



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.S., vertreten durch Mag. Robert Igali-Igalffy, Landstr. Hauptstr. 34, 1030 Wien vom 28. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Sabine Weiss, vom 18. Jänner 2010 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO nach Abhaltung von zwei mündlichen Verhandlungen am 17. September 2010 und 13. Jänner 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Beträge eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Dienstgeberbeitrag	11/05	118,86
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/05	87,93
Umsatzsteuer	11/05	2.185,82
Lohnsteuer	12/05	1.634,75
Dienstgeberbeitrag	12/05	578,66
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/05	51,43
Säumniszuschlag 1	2005	74,49

Pfändungsgebühr	2006	184,96
Umsatzsteuer	03/06	1.704,94
Lohnsteuer	04/06	525,64
Dienstgeberbeitrag	04/06	371,49
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/06	33,02
Umsatzsteuer	04/06	2.002,04
Lohnsteuer	05/06	677,83
Dienstgeberbeitrag	05/06	418,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/06	37,28
Lohnsteuer	06/06	997,75
Dienstgeberbeitrag	06/06	443,83
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/06	39,46
Umsatzsteuer	07/06	438,51

Summe: € 12.606,93

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg hat am 18. Jänner 2010 gegen den Bw. einen Haftungsbescheid erlassen und ihn zur Haftung für folgende Abgabenschuldigkeiten der Firma S.GesmbH herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Dienstgeberbeitrag	11/05	123,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/05	91,53

Umsatzsteuer	11/05	2.275,29
Lohnsteuer	12/05	1.701,67
Dienstgeberbeitrag	12/05	602,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/05	53,54
Säumniszuschlag 1	2005	77,54
Pfändungsgebühr	2006	192,53
Umsatzsteuer	03/06	1.774,73
Lohnsteuer	04/06	547,16
Dienstgeberbeitrag	04/06	386,70
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/06	34,37
Umsatzsteuer	04/06	2.083,99
Lohnsteuer	05/06	705,57
Dienstgeberbeitrag	05/06	436,55
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/06	38,81
Lohnsteuer	06/06	1.038,59
Dienstgeberbeitrag	06/06	462,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/06	41,08
Umsatzsteuer	07/06	456,46

Summe €13.169,19

Zur Begründung wurde ausgeführt:

1., Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

2., Gemäß § 9 Abs. 1 leg. cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg. cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

3., Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

4., Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet haben werden können.

5., Der Bw. sei im Zeitraum von 18. März 2005 bis dato unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma S.GesmbH also einer juristischen Person gewesen, und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Der Bw. sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

6., Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzustellen:

Gemäß § 21 Abs. 1 UstG 91 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldezeitraum) zweit folgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume – siehe Haftungsbescheid – sei die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

7., In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführer sei, die Gründe darzulegen, die ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038). Demnach hafte er für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach,

dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

8., Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EstG 1972 bzw. 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es sei die Pflicht des Bws. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Der Bw. habe hingegen die Abfuhr der angeführten, allfälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag, zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken. (vgl. Erk. des VwGH vom 18. September 1985. Zl. 84/13/0085).

9. Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO), die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den Abgabenschuldigen, sodass er zeigerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. Erk. des VwGH vom 17. September 1986. Zl. 84/13/0198, vom 13. November 1987, Zl. 85/17/0035 und vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0148). Da der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben der o. a. Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

10., Der Haftungspflichtige sei im oben genannten Zeitraum als verantwortlicher Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen gewesen.

11., Letztlich werde auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.

12., Der Bw. habe über einen Zeitraum von 18. März 2005 bis dato keine oder nur unzureichende Zahlungen für Selbstbemessungsabgaben geleistet. Der Bw habe verabsäumt für eine gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen und habe seine Pflichten gegenüber der Abgabenbehörde verletzt, daher habe wie im Spruche entschieden werden müssen.

13. Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. als Vertreter der Gesellschaft, die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Weiters sei der Bw. seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun nicht nachgekommen, daher sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

14., Durch das abgeschlossene Konkursverfahren sei der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.

Dagegen richtet sich die fristgerechte Berufung, in der ausgeführt wird, dass der Haftungsbescheid von jedem der Berufungswerber (am 18. Jänner 2010 wurde auch ein Haftungsbescheid gegen H.R. erlassen) seinem ganzen Inhalt nach angefochten werde.

