



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwältepartnerschaft, vom 6. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 8. November 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 23. Jänner 2003 wurde das über das Vermögen der S-GmbH am 13. August 2002 eröffnete Konkursverfahren nach Abschluss eines Zwangsausgleiches aufgehoben.

Mit weiterem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 29. Juni 2005 wurde der über das Vermögen der Gesellschaft am 25. Mai 2004 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Am 30. März 2006 wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes das am 18. Jänner 2006 über das Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) eröffnete Schuldenregulierungsverfahren nach Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2007 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Nachweis der Gläubigergleichbehandlung, falls die Mittel zur Bezahlung aller aushaftenden Verbindlichkeiten

nicht ausgereicht hätten, da ansonsten die Haftung für Abgaben der genannten GmbH in Höhe von € 229.613,04 geltend gemacht werden müsste.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. mit Schreiben vom 24. Februar 2007 bekannt, dass er als Geschäftsführer immer bemüht gewesen wäre, die Forderungen zu bedienen. Auf Grund des schlechten Geschäftsverlaufes wäre dies jedoch nicht gelungen, sodass es bereits im Jahr 2002 zu einem Konkursverfahren gekommen wäre. Hier wären Gesamtfordernungen in Höhe von € 415.000,00 offen und anerkannt gewesen, wovon nur ein Teilbetrag das Finanzamt betroffen hätte.

Allein daraus wäre bereits ersichtlich, dass hier nicht Gläubiger in irgendeiner Form benachteiligt worden wären und insbesondere auch nicht das Finanzamt. Ganz im Gegenteil hätte es mit dem Finanzamt bereits vor Konkursöffnung eine Ratenvereinbarung gegeben und wären Zahlungen auch nach wirtschaftlicher Möglichkeit anteilig an das Finanzamt geleistet worden.

Es wäre letztendlich auch ein Zwangsausgleich in dem Verfahren beschlossen worden, der bedauerlicherweise nicht zur Gänze hätte erfüllt werden können, weshalb es zu einem neuерlichen Konkursverfahren gekommen wäre. Die Zwangsausgleichsquoten wären gerichtlich überwacht aliquot an alle Gläubiger bezahlt worden. Aus dem beiliegenden Anmeldeverzeichnis wäre ersichtlich, dass zahlreiche Gläubiger vorhanden gewesen wären und insbesondere auch Banken hohe Forderungen zur Anmeldung gebracht hätten. Auf Grund der Mehrzahl der Gläubiger wäre eine bevorzugte Zahlung an bestimmte Gläubiger nicht erfolgt, sondern hätten wegen fehlender Mittel beginnend von den Dienstnehmern bis zu den Lieferanten keine Zahlungen geleistet werden können. Letztendlich hätten die Gebietskrankenkasse und die Banken den Konkurs betrieben.

Es wären daher ausreichende Mittel nicht vorhanden gewesen, um die Gläubiger zu bedienen. Zusätzlich hätte sich noch eine hohe Forderung des Finanzamtes erst durch eine Prüfung während des Konkursverfahrens ergeben, die somit durch den Bw. überhaupt nicht hätte bedient werden können, da zu diesem Zeitpunkt der Masseverwalter als Geschäftsführer eingesetzt gewesen wäre.

Darüber hinaus hätte der Bw. selbst ein Schuldenregulierungsverfahren anstreben müssen und dort versucht, einen Zahlungsplan zu erreichen. Da dies nicht gelungen wäre, hätte das Abschöpfungsverfahren eingeleitet werden müssen. In diesem Verfahren wäre von Seiten des Finanzamtes wegen nunmehr behaupteter persönlicher Haftungen keinerlei Forderungsanmeldung vorgenommen worden, sodass offensichtlich bis dahin auch von keiner Haftung des Bw. ausgegangen worden wäre. Allfällige noch entstehende Forderungen aus Zeiten vor

Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens könnten daher nur nachträglich angemeldet werden und würden bestenfalls quotenmäßig je nach finanzieller Möglichkeit im Abschöpfungsverfahren Berücksichtigung finden können.

