

GZ. RV/0089-L/04

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Josef Hofer und Mag. Dr. Thomas Humer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung gemäß § 9 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf Lohnsteuer für den Zeitraum März 2001 in Höhe von 737,42 € (80 % von 921,78 €) eingeschränkt.

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 Bw. war seit 1.3.1990 Geschäftsführer der Z-GmbH, über deren Vermögen mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 9.5.2001 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Mit Haftungsbescheid vom 2.8.2001 nahm das Finanzamt den Bw. gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftende Lohnsteuer dieser Gesellschaft betreffend den Zeitraum März 2001, fällig gewesen am 17.4.2001, im Ausmaß von 42.147,20 S (3.063,02 €) in Anspruch. Die gesamte Lohnsteuerforderung hatte 52.684,00 S betragen. Im Hinblick auf einen im Insolvenzverfahren der Gesellschaft möglichen Zwangsausgleich hatte das Finanzamt unter Berücksichtigung der gesetzlichen Mindestquote von 20 % jedoch nur 80 % der Lohnsteuerforderung im Haftungsbescheid in Ansatz gebracht. In der Bescheidbegründung legte das Finanzamt die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dar, und verwies auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert hätten, Lohn zu bezahlen, sie auch nicht hindern dürften, die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 28.8.2001 Berufung erhoben. Diese Berufung rechnete das Finanzamt zunächst aufgrund der nicht eindeutigen Bezeichnung des Berufungswerbers der Z-GmbH & Co KG zu. Nach Abschluss eines sich daran anschließenden Rechtsmittelverfahrens gelangte das Finanzamt jedoch zur Ansicht, dass die Berufung vom 28.8.2001 dem Bw. zuzurechnen sei. Inhaltlich wurde in dieser Eingabe ausgeführt, dass dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen sei, um welche Lohnsteuer es sich handle. Der Bruttobezug des Bw. als Geschäftsführer könne nicht angesprochen sein, weil bei einem Bruttobezug "in dieser Höhe" in einem Monat nicht Lohnsteuer von 52.684,00 S anfallen könne. Alle übrigen Dienstnehmer wären Arbeitnehmer der Z-GmbH & Co KG gewesen. Offensichtlich sei die Haftung gemäß § 81 Abs. 1 BAO angesprochen und werde der Bw. als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH in Anspruch genommen. Der Bw. habe alle ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten erfüllt. Es bestehe kein Anlass, ihn in Anspruch zu nehmen. Der angefochtenen Entscheidung sei überdies nicht zu entnehmen, worin sein Verschulden gelegen sein solle.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 25.2.2002 wies der Bw. darauf hin, dass die objektive Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe bei der Gesellschaft noch nicht feststehe. Diese sei mit der Konkursöffnung allein noch nicht gegeben, sondern erst, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststehe, dass eine volle Abgabenbefriedigung nicht

möglich sein werde. Sodann beabsichtige der Bw. den Nachweis anzutreten, dass er bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen keine höheren Beträge abführen können, insbesondere nicht jene Beträge, "die sich aus der Rückstandsaufgliederung ergeben". Der Bw. werde die entsprechenden Unterlagen der Abgabenbehörde vorlegen.

In einem weiteren ergänzenden Schriftsatz vom 14.3.2002 wurde ausgeführt, dass im Anmeldeverzeichnis gegenüber der Z-GmbH & Co KG Gesamtforderungen von 21.034.998,46 S festgestellt worden seien. Die offenen Abgabenschuldigkeiten bei dieser Gesellschaft würden laut Rückstandsaufgliederung vom 18.5.2001 559.828,00 S betragen, jene bei der Primärschuldnerin 52.684,00 S. In der Zeit vom 15.2. bis 15.5.2001 habe der Bw. als Geschäftsführer des Unternehmens nur mehr äußerst geringfügige Zahlungen an Dienstnehmer bzw. Gläubiger durchführen können, da die Hausbank sämtliche Zahlungen eingestellt habe. Das Verhältnis der Abgabenschuldigkeiten zu den sonstigen Verbindlichkeiten liege der im Bereich von ca. 2,5 %. Wenn man davon ausgehe, dass insgesamt nur äußerst geringe Zahlungen durch den Bw. durchgeführt werden könnten, würde sich der Betrag, für den eine Geschäftsführerhaftung "heranziehen wäre", auf "äußerst geringe marginale Beträge" beziehen. Die genaue Feststellung dieses Verhältnisses würde eine genaue Durchsicht der Buchhaltungsunterlagen erfordern, die sich zurzeit bei der Masseverwalterin befänden. Sollte durch die Finanzverwaltung eine genaue Erhebung dieses Betrages gewünscht werden, möge direkt mit der Masseverwalterin Kontakt aufgenommen werden. Der dabei entstehende Arbeitsaufwand würde jedoch die sich mit Sicherheit ergebenden äußerst geringen Haftungsbeträge nicht rechtfertigen.

Mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 22.11.2002 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Konkursgläubiger hatten eine Quote von 1,42 % erhalten.

Am 15.2.2003 wurde die Firma der Primärschuldnerin im Firmenbuch gelöscht.

