



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Frau A.B., Adresse, vertreten durch Dr. Lothar Hofmann LL.M., Rechtsanwalt, 1010 Wien, Johannesgasse 15, vom 20. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 23. Juli 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um

- Umsatzsteuer 10/2008 in Höhe von € 12.053,58,
- Umsatzsteuer 07/2008 in Höhe von € 437,00,
- Säumniszuschlag 1 für 2008 in Höhe von € 1.236,38,
- Pfändungsgebühr 2008 in Höhe von € 412,93,
- Barauslagenersatz 2008 in Höhe von € 1,65,
- Lohnsteuer 09/2008 in Höhe von € 1.197,71,
- Dienstgeberbeitrag 09/2008 in Höhe von € 2.254,88,
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2008 in Höhe von € 210,46,
- Lohnsteuer 10/2008 in Höhe von € 1.127,40,
- Dienstgeberbeitrag 10/2008 in Höhe von € 2.088,37,
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008 in Höhe von € 194,91,
- Kammerumlage 07-09/2008 in Höhe von € 165,32,
- Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/2008 in Höhe von € 439,00,
- Umsatzsteuer 09/2008 in Höhe von € 9.700,50,
- Lohnsteuer 11/2008 in Höhe von € 1.323,77,
- Dienstgeberbeitrag 11/2008 in Höhe von € 3.401,89,

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008 in Höhe von € 317,51,
Lohnsteuer 12/2008 in Höhe von € 122,92,
Dienstgeberbeitrag 12/2008 in Höhe von € 1.768,57 sowie
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008 in Höhe von € 165,07
im Gesamtbetrag von € 53.141,24 vermindert.

II. Darüber hinaus wird die Berufung für
Lohnsteuer 09/2008 in Höhe von € 5.544,51,
Lohnsteuer 10/2008 in Höhe von € 5.219,01,
Lohnsteuer 11/2008 in Höhe von € 6.128,02,
Lohnsteuer 12/2008 in Höhe von € 569,04,
Säumniszuschlag 1 für 2008 (für Lohnsteuer 09-11/2008) in Höhe von € 337,83
im Gesamtbetrag von € 17.798,41 als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 23. Juli 2009 wurde Frau A.B. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtige gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma C-GmbH im Ausmaß von € 70.939,65, nämlich

Umsatzsteuer 10/2008 in Höhe von € 12.053,58,
Umsatzsteuer 07/2008 in Höhe von € 437,00,
Säumniszuschlag 1 für 2008 in Höhe von € 1.574,21,
Pfändungsgebühr 2008 in Höhe von € 412,93,
Barauslagenersatz 2008 in Höhe von € 1,65,
Lohnsteuer 09/2008 in Höhe von € 6.742,22,
Dienstgeberbeitrag 09/2008 in Höhe von € 2.254,88,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2008 in Höhe von € 210,46,
Lohnsteuer 10/2008 in Höhe von € 6.346,41,
Dienstgeberbeitrag 10/2008 in Höhe von € 2.088,37,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008 in Höhe von € 194,91,
Kammerumlage 07-09/2008 in Höhe von € 165,32,
Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/2008 in Höhe von € 439,00,
Umsatzsteuer 09/2008 in Höhe von € 9.700,50,
Lohnsteuer 11/2008 in Höhe von € 7.451,79,
Dienstgeberbeitrag 11/2008 in Höhe von € 3.401,89,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008 in Höhe von € 317,51,

Lohnsteuer 12/2008 in Höhe von € 691,96,
Dienstgeberbeitrag 12/2008 in Höhe von € 1.768,57 sowie
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008 in Höhe von € 165,07

in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung zu entrichten, nachdem die Bw. zuvor von der Abgabenbehörde um Stellungnahme ersucht wurde.

Als Begründung wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) eine Ausfallhaftung sei (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)). Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Im gegenständlichen Fall stehe die Uneinbringlichkeit fest, da der Konkurs über die C-GmbH am 3. Februar 2009 eröffnet worden sei. Die Gesellschaft sei infolge des Konkursverfahrens aufgelöst.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei 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 habe darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Die Bw. sei seit 13. Dezember 2007 unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der C-GmbH und daher gemäß [§ 18 GmbHG](#) zu deren Vertretung berufen gewesen. Die Bw. sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben seien im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Bw. fällig gewesen.