Mit Bescheid vom 8. November 2010 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm. [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der S-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 36.374,86, nämlich

Abgabe	Betrag	Fälligkeit
Lohnsteuer 02/2003	2.697,23	15. 03. 2003
Lohnsteuer 04/2003	2.693,50	15. 05. 2003
Lohnsteuer 05/2003	2.795,05	15. 06. 2003
Lohnsteuer 07/2003	3.490,81	16. 08. 2003
Lohnsteuer 09/2003	2.450,17	15. 10. 2003
Lohnsteuer 10/2003	4.538,44	15. 11. 2003
Lohnsteuer 11/2003	3.097,35	15. 12. 2003
Lohnsteuer 12/2003	5.989,78	15. 01. 2004
Lohnsteuer 02/2004	2.951,22	15. 03. 2004
Lohnsteuer 03/2004	2.755,40	15. 04. 2004
Lohnsteuer 04/2004	2.915,91	15. 05. 2004

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 6. Dezember 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass im Haftungsbescheid lediglich Standardbegründungen enthalten wären, jedoch mit Ausnahme der Feststellung der Geschäftsführereigenschaft des Bw. und der Konkursöffnung der Gesellschaft keinerlei konkrete Sachverhaltselemente.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 22. Jänner 2007 wäre der Bw. bereits aufgefordert worden, sich wegen einer Heranziehung zur Haftung zu rechtfertigen. In Beantwortung dieses Vorhaltes hätte der Bw. mit Schreiben vom 24. Februar 2007 eine umfangreiche Stellungnahme abgegeben. In dieser wäre anhand von Urkunden dargetan worden, dass eine Haftung des Geschäftsführers für Verbindlichkeiten nicht schuldhaft entstanden wäre. Der Nachweis der aliquoten Verwendung der vorhandenen Mittel wäre anhand der Vorlage der Anmeldeverzeichnisse, des Nachweises der offenen Verbindlichkeiten und der Zahlungsverpflichtungen sowie des Umstandes, dass der Masseverwalter keinerlei Anfechtungsansprüche geltend gemacht hätte, erbracht bzw. zumindest schlüssig behauptet worden.

Trotz seines Bemühens, die Verbindlichkeiten immer zu bedienen, wäre auf Grund der schlechten Geschäftslage im Jahr 2002 ein Konkursverfahren eröffnet worden. Die Gesamtforderungen hätten € 415.000,00 betragen, wovon nur ein Teil das Finanzamt betroffen hätte. Allein daraus wäre ersichtlich, dass nicht einzelne Gläubiger in irgendwelcher Form benachteiligt worden wären, sondern insbesondere auch das Finanzamt aliquot bezahlt worden wäre.

Es wäre sogar so gewesen, dass mit dem Finanzamt bereits vor Eröffnung des ersten Konkurses eine Ratenvereinbarung getroffen worden wäre und Zahlungen auch nach wirtschaftlichen Möglichkeiten anteilig an das Finanzamt geleistet worden wären.

Der in diesem Verfahren zunächst angenommene Zwangsausgleich hätte bedauerlicherweise nicht zur Gänze erfüllt werden können, weshalb es im Jahr 2004 neuerlich zu einem Konkursverfahren gekommen wäre. Die Zwangsausgleichsquoten wären gerichtlich überwacht und aliquot an alle Gläubiger bezahlt worden, sodass hier eine Gläubigerbenachteiligung nicht zustande gekommen sein könnte.

Insbesondere hinsichtlich der hier gegenständlichen Lohnsteuern wäre bereits aus dem vorgelegten Anmeldeverzeichnis ersichtlich, dass auch an die Dienstnehmer im Zeitraum 2003 bis zur Konkurseröffnung im April 2004 keine Zahlungen erfolgt wären. Der Bw. hätte daher mangels vorhandener Mittel weder Gehälter an die Dienstnehmer bezahlen noch Lohnabgaben der Gesellschaft entrichten können. Mangels zur Auszahlung gelangender niedrigerer Lohnbeträge wäre daher auch keine aliquote Zahlung der Lohnsteuer zu leisten gewesen, weshalb ein pflichtwidriges Verhalten des Bw. nicht vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurden lediglich die bezughabenden Normen und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zitiert, ohne auf die Argumentationen des Bw. in der Berufung einzugehen.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 20. Jänner 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen.