Die Berufungsgründe seien Mangelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtige rechtliche Beurteilung.

Die belangte Behörde habe im bisherigen Ermittlungsverfahren, dessen Zweck es im Sinne des § 37 AVG 1991 i.d.g.F. sei, den für die Erledigung einer Verwaltungssache maßgebenden Sachverhalt festzustellen, den maßgeblichen Sachverhalt für eine nach den normierten Bestimmungen des § 9 Abs. 1 BAO zu erfolgende Haftungsgrundlage nicht festgestellt. Die Bw. hätten im Ermittlungsverfahren ausführlich dargelegt, dass sie infolge mangelnder faktischer Geschäftsführung in der Abgabenschuldnerin im angesprochenen Zeitraum keine Haftung treffe.

Jeder der Berufungswerber werde iSd § 18 GmbHG als die zur Vertretung berufene Person der Beitragsschuldnerin prot. Firma S.GesmbH bezeichnet. Die belangte Behörde sei dazu unrichtigerweise davon ausgegangen, dass jeder der Berufungswerber als die zur Vertretung berufene Person der Beitragschuldnerin sei. Der maßgebliche Sachverhalt, welcher zur Erlassung des gegenständlichen Bescheides geführt habe, liege nicht vor. Der von der belangten Behörde angenommene Grund der zur Vertretung berufenen Person erweise sich als rechtswidrig, denn die belangte Behörde habe es unterlassen, den wahren Vertretungsberufenen festzustellen.

Insbesondere habe iSd § 18 GmbHG iVm § 161 Abs 1 Satz 1 in Verbindung mit § 209 Abs. 2 Satz 1 StGB, wie die Berufungswerber der belangten Behörde im

Ermittlungsverfahren bekannt gegeben hätten, in der gegenständlichen Beitragsschuldnerin Herr A.T. die alleinige „De-facto-Geschäftsführung“ ausgeübt.

Abgesehen davon, dass der angesprochene Haftungsausweis unrichtig sei, treffe die angesprochene Haftung iSd § 9 Abs. 1 BAO i.d.g.F. im gegenständlichen Falle ausschließlich denjenigen, welcher die faktische Geschäftsführung, als berufenes Organ im Rahmen der Vertretungsmacht, ausübe. Nur diese Person hafte im Rahmen ihrer Vertretungsmacht neben der durch sie vertretenen Abgabenschuldnerin für die von diesen zu entrichtenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Aber auch eine schuldhafte Verletzung liege im gegenständlichen Falle durch die nach außen berufenen Organe nicht vor, denn diese hätten die gegenständlichen Abgabenschulden nicht schlechter behandelt als sonstige Gesellschaftsschulden, die unberichtigt gelassen worden seien. Durch eingetretene Zahlungsunfähigkeit, was in Folge zur Konkurseröffnung bei der Beitragsschuldnerin geführt habe, hätten im gegenständlichen Abgabenzeitraum in der gegenständlichen Kapitalgesellschaft bei Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden ausreichende Mittel für zumindest eine anteilige Befriedigung bei zu Recht bestehender Forderung des Finanzamtes gefehlt. Schon gar nicht sei eine Verschlechterung der Konkursquote eingetreten. Im gegenständlichen Falle treffe den Berufungswerbern oder den Verantwortlichen keine Verletzung des § 9 Abs. 1 BAO i.d.g.F analog dem § 69 Abs 2 KO. Überhaupt liege nach der Aktenlage des abgeschlossenen Konkursverfahrens weder der Tatbestand eines Quotenschadens noch eine Vertrauensschadens vor.

Beweis: PV, Herbeischaffung des Konkursaktes zu s des HG Wien, insbesondere darin die Berichte des Masseverwalters; w. B. v.

Die angefochtenen Haftungsbescheide erleiden überdies jeweils an einem Begründungsmangel. Aus den angefochtenen Haftungsbescheiden lasse sich nicht entnehmen, welche Umstände und maßgeblicher Sachverhalt für die jeweilige Haftung herangezogen worden sei.

Nach den Begriffsbestimmungen des § 9 BAO habe die Haftung erst dann zu erfolgen, wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Haftung ermittelt habe. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Haftung von Bedeutung sind. Zur Haftung herangezogen zu werden sei dann zulässig, wenn die gegenständlichen Abgabenschulden auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Haftungspflichtigen zurückzuführen seien.

