



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Oliver Felfernig, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Stubenring 2, vom 31. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 12. Juli 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsausspruch auf einen Betrag in Höhe von € 37.769,16 statt bisher € 64.827,00 reduziert.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. Juli 2005 wurde die Berufungswerberin (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von insgesamt € 64.827,00 (Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 10-12/04) zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung wurde neben Zitierung der maßgeblichen Rechtsvorschriften und Judikatur im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bw. Geschäftsführerin der genannten GmbH und somit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus den Mitteln der Vertretenen zu entrichten. Da sie ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, wäre die Haftung auszusprechen gewesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass sie auf ihre Aussagen vor dem Finanzamt vom 17. Mai 2005 sowie auf die schriftliche Einvernahme durch die „schnelle Eingreiftruppe“ vom 23. Februar 2005 verweise.

Des Weiteren werde auf den Bericht des Masseverwalters über das Vermögen der GmbH verwiesen.

Richtig sei, dass die Bw. im November 2004 zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt worden sei. Tatsache sei auch, dass sie nur als Scheingeschäftsführerin hätte tätig werden können, zumal die tatsächlichen und faktischen Geschäftsführer die Bw. von der Geschäftsführung ausgeschlossen bzw. über die Vermögensverhältnisse der GmbH im Dunkeln gelassen hätten.

Unter ausdrücklichem Hinweis auf den ersten Bericht des Masseverwalters zum Punkt „Dienstnehmer“ werde darauf hingewiesen, dass – ausgehend von den Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer – Lohnrückstände seit Juni 2004 bestanden hätten, sohin seit der Bestellung der Bw. zur Geschäftsführerin auch keine Lohnzahlungen erfolgt seien.

Sowohl aus dem ersten Bericht des Masseverwalters als auch aus dem Anmeldeverzeichnis ergebe sich, dass wesentliche Dienstnehmerforderungen augenscheinlich durch die GmbH nicht bezahlt bzw. beglichen worden seien. Daraus erfolge schließlich auch, dass keine Lohnsteuer und auch keine Dienstnehmerbeiträge hätten bezahlt werden können.

Wie sich im Nachhinein herausgestellt habe, sei die GmbH zum Zeitpunkt ihrer Geschäftsführertätigkeit bereits zahlungsunfähig gewesen. Die Bw. habe mehrfach versucht, über die durch die GmbH beschäftigte Buchhalterin und Lohnverrechnerin die entsprechenden Einsichten in die Unterlagen zu erlangen, doch dies sei ihr, wie auch dem Masseverwalter nicht gelungen. Die Bw. sei diesbezüglich lediglich hingehalten worden und hätte bis zur Konkurseröffnung keine Unterlagen übergeben erhalten.

Auch aus der niederschriftlichen Einvernahme vom 23. Februar 2005 ergebe sich, dass zwar € 20.000,00 an die namentlich genannte Sekretärin übergeben worden seien, jedoch die Bw. nicht gewusst habe, ob diese, entsprechend ihrer diesbezüglichen Verpflichtung – damit die entsprechenden Beitrags- und Lohnsteuerzahlungen vornehme.

Da, wie sich aus dem Anmeldeverzeichnis und dem Bericht des Herrn Masseverwalters ergebe, keine Dienstnehmerzahlungen in der Zeit ihrer Geschäftsführerbestellung bis zur Konkurseröffnung bezahlt worden seien, sei es der Bw. daher nicht möglich gewesen, Lohnsteuer zu berechnen bzw. die Berechnung zu veranlassen und abzuführen. Dies treffe auch für die Dienstgeberbeiträge zu. Mangels Auszahlung von Lohnkosten der Arbeitnehmer sei der Bw. auch eine Abfuhr der Lohnsteuer- bzw. Dienstgeberbeiträge nicht möglich gewesen.

Wie sich aus der Niederschrift mit Ausnahme des Betrages von € 20.000,00 ergebe, habe die Bw. niemals über entsprechende Mittel verfügt bzw. seien ihr solche nie zur Verfügung

gestellt worden, um sonstige Schulden und Gläubiger zu bezahlen. Eine Gleichbehandlung der Gläubiger sei daher erfolgt.

