



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 10

GZ. RV/0079-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., Adresse-1, vertreten durch Lang Kurz Pollross Steuerberatung OG, 2700 Wiener Neustadt, Hauptplatz 9, vom 2. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 4. Juli 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

- I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag von € 85.096,61 um einen Betrag von € 186,00 auf € 84.910,61 verringert.
- II. Darüber hinaus wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 4. Juli 2011 wurde A.B. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma E-GmbH. im Ausmaß von € 85.096,61 zur Haftung in Anspruch genommen, nämlich

Umsatzsteuer 2006 € 5.987,52

Umsatzsteuer 12/07 € 15.870,39

Umsatzsteuer 09/08 € 1.732,77

Umsatzsteuer 03/09 € 1.720,41

Umsatzsteuer 05/09 € 971,23

Umsatzsteuer 07/09 € 600,00

Lohnsteuer 02/08 € 1.753,55

Lohnsteuer 03/08 € 1.873,38
Lohnsteuer 07/08 € 1.958,20
Lohnsteuer 10/08 € 2.302,52
Lohnsteuer 12/08 € 2.411,81
Lohnsteuer 01/09 € 2.923,00
Lohnsteuer 02/09 € 2.561,27
Lohnsteuer 04/09 € 1.856,34
Lohnsteuer 05/09 € 2.078,53
Lohnsteuer 07/09 € 2.265,26
Körperschaftsteuervorauszahlungen 07-09/08 € 437,00
Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/08 € 439,00
Körperschaftsteuervorauszahlungen 01-03/09 € 437,00
Körperschaftsteuervorauszahlungen 04-06/09 € 437,00
Körperschaftsteuervorauszahlungen 07-09/09 € 437,00
KU 07-09/08 € 22,52
Dienstgeberbeiträge 02/08 € 922,76
Dienstgeberbeiträge 03/08 € 992,98
Dienstgeberbeiträge 07/08 € 1.062,66
Dienstgeberbeiträge 10/08 € 1.117,22
Dienstgeberbeiträge 12/08 € 1.137,97
Dienstgeberbeiträge 01/09 € 1.214,82
Dienstgeberbeiträge 02/09 € 1.235,15
Dienstgeberbeiträge 04/09 € 1.113,78
Dienstgeberbeiträge 05/09 € 1.172,42
Dienstgeberbeiträge 07/09 € 1.252,77
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 02/08 € 86,12
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 03/08 € 92,68
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 07/08 € 99,18
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 10/08 € 104,27
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 12/08 € 106,21
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 01/09 € 106,21
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 02/09 € 112,54
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 04/09 € 101,48
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 05/09 € 106,82
Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 07/09 € 114,14
Stundungszinsen 2008 € 10.556,00

Stundungszinsen 2009 € 4.651,38
Säumniszuschläge 2007 € 121,62
Säumniszuschläge 2008 € 2.685,22
Säumniszuschläge 2009 € 587,98
Säumniszuschläge 2004 € 972,80
Säumniszuschläge 2005 € 130,08
Säumniszuschläge 2006 € 185,81
Säumniszuschläge 2007 € 1.639,30
Säumniszuschläge 2008 € 238,54.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass die genannten Abgabenschuldigkeiten bei der Firma E-GmbH. als uneinbringlich anzusehen seien. Dies ergebe sich daraus, dass der Konkurs über das Vermögen der Firma E-GmbH. mit Beschluss des Gerichtes vom 1. Oktober 2010 mangels Kostendeckung aufgehoben worden sei.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Reichen die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, habe der Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwenden werden. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter darf hiebei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Den Vertreter treffe im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Pauschale Behauptungen, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt worden sei, seien mangels jeder zahlenmäßiger Festlegung zu unkonkret, um der qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes Rechnung zu tragen. Komme der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des Nachweises, dass liquide Mittel teilweise fehlten und die vorhandenen Mittel gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt worden seien nicht nach, sei eine Haftung für den gesamten beim Primärschuldner offen gebliebenen Abgabenbetrag zulässig.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend der Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz gegeben. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

In der durch die Lang Kurz Pollross OG eingebrachten Stellungnahme vom 24. Juni 2011 werde ausgeführt, dass die Geschäfte ausschließlich von Herrn T.H. geführt worden seien. Weiters werde vorgebracht, dass der Bw. als Produktvertreter für die Gesellschaft tätig gewesen sei. Die Geschäftsführertätigkeit habe der Bw. nie ausgeübt und habe er auch keinen Zutritt zu den Büroräumlichkeiten gehabt.

