



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch V 20, vom 23. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 1. Dezember 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Lohnsteuer	2003	2.556,98
Lohnsteuer	2004	2.449,93
Lohnsteuer	2005	2.309,60
Lohnsteuer	1-10/2006	181,70
Gesamt		<b>7.498,21</b>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Jänner 1992 wurde die Fa. G gegründet. Der Berufungswerber war seit 17. Juni 1993 als Geschäftsführer dieses Unternehmens tätig. Mit Beschluss vom 12. Dezember 2006 wurde über das Vermögen der GmbH das

Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 17. August 2007 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt.

Mit Haftungsbescheid vom 1. Dezember 2008 wurde der Berufungswerber gem. §§9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der G.i.L im Ausmaß von € 8.104,39 in Anspruch genommen (Lohnsteuer 2003 € 3.163,16; Lohnsteuer 2004 € 2.449,93; Lohnsteuer 2005 € 2.309,60 und Lohnsteuer 01-10/2006 € 181,70). Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 sei die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Bei Einbehaltung der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 wäre es nicht zum Abgabenausfall gekommen und hätte die Verletzung dieser Pflicht zur Uneinbringlichkeit geführt.

In der Berufung vom 23. Dezember 2008 wurde zunächst festgehalten, dass der Berufungswerber sicherlich keine Verletzung der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG zu verantworten habe. Dem gegenständlichen Haftungsbescheid würden vielmehr Lohnsteuernachverrechnungen für die Zeiträume 2003 bis 2006 zu Grunde liegen. Diese Nachverrechnungen seien auf Grund einer Betriebsprüfung nach Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin festgesetzt worden. Die Nachverrechnung sei ausschließlich dadurch erfolgt, dass die Abgabenbehörde bestimmte Aufwandspositionen steuerlich abweichend von den Büchern der Arbeitgeberin gewürdigt habe. Darin könne kein schuldhaf tes Verhalten des Geschäftsführers gelegen sein. Der Berufungswerber -in seiner Funktion als Geschäftsführer- habe sowohl für die Erstellung der Lohnverrechnung als auch für die Führung der Buchhaltung ein Steuerberatungsbüro beauftragt und dort sämtliche Belege und Unterlagen für die Erstellung sämtlicher Erklärungen, insb. Jahreserklärungen zur Verfügung gestellt. Der Berufungswerber habe insb. den Auftrag erteilt, sämtliche Aufwendungen nach den steuerlichen Vorschriften zu behandeln. Der Umstand, dass betriebliche Fortbildungskosten von der Betriebsprüfung nicht in vollem Umfang anerkannt worden seien, sei ebenso wenig verschuldensbegründend, wie die Tatsache, dass beim Kilometergeld abweichende Ansätze zugrunde gelegt worden seien. Beim Kilometergeld sei die Abgabenbehörde zudem von einer Schätzung ausgegangen. Die Differenzbeträge seien in keinerlei Weise auf irgendein schuldhaf tes Verhalten des Geschäftsführers zurückzuführen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. So sei die Abgabenbehörde im Haftungsverfahren grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden. Die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung sei daher im Haftungsverfahren nicht zu erörtern. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt der

Fälligkeit und nicht der Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung. Nach den Prüferfeststellungen würden die haftungsgegenständlichen Abgaben im Wesentlichen aus folgenden Nachversteuerungen resultieren:

**"Fortbildungskosten:**

*Die Nachversteuerung erfolgte, weil für den Geschäftsführer (und Dienstnehmer) im betrieblichen Aufwand Fortbildungskosten für Dienstnehmer enthalten waren, bei denen es sich nicht um Kosten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit gehandelt hat. Diese Aufwendungen waren als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu betrachten und somit als steuerpflichtig zu behandeln.*

**Kilometergelder:**

*Anhand der Überprüfung des Kilometerstandes des im Dezember 2004 verkauften PKW wurde festgestellt, dass die vom Geschäftsführer verrechneten beruflich gefahrenen Kilometer nicht stimmten. Die Nachversteuerung erfolgte daher in Anlehnung an die letzte Betriebsprüfung im Schätzungswege.*

**Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ:**

*Bei der Prüfung wurde festgestellt, dass die bei der Berechnung des Sachbezuges zugrunde liegenden Anschaffungskosten des von der Gattin des Geschäftsführers privat genutzten arbeitgebereigenen KFZ beim Autowechsel im Jänner 2004 nicht angepasst wurden."*

Somit könnte daher zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden. Bei ordnungsgemäßer Führung der Aufzeichnungen wäre es zu keiner Nachversteuerung und eines in der Folge uneinbringlichen Abgabenzurückstandes gekommen. Der Berufung könne entnommen werden, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnsteuern bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung keine Liquiditätsmängel gegeben gewesen, die einer vollständigen Entrichtung entgegengestanden wären.

Im Vorlageantrag vom 15. Mai 2009 wurden keine neuen Gründe vorgebracht.

***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 eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gegen die Primärschuldnerin sind im vorliegenden Fall ebenso unstrittig wie die Stellung des Berufungswerbers als verantwortlicher Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO im haftungsrelevanten Zeitraum. Mit Beschluss vom 17. August 2007 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt. Bei der Haftungsinanspruchnahme wurde die 20%ige Zwangsausgleichsquote berücksichtigt.

