



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Walter Mette, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer über die Berufung des EN, vertreten durch RS, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 23. Oktober 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO für Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach der am 5. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten nichtöffentlichen Sitzung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Umsatzsteuer 1996 bis 2000 und der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2000 aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 23. Oktober 2003 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der E-GmbH im Ausmaß von € 89.165,26 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass er gegen den Haftungsbescheid und die Bescheide über den Abgabenanspruch aus Umsatzsteuer 1996-2000, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2000 sowie aus Kapitalertragsteuer 1998 das Rechtsmittel der Berufung erhebe.

Der Bw. habe in seiner ehemaligen Funktion als Geschäftsführer der E-GmbH alle Abgabenverpflichtungen auf Basis der ihm vorgelegten Meldungen der extern geführten Bücher immer fristgerecht entrichtet. Im Zuge der für den Zeitraum 1996 bis 1998 durchgeführten Betriebsprüfung seien Feststellungen getroffen worden, die zu den im Haftungsbescheid angeführten nachträglichen Abgabenverbindlichkeiten geführt hätten. Die Betriebsprüfung sei vom 15. November bis 29. Dezember 2000 durchgeführt worden, zu einem Zeitpunkt, in welchem die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft längst eingestellt gewesen sei.

Von den nachträglich festgestellten Abgabenschulden entfielen rund 50 % auf Umsatzsteuerverbindlichkeiten, die wiederum auf reine Formmängel der gelegten Teil- und Schlussrechnungen zurückzuführen seien, wodurch sich bei strenger Anwendung des Umsatzsteuergesetzes eine Doppelbelastung, zum Teil sogar eine Dreifachbelastung der angeführten Leistungen mit Umsatzsteuer ergebe. Wäre der Formmangel erkannt und die Rechnungen berichtigt worden, ergäbe sich keine Umsatzsteuerschuld, da die Umsatzsteuer von den erbrachten Leistungen immer in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe an das zuständige Finanzamt entrichtet worden sei.

Die restlichen nachträglich festgestellten Abgabenverbindlichkeiten resultierten überwiegend aus Lohnnebenkosten des Geschäftsführergehaltes, welches im Feststellungszeitraum nicht zur Auszahlung gelangt sei. Die angespannte Liquiditätslage der E-GmbH sei vom Bw. als sorgfältiger ordentlicher Kaufmann dadurch entspannt worden, als er die eigenen Gehaltsforderungen an die Gesellschaft regelmäßig hintangestellt habe. Dies habe zu einer Kumulierung der Gehaltsforderungen und schließlich zu einer buchmäßigen Überschuldung der Gesellschaft geführt. Die sonstigen laufenden Betriebsausgaben sowie die Abgabenverbindlichkeiten seien immer zur Gänze beglichen worden. Eine Pflichtverletzung des Bw. liege daher nicht vor.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2004 als unbegründet ab.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. ergänzend vor, dass eine durchgängige Kausalität, dh. ein Rechtswidrigkeitszusammenhang nicht vorliege. Die von den Prüfern während der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung erhobenen Feststellungen und die damit verbundenen Steuerfolgen hätten während der Prüfung bis auf etwaige Geringfügigkeiten berichtigt und bereinigt werden können, sodass eine bescheidmäßige Festsetzung unterblieben wäre. Ein GmbH-Geschäftsführer hafte nur für solche Abgaben, die in jenem Zeitraum zu entrichten seien, in dem er eine aufrechte Geschäftsführerbefugnis gehabt habe.

Im vorliegenden Fall sei die Geschäftsführung mit 30. September 1999 laut Firmenbucheintragung zurückgelegt worden. Die Uneinbringlichkeit bei der E-GmbH resultiere daraus, dass die Gesellschaft nicht mehr existiere bzw. die Abgaben zu einem Zeitpunkt festgesetzt worden seien, zu dem die Gesellschaft nicht mehr werbend tätig gewesen sei und über keine finanziellen Mittel mehr verfüge. Abgabenerhebungen zum Zeitpunkt der Abgabenerhebung wären einbringlich gewesen.