Reichen die Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so sei der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Dem Vertreter obliege 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. Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reiche nicht aus (VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#)).

Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung habe nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen, vielmehr habe der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen (VwGH 15.6.2005, [2005/13/0048](#)).

Für die nicht abgeführte Lohnsteuer werde auf die Bestimmung des [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) hingewiesen, wonach jede vom Geschäftsführer vorgenommene Zahlung von vereinbarten Arbeitslöhnen, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) darstelle.

Der Säumniszuschlag teile als Nebengebühr das Schicksal des Hauptanspruches und sei somit in die Haftung mit einzubeziehen.

Mit Vorhalt vom 16. März 2009 sei die Bw. um Darlegung der Gründe, die eine schuldhafte Pflichtverletzung ausschließen, und um Nachweis des pflichtgemäßen Verhaltens als Geschäftsführerin in nachvollziehbarer Weise ersucht worden. Der Vorhalt sei jedoch unbeantwortet geblieben. Es sei daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen gewesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 20. Oktober 2009 verwies die Bw. darauf, dass aus den OP-Listen November, Dezember und Jänner ersehen werden könne, dass zwar eine Gläubigerbevorzugung stattgefunden habe, diese aber in einem sehr geringen Ausmaß im Vergleich zu der Gesamtsumme gewesen sei. Bei den meisten Zahlungen, die durchgeführt worden seien, habe die Zahlung erfolgen müssen, da sonst keine weitere Materiallieferung mehr erfolgt wäre, andere Zahlungen seien wieder Vorauszahlungen oder Barzahlungen bei Lieferungen gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Waldviertel vom 8. August 2010 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten von insgesamt € 21.643,19 eingeschränkt:

Lohnsteuer 09/2008 in Höhe von € 6.742,22,

Lohnsteuer 10/2008 in Höhe von € 6.346,41,

Lohnsteuer 11/2008 in Höhe von € 7.451,79,

Lohnsteuer 12/2008 in Höhe von € 691,96,

Säumniszuschlag 1 für 2008 in Höhe von € 410,81.

Als Begründung wurde nach Darstellung des Gesetzesbestimmungen ausgeführt, dass Voraussetzung für die Haftung 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 seien.

Die Bw. sei im haftungsrelevanten Zeitraum alleinverantwortliche Geschäftsführerin der C-GmbH gewesen. Im vorliegenden Fall sei mit Beschluss des Landesgerichtes vom 3. Februar 2009 die Schließung des Unternehmens angeordnet worden. Die objektive Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben liege bei der Primärschuldnerin vor, da das Insolvenzverfahren abgeschlossen sei und das Vermögen der C-GmbH verteilt worden sei.

Nach § 78 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG). Der Arbeitgeber habe die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Reichen demnach die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden könne. Werde dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Eine bestimmte Schuldform sei nicht gefordert; bereits leichte Fahrlässigkeit berechne daher zur Haftungsinanspruchnahme.

Der Säumniszuschlag teile als Nebengebühr das Schicksal des Hauptanspruches und sei somit in die Haftung mit einzubeziehen.

Im Vorlageantrag vom 5. November 2010 beantragte die 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 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 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.

Unstrittig ist, dass laut Firmenbuch die Bw. in der Zeit von 13. Dezember 2007 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Landesgerichtes vom 3. Februar 2009, GZ. 09, Geschäftsführerin der Firma C-GmbH gewesen ist. Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung einer Quote von 17,7644 % am 24. August 2010 aufgehoben.

Die Tatsache, dass mit Beschluss des Landesgerichtes vom 24. August 2010 der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben wurde, bestätigt die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Einschätzung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin. Allerdings ist zu beachten, dass – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – die Uneinbringlichkeit nur den die Konkursquote übersteigenden Abgabebetrag betrifft und eine diesbezügliche Einschränkung vorzunehmen ist.