Insgesamt gesehen, seien – wie an anderer Stelle ausgeführt – im vorliegenden Falle die gegenständlichen Beitragschulden nicht auf eine schuldhafte Pflichtverletzung zurückzuführen,

so dass nicht davon ausgegangen werden könne, dass die zur Vertretung berufenen Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft ihre auferlegten Pflichten schuldhaft verletzt haben. Schon gar nicht seien von den Berufungswerbern mangels der Voraussetzungen schuldhaft Verletzungen herbeigeführt worden. Das Haftungsverfahren gegen die Berufungswerber gehe ins Leere.

Aus all diesen Gründen stellen die Berufungswerber über ihre ausgewiesene Vertretung die Anträge, die Rechtsmittelbehörde möge der Berufung Folge geben und 1. den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufheben, in eventuelle 2. den angefochtenen Haftungsbescheid aufheben und an eine im Instanzenzug untergeordnete Behörde zurückzuverweisen und nach weiteren Ermittlungsverfahren die neuerliche Entscheidung auferlegen. Auf die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor der Rechtsmittelbehörde werde seitens der Berufungswerber nicht verzichtet und werde beantragt, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen, in der Sache selbst zu entscheiden und den angefochtenen Haftungsbescheid im Sinne des Berufungsvorbringens abzuändern.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. März 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

Maßgebend für die Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO sei die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH. Dies gelte unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer oder zu Beispiel nur als „pro forma-Geschäftsführer“ (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076) oder „nur auf dem Papier“ (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168) tätig sei. Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO stelle nicht auf die faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten. Ein de facto – Geschäftsführer sei kein Geschäftsführer im Sinne § 80 Abs. 1 BAO und des § 18 Abs. 1 GmbH – Gesetz (UFS 22.01.2010, RV/0094-L/09).

Das Einverständnis eines handelsrechtlichen Geschäftsführers, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren und somit keinen Einfluss auf die operative Tätigkeit der Gesellschaft auszuüben, befreie nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten. Die Untätigkeit des handelsrechtlichen Geschäftsführers führe zu einem Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten. Dabei komme es nicht darauf an, ob der handelsrechtliche Geschäftsführer Grund zu zweifeln hatte, ob der faktische Geschäftsführer ordnungsgemäß vorgeht (VwGH 24.2.2005, 99/14/0278).

Ein für die Haftung relevantes Verschulden liege auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer bei Übernahme seiner Funktion mit der Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nehme, die die künftige

Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich mache (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Der Bw. sei daher zu Recht zur Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO herangezogen worden.

Auch der Einwand der Gläubigergleichbehandlung vermöge daran nichts zu ändern, da es Aufgabe des Haftungspflichtigen sei, nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitspunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen seien. Werde dieser Nachweis nicht erbracht, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (siehe VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286, 29.3.2007, 2005/15/0116).

Da die im Vorhalteverfahren zu diesem Zweck abverlangte Aufstellung der geleisteten Zahlungen (inklusive Zug-um-Zug-Leistungen) bis dato nicht vorgelegt worden sei, und hinsichtlich der Lohnsteuer eine Durchbrechung des Gleichbehandlungsgrundsatzes bestehe, sei an der Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Änderung vorzunehmen gewesen.

Am 28. Februar.2010 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und festgehalten, dass die Entscheidung verfehlt und unbegründet sei.

In der mündlichen Verhandlung vom 17. September 2010 führte der Bw. aus, für Frau D.T., die Tante des faktischen Geschäftsführers der Firma S.GesmbH, die Gesellschaft gegründet und für sie als Treuehner tätig gewesen zu sein. Die Geschäftsführung habe stets ihr Neffe inne gehabt. Er habe im Unternehmen die wesentlichen Entscheidungen getroffen. Er habe auch die Buchhaltungsunterlagen an den Steuerberater weitergereicht, der dann monatlich die zu bezahlenden Selbstberechnungsabgaben errechnet habe.

Der neu bestellte steuerliche Vertreter gab bekannt, dass die S.GesmbH als Nachfolgefirma der Firma des Vaters von A.T. anzusehen sei. Die K.K. sei in Konkurs gegangen, für diese Firma habe A.T. persönlich gehaftet.

Die S.GesmbH habe so gesehen den Betrieb aus der Konkursmasse herausgekauft.

Der Bw. gab bekannt, dass er bei Gründung der Gesellschaft in einer Rechtsanwaltskanzlei beschäftigt und H.R. Klient dieser Kanzlei gewesen sei.

