



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch AHB Rechtsanwälte, Krottendorfergasse 4, 8700 Leoben, vom 14. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. März 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 15. März 2011 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 10. Juni 2011 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war vom 20. Februar 2004 bis 20. Juni 2006 zur alleinigen handelsrechtlichen Geschäftsführerin der A.GmbH bestellt.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes B vom 21. November 2005, xxx, wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet, der mit dem Beschluss des Gerichtes vom 29. Mai 2006 wieder aufgehoben wurde.

Mit dem Generalversammlungsbeschluss vom 20. Juni 2006 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes C vom 11. Oktober 2007, yyy, wurde über die Gesellschaft neuerlich das Konkursverfahren eröffnet und mit dem Beschluss des Gerichtes

vom 8. September 2009 gemäß § 139 KO nach der Schlussverteilung (Konkursquote 5,85%) aufgehoben.

Mit dem Vorhalt des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. November 2010 wurde die Bw. davon in Kenntnis gesetzt, dass am Abgabenkonto der GmbH Abgaben in der Höhe von 39.837,99 € - darin enthalten die später haftungsgegenständliche Lohnsteuer 2004 und Lohnsteuer 09/2005 - offen aushafteten, die als uneinbringlich anzusehen seien.

Die Bw. werde ersucht, sofern die GmbH bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeit gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In der Aufstellung seien alle Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) sowie alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel anzuführen.

Dem Vorhalt beigelegt war der Haftungs- und Abgabenbescheid über den Zeitraum 2004 vom 1. Februar 2006.

In der Stellungnahme vom 7. Oktober 2010 brachte die Bw. vor, eine Ungleichbehandlung der Abgabenschuldigkeiten liege nicht vor, weil sämtliche übrigen Gläubiger ebenfalls nicht bedient worden seien.

Mit dem Haftungsbescheid vom 15. März 2011 nahm das Finanzamt Graz-Stadt die Bw. als Haftungspflichtige für die Lohnsteuer 2004 in der Höhe von 1.264,80 € sowie die Lohnsteuer 09/2010 (richtig: 09/2005) in der Höhe von 1.488,68 €, zusammen 2.753,43 €, in Anspruch und führte begründend aus, die Lohnsteuer 09/2005 sei von der GmbH gemeldet, die Lohnsteuer 2004 sei auf Grund einer Betriebsprüfung mittels Bescheid festgesetzt worden sei. Die offenen Forderungen seien im Konkurs der GmbH anerkannt worden. Die Ermittlung der Abgaben könne dem beiliegenden, an die GmbH ergangenen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. Jänner 2006 entnommen werden.

Zu den Pflichten eines Vertreters gehöre, dass die Selbstbemessungsabgaben richtig und rechtzeitig bekannt gegeben werden. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt wurden.

Eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz bestehe für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur

Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne daher nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stelle eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten der Bw. als Vertreterin der GmbH dar.

Der Fälligkeitstag der Lohnsteuer 2004 sei der 17. Jänner 2005; irrtümlich sei im Vorhalt als Fälligkeitstag der 15. Dezember 2003 angeführt worden.

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, sehe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung geltend zu machen.

In der gegen den Haftungsbescheid gerichteten Berufung vom 14. April 2011 wird ausgeführt, die Einbeziehung der Lohnsteuer 09/2010 stelle einen Verstoß gegen das Überraschungsverbot sowie eine Verletzung des Parteiengehörs dar, da die Bw. im angefochtenen Bescheid zur Haftung für eine Abgabenschuldigkeit herangezogen werde, welche bis dato nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen sei. Die Bw. sei bereits im Jahr 2006 als Geschäftsführerin ausgeschieden, weshalb eine Haftung für Lohnsteuerschuldigkeiten des Jahres 2010 nicht bestehe.

Hinsichtlich der Lohnsteuer 2004 sei ein unrichtiges Fälligkeitsdatum genannt worden. Die Stellungnahme der Bw. habe sich auf diesen Fälligkeitstag bezogen. Der richtige Sachverhalt sei erstmals im Haftungsbescheid dargelegt worden. Im Hinblick auf diese Umstände liege ein wesentlicher Verfahrensmangel vor. Diese sei offenbar erst auf Grund einer Lohnsteuerprüfung nachbelastet worden. Im diesbezüglichen Haftungsbescheid fänden sich dazu keine näheren Sachverhaltsfeststellungen, sodass auch ein „sekundärer Feststellungsmangel“ vorliege, da in keiner Weise nachvollziehbar sei, wie sich diese Lohnsteuer zusammensetze.

Bei tatsächlicher Prüfung dieser Angelegenheit hätte festgestellt werden müssen, dass die Lohnsteuerverbindlichkeit erst auf Grund einer nachträglichen Prüfung zu Tage getreten sei „und daher auch vor Konkurseröffnung die diesbezügliche Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtung der Bw. als Geschäftsführerin nicht in Anspruch genommen werden kann“.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Haftungsbescheid aufzuheben, in eventu, die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung zurückzuverweisen.

Mit dem Bescheid gemäß § 293 BAO vom 10. Juni 2011 berichtigte das Finanzamt den Bescheid insoweit, als es die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer 09/2005 (statt 09/2010) in der Höhe von 1.488,63 € heranzog.