Nach der 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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Eine Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des [§ 9 BAO](#) ist eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Hatte der Vertreter Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Ein Haftender erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 27.4.2005, [2004/14/0030](#)). Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort „insoweit“ in [§ 9 BAO](#) eindeutig ergibt – nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen 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 an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung (VwGH 13.4.2005, [2001/13/0283](#)).

Im Rahmen der Berufung hat die Bw. OP-Listen für den Zeitraum September 2008 bis Jänner 2009 vorgelegt, aus denen sich ergibt, dass die Bw. als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin von in diesem Zeitraum fälligen Abgaben von Höhe von € 85.390,88 laut Berechnung des Finanzamtes insgesamt € 48.300,17 (etwa 56 %) überwiesen hat. Aus diesen Listen ist auch zu ersehen, dass die Bw. keine Forderungen von anderen Gläubigern mit einer höheren Quote befriedigt hätte, sodass eine Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht festzustellen war. Daher war der Berufung mit Ausnahme der Lohnsteuerbeträge und den entsprechenden Säumniszuschlägen (wie schon in der Berufungsvorentscheidung) insoweit teilweise stattzugeben.

Trotz entsprechender Darstellung im Vorhalt, dem angefochtenen Bescheid und der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Lohnsteuer, denen insoweit auch Vorhaltscharakter zukommt, hat die Bw. keine anders lautende Darstellung geliefert oder die Aussagen in der Berufungsvorentscheidung bestritten. Es wäre ihre Sache gewesen, entsprechende Beweisanbote zu machen, wovon sie aber keinen Gebrauch gemacht hat.

Für die in der Berufungsvorentscheidung dargestellten verbleibenden Lohnsteuerbeträgen samt Säumniszuschlägen sind die Voraussetzungen einer Haftung gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) gegeben, sodass die Berufung diesbezüglich dem Grunde nach abzuweisen war.

Bei der Haftung für Lohnsteuer, bei der die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt, kommt der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen (VwGH 23.3.2010, [2007/13/0137](#)).

Die Verpflichtung eines Vertreters nach [§ 80 BAO](#) hinsichtlich der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinaus. Aus der Bestimmung des [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer jeweils zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 22.4.2009, [2008/15/0283](#)). Jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne stellt, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten mit den Haftungsfolgen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) dar (VwGH 3.9.2008, [2006/13/0121](#)).

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat in der Berufungsvorentscheidung jedoch noch nicht bedacht, dass im Haftungsverfahren die ausgeschüttete Konkursquote nicht nach [§ 214 Abs. 1 BAO](#) auf die ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten anzurechnen ist, sondern anteilig auf die vom Haftungsverfahren betroffenen Abgabenschuldigkeiten (vgl. VwGH 8.7.2009, [2009/15/0013](#); VwGH 24.2.2010, [2006/13/0071](#)).

Angesichts der Tatsache, dass der angefochtene Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung vor Aufhebung des Konkursverfahrens am 24. August 2010 erlassen wurden, war die Konkursquote bei den verbleibenden Haftungsbeträgen an Lohnsteuer und den entsprechenden Säumniszuschlägen, die das Schicksal der Stammabgaben teilen, abzuziehen.

Unter Berücksichtigung der Konkursquote von 17,7644 % errechnen sich somit bei teilweiser diesbezüglicher Stattgabe der Berufung folgende Haftungsbeträge:

Lohnsteuer 09/2008 in Höhe von € 5.544,51,

Lohnsteuer 10/2008 in Höhe von € 5.219,01,

Lohnsteuer 11/2008 in Höhe von € 6.128,02,

Lohnsteuer 12/2008 in Höhe von € 569,04,

Säumniszuschlag 1 für 2008 (für Lohnsteuer 09-11/2008) in Höhe von (zusammen) € 337,83.

Zusammengefasst erfolgt aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) somit die Inanspruchnahme der Bw. für die zuletzt genannten Abgaben im Gesamtbetrag von € 17.798,41 zu Recht.

Wien, am 12. September 2011