Er sei deswegen Geschäftsführer geworden, da ein Vertrauensverhältnis zu Frau D.T. bestanden habe. Sie habe Wert darauf gelegt, dass er auch als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiere. Da er ihr gesagt habe, dass er Kontrollfunktionen fachlicher Art

nicht werde wahrnehmen können, sei auf seinen Vorschlag hin auch H.R. als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen worden. Dieser sei damals bereits Pensionist gewesen, aber ihm sei bekannt gewesen, dass er zuvor in der Immobilienbranche tätig gewesen sei. H.R. habe daher auch Kenntnisse über Hausrenovierungen und damit auch den Geschäftszweig der S.GesmbH, nämlich Kaminschleifarbeiten gehabt.

Alle Unterschriften seien von A.T. geleistet worden. Es sei jedoch der ausdrückliche Wunsch seiner Tante gewesen, dass er keine Zeichnungsberechtigung am Firmenkonto haben sollte. Am Firmenkonto seien der Bw. und H.R. zeichnungsberechtigt gewesen. A.T. habe über Internetbanking jedoch sehr wohl Zugriff auf das Geld gehabt und Überweisungen an das Finanzamt und auch andere Zahlungen geleistet.

Der Bw. habe alle ein bis zwei Monate Bericht vom Steuerberater in Form einer Saldenliste bekommen. Er sei jedoch mit seinem Kenntnisstand immer drei- vier Monate hinten nach. Er habe im Februar 2006 A.T. angewiesen, sämtliche Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen. Ab Februar habe er auch Sanierungsgespräche mit der Tante geführt, dazu habe sich so gegen September abgezeichnet, dass keine Sanierung mehr möglich sein werde. Es sei dann noch ein größerer Betrag saldowirksam auf das Abgabenkonto einbezahlt worden, aber letztlich habe dann die Forderung der Gebietskrankenkasse aufgrund einer Fehlmeldung zu einem Konkursverfahren geführt. Er habe knapp vor Konkurseröffnung noch einen namhaften Betrag an das Finanzamt überwiesen.

H.R. habe zwischen Februar und Herbst 2006 ebenfalls Kontrollhandlungen gesetzt und sich darum angenommen, dass Gläubiger gleichmäßig befriedigt werden.

Auf Vorhalt, dass die Selbstberechnungsabgaben ab 11/2005 lediglich gemeldet, aber nicht entrichtet worden seien, und dass bereits im Haftungsbescheid ausgeführt werde, dass für das Vorbringen einer Gleichbehandlung eine Aufstellung der Zahlungen an die Gläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten vorzulegen sei, sowie dass Löhne gegebenenfalls anteilig zu kürzen seien, wenn die auf die vereinbarten Löhne entfallenden Abgaben nicht entrichtet werden können, erwiderte der steuerliche Vertreter, dass er erst am Vortag die Vertretung übernommen habe.

Der Bw. brachte vor, dass er keine Buchhaltungsunterlagen habe und, die Beischaftung des Konkursaktes und die Einvernahme von A.T. als Zeugen beantrage, da ihm die Buchhaltungsunterlagen ausgehändigt worden seien. Er könne nicht sagen, wie lange das Unternehmen Dienstnehmer beschäftigt habe. Er halte einmal mehr fest, dass er in die Berechnung, Meldung und Entrichtung der Selbstberechnungsabgaben nicht eingebunden gewesen sei, dies sei alles faktisch von A.T. wahrgenommen worden.

Im Zuge des Konkursverfahrens sei auch die Frage einer Konkursverschleppung geprüft worden. In diesem Verfahren habe er dem Masseverwalter gegenüber vorgebracht, dass er A.T. dazu aufgefordert habe, dass Gläubiger gleich zu behandeln seien.

A.T. habe dem Masseverwalter gesagt, dass er das Unternehmen (wiederum) aus der Masse herauskaufen möchte, daher habe ihm der Masseverwalter alle Unterlagen gegeben. Er habe aber in der Folge die Zahlungen dafür nicht geleistet, sodass der Masseverwalter vom Vertrag zurückgetreten sei. Das Unternehmen sei dann vollständig liquidiert worden.

In der mündlichen Verhandlung wurden die Beweisanträge auf Einvernahme von A.T., Beischaffung des Konkursaktes s, sowie Einvernahme des Steuerberaters, J. gestellt.

