



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Tonninger Riegler Maierhofer Rechtsanwälte, 1040 Wien, Rilkeplatz 8, vom 24. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 17. Oktober 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird teilweise Folge gegeben und Haftung auf einen Betrag von € 649.527,81 (statt bisher € 856.387,10) eingeschränkt, und zwar auf folgende Abgabenarten und Zeiträume:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in €
2007	Lohnsteuer	169.757,23
2007	Dienstgeberbeitrag	51.305,17
2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	4.560,46
2007	Kapitalertragsteuer	377.238,28
01/2008	Kapitalertragsteuer	46.666,67
Summe:		649.527,81

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2008 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß §§ 9, 80 BAO als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. A-GmbH (FN XY) im Ausmaß von € 856.387,10 in Anspruch genommen.

Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in €
2006	Lohnsteuer	155.185,39
2006	Dienstgeberbeitrag	47.455,62
2006	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	4.218,28
2007	Lohnsteuer	169.757,23
2007	Dienstgeberbeitrag	51.305,17
2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	4.560,46
2007	Kapitalertragsteuer	377.238,28
01/2008	Kapitalertragsteuer	46.666,67
Summe:		856.387,10

Zur Begründung wurde dazu seitens der Abgabenbehörde erster Instanz neben Zitierungen der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen ausgeführt, der Bw. sei vom 11. Jänner 2007 bis 9. April 2008 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. A-GmbH und als solcher mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen betraut gewesen.

Schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten würden zur Haftungs- inanspruchnahme des Bw. berechtigen. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehöre vor allem die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei.

Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschuldigkeiten daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz würden für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer gelten. Nach § 76 Abs. 3 EStG habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mitteln nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Eine solche Ausnahme bestehe auch für die Kapitalertragsteuer.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 24. November 2008, mit welcher der Bw. eine schuldhafte Verletzung der ihn treffenden Pflichten und somit die Rechtmäßigkeit seiner Haftungsinanspruchnahme in Abrede stellt.

Dem Finanzamt sei zu erwidern, dass die Fa. A-GmbH aufgrund einer Betriebsprüfung mit Nachbelastungen konfrontiert worden sei und gegen diese Schätzung kein Rechtsmittel erhoben habe.

Die Bekämpfung der Bescheide aufgrund der Betriebsprüfung sei wegen finanzieller Schwierigkeiten der Firma unterblieben und es sei nicht möglich gewesen, einen Wirtschaftstreuhänder mit der Ausführung der Berufung namens der Fa. A-GmbH zu beauftragen.

Ein die Haftung begründendes Verschulden des Bw. werde in Abrede gestellt, weil im Vertrauen auf die Richtigkeit der Angaben der eingeschalteten Wirtschaftstreuhandkanzlei die Abgabenerklärungen getätigt und die aufgrund dieser Erklärungen notwendigen Auszahlungen vorgenommen habe.

Auch während der Betriebsprüfung sei der Bw. durch die Wirtschaftstreuhänderin ständig vertreten gewesen und es sei ihm gänzlich unerfindlich, warum wegen ein paar fehlender Daten das Finanzamt im Namen der Betriebsprüfung der Fa. A-GmbH und in weiterer Folge dem Bw. selbst Vorwürfe machen könne.

Tatsache sei, dass der Bw. jegliche Abgabenschuldigkeiten, die ihm als Geschäftsführer der Fa. A-GmbH im Zeitraum 11. Jänner 2007 bis 9. April 2008 bekannt gewesen seien, jeweils rechtzeitig bezahlt habe.

Er habe dabei die bereits von seinen Vorgängern beauftragte Wirtschaftstreuhänderkanzlei weiter beauftragt und aus dem Akt gewusst, dass seitens des Finanzamtes gegen die Verbuchung niemals Vorbehalte erhoben worden seien. Er sei daher, wie er meine auch zu Recht davon ausgegangen, dass auch in seiner Zeit ein haftungsrelevantes Verhalten nicht vorliegen könne.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2008 gab die Abgabenbehörde erster Instanz der Berufung des Bw. teilweise Folge und schränkte den Haftungsausspruch auf € 649.527,81 ein, wobei die Haftungsvoraussetzungen im Bezug auf Lohnabgaben (L, DB, DZ) 2006 als nicht gegeben erachtet wurden.

Zur Begründung wurde ausgeführt, die Haftung erstrecke sich zeitlich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit falle. Das bedeute, dass die Haftung auch für Abgabennachforderungen bestehen könne, deren bescheidmäßige Festsetzung und Anmeldung nach Beendigung der Vertreterfunktion erfolgt sei, wenn die Fälligkeit ex lege bereits im Zeitraum der aufrechten Vertretung eingetreten sei. Darüber bestehe die Haftung auch für Abgaben, deren Fälligkeit bereits vor Übernahme der Vertreterfunktion eingetreten sei, deren Entrichtung bis zu diesem Zeitpunkt jedoch nicht erfolgt sei.

