



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Richard Weber Rechtsanwalt GmbH, 8740 Zeltweg, Bundesstraße 66, vom 15. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 27. November 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf einen Betrag von € 2.281,00 (statt bisher € 27.082,66) eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 27. November 2007 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der W-GmbH für deren Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 27.082,66 gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich aus der Umsatzsteuer 2005, sowie der Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002, 2003 und 2004 zusammen.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der deren Abgaben nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet hätten werden können.

Der Bw. sei vom 18. Oktober 2001 bis 16. Februar 2005 Geschäftsführer der genannten GmbH gewesen. Er sei daher auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mittel zu bezahlen. Dieser Verpflichtung sei der Bw. nicht nachgekommen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass er alle Abgaben bezahlt habe.

Er habe bisher weder die Möglichkeit zur Stellungnahme erhalten, noch seien ihm die der Haftung zu Grunde liegenden Bescheide bzw. Bescheidgrundlagen übermittelt worden. In der Anlage zu dieser Berufung würden die Jahreslohnkonten für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 beigelegt. Sollte sich tatsächlich herausstellen, dass einige Abgaben unrichtig berechnet worden seien, sei der Bw. natürlich bereit, diese zu bezahlen.

Die Umsatzsteuer in Höhe von € 20.000,00 könne nicht nachvollzogen werden. Der Bw. sei bis 16. Februar 2005 Geschäftsführer der GmbH gewesen und habe im Zeitraum 1. Jänner bis 16. Februar 2005 keine Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ausgeführt. Er habe auch die Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner und Februar 2005 übermittelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Dezember 2007 gab das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der Haftung für die Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 20.000,00 statt und wies diese im Übrigen als unbegründet ab.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2005 nicht in die Funktionsperiode des Bw. gefallen sei. Hinsichtlich der anderen vom Abgabenbescheid umfassten Abgabenschuldigkeiten, somit der Lohnabgaben für 2002 bis 2004 sei die Berufung abzuweisen gewesen, da deren Entrichtung in die Funktionsperiode des Bw. (18. Oktober 2001 bis 16. Februar 2005) gefallen sei. Die Prüfungsbescheide würden gesondert zugestellt. Gemäß Judikatur beziehe sich die Haftung von Selbstbemessungsabgaben auf den Zeitpunkt, zu dem die Abgaben nach den Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären.

Der Umstand, dass die Abgaben erst nach Ablauf der Funktionsperiode am Konto wirksam geworden wären, stehe der Haftung nicht entgegen. Durch die Inanspruchnahme zur Haftung werde auch die offene Rechtsmittelfrist gegen die Abgabenbescheide begründet. Die Haftung erstrecke sich daher nunmehr auf € 7.082,66.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass die Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend gemacht werde. Der Bw. habe erstmals durch den Haftungsbescheid vom 27. November 2007 von den angeblich bestehenden Abgabenverbindlichkeiten der W-GmbH erfahren. Allfällige gegenüber der Primärschuldnerin ergangene Bescheide seien dem Antragsteller zu keiner Zeit zugestellt worden, sodass dieser auch keine Möglichkeit gehabt habe, sich zum Bestehen jener Abgabenverbindlichkeiten zu äußern, für die nunmehr zur Haftung herangezogen wird. Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Berufung und die dort vorgelegten Urkunden

verwiesen, woraus sich der Beweis ergebe, dass die behaupteten Abgabenverbindlichkeiten, zumindest in der vorgeschriebenen Höhe nicht bestünden.

Selbst für den Fall, dass für die Inanspruchnahme der Haftung des Vertreters unter anderem nachfolgende Voraussetzungen vorliegen müssten, sei zunächst unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung darauf zu verweisen, dass für die Inanspruchnahme der Haftung eines Vertreters unter anderem nachfolgende Voraussetzungen vorliegen müssten:

1. Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung beim Vertretenen:

Hier sei zunächst darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörde weder in der Begründung des Haftungsbescheides noch in der Berufungsvorentscheidung wie immer geartete Feststellungen zur Uneinbringlichkeit der Forderung bei der Primärschuldnerin getroffen habe.