Mit der am 8. August 2011 erlassenen Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Der Schreibfehler im Spruch des Haftungsbescheides (Lohnsteuer 09/2010) sei leicht als Irrtum zu erkennen gewesen, da auf Grund der Schließung des Unternehmens im Oktober 2007 letztmalig eine Lohnsteuermeldung für 10/2007 erfolgt sei und eine Lohnsteuer 09/2010 gar nicht habe anfallen können.

Im Vorhalt sei hinsichtlich der Lohnsteuer 2004 ein unrichtiges Fälligkeitsdatum angeführt gewesen, das durch den Haftungsbescheid richtig gestellt wurde. Da die Lohnsteuer vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen sei, habe das Finanzamt von der Bw. keine weitere Stellungnahme eingefordert, da sie für die Lohnsteuer zur Gänze hafte.

Hinsichtlich des Vorbringens, es sei nicht nachvollziehbar, wie sich die Lohnsteuer 2004 zusammensetze, werde auf den dem Vorhalt und dem Haftungsbescheid beigelegten Lohnsteuerbescheid und den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Einsprüche gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzungen seien im Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen.

Eine Berufung gegen den Abgabenbescheid sei von der Bw. nicht eingebracht worden.

In der Eingabe vom 23. August 2011 stellte die Bw. ohne weitere Ausführungen den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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 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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Der nach Haftungsvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß [§ 248 BAO](#) unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der. Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides betreffend die Inanspruchnahme zur Haftung. Diese liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013).

Nach Aufhebung des Konkurses der A.GmbH am 8. September 2009 gemäß §139 KO steht fest, dass der über die Konkursquote von 5,85% hinaus gehende Teil der Abgabeforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich ist. Mittlerweile wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG gelöscht, sodass mit einer Einbringung der aus dem ersten Konkursverfahren stammenden Rückstände unter keinen Umständen zu rechnen ist.

Aus dem Firmenbuchauszug ergibt sich, dass die Bw. von 20. Februar 2004 bis 20. Juni 2006 allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin der A.GmbH war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung der am 17. Jänner 2005 fälligen Lohnsteuer 2004 und der am 17. Oktober 2005 fälligen Lohnsteuer 09/2005 herangezogen werden können.

Insoweit die Bw. in der Berufung vorbringt, hinsichtlich der im Spruch des Haftungsbescheides vom 15. März 2011 angeführten Lohnsteuer 09/2010 könne sie nicht zur Haftung herangezogen werden, da sie zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Geschäftsführerin gewesen sei, wird auf den vom Finanzamt erlassenen Berichtigungsbescheid vom 10. Juni 2011 verwiesen, in dem die Haftung für den Lohnsteuerzeitraum von 09/2010 auf 09/2005 berichtigt wurde. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, gegen die im Vorlageantrag nichts eingewendet wird.

Das Vorbringen der Bw., hinsichtlich der Lohnsteuer 2004 sei erstmals im Haftungsbescheid „der richtige Sachverhalt“ dargelegt worden, weshalb ein wesentlicher Verfahrensmangel vorliege, weil sich die Stellungnahme der Bw. auf ein unrichtiges Fälligkeitsdatum der Abgabe bezogen habe, geht ins Leere, weil die Bw. sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag eine Stellungnahme zum ihr nunmehr bekannten Fälligkeitstag der Lohnsteuer 2004 hätte abgeben können, dies aber unterlassen hat.

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.

Im Haftungsbescheid vom 15. März 2011 und in der Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2011 hat das Finanzamt ausführlich dargelegt, weshalb es von einer schuldhaften Pflichtverletzung der Bw. ausgegangen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Berufungsvorentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes (z.B. VwGH 10.3.1994, 92/15/0164). Da die Bw. den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung im Vorlageantrag nicht entgegen tritt, ist von der schuldhaften Pflichtverletzung der Bw. auszugehen.

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

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und sie hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Bescheid zu halten.

Insoweit die Bw. in diesem Verfahren fehlende Sachverhaltsfeststellungen zur Lohnsteuerprüfung bemängelt, ist auf § 248 BAO zu verweisen, der dem nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtigen die Möglichkeit eröffnet, unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch zu berufen. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind daher in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen.

Eine Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 1. Februar 2006 wurde von der Bw. nach der Aktenlage nicht erhoben.

Ergänzend wird angemerkt, dass es sich bei der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer 2004 laut dem der Bw. vom Finanzamt mit dem Haftungsbescheid übermittelten Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung vom 31. Jänner 2006 um Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen handelt.

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 Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0176).

Der Zeitpunkt, für den die Haftungsvoraussetzungen zu prüfen sind, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144). Unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird, ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entscheidend (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 10). Wenn daher erst in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung Abgaben festgesetzt werden, kann der im Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Abgaben für die Gesellschaft verantwortliche Geschäftsführer – bei Vorliegen sämtlicher Haftungsvoraussetzungen – für diese Abgaben zur Haftung herangezogen werden.

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 Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung beim Primärschulder unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf die Bw. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse der Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben. Im Übrigen wurden seitens der Bw. Einwendungen gegen die Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz nicht vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. Oktober 2011