Der Bw. habe während seiner gesamten Zeit als Geschäftsführer der E-GmbH die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angewendet. Als Alleingeschäftsführer, als vollbeschäftigter Dienstnehmer und als einziger aktiver Fachmann im Unternehmen (die erforderliche Gewerbeberechtigung habe Herr HN, der Vater des Bw., zur Verfügung gestellt) habe der Bw. eine Aufgabenverteilung vorgenommen und Verantwortungsbereiche und -träger geschaffen. Während sich der Bw. die Akquisition, die Bauleitung, die Auftragsabwicklung, den Materialeinkauf und die Personalbesetzung vorbehalten habe, sei Frau IN als Gesellschafterin und Dienstnehmerin der GmbH mit der Leitung des Rechnungswesens betraut gewesen. Dazu hätten die Lohnverrechnung, das Zahlungswesen, die Führung des Kassabuches, die Führung des Wareneingangsbuches, das Schreiben von Rechnungen, die Belegübergabe an den Steuerberater zur buchmäßigen Erfassung, die fristgerechte Entrichtung der Abgaben und sonstige sämtliche im Büro anfallenden Tätigkeiten gehört. Kostenvoranschläge, Teil- und Schlussrechnungen seien inhaltlich, dh. hinsichtlich Baufortschritt, geleistete Stunden, Stundensätze und Materialeinsatz, vom Bw. vorgegeben worden. Vor dem Versenden der Rechnungen seien diese nochmals auf inhaltliche Richtigkeit geprüft worden. Die gelegten Rechnungen seien regelmäßig dem Steuerberater zur buchmäßigen Erfassung übergeben worden. Die vom Steuerberater erstellte und unterfertigte monatliche Umsatzsteuervoranmeldung sei der Gesellschaft übermittelt und von dieser beim Finanzamt eingereicht worden; ausgewiesene Zahllasten seien von der Gesellschaft fristgerecht entrichtet worden.

Als Techniker und Handwerker mit Steuern weniger vertraut, habe der Bw. seinem Steuerberater vertraut und sich darauf verlassen, dass die beauftragte Buchhaltung ordnungsgemäß geführt und die Steuererklärungen richtig erstellt worden seien. Während der ganzen Jahre seiner Geschäftsführertätigkeit seien die Abgabenverbindlichkeiten immer ordnungsgemäß entrichtet worden. Die kleine überschaubare Familien-GmbH (in den besten Zeiten der Gesellschaft seien 6 Maurer beschäftigt worden) habe der Bw. kontrolliert und laufend überwacht. Der Bw. habe regelmäßig die Abfuhr der Abgabenverpflichtungen überwacht. Von der rechnerischen Richtigkeit der Ermittlung der Umsatzsteuerzahllast habe er sich nicht überzeugt, was auch nicht zumutbar gewesen sei. Eine Verletzung der Überwachungspflicht des Bw. liege daher nicht vor.

Einer Pflichtverletzung sei der Bw. erstmalig beschuldigt bzw. eine persönliche Haftung angedroht bzw. mit dem Umstand konfrontiert worden, dass Abgabenrückstände aushafteten, zu einem Zeitpunkt, als die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht worden sei, nämlich durch ein formloses Schreiben der Einbringungsstelle des zuständigen Finanzamtes vom 16. Mai 2003. Die vorgeschriebenen Abgabenrückstände hätten im Betriebsprüfungsverfahren, welches in den Räumen des steuerlichen Vertreters der Gesellschaft abgewickelt worden sei, zur Gänze berichtet und aufgeklärt werden können, sodass es zu keiner Nachbelastung gekommen wäre. Etwaige Abgabennachbelastungen hätten von der Gesellschaft jedenfalls entrichtet werden können. Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Dezember 2000 sei der Bw. nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen. Die Gesellschaft sei im Kalenderjahr 2000 keine verbende Gesellschaft mehr gewesen, es sei keinerlei operative Tätigkeit mehr erfolgt. Die schon im Frühjahr 1999 beabsichtigte Firmenschließung habe sich verschleppt. Die Gesellschaft habe nur mehr in den Büchern bestanden. Es habe keine Geschäftsräumlichkeiten, keine Dienstnehmer, keine Betriebsmittel und keine Geschäftstätigkeit mehr gegeben. Mangels Pflichtverletzung fehle deren Ursächlichkeit für die Uneinbringlichkeit.