Beweisthema: Der Steuerberater sollte auch dazu Auskunft geben können, dass Überwachungshandlungen zur Tätigkeit von A.T. erbracht wurden. Es werde angenommen, dass auch der Bw. Kontakt mit dem Steuerberater gehabt habe, da dieser zuvor Steuerberater seiner Immobilienfirma gewesen sei.

Nach Einsichtnahme in den Konkursakt s wurde am 14. Oktober 2010 zu einer schriftlichen Zeugeneinvernahme der Steuerberatungskanzlei J. folgende Anfrage gestellt:

„Im Haftungsbescheidverfahren wegen offener Abgabenschuldigkeiten der S.GesmbH wurde vorgebracht, dass die faktische Geschäftsführung durch A.T. ausgeübt worden sei, er die Grundaufzeichnungen zu Berechnung der Selbstberechnungsabgaben erstellt und an Sie weitergeleitet haben soll und auch er die monatlichen Überweisungen durchgeführt haben soll.

In der mündlichen Verhandlung wurde erstmals ergänzend vorgebracht, dass die von der Gesellschaft selbst gemeldeten, aber nicht entrichteten Lohnabgaben nicht tatsächlich in der gemeldeten Höhe angefallen seien, da Lohnzahlungen nicht mehr vollständig geleistet werden konnten.

Dazu wurde nunmehr der Konkursakt beigebracht und festgestellt, dass tatsächlich Anmeldungen offener Forderung von ehemaligen Arbeitnehmern im Konkursverfahren erfolgt sind. Die Forderungen wurden jedoch von Arbeitnehmern geltend gemacht, die nach den Finanzdatenbanken bis 31.12.2006 erfasst waren und sind nur in einer Höhe, dass es sehr wahrscheinlich erscheint, dass sich diese Forderungen auf Zeiträume nach dem Juni 2006 beziehen (Konkurseröffnung war erst am 22. Dezember 2006).

Des Weiteren wurde erst in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass die beiden Geschäftsführer Kontrollmaßnahmen gesetzt hätten und sich Berichte schicken haben lassen.

Sie werden nunmehr ersucht, dazu folgende Fragen zu beantworten:

- 1) Hatten Sie mit den beiden handelsrechtlichen Geschäftsführern, mit Herrn A.T. Kontakt?
- 2) Wurden die gegenständlichen Abgaben von Ihrer Kanzlei berechnet?
- 3) Wer war Ihr Ansprechpartner zur Übermittlung der benötigten Unterlagen? Wer hat die Abgaben an das Finanzamt gemeldet?
- 4) Können Sie Angaben dazu tätigen, wie lange Arbeitnehmer beschäftigt wurden bzw. bis wann Lohnzahlungen erfolgt sind?
- 5) Haben Sie Berichte an die beiden handelsrechtlichen Geschäftsführer geschickt oder Sie vor Fälligkeit der Abgaben darüber informiert in welcher Höhe Abgaben zu leisten sind? Bitte um möglichst detaillierte Auskunft, was mit wem der beiden Personen zu den steuerlichen Belangen der S.GesmbH und den monatlichen Zahlungsverpflichtungen in den Jahren 2005 und 2006 besprochen wurde, die Berufungswerber verneinen, dass sie Auskunft zu deren Kontrollmaßnahmen hinsichtlich des faktischen Geschäftsführers erteilen könnten."

Mit Schreiben vom 15. November 2010 teilte die Steuerberatungskanzlei J. mit, dass sie während des aufrechten Bestandes der Vertretungsvollmacht laufend Kontakt mit A.T. sowie fallweise mit H.R. gehabt habe. Von der Kanzlei sei die Buchhaltung bis Juli 2006 und die Lohnverrechnung bis August 2006 geführt und in diesem Zusammenhang die umsatz- und lohnabhängigen Abgaben errechnet worden.

Der Ansprechpartner sei A.T. gewesen, welcher der Kanzlei auch die Buchhaltungsunterlagen übergeben und entsprechende Anweisungen zur Lohnverrechnung erteilt habe. Die Lohnsteueranmeldungen seien von der Kanzlei bis Juni 2006 und die Umsatzsteuervoranmeldungen bis Juli 2006 dem Finanzamt übermittelt worden.

Die Frage, wie lange Dienstnehmer beschäftigt gewesen seien, könne nicht beantwortet werden, da die Lohnverrechnung nur bis August 2006 geführt worden sei. Das Datum der geleisteten Lohnzahlungen könne dem beigelegten Konto entnommen werden.