Da es nicht einmal dem Masseverwalter möglich gewesen sei, Buchhaltungsunterlagen durch die namentlich genannte Mitarbeiterin der GmbH zu erlangen, treffe die Bw. daher an der Nichtabfuhr der Lohnsteuer und der Dienstgeberbeiträge kein Verschulden, da auch ihr nicht vorwerfbar sei, dass sie es nicht geschafft habe, die entsprechenden Unterlagen einzusehen. Augenscheinlich sei die Buchhalterin durch die faktischen Geschäftsführer diesbezüglich derart instruiert worden, dass man die Bw. bewusst im Dunkeln gelassen habe, um die ordnungsgemäße Abfuhr der Lohnsteuer sowie der Dienstgeberbeiträge durch sie zu verhindern bzw. unmöglich zu machen.

Zusammenfassend habe die Bw. daher keinerlei Auszahlungen von Arbeitslohn an die Dienstnehmer vorgenommen bzw. zu verantworten, sodass es der Bw. auch nicht möglich gewesen sei, die Lohnsteuer zur Abfuhr zu bringen.

Da die Bw. auch sonstige Gläubiger gegenüber der Finanzverwaltung nicht bevorzugt habe, ihr sämtliche Informationen über die angemeldeten Dienstnehmer niemals zur Verfügung gestellt worden seien, habe die Bw. die Finanzverwaltung nicht schlechter behandelt als die sonstigen Gläubiger.

Die Bw. möchte an dieser Stelle ausdrücklich informativ darauf hinweisen, dass sie keinen der angeblichen Mitarbeiter selbst zur Anmeldung gebracht habe und infolge der Verweigerung der Einsichtnahme in die entsprechenden Urkunden und Buchhaltungsunterlagen der GmbH nicht in der Lage gewesen sei, allfällige Ansprüche zu prüfen und allfällige Lohnsteuerzahlungen zu errechnen bzw. Dienstgeberbeiträge zu leisten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass in der Berufungsbegründung im Wesentlichen ausgeführt werde, dass die Bw. nur als Scheingeschäftsführerin hätte tätig werden können, dass in der Zeit ihrer Tätigkeit keine Löhne ausbezahlt worden seien, daher auch keine Lohnabgaben hätten anfallen können. Weiters werde noch dargestellt, wer die tatsächliche Geschäftsführung inne gehabt habe und über das Geld der Firma verfügen hätte können.

Dazu sei festzustellen, dass gemäß § 80 BAO die zur Vertretung einer juristischen Person berufenen Personen alle Pflichten, die dem Vertretenen obliegen würden, die diesem zustehenden Rechte wahrzunehmen und insbesondere die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würde, zu zahlen hätten. Gemäß den Bestimmungen des GmbH-Gesetzes vertrete der im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführer die GmbH gerichtlich und außergerichtlich. Auf die Höhe und Richtigkeit der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgaben und Festsetzungsbescheide brauche hier nicht näher eingegangen werden, da auf

Grund des Haftungsbescheides auch eine offene Rechtsmittelfrist gegen diese Bescheide begründet worden sei. Die Erledigung einer solchen Berufung sei erst nach Rechtskraft des Haftungsbescheides möglich, da bis dahin die Aktivlegitimation fehle.

In der Niederschrift vom 23. Februar 2005 führe die Bw. selbst aus, dass sie auf Grund eines Zeitungsinserates bei der Firma vorstellig geworden sei, um sich für den Posten einer Sekretärin zu bewerben. Nach zwei Tagen sei ihr bekannt geworden, dass die Firma einen neuen handelsrechtlichen Geschäftsführer suche und sie habe sich für diese Funktion beworben. In der Folge sei ein Termin beim Notar vereinbart worden. Dort sei die Übertragung der Geschäftsführertätigkeit an die Bw. erfolgt. Weiters sei sie vom Notar auf alle Rechte und Pflichten einer solchen Funktion hingewiesen worden. Es hätte der Bw. somit bewusst sein müssen, dass sie bei Nichtbezahlung der Abgabenschuldigkeiten und dem Feststehen der Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner die Haftungsfolgen zu tragen habe. Die einzige Möglichkeit diese Haftungsfolgen zu vermeiden wäre eine schriftliche Erklärung auch gegen den Willen der Gesellschafter gewesen, in der die sofortige Rücklegung der Tätigkeit erklärt werde. Im konkreten Fall habe die Bw. jedoch die totale Einschränkung ihrer Geschäftsführertätigkeit bewusst und wissentlich in Kauf genommen. Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29.6.1999, 98/14/0172, festgestellt habe, sei die bereits bei Übernahme der Funktion in Kauf genommene Einschränkung der Kontrollrechte sowie das „Drängen lassen“ in eine Abhängigkeit eine schuldhafte und daher subjektiv vorwerfbare Verletzung der Pflicht für die ungehinderte Ausübung der Funktion zu sorgen. Aus diesen Gründen stehe somit fest, dass die zur Inanspruchnahme der Haftung notwendige schuldhafte Pflichtverletzung vorliege.