In dem am 21. Juni 2011 durchgeführten Erörterungsgespräch wandte der steuerliche Vertreter des Bw. ein, dass anhand des Anmeldeverzeichnisses der Konkursforderungen ersichtlich wäre, dass im Haftungsbescheid die Lohnsteuern ohne Abzug der Konkursquote von 2,477 % aufscheinen würden. Die Quote wäre daher noch zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Diskrepanz zwischen den im Konkurs angemeldeten Löhnen und den laut den übermittelten Lohnzetteln ausbezahlten Löhnen, gab der Bw. bekannt, dass er bereits seit 2002 an sich selbst keinerlei Geschäftsführerbezüge mehr ausbezahlt, auf eine Konkursanmeldung aber verzichtet hätte. Nach dem Einwand des Amtsbeauftragten, dass im Betrag der im Konkurs angemeldeten ausständigen Löhne hinsichtlich des Dienstnehmers K.D. eine Abfertigung enthalten sein müsse, weshalb die Löhne nicht zur Gänze nicht ausbezahlt worden wären, erklärt sich der steuerliche Vertreter bereit, eine Quote von 50 % der im haftungsgegenständlichen Zeitraum an K.D. ausbezahlt Löhne anzuerkennen. Unter

Berücksichtigung dieser Ausführungen wäre die Quote der durchschnittlich ausbezahlten Löhne neu zu berechnen, die sich auf nunmehr 28,16 % belaufe. Im Hinblick auf die damit einhergehende geringere Progression müsse diese noch abgerundet werden. Die Parteien erteilen dem Vorschlag der Referentin auf Annahme von 25 % ihre Zustimmung.

Nach Durchsicht sowohl der aktuellen Rückstandsaufgliederung als auch der vom Amtsbeauftragten übermittelten Aufgliederung der Rückstandsumwandlung wurde übereinstimmend festgehalten, dass sämtliche haftungsgegenständliche Lohnsteuern darin enthalten wären.

Nach eingehender Erörterung hinsichtlich der Nichtteilnahme der Abgabenforderungen am Abschöpfungsverfahren des Bw., das seit 2006 laufe, teilte der steuerliche Vertreter mit, dass im Schuldenregulierungsverfahren ursprünglich eine Zahlungsplanquote von 10 % angeboten worden wäre, die mangels einer anderweitig bestimmbaren Quote im Abschöpfungsverfahren ebenfalls noch zu berücksichtigen wäre. Diesem Vorschlag stimmte der Amtsbeauftragte zu. Der steuerliche Vertreter ersuchte darüber hinaus noch um Berücksichtigung der langen Verfahrensdauer seit Beendigung des Konkurses bis zur Erlassung des Haftungsbescheides im Ermessen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) haften die in den §§ 80 ff BAO 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 BAO](#) haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von € 97,523 fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 29. Juni 2005 der über das Vermögen der Gesellschaft am 25. Mai 2004 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung mit einer Quote von 2,477 % aufgehoben und die GmbH am 31. Jänner 2006 von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Geschäftsführer der S-GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft im Zeitraum vom 16. April 1998 bis 13. August 2002 (Eröffnung des ersten Konkurses) sowie vom 23. Jänner 2003 (Konkursbeendigung nach angenommenen Zwangsausgleich) bis 25. Mai 2004 (Eröffnung des zweiten Konkurses) oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Be- gleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#)).

Aus dem Vorbringen des Bw. hinsichtlich der aliquoten Zahlungen bzw. der Gläubigergleich- behandlung lässt sich nichts gewinnen, weil für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohn- steuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 29.1.2004, [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.