In Abrede gestellt wurde eine Pflichtverletzung des Vertreters bzw. dessen Verschulden an der Pflichtverletzung zunächst mit der Begründung, dass es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgaben um Nachverrechnungen aus einer Betriebsprüfung gehandelt habe.

Zur Frage des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ist zunächst darauf hinzuweisen, dass bei Selbstbemessungsabgaben (Lohnsteuer) maßgebend ist, wann diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes). Aus dem Einwand in der Berufung, dass es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgaben um "nachträgliche" Lohnsteuern aus einer finanzbehördlichen Prüfung handle, ist daher für den Berufungswerber nichts zu gewinnen.

Der Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Abgabepflicht ist damit nicht ausschlaggebend, allenfalls könnte mit den diesbezüglichen Ausführungen ein der Haftungsinanspruchnahme entgegenstehendes fehlendes Verschulden des Berufungsführers an der Uneinbringlichkeit aufgezeigt werden.

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung bereits zutreffend darauf hingewiesen hat, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern ist (vgl. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0046, mwN). Zudem wurde von der durch § 248 BAO eröffneten Berufungsmöglichkeit gegen den Abgabenbescheid nicht Gebrauch gemacht. Eine weitere Auseinandersetzung, mit dem Einwand, dass die Abgabenbehörde bestimmte

Aufwandspositionen steuerlich abweichend von den Büchern der Arbeitgeberin gewürdigt habe, erübrigts sich daher.

Der Einwand, der Berufungswerber habe für die Führung der Bücher ein Steuerberatungsbüro beauftragt, dort sämtliche Belege und Unterlagen zur Verfügung gestellt und den Auftrag erteilt, sämtliche Aufwandsbelege nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu behandeln, vermag der Berufung aus nachstehenden Überlegungen gleichfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen:

Nach herrschender Rechtsprechung entbindet die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten den Vertreter nicht von seinen Pflichten. Sie kann ihn allerdings entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte dartut, aus denen sich ableiten lässt, dass der Vertreter dem Steuerberater alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren hat lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters nach § 80 Abs. 1 BAO vorgelegen wären (VwGH 25.2.2010, ZI 2009/16/0246).

Die Betrauung eines Wirtschaftstreuhänders mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren, wenn er seinen zumutbaren Informationspflichten nicht nachkommt (Ritz, BAO<sup>3</sup>, §9, Tz 13).

Betrachtet man die einzelnen Prüferfeststellungen, Fortbildungskosten des Berufungswerbers, die nicht im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen, zu viel vom Berufungswerber verrechnete beruflich gefahrene Kilometer, Nichtanpassung der AK bei Berechnung des Sachbezuges, dann lassen sich daraus Anhaltspunkte für Verletzungen von Aufzeichnungs- und Offenlegungspflichten durch den Berufungswerber ableiten. Sein die Haftung begründendes Verschulden, welches im Übrigen nicht durch die Abgabenbehörde nachzuweisen ist, ist darin zu sehen, dass er seiner steuerlichen Vertretung keine ordnungsgemäßen Grundaufzeichnungen bzw. Belege für die Erstellung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung und für die richtige Berechnung der von ihm abzuführenden Selbstbemessungsabgaben vorgelegt hat. Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung das Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung bejaht und festgehalten, dass es bei ordnungsgemäßer Führung der Aufzeichnungen zu keiner Nachversteuerung gekommen wäre. Im Vorlageantrag wurde dem nicht entgegen getreten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Berufungsvorentscheidung aber die Wirkung eines Vorhaltes zu.

Anzumerken ist letztendlich, dass die Nachforderungen zum überwiegenden Teil im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Berufungswerbers als Dienstnehmer zu sehen sind.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9, Tz 24).

Der Feststellung des Finanzamtes, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum (zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnsteuern bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung) keine Liquiditäts- oder Zahlungsgengässen gegeben waren, die einer vollständigen Entrichtung entgegengestanden wären, wurde gleichfalls nicht entgegengetreten.

Die Haftung des Geschäftsführers (für Abgabenschulden) ist nur insofern akzessorisch, als sie das Bestehen von Abgabenschulden zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes voraussetzt. Ob ein Erlöschen der Abgabenschulden auch dem als Geschäftsführer Haftenden zugute kommt, ist hingegen nach dem Zweck der den Schulderlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stellt ein Zwangsausgleich keinen Grund für die Befreiung des Geschäftsführers als Haftenden dar.

Dem Berufungsbegehren war insoweit statzugeben, weil durch eine nachträgliche Gutschrift (Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 606,18) ein Teil der Haftungsschuld weggefallen ist. Was die Überrechnung von Guthaben des Berufungswerbers im Ausmaß von € 1.390,27 und € 103,94 betrifft, so wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass Zahlungen des Haftungsschuldners zwar den von ihm zu entrichtenden Haftungsbetrag vermindern, aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht ändern (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191).

Im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin (Bestätigung des Zwangsausgleiches mit rechtskräftigem Beschluss vom 17. August 2007), den Besicherungszweck der Haftungsbestimmungen und die Tatsache, dass der Berufungsführer als alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige war, stellt sich auch die Ermessensübung des Finanzamtes als gesetzeskonform dar, zumal die Haftung nicht nur bis zur Höhe des aktuellen Einkommens bzw. Vermögens geltend gemacht werden darf (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007) und auch keine konkreten Umstände aufgezeigt wurden, die die Haftungsinanspruchnahme allenfalls als unbillig hätten erscheinen lassen.

Linz, am 23. August 2010