Der Zeitraum für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderliche Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt werde.

Es sei Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die fälligen Abgaben entrichtet werden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten anzunehmen sei. Es obliege den Haftungspflichtigen nicht nur allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen.

Auch die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermöge den Vertreter nicht zu exkulpierten, wenn er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkomme.

Mit Schriftsatz vom 16. Jänner 2009 beantragte der Bw. rechtzeitig die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter sinngemäßer Wiederholung seines bisherigen Berufungsvorbringens.

---

### ***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 betreffenden 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 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.*

Laut Firmenbuch war der Bw. im Zeitraum 11. Jänner 2007 bis 9. April 2008 allein vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. A-GmbH (FN XY) und zählt somit zum Kreis der im § 80 BAO genannten Vertreter, welche gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten steht aufgrund der Aufhebung des Konkursverfahrens mangels Kostendeckung (Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 9. April 2009) und der am 25. August 2009 erfolgten amtswegigen Löschung der Firma wegen Vermögenslosigkeit fest.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfälligen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft Sorge zu tragen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mitteln auch zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Beträge zur Gänze (VwGH 24.09.2003, 2001/13/0286).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter eine Pflicht zur Abgabe getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre.

Im gegenständlichen Fall ist es unbestritten, dass der Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gemäß der Bestimmung des § 80 BAO verpflichtet gewesen wäre, die verfahrensgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben (Lohnabgaben und Kapitalertragsteuer) zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstagen zu entrichten.

Unbestritten ist weiters das Vorhandensein liquider Mittel für eine zumindest teilweise Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitstagen. Monatlichen Zahlungen des Bw. auf das Abgabenkonto und auch die von ihm in den Umsatzsteuervoranmeldungen offen gelegten Umsätzen lassen darauf schließen. Da der Bw. eine quantitative Unzulänglichkeit der vorhandenen Mittel weder behauptet noch nachgewiesen hat, erweist sich die Haftungsinsanspruchnahme für den vollen Betrag als rechters.

Wenn der Bw. im Rahmen seines Berufungsvorbringens eine schuldhafte Verletzung der ihn als Geschäftsführer auferlegten Verpflichtungen mit der Begründung in Abrede stellt, dass er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Angaben der eingeschalteten Wirtschaftstreuhandkanzlei die Abgabenerklärungen getätigt und die aufgrund dieser Erklärungen notwendigen Zahlungen vorgenommen habe und er jegliche Abgabenschuldigkeiten, die ihm als Geschäftsführer bekannt gewesen seien, jeweils rechtzeitig bezahlt habe, so sind ihm insoweit die Feststellungen einer mit Bericht vom 8. April 2008 abgeschlossenen Betriebsprüfung sowie die Feststellungen einer Lohnsteuerprüfung (Bericht vom 3. September 2008) entgegen zu halten, im Rahmen derer eine Verletzung abgabenrechtlicher Aufzeichnungs- und Offenlegungspflichten des Bw. festgestellt wurden, und zwar wie folgt:

Unter Textziffer 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 8. April 2008 wurden vom Bw. zu vertretende umfangreiche Aufzeichnungsmängel dergestalt festgestellt, dass die zur Kontrolle der Subunternehmerrechnungen erforderlichen Wochenberichte der einzelnen Baustellen unter Anführung der Arbeitszeiten der einzelnen Beschäftigten trotz Urgenzen und Zufristungen nicht vorgelegt werden konnten. Weiters wurde festgestellt, dass eine Kassenbuchführung bis Jänner 2008 im Betrieb unterblieb. Das Kassabuch ist erst im Zuge der Verbuchung der von der Firma zur Verfügung gestellten Kassenbelege in der Steuerberatungskanzlei entstanden. Festgestellt wurde weiters, dass die tatsächlichen Geldbewegungen nicht zeitnah erfasst und nachträglich Belege über Zahlungen an Subunternehmer abgesetzt wurden.

Weiters konnte aufgrund einer Kontrollmitteilung festgestellt werden, dass von den fünf in dieser Kontrollmitteilung aufscheinenden Dienstnehmer kein einziger im Abrechnungszeitraum vorschriftsmäßig gemeldet (entweder Person oder Versicherungsnummer nicht gefunden, Doppelmeldungen oder nicht gemeldet) war.