Dagegen beantragte die Bw. ohne weitere Begründung die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorhalt vom 31. Juli 2006 führte der Unabhängige Finanzsenat aus:

„...Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1996, 94/14/0148, daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden.

Der vom Finanzamt am 8. März 2005 hinsichtlich der hier gegenständlichen Haftungsschuldigkeiten erlassene Haftungs- und Abgabenbescheid mit der Adressierung

„GmbH, z.HdMasseverwalter“ ging ins Leere, da diese Erledigung an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen gewesen wäre (Beschluss des VwGH vom 18.9.2003, 2003/15/0061 und vom 2.3.2006, 2006/15/0087).

Somit ist im vorliegenden Haftungsverfahren als Vorfrage über den Abgabensanspruch zu entscheiden.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

In der Berufung gegen den Haftungsbescheid wird zugestanden, dass die Buchhaltungsunterlagen nicht vorgelegt werden konnten, wobei auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 7.9.1990, 89/14/0132, hinzuweisen ist, wonach den Haftenden die gleiche Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen trifft (§ 77 Abs 2 iVm § 119 Abs 1 BAO), sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat.

Damit besteht die Befugnis zur Schätzung der Lohnabgaben.

Der unabhängige Finanzsenat hat daher die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag wie folgt berechnet:

Als Basis wurde die Berechnung des Finanzamtes herangezogen (siehe Beilage), welche von den bei der WGKK gemeldeten Arbeitnehmern ausgeht.

Aufgrund des Haftungszeitraumes 1.10.2004-31.12.2004 (90 Tage) wurden die Bezüge mit den Tagen ihrer Meldung in diesem Zeitraum, maximal jedoch mit 90 Tagen berechnet.

Dies ergab für die Arbeitnehmer einen Gesamtbezug in Höhe von € 392.351,59 und eine Lohnsteuer in Höhe von € 48.051,30 (12,247%). Die Bezüge der Bw. betrugen € 3.632,00, die diesbezügliche Lohnsteuer € 477,58.

Für den Zeitraum 1.10.2004-31.12.2004 errechnet sich somit ein Betrag in Höhe von € 48.528,88.

Aufgrund des vorliegenden Anmeldeverzeichnisses wurden die von den Arbeitnehmern gemeldeten ausständigen Löhne ermittelt. Dies ergab einen Gesamtbetrag in Höhe von € 170.651,42 und eine Lohnsteuer in Höhe von € 20.899,67.

Unter Berücksichtigung der nicht ausbezahlten Löhne ergibt sich eine Lohnsteuer in Höhe von € 27.629,21.

Der für die Haftung maßgebliche Dienstgeberbeitrag ermittelt sich wie folgt:

€ 395.983,59 (Gesamtbetrag der Löhne 1.10.2004-31.12.2004) x 4,5% = 17.819,26.

Abzügl. des DB der auf die angemeldeten Löhne entfällt (170.651,42 x 4,5% = 7.679,31)
ergibt dies € 10.139,95.

Bemerkt wird, dass die gänzliche Berücksichtigung der angemeldeten Forderungen der Dienstnehmer zu Gunsten der Bw. erfolgte, obwohl dem Bericht des MV zu entnehmen ist, dass diese Forderungen größtenteils aus dem Zeitraum Juni, Juli, August 2004 stammen.

Im Übrigen ergibt sich aus dem Umstand, dass Lohnrückstände seit Juni 2004 bestanden, noch nicht, dass überhaupt keine Löhne bezahlt wurden.

Zusammenfassende Berechnung:

Lohnsteuer gemäß Schätzung des FA für Zeitraum 1.10.2004-31.12.2004:

Löhne Arbeitnehmer	392.351,59	L	48.051,30	12,247%
Lohn Bw.	3.632,00	L	477,58	
Summe	395.983,59	L	48.528,88	

Im Konkursverfahren gemeldete Löhne:

170.651,42 x 12,247% = 20.899,67

Lohnsteuer daher:

+48.528,88
<u>-20.899,67</u>
27.629,21

Dienstgeberbeitrag:

395.983,59 x 4,5% = 17.819,26 lt Schätzung für 1.10.2004-31.12.2004

170.651,42 x 4,5% = -7.679,31 auf gemeldete Löhne entfallend

DB daher.....**10.139,95"**

Mit Eingabe vom 30. August 2006 führte der steuerliche Vertreter der Bw. im Wesentlichen aus, dass die Buchhaltungsunterlagen der GmbH durch die im Strafverfahren vor dem Bezirksgericht Innere Stadt Beschuldigte H. unterdrückt bzw. zurückgehalten würden. Dieses Strafverfahren sei noch nicht abgeschlossen. Erst nach der Übergabe der Urkunden sei die Bw. in der Lage, die Berechnungen des unabhängigen Finanzsenates sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach nachzuvollziehen.

