dienstgeberbeiträge (und damit auch Zuschläge zu diesen im Sinne des § 122 Abs. 7 WKG)

einzubehalten und abzuführen sind. Dass - und aus welchen Gründen - im gegenständlichen Fall die Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG zweifelhaft gewesen wäre, wurde vom Berufungswerber nicht näher dargelegt.

Auch aus dem Einwand, dass die Vorschreibung dieser Abgaben erst nach Konkurseröffnung vorgenommen worden war, ist für den Berufungswerber nichts zu gewinnen. Bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung wären diese Abgaben zu den vor Konkurseröffnung gelegenen gesetzlichen Fälligkeitsterminen angefallen und hätten (zumindest anteilig) entrichtet werden können. Einem Geschäftsführer einer GmbH obliegt es als Vertreter nach § 80 BAO die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstigen Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Feststellung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt zu geben. Wurden im Zuge einer Betriebsprüfung nachträglich zusätzliche Abgabenverbindlichkeiten festgestellt, dann kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass der für die GmbH handelnde Vertreter zuvor seinen abgabenrechtlichen Pflichten gesetzmäßig nachgekommen ist (vgl. dazu neuerlich das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Berechtigte Gründe, die den Berufungswerber daran gehindert hätten, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, nämlich die haftungsgegenständlichen "Lohnabgaben 1998" im vollen Umfang offen zu legen und gesetzmäßig zu entrichten, wurden von ihm nicht dargetan.

Zu den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ist insgesamt auch noch auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG zu verweisen. Demnach hat 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. Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer kann daher nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden (zB VwGH 19.2.2002, 98/14/0189). Im Zuge der Lohnsteuerprüfung war festgestellt worden, dass bis Ende Juni 1998 alle Bezüge zur Auszahlung gebracht worden wären.

Aus all den genannten Gründen war daher vom Vorliegen schuldhafter Pflichtverletzungen im Sinne des § 9 BAO auszugehen. In diesem Fall spricht nach der bereits dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen

Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften nach Verrechnung der Konkursquote nur mehr in dem im Spruch angeführten Ausmaß aus. Aus der Haftungssumme wurde die erst nach Konkurseröffnung fällig gewesene Körperschaftsteuer 1997 ausgeschieden.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Unbestritten ist, dass der Berufungswerber im haftungsrelevanten Zeitraum einziger Geschäftsführer der M-GmbH war, somit der einzig in Betracht kommende Haftende iSd § 9 Abs. 1 iVm § 80 BAO gewesen ist, und dass die Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden können. Die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch den Berufungswerber erstreckte sich über einen langen Zeitraum. Nach der letzten Überweisung auf das Abgabenkonto am 16.4.1998 wurden bis zur Konkurseröffnung am 3.12.1998 die abgabenrechtlichen Zahlungspflichten gänzlich negiert. Vom Berufungswerber wurden auch keine berechtigten Gründe vorgebracht, die trotz Vorliegens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung rechtfertigen würden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 14. April 2003