Auch fänden sich keine Feststellungen zur Frage, welche konkreten Einbringungsmaßnahmen gegenüber dieser gesetzt worden seien, bzw. inwieweit diese erfolgreich gewesen seien.

Richtig sei zwar, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren abgewickelt worden sei, dieser Umstand alleine reiche jedoch nicht für die Annahme der vollständigen Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung aus. Auch zu dieser Frage seien keine Feststellungen getroffen worden.

Sollte jedoch tatsächlich eine Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin vorgelegen sein, so wären jedenfalls konkrete Feststellungen dahin gehend zu machen, in welchem Ausmaß überhaupt eine solche vorliege, da gemäß § 80 BAO eine Haftungsinanspruchnahme überhaupt nur in diesem Ausmaß zulässig sei.

All diese Feststellungen seien jedoch unterblieben und es ergebe sich daraus die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides.

2. Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person:

Selbst für den Fall, dass man von einer Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei der Primärschuldnerin ausgehen könnte, müsse diese Uneinbringlichkeit aus einer Pflichtverletzung des Vertreters resultieren. Darüber hinaus müsse den Vertreter an einer allfälligen Pflichtverletzung einerseits ein Verschulden treffen, andererseits müsse die Pflichtverletzung auch kausal für die Uneinbringlichkeit sein.

Zunächst sei darauf zu verweisen, dass der Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer nur insoweit zur Bezahlung der Abgaben verpflichtet gewesen wäre, als auch tatsächlich liquide Mittel in dieser Höhe zur Verfügung gestanden hätten. Zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten seien, zumindest teilweise, jedoch keine, die tatsächlichen Zahlungen

übersteigende Mittel zur Verfügung gestanden, so dass eine diesbezügliche Pflichtverletzung nicht vorliege.

Die Abgabenbehörde sei in diesem Zusammenhang in keinster Weise der sie treffenden Ermittlungspflicht nachgekommen und es seien daher auch zu dieser Frage keine Feststellungen getroffen wurden.

Zur Frage der Kausalität sei auszuführen, dass es der Abgabenbehörde erster Instanz zumindest hinsichtlich eines Teiles der nunmehr offenen Abgaben bereits möglich gewesen wäre, Exekution in das Vermögen der Primärschuldnerin zu führen, da die ältesten Verbindlichkeiten bereits aus dem Jahr 2002 stammen würden. Diesfalls wäre zumindest ein Teil der offenen Forderungen einbringlich gewesen, zumal das Konkursverfahren erst im Jahr 2005 eröffnet worden sei und sich bei einem derartigen Vorgehen ein wesentlich geringerer Forderungsausfall ergeben.

Aus diesem Grund reduziere sich eine allenfalls zu Recht bestehende Abgabeforderung gegenüber dem Antragsteller hinsichtlich jenen Betrages, welchen die Abgabenbehörde erster Instanz durch eine nicht oder zu spät erfolgte Exekutionsführung einbringlich zu machen versäumt habe.

Schließlich werde seitens des Bw. darauf verwiesen, dass die Abgabenbehörde das im Rahmen des § 224 BAO auszuübende Ermessen nicht im Sinne des § 20 BAO ausgeübt habe.

Im gegenständlichen Fall seien die berechtigten Interessen des Antragstellers gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringlichmachung der offenen Forderungen unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände jedenfalls als erheblich höher einzuschätzen.

Der Antragsteller werde nunmehr für Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin in Anspruch genommen, deren Fälligkeitszeitpunkte zumindest teilweise länger als fünf Jahre zurücklägen. In diesem Zusammenhang sei auch darauf verwiesen, dass der dem Antragsteller zugewandene Rückstandsausweis keinerlei Fälligkeitstage aufweise und auch aus diesem Grunde keine genaue Prüfung der nun vorgeschriebenen Abgabenrückstände möglich gewesen sei.