Der Bw. stelle den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Mai 2005, RV/1403-W/04, womit die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, 2005/13/0074, soweit sie die Haftung für Umsatzsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und, soweit sie die Haftung für Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betrifft, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. Hinsichtlich der Haftung für Kapitalertragsteuer wurde die gegen die Berufungsentscheidung eingebrachte Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bw. trage vor, im November und Dezember 1997 sei eine Umsatzsteuernachschau für Jänner 1996 bis April 1997 durchgeführt worden, bei welcher der Prüfer die Ordnungsmäßigkeit der Abgabenerhebung und -entrichtung betreffend die Umsatzsteuer bescheinigt habe. Damit seien die Formgebrechen des Jahres 1996 "sanktioniert". Andernfalls hätte während der Durchführung der Prüfung eine Rechnungskorrektur durchgeführt werden können. Daher liege keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. vor. Auch "in der Umsatzsteuernachschau 1997" sei die Ordnungsmäßigkeit der Selbstberechnung der Abgaben und deren Entrichtung bescheinigt worden. Die Formmängel in den Schlussrechnungen hätten umgehend korrigiert werden können, wäre der Formmangel in der Prüfung angesprochen worden. Daher liege auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997 keine schuldhafte Verletzung der Pflichten des Bw. vor. Die Formmängel in den Schlussrechnungen des

Geschäftsjahres 1997 hätten sich in den Geschäftsjahren 1998 bis 2000 fortgesetzt. Nachdem bei der Betriebsprüfung im Dezember 1997 keine Beanstandungen hinsichtlich der Umsatzsteuer erfolgt seien, habe sich für die E-GmbH auch kein Änderungsbedarf ergeben und sei nicht bekannt gewesen, dass ein Formmangel vorliege. Daher liege auch für die Umsatzsteuer 1998 bis 2000 eine schuldhafte Verletzung der Pflichten des Bw. nicht vor.

Mit diesen bereits im Vorlageantrag erhobenen Einwendungen gegen das Verschulden des Bw. habe sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auseinandergesetzt und damit den angefochtenen Bescheid, soweit er die Haftung für Umsatzsteuer betreffe, mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Hinsichtlich der Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) habe der Bw. im Verwaltungsverfahren ins Treffen geführt, er habe mit 29. September 1999 die Geschäftsführertätigkeit niedergelegt. Die belangte Behörde habe ihm im angefochtenen Bescheid nur entgegengehalten, er sei jedoch auch danach bis zur Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der E-GmbH (am 18. Jänner 2001) im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragen gewesen, habe am 5. Jänner 2001 auch Abgabenerklärungen der E-GmbH unterschrieben und sei in Beschlüssen des Konkursgerichtes aus den Jahren 2001 und 2003 als Geschäftsführer genannt, wodurch die Ausübung der Geschäftsführung durch den Bw. bestätigt werde.

Für Abgabenschuldigkeiten einer GesmbH seien zur Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO die in § 80 BAO angesprochenen Vertreter einer GesmbH heranzuziehen. Gemäß § 18 GmbHG würden die Geschäftsführer die GesmbH vertreten. Ohne zum Geschäftsführer bestellte oder dazu bevollmächtigte "faktische" Geschäftsführer würden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern iSd. § 80 BAO.

Die Zurücklegung der Geschäftsführungsbefugnis erfolge durch einseitige empfangsbedürftige Erklärung des Geschäftsführers gegenüber der GmbH (der Generalversammlung oder den Gesellschaftern - §16a GmbHG). Eine solche Niederlegung wirke unabhängig von der Eintragung im Firmenbuch; dieser Eintragung komme nur deklarative Wirkung zu.

Die belangte Behörde habe daher insoweit die Rechtslage verkannt und hätte sich nicht auf die Eintragung des Bw. als Geschäftsführer im Firmenbuch und auf eine faktische Ausübung der Geschäftsführung zurückziehen dürfen, sondern hätte sich mit dem Vorbringen des Bw. zur Niederlegung der Geschäftsführung auseinandersetzen müssen.

Der angefochtene Bescheid sei daher, soweit er die Haftung für Umsatzsteuer betreffe, gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, soweit er die Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für

Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffe, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Beschwerde des Bw. an den Verwaltungsgerichtshofes wurde bezüglich der Bestätigung der Haftung für die Kapitalertragsteuer 1998 in Höhe von € 6.116,51 mit Berufungsentscheidung vom 31. März 2005, RV/1403-W/04, mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, ZI. 2005/13/0074, als unbegründet abgewiesen, daher ist die Heranziehung des Bw. zur Haftung für die Kapitalertragsteuer 1998 in Höhe von € 6.116,51 nicht mehr Sache des gegenständlichen Verfahrens.

Hinsichtlich der Haftung für Umsatzsteuer 1996 bis 2000, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2000 wird zur Begründung auf das angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, zumal dem Vorbringen, dass sich im Rahmen der durchgeführten Umsatzsteuernachschau für Jänner 1996 bis April 1997 und für 1997 keine Beanstandungen ergeben hätten, mangels entgegenstehender Feststellungen nicht entgegengetreten werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Juni 2008