Dazu sei auszuführen, dass sich ein Vertreter in der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht behindern lassen darf. Werde er bei Übernahme seiner Funktion oder während seiner Vertretertätigkeit an der Erfüllung seiner Pflichten durch andere Personen gehindert, habe er im Rechtsweg die Möglichkeit der unbeschränkten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder die Funktion zurückzulegen. Eine abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung liege auch vor, wenn sich der Geschäftsführer mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. er eine solche Beschränkung, die die künftige Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich mache, in Kauf nehme. Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe keine Haftung bei einem Rücktritt nach zwei bis drei Monaten.

Da der Nachweis, dass der Bw. ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, nicht erbracht worden sei, müsse angenommen werden, dass der Abgabengrundstand durch das offenbar schuldhafte Verhalten des Bw. nicht entrichtet worden sei. Aus diesem Grunde sei die Haftung gegen den Bw. geltend gemacht worden.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 2. August 2011 wird in der nachgereichten Begründung vom 20. September 2011 ausgeführt, dass der Bw. im Jahre 2004 Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft geworden sei. Bis zu diesen Zeitpunkt sei er als Koch und Kellner tätig gewesen. In diesen Berufen habe er auch die Ausbildung gemacht.

Er habe diese Geschäftsführertätigkeit nie ausgeübt und für diese (nicht ausgeübte) Tätigkeit keine Entschädigung erhalten. Der Bw. sei für die o.a. Gesellschaft als Produktvertreter tätig gewesen. Die Geschäfte seien ausschließlich von Herrn Dipl. Ing. T. (gemeint wohl richtig: Dkfm. Mag. T.H.) geführt worden.

Der Bw. hatte auch keinen Bürozugang zu den verschiedenen Firmen des Dkfm. Mag. T.H. bzw. Zugang zu den Geschäftsunterlagen gehabt. Zugang zu den Büroräumen für die Produktvertreter sei ihm möglich gewesen.

Die genauen Firmenzusammenhänge der Firmen des Dkfm. Mag. T.H. seien dem Finanzamt wahrscheinlich besser bekannt als dem Bw. Aus diesem Grunde sei es dem Bw. nicht möglich, die erforderlichen Nachweise zu erbringen.

Eine Erbringung der erforderlichen Unterlagen zur Entlastung der Geschäftsführung sei nach Meinung des Bw. nur durch einen Gutachter möglich. Es werde daher ersucht, den Bw. aus der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu entlassen.

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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

Zunächst ist festzustellen, dass der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit vom 25. März 2004 bis zur Konkurseröffnung (die mit Beschluss des Gerichtes vom 5. Oktober 2009, GZ. 09, erfolgte) eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma E-GmbH. gewesen ist. Mit weiterem Beschluss des Konkursgerichtes vom 1. Oktober 2010 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218). Aus dem oben angesprochenen Konkursverfahrens ist abzuleiten, dass die Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Aus dem Akt ist zu ersehen, dass der Bw. bereits in einer Stellungnahme vom 7. Dezember 2010 mitteilte, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. Es wären keine Mittel zur Bezahlung der Abgabenverbindlichkeiten vorhanden gewesen. Sämtliche steuerlichen Agenden, so auch der Abschluss von Ratenvereinbarungen, hat unter Ausschluss des Bw. Herr T.H. übernommen, ohne Einflussmöglichkeiten durch den Bw.

Eine Übermittlung der Buchhaltungsunterlagen zur Klärung der Gleichbehandlung scheiterte an der Tatsache, dass laut Darstellung des Bw. vom 11. Mai 2011 sich diese bei der Staatsanwaltschaft befinden.

Zur schulhaften Pflichtverletzung durch den Bw. als im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer der damaligen E-GmbH. ist festzuhalten, dass laut Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates ein pro forma Geschäftsführer, der sich im Abgabenrecht nicht auskennt und sich um die abgabenrechtlichen Angelegenheiten einer GmbH überhaupt nicht kümmert, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten begeht. Er kann daher für die dadurch uneinbringlich gewordenen Abgaben zur Haftung herangezogen werden. Der Einwand, diese Agenden wurden von Dkfm. Mag. T.H. als eigentlichem Machthaber wahrgenommen und er habe auf die finanzielle Gebarung der Gesellschaft keinen Einfluss gehabt, befreit ihn nicht von seiner Verantwortung und Haftung für die Gesellschaft (UFS 29.6.2007, RV/0034-K/06).