Mit Eingabe vom 12. Februar 2007 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass seitens der Bw. hinsichtlich der Berechnung der Lohnsteuerrückstände keine Einwendungen erhoben würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 9 Abs. 1 BAO lautet: Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

§ 80 Abs. 1 BAO: Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

Unbestritten ist, dass die Bw. vom 3. November 2004 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens (21. Jänner 2005) handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH war und somit zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der GmbH. Diese steht zweifelsfrei fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 3. Juni 2005 der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Hinsichtlich der Abgabensfestsetzung wird auf den Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 31. Juli 2006 (siehe Sachverhalt) verwiesen. Da der steuerliche Vertreter diesen Ausführungen bzw. der Berechnung nicht entgegengetreten ist, werden die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 10-12/2004 mit € 27.629,21 und der Dienstgeberbeitrag 10-12/2004 mit € 10.139,95 festgesetzt. Der Berufung war daher teilweise stattzugeben und die Haftung insoweit einzuschränken.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung hat derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Gründe darzutun, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist (§ 1298 ABGB). Es war daher im gegenständlichen Fall Sache der Bw. als ehemalige Geschäftsführerin der GmbH schlüssig darzutun, weshalb sie nicht Sorge dafür tragen konnte, dass die GmbH die anfallenden Abgaben entrichtet hat.

Der Einwendung, dass die Bw. von der Geschäftsführung ausgeschlossen worden sei, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat (z.B. Erkenntnis vom 19.1.2005, 2001/13/0168), dass der Geschäftsführer einer GesmbH, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden. Auch binden im Innenverhältnis erteilte Weisungen den

Geschäftsführer insoweit nicht, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen.

Maßnahmen getroffen zu haben, die Behinderung zu beseitigen, geschweige denn den Rechtsweg sofort eingeschlagen zu haben, hat die Bw. nicht behauptet.

Ein haftungspflichtiges Verschulden liegt auch schon dann vor, wenn ein Geschäftsführer eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen, insbesondere auch den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht.

Eine solche Beschränkung war im gegenständlichen Fall dadurch gegeben, dass die Bw. nicht einmal in der Lage war, über die liquiden Mittel der Gesellschaft zu verfügen.

Dass die Bw. selbst keine Lohnauszahlungen vorgenommen hat, stellt keinen Schuldausschließungsgrund dar, da der Geschäftsführer dafür zu sorgen hat, dass die Gesellschaft die Abgabenschuldigkeiten ordnungsgemäß entrichtet.

Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Falle eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (Hinweis VwGH 19.2.2002, 98/14/0189; 18.12.2001, 2001/15/0187).

Aus dem Umstand, dass durch die Gesellschaft Löhne ausbezahlt wurden, ergibt sich, dass die andrängenden Gläubiger nicht gleichmäßig befriedigt wurden. Vielmehr wurden die Forderungen der Arbeitnehmer aus welchen Gründen auch immer bevorzugt befriedigt und damit den Grundsatz der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger, darunter der Bundes als Abgabengläubiger schuldhaft verletzt wurde. Hat daher die Bw. als Geschäftsführerin schuldhaft ihre Pflicht verletzt, für die Entrichtung der Abgaben aus der ihr zur Verfügung stehenden Mittel zu sorgen, darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben gewesen ist. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausgereicht haben, es sei denn er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden mit Ausnahme der Abfuhrabgaben verwendet worden sind. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben zur Gänze.

Hinsichtlich der Liquidität der GmbH wäre noch darauf hinzuweisen, dass bei einer Baustellenkontrolle am 18. Jänner 2005 zwei Arbeiter aufgegriffen wurden, die nicht bei der

Wiener Gebietskrankenkasse gemeldet waren. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass diesen keine Löhne ausbezahlt wurden. Es ist daher davon auszugehen, dass die GmbH im gesamten Haftungszeitraum nicht völlig mittellos war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Februar 2007