Im gegenständlichen Fall behauptete der Bw. in seiner Berufung, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären und er daher auch keine Gehälter ausbezahlt hätte. Diese Annahme wurde durch den steuerlichen Vertreter im Verlaufe des Erörterungsgespräches teilweise revidiert. Den Angaben des Bw., dass er bereits seit 2002 an sich selbst keine Geschäftsführerbezüge mehr ausbezahlt und auf

eine Anmeldung seiner Forderungen im Konkurs verzichtet hätte, kam Glaubwürdigkeit zu und wurden diese auch vom Amtsbeauftragten nicht bestritten.

Eine Gegenüberstellung der Löhne laut übermittelter Lohnzettel, wobei diese sich nach der Verantwortung des Bw. nicht bei allen Dienstnehmer als tatsächlich ausbezahlt erweisen würden, mit den im Konkurs angemeldeten ausständigen Löhnen ergab nach ausführlicher Erörterung und Zustimmung aller Parteien eine progressionshalber abgerundete Quote der durchschnittlichen Auszahlung von 25 %.

Da aber hinsichtlich der – wenn auch verringerten – Auszahlung der Löhne die Lohnsteuer gemäß § 78 Abs. 3 EStG abzuführen gewesen wäre, hat der Bw. eine pflichtwidrige Unterlassung zu verantworten.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Dazu kommt jedoch, dass der Umstand, dass die Haftungsschuld eine Konkursforderung ist, die im Schuldenregulierungsverfahren hätte angemeldet werden müssen, bisher keine Berücksichtigung fand. Da im Abschöpfungsverfahren des Bw. keine reguläre Quote errechnet werden kann, der steuerliche Vertreter aber vorbrachte, seinerzeit einen Zahlungsplan von 10 % vorgelegt zu haben, wird hilfsweise darauf zurückgegriffen und eine Konkursquote von 10 % der Berechnung der Haftungsschuld zu Grunde gelegt.

Die Haftungsschuld errechnet sich daher wie folgt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag lt. Haftungsbescheid</i>	<i>abzüglich Konkursquote von 2,477 %</i>	<i>davon 25 % tatsächlich entrichtete Lohnsteuer</i>	<i>davon 10 % Quote im Abschöpfungs- verfahren</i>
---------------	--	---	--	--

Lohnsteuer 02/2003	2.697,23	2.630,42	657,60	65,76
Lohnsteuer 04/2003	2.693,50	2.626,78	656,70	65,67
Lohnsteuer 05/2003	2.795,05	2.725,82	681,45	68,15
Lohnsteuer 07/2003	3.490,81	3.404,34	851,09	85,11
Lohnsteuer 09/2003	2.450,17	2.389,48	597,37	59,74
Lohnsteuer 10/2003	4.538,44	4.426,02	1.106,51	110,65
Lohnsteuer 11/2003	3.097,35	3.020,63	755,16	75,52
Lohnsteuer 12/2003	5.989,78	5.841,41	1.460,35	146,04
Lohnsteuer 02/2004	2.951,22	2.878,12	719,53	71,95
Lohnsteuer 03/2004	2.755,40	2.687,15	671,79	67,18
Lohnsteuer 04/2004	2.915,91	2.843,68	710,92	71,09
			gesamt	886,86

Nicht berücksicht wurde auch der Umstand, dass das Konkursverfahren bereits am 29. Juni 2005 beendet wurde, das Finanzamt aber lediglich am 22. Jänner 2007 ein Schreiben hinsichtlich einer eventuellen Haftungsinanspruchnahme an den Bw. richtete, den Haftungsbescheid aber erst am 8. November 2010 erließ. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.9.2008, [2006/13/0159](#)) ist aber dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Im Rahmen des Ermessens wird daher nicht zuletzt angesichts der geringen Höhe der verbleibenden Haftungsschuld von der Inanspruchnahme zur Haftung des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der S-GmbH gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) insgesamt abgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juni 2011