Unter Textziffer 2 des genannten Berichtes über die Außenprüfung wurden ca. 50% des über Barzahlungen abgewickelten Aufwandes an Subunternehmer gewinnerhöhend hinzugerechnet und als verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen. Grund dafür war, dass der Bw. keine ausreichenden Informationen zu der während seiner Zeit als Geschäftsführer beschäftigten Subunternehmen geben konnte. Er zeigte sich über die in der Buchhaltung aufscheinenden Subunternehmen kaum informiert und konnte Kontaktpersonen, trotz der hohen Geldbewegungen zu diesen Unternehmen, nicht nennen, weswegen auf die Plausibilität der Zahlungsflüsse an diese Personen nicht überprüft werden konnte.

Im Zuge der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurden seitens des Bw. trotz mehrmaliger Aufforderungen keine Stundenlisten bzw. andere Aufzeichnungen vorgelegt. Es wurde festgestellt, dass aufgrund der Leistungsabrechnungen von Subfirmen unter Zugrundelegung eines ortsüblichen Stundensatzes von € 20,00 davon ausgegangen werden kann, dass die im Betriebsprüfungsbericht nicht anerkannten Zahlungen an vermeintliche Subunternehmer tatsächlich als Schwarzlohnzahlungen an Dienstnehmer erfolgten.

Entgegen dem Berufungsvorbringen des Bw. lassen sich aus der Aktenlage gravierende Anhaltspunkte für umfangreiche Verletzungen von Aufzeichnungs- und Offenlegungsverpflichtungen durch den Bw. ableiten. Sein die Haftung begründendes Verschulden, welches im Übrigen nicht durch die Abgabenbehörde nachzuweisen ist, ist ganz offenkundig 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.

In Anbetracht dieser erdrückenden Feststellungen der Betriebsprüfung konnte sich der Bw., entgegen seinem Berufungsvorbringen, keinesfalls darauf verlassen, dass die von seiner steuerlichen Vertretung berechneten Abgaben in voller Höhe zu den jeweiligen Fälligkeitstagen abgeführt wurden.

Soweit der Bw. mit seinem Berufungsvorbringen, dass er aufgrund der Betriebsprüfung mit Nachbelastungen konfrontiert worden sei und die Fa. A-GmbH wegen finanzieller Schwierigkeiten gegen diese Schätzungen kein Rechtsmittel erhoben habe, die richtige Höhe der zugrunde liegenden und ihm bekannten bescheidmäßigen Abgabenfestsetzungen in Frage stellt, so ist er auf die Bestimmung des § 248 BAO zu verweisen.

Geht nämlich 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. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt.

Unstrittig liegen den haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bescheidmäßige Festsetzungen zugrunde, gegen welche der Bw. nach seinen eigenen Ausführungen wegen finanzieller Probleme der GmbH nicht mit Berufung vorgegangen ist, die ihm aber ganz offensichtlich bekannt sind.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2008 hat die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht die Lohnabgaben 2006, welche vor Beginn der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig wurden und deren bescheidmäßige Festsetzung und Bekanntgabe an die GmbH nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit des Bw. erfolgt ist, aus der Haftung herausgenommen und die Haftung um einen Betrag von € 206.859,29 (L 2006 in Höhe von € 155.185,39, DB 2006 in Höhe von € 47.455,62 und DZ 2006 in Höhe von € 4.218,28) auf € 649.527,81 eingeschränkt, da insoweit keine Anhaltspunkte für eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. vorliegen.

Zutreffend hat die Abgabenbehörde erster Instanz im angefochtenen Haftungsbescheid im Bezug auf die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 2007 auf deren Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz und auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG zur Begründung der schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. verwiesen (siehe z.B. VwGH 15. Dezember 2004, 2004/13/0146).

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz besteht auch für die haftungsgegenständlichen Beträge an Kapitalertragsteuer 2007 und 01/2008, weil davon ausgegangen werden kann, dass im Zeitraum der zugrunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttungen die erforderlichen Mittel zur Entrichtung der eine Woche später fällig werdenden Kapitalertragsteuer vorhanden waren.

Da bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall spricht und auch diesbezüglich keinerlei Berufungseinwendungen vorgebracht wurden, konnte auch von dieser Haftungsvoraussetzung ausgegangen werden.

Ein Fehler bei der Ausführung des Ermessens durch die Abgabenbehörde erster Instanz bei der Haftungsinanspruchnahme des Bw. wurde nicht eingewendet und ein solcher liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch nicht vor. Bei gegebener Pflichtverletzung des Bw. als Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin treten die im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 20 BAO anzustellenden Zweckmäßigkeitserwägungen dahingehend, dass die einzige



Möglichkeit der Einbringung die Haftungsinanspruchnahme des Bw. ist, gegenüber Billigkeitserwägungen betreffend das persönliche Interesse des Bw., nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden und Eingriffe in das Vermögen in Kauf nehmen zu müssen, eindeutig in den Vordergrund.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. September 2009