Nach Abschluss der monatlichen Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten seien der Firma S.GesmbH unverzüglich die entsprechenden, ausgefüllten Zahlscheine zugesandt worden.

In periodischen Abständen seien der Firma auch Saldenlisten übermittelt worden, aus denen das unterjährige Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit ersichtlich gewesen sei. Weiters sei die Firma laufend über die Rückstände beim Finanzamt und der Gebietskrankenkasse informiert worden.

A.T. wurde für den 13. Dezember 2010 als Zeuge vorgeladen, ist jedoch nicht erschienen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 13. Jänner 2011 verwies der Bw. nochmals darauf, dass er lediglich als formeller Geschäftsführer fungierte. Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

Nach § 9 Abs.1 BAO liegt demnach eine Ausfallshaftung dar, somit ist zunächst festzustellen, dass über das Vermögen der S.GesmbH am 22. Dezember 2006 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Mit Abschluss des Konkursverfahrens wurde eine Quote von 3,932196 % genehmigt. Die Firma wurde am 11. September 2009 amtswegig im Firmenbuch gelöscht.

Die Außenstände können daher bei der Primärschuldnerin daher nicht mehr eingebracht werden.

Der Bw. fungierte unbestritten ab 18. März 2005 bis zur Konkurseröffnung als selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer. Neben ihm scheint mit gleicher Vertretungsbefugnis auch H.R. als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Firmenbuch auf.

Dem Bw. oblag generell die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der verfahrensgegenständlichen Firma im Zeitraum seiner handelsrechtlichen Geschäftsführung.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Haftungsgegenstand sind nicht entrichtete Selbstberechnungsabgaben und Nebengebühren.

Gemäß § 21 Abs. 1 UstG hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldezeitraum) zweit folgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	11/2005	15.1.2006	2.275,29

Umsatzsteuer	3/2006	15.5.2006	1.774,73
Umsatzsteuer	4/2006	15.6.2006	2.083,99
Umsatzsteuer	7/2006	15.9.2006	456,46

Sämtliche Zahllasten wurden bei Fälligkeit lediglich gemeldet aber nicht entrichtet.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156).

Ein Nachweis zur Gleichbehandlung aller Gläubiger unterblieb und ist nach Angaben des Hans Bw. auch nicht zu erbringen, da er nicht über die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen verfüge.

Der namhaft gemachte Zeuge, A.T. hat der Vorladung keine Folge geleistet. Da es Aufgabe des Bw. ist die Gleichbehandlung nachzuweisen, kann der Zeuge auch nicht amtswegig dazu angehalten werden allfällige noch vorhandene Unterlagen vorzulegen. Seine faktische Geschäftsführung wird an Hand des Parteienvorbringens und der Angaben des steuerlichen Vertreters als gegeben angenommen, daher war kein weiterer amtswegiger Ermittlungsbedarf.

Dass generell auch knapp vor Konkurseröffnung noch Geldmittel vorhanden gewesen sind, ergibt sich einerseits aus einer am 24. November 2006 geleisteten Zahlung auf das Abgabenkonto von € 5.132,66, andererseits aus der Bezahlung der Löhne bis Ende Juli 2006.

Nach § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber 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.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
DB	11/05	15.12.05	123,73
DZ	11/05	15.12.05	91,53
L	12/05	15.1.06	1.701,67

DB	12/05	15.1.06	602,35
DZ	12/05	15.1.06	53,54
L	4/06	15.5.06	547,16
DB	4/06	15.5.06	386,70
DZ	4/06	15.5.06	34,37
L	5/06	15.6.06	705,57
DB	5/06	15.6.06	436,55
DZ	5/05	15.6.06	38,81
L	6/06	15.7.06	1.083,59
DB	6/06	15.7.06	462,00
DZ	6/06	15.7.06	41,08

Die angeführten lohnabhängigen Abgaben wurden zu den gesetzlichen Terminen (manchmal auch leicht verspätet) zwar gemeldet jedoch nicht entrichtet.

Zum Haftungsbescheid erging am 2. September 2010 ein Bescheid – Berichtigung nach § 293 BAO, in dem der Schreibfehler hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge für 12/2005 und 5/2006 von „Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen“ auf „Dienstgeberbeiträge“ berichtigt wurde.