Da der Bw. in der gegenständlichen Berufung eingewendet hatte, dass dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen sei, um welche Lohnsteuern es sich bei der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer 03/2001 handeln würde, wurden ihm mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 16.2.2004 Ablichtungen des Lohnsteuerprüfberichtes vom 15.6.2001 samt Beilage sowie des Festsetzungsbescheides vom 15.6.2001 übermittelt. Aus der Beilage zum Lohnsteuerprüfbericht gehe hervor, dass die nicht abgeführt Lohnsteuer für März 2001 tatsächlich nur 12.684,00 S betragen habe. Dieser Betrag decke sich auch mit den für die Monate Jänner, Februar, Juni und Juli 2001 gemeldeten und entrichteten Beträgen (die

Lohnsteuern für Mai und August wären etwas geringer gewesen). Hinsichtlich der in dieser Beilage angeführten weiteren, im Schätzungswege ermittelten Lohnsteuer in Höhe von 40.000,00 S (betreffend dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fond von der Konkursmasse erstattete Lohnzahlungen) komme eine Haftungsinanspruchnahme nicht in Betracht. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer werde daher auf 737,42 € (80 % von 921,78 € bzw. 12.684,00 S) einzuschränken sein.

Der Bw. gab zu diesem nachweislich am 18.2.2004 zugestellten Vorhalt keine Stellungnahme ab.

### ***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.

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 unbestritten, dass der Bw. bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Z-GmbH verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft steht mittlerweile ebenfalls fest. Das Konkursverfahren wurde mit Beschluss vom 20.11.2002 nach Schlussverteilung aufgehoben, und die Firma im Firmenbuch gelöscht. Die Konkursquote hatte nur 1,42 % betragen. Vom Finanzamt waren im Hinblick auf einen im Insolvenzverfahren der Gesellschaft grundsätzlich möglichen Zwangsausgleich nur 80 % der Abgabenforderung in Ansatz gebracht worden.

---

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze. (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Bezüglich Lohnsteuern ist jedoch nicht darauf abzustellen, ob die vorhandenen Mittel anteilig (auch) für die Entrichtung dieser Abgaben verwendet wurden. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, dann darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG 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. 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).

Zu den Ausführungen im ergänzenden Schriftsatz vom 14.3.2002 ist daher festzuhalten, dass ein Geschäftsführer grundsätzlich zwar dann, wenn er nachzuweisen vermag, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung haftet (z.B. VwGH 24.10.2000, 95/14/0090). Dies gilt jedoch nicht hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer, da insofern die Pflichten eines Geschäftsführers über das Gleichbehandlungsgebot hinausgehen.

---

Der Haftungsinanspruchnahme steht auch nicht entgegen, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer erst nach Konkursöffnung im Zuge einer Lohnsteuerprüfung festgesetzt wurde, da bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend ist, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 9 Tz. 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes). Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer war am 17.4.2001, und damit vor Konkursöffnung fällig gewesen.

Zur Höhe der mit Bescheid vom 15.6.2001 festgesetzten Lohnsteuer wurde bereits im Vorhalt der erkennenden Behörde darauf hingewiesen, dass die nicht abgeführt Lohnsteuer für März 2001 tatsächlich nur 12.684,00 S betragen hatte. Dieser Betrag deckte sich auch mit den für die Monate Jänner, Februar, Juni und Juli 2001 gemeldeten und entrichteten Beträgen. Dass der auf diese Lohnsteuer entfallende Lohn nicht ausbezahlt worden wäre, wurde vom Bw. nicht behauptet. Hinsichtlich der im Schätzungsweg ermittelten Lohnsteuer in Höhe von 40.000,00 S kam eine Haftungsinanspruchnahme nicht in Betracht, da diese Lohnsteuer dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fond von der Konkursmasse erstattete Lohnzahlungen betraf.

Insgesamt gesehen war daher in der Nichtabfuhr der Lohnsteuer für März 2001 im Betrag von tatsächlich nur 12.684,00 S (921,78 €) eine schuldhafte Pflichtverletzung zu erblicken. Da vom Finanzamt im Zuge der Haftungsinanspruchnahme jedoch nur 80 % der aushaftenden Abgabenschuld in Ansatz gebracht worden waren, war die haftungsgegenständliche Lohnsteuer auf 737,42 € (80 % von 921,78 € bzw. 12.684,00 S) einzuschränken. Eine Ausdehnung der Haftungsinanspruchnahme auf 98,58 % (100 % abzüglich der Konkursquote von 1,42 %) im Zuge der Berufungserledigung ist nicht zulässig, da dies zu einer Rechtswidrigkeit der Entscheidung infolge Unzuständigkeit der erkennenden Behörde führen würde (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aufgrund des Alters des Bw. (geb. 3.7.1957), der künftigen Erwerbsmöglichkeiten und der relativ geringen Höhe der Haftungsschuld war nicht von vornherein davon auszugehen, dass die Haftungsschuld auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich wäre, sondern erscheint die Einbringung derselben durchaus realistisch. Vom Bw. wurden auch keine Billigkeitsgründe vorgebracht, die trotz Vorliegens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO eine Abstandnahme von der Geltendmachung der

Geschäftsführerhaftung rechtfertigen würden, sodass insgesamt gesehen die Heranziehung des Bw. zur Haftung zweckmäßig war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 11. März 2004