Auf Grund der Länge der dazwischen liegenden Zeitdauer und auf Grund des Umstandes, dass die Einbringlichmachung beim Antragsteller auf Grund der derzeitigen Vermögensverhältnisse zumindest fraglich erscheine, sei die nunmehrige Haftungsinanspruchnahme jedenfalls als unbillig anzusehen.

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.

Unbestritten ist, dass der Bw. vom 18. Oktober 2001 bis zum 16. Februar 2005 Geschäftsführer der GmbH war und damit zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. September 2006 wurde das am 27. Juli 2005 über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnete Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger gemäß § 166 KO in Verbindung mit § 124a KO aufgehoben. Die Konkursgläubiger gingen mangels Masse leer aus.

Damit steht die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin zweifelsfrei fest.

Steht die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabebeträge bei der Primärschuldnerin fest, ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat.

Die Umsatzsteuer 2005 wurde erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig. Selbst bei Aliquotierung des Nachforderungsbetrages auf die Voranmeldungszeiträume kann der Bw. für diese Abgabe nicht haften, da dieser bereits zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2005 nicht mehr als Geschäftsführer der GmbH tätig war.

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben beruhen auf den Feststellungen einer Lohnsteuerprüfung.

Betreffend das Jahr 2002 wurden Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen an Lohnsteuer in Höhe von € 1.355,00, Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 843,00 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 83,00 festgestellt.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber, wenn die Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu

berechnen und einzubehalten hat. Der Geschäftsführer hat im Verwaltungsverfahren nicht behauptet, die laufenden Gehälter bis zur Konkursöffnung nicht (zur Gänze) ausbezahlt zu haben. Wird in einem solchen Fall Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der Frage der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. VwGH 19.2.2002, 98/14/0189).

Aus dem Umstand, dass auch in den Folgejahren Löhne ausbezahlt wurden, ergibt sich, dass liquide Mittel zur zumindest anteiligen Entrichtung des angeführten Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vorhanden waren.

Hinsichtlich der weiteren vom Haftungsbescheid umfassten Lohnabgaben hat die Lohnsteuerprüfung Fehlberechnungen im Zusammenhang mit Reisekosten festgestellt.

Die Lohnverrechnung erfolgte gemäß der Aktenlage durch einen Buchhalter, wobei keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Bw. diesem den Sachverhalt betreffend Reisekosten nicht offen gelegt hat. Dem Bw. kann daher in diesem Zusammenhang kein Verschulden im Sinne des § 9 BAO angelastet werden.

Die Haftung reduziert daher auf nachstehende Abgaben:

Lohnsteuer 2002: € 1.355,00, Dienstgeberbeitrag 2002: € 843,00 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002: € 83,00.

Angemerkt wird, dass der Bw. auf diesen Gesamtbetrag in Höhe von € 2.281,00 bereits € 1.680,90 entrichtet hat, somit noch € 600,10 aushaften.

Nach der Lehre und Rechtsprechung 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 Frage kommender Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (VwGH vom 23.1.1989, 87/15/0136).

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden einziger Geschäftsführer der GmbH war, somit der einzig in Betracht kommende Haftende im Sinn der § 9 Abs 1 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO gewesen ist, und dass diese Abgabenschulden bei der GmbH nicht mehr eingebracht werden können. Die belangte Behörde ist daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Soweit der Bw. vorträgt, dass im Rahmen des Ermessens die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen seien, ist darauf hinzuweisen, dass die derzeitige wirtschaftliche Lage nicht ausschließt, dass sich diese durch künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte grundlegend ändert.

Da der Haftungsbescheid cirka 2 Jahre nach Festsetzung der Lohnabgaben für 2002 und innerhalb eines Jahres nach der Beendigung des Konkurses, somit innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist, erlassen wurde, kann auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit kein Ermessensmissbrauch erblickt werden.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung bei diesen Abgabenschuldigkeiten konnte nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) davon ausgegangen werden, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Oktober 2008