



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag.K., vom 28. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag.N., vom 19. Jänner 2005 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19.Jänner 2005 wurde der Bw in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der A.GesmbH gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Höhe von € 59,758,- herangezogen, welcher Betrag sich aus Umsatzsteuer 1992 bis 1997, Umsatzsteuer 1-4/98, Normverbrauchsabgabe 1994, Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994, Lohnsteuer 1996, Lohnsteuer 1-9/1997 und 12/1997, Lohnsteuer 2-5/1998, Körperschaftsteuer 7-9/1997, Dienstgeberbeitrag 1-9/1997 und 12/1997, Dienstgeberbeitrag 2-5/98, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1-9/1997, 12/97 und 2-5/1998, Zwangstrafe 1997 und 1998, Aussetzungszinsen und Pfändungsgebühren 1997 und 1998, sowie Säumniszuschläge 1992 bis 1995 und 1997 zusammensetzt.

Als Geschäftsführer der A.GesmbH sei er verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgabenschulden der GesmbH entrichtet werden, welcher Verpflichtung er jedoch nicht nachgekommen sei. Ein mangelndes Verschulden an dieser Pflichtverletzung sei trotz

entsprechender Aufforderungen nicht dargelegt worden, weshalb gegen ihn die Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO geltend gemacht werde.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass einerseits der aushaftende Betrag gegenüber der GmbH um die Quotenzahlung des Masseverwalters zu verringern sei und andererseits das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern keine Schlechterstellung erfahren habe, was auch aus den beigelegten Aufstellungen betreffend die Zahlungsflüsse der Zeiträume 2/97 bis 4/98 ersichtlich sei und eine durchschnittliche Befriedigung der Forderung der Finanzverwaltung von 7,22 % im Verhältnis zu einer durchschnittlichen Befriedigung der gesamten Gläubiger mit 7,5 % aufzeige. Lasse man die Quote der GKK (hier wären fast ausschließlich Dienstnehmerbeiträge bezahlt worden) weg, verbleibe eine Quote von 4,65 %, womit die Finanzverwaltung nicht schlechter gestellt worden sei als der "durchschnittliche" Gläubiger.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und führte zum Vorwurf der nicht berücksichtigten Quotenzahlung aus, dass die Konkursquote in Höhe von S 11.955,- mit Buchung vom 7.10.1999 vom aushaftenden Rückstand in Abzug gebracht worden sei, sodass sich das Berufungsvorbringen in diesem Punkt als haltlos erweise. Im Übrigen sei es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen könne, dass die GmbH die angefallenen Abgaben entrichtet, ansonsten eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden könne. Zu den Zahlungen an die GKK sei festzuhalten, dass diese nicht wie in der Berufung vorgebracht, nur Dienstnehmeranteile, sondern vielmehr Dienstnehmeranteile (18,2 % bei Arbeitern) und Dienstgeberanteile (21,8 % der Bemessungsgrundlage) umfassten.

Daraufhin beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 9 Abs.1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg.cit. 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 § 7 Abs.2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Die Haftung nach § 9 Abs.1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor,

wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Gemäß § 80 Abs.1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen zu Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 78 Abs.3 Einkommensteuergesetz die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 13.9.1999 wurde der mit 2.7.1998 eröffnete Konkurs über das Vermögen der A.GmbH nach Verteilung des Vermögens gemäß § 139 KO aufgehoben.

Am 15.April 2000 erfolgte die amtswegige Löschung der Firma wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der Bw war seit 1982 bis zur Eröffnung des Konkurses im Juli 1998 Geschäftsführer der Gesellschaft. Damit kann er zur Haftung gemäß § 80 BAO herangezogen werden.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.Oktober 1995, 91/13/0037 ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs.1 BAO angenommen werden darf. Als schuldhaft nach dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung dieser Abgaben zur Verfügung standen, nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschuldigkeiten daher nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Dem Gleichbehandlungsgebot wird hiebei nur dann Genüge getan, wenn der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld **zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln** beigebracht hat, die zum jeweiligen

Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung standen. **Eine bloß allgemein gehaltene Darstellung des Verhältnisses zwischen Zahlungen und Verbindlichkeiten bezogen auf den Monatsletzten ist für diese Beurteilung nicht ausreichend.** Der zur Haftung Herangezogene hat zur verlässlichen Beurteilung des Nichtvorliegens eines Verschuldens im Sinne des § 9 Abs.1 BAO auch für jede einzelne haftungsgegenständliche Abgabe die an dritte Gläubiger geleisteten Zahlungen vom Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld bis zur Fälligkeit sowie den Schuldenstand gegenüber dritten Gläubigern zum Fälligkeitszeitpunkt offen zu legen.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz (VwGH 29.1.21004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs.3 EStG 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 hat.