Wenn es jemand unterlässt den monatlichen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, so handelt er pflichtwidrig.

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037, fällt es einem Vertreter im Sinne des § 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 76 Abs.3 Einkommensteuergesetz die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (diese Rechtslage wurde dem Bw. bereits in der Begründung des Haftungsbescheides zu einer allfälligen Darstellung bekannt getan).

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Das Beweisverfahren (Einsichtnahme in den Konkursakt und Befragung des steuerlichen Vertreters) hat ergeben, dass die Löhne in den angeführten Zeiträumen bezahlt, jedoch die lohnabhängigen Abgaben nicht entrichtet wurden.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Säumniszuschlag 1	2005	16.1.2006	77,54

zur U 9/2005			
Pfändungsgebühr	2006	11.5.2006	192,53

Nur schuldhaftes Pflichtverletzungen berechtigen eine Haftungsanspruchnahme. Jedoch ist eine bestimmte Schuldform nicht gefordert (auch leichte Fahrlässigkeit genügt), siehe z. B: VwGH 18.10.1995, 91/13/0035.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Das abgehaltene Beweisverfahren hat ergeben, dass A.T. die Gesellschaft als faktischer Machthaber geführt hat. Wie bereits rechtsrichtig in der Berufungsvorentscheidung festgehalten wird, trifft eine Haftung nach §§ 9, 80 BAO ausschließlich im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer. Eine Haftung eines faktischen Geschäftsführers kann nur im Falle eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens nach § 11 BAO ausgesprochen werden.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgeführt, dass ein Geschäftsführer, der sich durch Gesellschafter oder dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden hat (VwGH 13.08.2003, 2000/08/0032, 2.7.2002, 96/14/0076, 23.1.1997, 95/15/0163).

Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, welche die zukünftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung unmöglich macht. Der Umstand allein, dass ein Geschäftsführer seine Funktion nie ausgeübt hat, bedeutet nicht, dass er wie ein zurückgetretener Geschäftsführer zu beurteilen wäre (VwGH 13.8.2003, 2000/08/0032).

Eine im Innenverhältnis getroffene Vereinbarung kann einen Geschäftsführer somit nicht gänzlich von seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen entbinden, bei Übertragung seiner Pflichten hat er zumindest eine Auswahl- und Kontrollpflicht wahrzunehmen, deren Verletzung eben die Konsequenz einer Haftungsanspruchnahme nach § 9 BAO nach sich zieht.

Der bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die diese betreffenden Abgaben nicht entrichtet hat, haftet, wenn die Abgaben bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweisen kann, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten. Dem Vertreter obliegt die konkrete Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Die Übertragung der steuerlichen Agenden durch den Geschäftsführer an einen Dritten befreit den Geschäftsführer keinesfalls von seiner Haftung; insbesondere kann in einem solchen Fall die Verletzung von Auswahlpflichten und Überwachungspflichten Haftungsfolgen nach sich ziehen. Mit welchen konkreten Maßnahmen der Geschäftsführer seiner Überwachungspflicht entspricht, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab; im Allgemeinen hat er die Tätigkeit der mit Steuerangelegenheiten betrauten Personen in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleibt (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Im gegenständlichen Fall wäre es an dem Bw. gelegen einen Nachweis zu erbringen, dass er den faktischen Geschäftsführer entsprechend kontrolliert und alles unternommen habe, um eine ordnungsgemäße Bezahlung der Abgabenschuldigkeiten zu gewährleisten.

Die schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. liegt darin, dass er eine Geschäftsführerstellung in dem Wissen übernommen hat, dass er diese nicht ausüben werde.

Zur Ausübung von Kontrollpflichten wurde im Verfahren lediglich vom Bw. darauf verwiesen, dass er in unregelmäßigen Abständen Informationen über den finanziellen Stand des Unternehmens erhalten habe. Damit ist jedoch keine Überwachung einer ordnungsgemäßen Abgabentrichtung bei deren Fälligkeit dokumentiert.

Von den als haftungsrelevant angesehenen Abgabenschuldigkeiten war die erzielte Konkursquote von 3,93219 % abzuziehen.

Nach Lehre und Rechtssprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann

gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Eine Ermessensentscheidung ist insoweit erfolgt, als auch der zweite handelsrechtliche Geschäftsführer, H.R., zur Haftung herangezogen wurde.

Wien, am 13. Jänner 2011