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Gesellschafters auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

In der Berufung wird vorgebracht, dass der Gläubiger Finanzverwaltung keine Schlechterstellung gegenüber anderen Gläubigern erfahren hätte. So sei für den Zeitraum 31.8.1997 bis 31.7.1998 laut beigelegter Zusammenstellung das Finanzamt mit einer durchschnittlichen Zahlungsquote von 2,07 % nicht schlechter gestellt worden als andere Gläubiger.

Für die haftungsgegenständlichen Abgaben, für die die Fälligkeitszeitpunkte **vor** August 1997 liegen, kann sohin mit diesem Schriftsatz generell ein Nachweis hinsichtlich des Fehlens ausreichender Mittel nicht erbracht werden. Die im November 1997 erfolgte Umbuchung von ATS 18.500,- auf das Abgabenkonto 512/6870 läßt sich am Abgabenkonto nicht verifizieren. Dasselbe gilt für den Betrag von S 2.600,- im März 1998. Darüber hinaus ist nach Aktenlage ersichtlich, dass bestimmte Gläubiger wie z.B. T.Austria, M.Austria, D.C., W.Versicherung ua. immer voll befriedigt wurden, woraus sich eine Verletzung des Gebotes der Gläubigergleichbehandlung ergibt.

Der VwGH vertritt die Auffassung, dass der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung sich auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig

sind. Eine Privilegierung von Gläubigern kann auch in der Bezahlung laufender Kosten (Material, Strom oder Telefonkosten) bestehen. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt 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 dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen abzuführen gewesen wäre, so haftet er für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird der Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH v.29.1.2004, 2000/15/0168).

Der Bw hat es jedoch bis zum heutigen Tag trotz wiederholter schriftlicher Aufforderung unterlassen, die ihm zur Zahlung der Abgabenschulden zu den verschiedenen Fälligkeitstagen zur Verfügung gestandenen Mittel darzustellen. Sowohl das Finanzamt als auch der Unabhängige Finanzsenat haben mit Vorhalten vom 8. Jänner und 3. März 2003 und zuletzt 5. August 2005 konkret unter Hinweis auf die Haftungs Voraussetzungen bei anteiliger Mittelverwendung dazu aufgefordert, die zur Begleichung der Verbindlichkeiten **vorhandenen Mittel (an den jeweiligen Fälligkeitstagen der in Haftung gezogenen Abgabenschulden) und** deren Verwendung darzulegen. Der Bw hat jedoch bis zum heutigen Tag trotz wiederholter Aufforderungen und eines diesbezüglichen Vorhaltes des UFS vom 5.8.2005, mit Schriftsatz vom 31.8.2005 –im Übrigen auch ohne detaillierte Berechnungen – **lediglich Zahlungsquoten hinsichtlich offener Verbindlichkeiten angegeben, aus denen sich allein noch nicht ableiten läßt, welche Mittel dem Bw zur Entrichtung der Abgabenschulden** der GmbH an den jeweiligen Fälligkeitstagen tatsächlich zur Verfügung standen. Der Bw hat somit den nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes **zur Haftungsbeschränkung notwendigen Nachweis nicht angetreten** und insbesondere die ihm zur Zahlung der Abgabenschuld zum Fälligkeitstag zur Verfügung gestandenen Mittel nicht dargestellt. Es wurde lediglich die Höhe der geleisteten Zahlungen im Zeitraum Juli 1997 bis August 1998 dargestellt, aus welcher Zusammenstellung sich jedoch nicht ableiten ließ, welche Mittel dem Bw zur Entrichtung an den einzelnen Fälligkeitstagen jeweils tatsächlich zur Verfügung standen.

Zu den von der Haftung betroffenen Lohnsteuerbeträgen ist außerdem festzustellen, dass die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller Gläubiger gegeben ist, diese jedenfalls zur Gänze zu entrichten.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Behörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind. Im Übrigen wurde vom Bw kein diesbezügliches Vorbringen erstattet.

Insgesamt konnte ein Nachweis, welche Beträge bei anteilmäßiger Befriedigung aller Gläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wären, mit den vorgelegten Unterlagen nicht erbracht werden, sodass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Erlassung gegenständlichen Haftungsbescheides zu Recht erfolgte.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 28. November 2005