Der pro forma Geschäftsführer kann sich von seiner Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht mit dem Einwand befreien, dass er auf die operative Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss hatte. Die Untätigkeit des Geschäftsführers stellt ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben dar (UFS 17.3.2009, RV/0014-K/09; UFS 7.9.2004, RV/0254-L/04).

Hat sich ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf genommen oder sich (aufgrund fehlender Kenntnisse) eine derartige Beschränkung sogar selbst ausbedungen, begründete dies bereits ein für die Haftung relevantes Verschulden (vgl. VwGH 30.3.2006, 2003/15/0080 u.a.). Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreit demnach nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen. Eine Untätigkeit des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft trotz gegebener Geschäftsführerfunktion stellt ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten dar.

Da sich der Geschäftsführer nach seinem eigenen Vorbringen trotz Übernahme der Funktion eines handelsrechtlichen Geschäftsführers um die finanziellen Angelegenheiten der Gesellschaft in keiner Weise gekümmert hat, durfte die Behörde daher zu Recht als kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin beurteilen (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030).

Wird ein zur Vertretung einer juristischen Person Berufener an der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten gehindert, hat er die Behinderung der Ausübung seiner Funktion sofort abzustellen und – wenn sich dies als erfolglos erweist – seine Funktion nieder zu legen. Tut er dies nicht, ist ihm ein gemäß § 9 BAO relevantes Verschulden anzulasten. Dies gilt auch dann, wenn sich der Vertreter schon bei der Übernahme der Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt und dabei in Kauf genommen hat, dass ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen unmöglich gemacht wird (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 125 f und Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar⁴, § 9 Rz 15; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164).

Der vertretungsbefugte Geschäftsführer ist von seiner Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit, weil die Geschäftsführung – sei es auf Grund eines eigenen Willensentschlusses des Geschäftsführers, sei es über Weisung von Gesellschaftern, sei es auf Grund einer sonstigen Einflussnahme wirtschaftlich die Gesellschaft beherrschender Personen – faktisch anderen Personen zusteht und der Geschäftsführer dadurch der Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben zumindest anteilig entrichtet werden, beraubt ist, sich aber gegen die unzulässige Beschränkung seiner Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben nicht durch entsprechende gerichtliche Schritte zur Wehr setzt oder von seiner Geschäftsführerfunktion zurücktritt (VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164).

Der Bw. hat nach eigener Darstellung die Geschäftsführertätigkeit nie ausgeübt und auch keinen Zutritt zu den Büroräumlichkeiten gehabt. Dass er für seine Tätigkeit (Anmerkung: die er aber nicht ausgeübt hat) auch keine Entschädigung erhalten hat, ist für die Beurteilung des Vorliegens eines Verschuldens im Sinne des §§ 9 und 80 BAO irrelevant.

Auch die Berufungsgrundlage, die Geschäfte hätte ausschließlich Herr Dkfm. Mag. T.H. geführt und der Bw. hatte auch keinen Bürozugang zu den verschiedenen Firmen des Dkfm. Mag. T.H. gehabt, legen nur den Schluss nahe, dass sich der Bw. mit der Beschränkung seiner Funktion als Geschäftsführer einverstanden erklärt hat und nur als „Strohmann“ bzw. als pro-forma-Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war. Allein der Hinweis, der Bw. wäre nur

als pro-forma-Geschäftsführer tätig gewesen, ohne Einflussmöglichkeit auf die GmbH ausüben zu können, beschreibt jedoch schon das schuldhafte Verhalten, das eine Inanspruchnahme zur Haftung rechtfertigt.

Es mag durchaus zutreffen, dass nicht der Bw., sondern Herr Dkfm. Mag. T.H. die Geschäfte geführt hat und dieser die dokumentierten zahlreichen Ansuchen zur Bewilligung von Zahlungserleichterungen gestellt hat. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde diese Ratenansuchen auch bewilligt hat, zeigt jedoch, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit zu den Antragstagen nicht gegeben gewesen ist, da andernfalls eine Bewilligung nicht erteilt werden hätte dürfen.

Nach der 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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Dass der GmbH liquide Mittel in den die haftungsrelevanten Abgaben betreffenden Zeiträumen zur Verfügung gestanden sind, ist aus dem Abgabenkonto der GmbH ersichtlich, wonach in den Jahren 2007 bis 2009 wiederholt größere Geldbeträge (wenn auch im Rahmen von Vollstreckungsmaßnahmen) auf das Abgabenkonto einbezahlt wurden (z.B. € 10.000,00 am 14. August 2007, € 30.000,00 am 24. Oktober 2007, € 20.000,00 am 28. Dezember 2007, € 30.000,00 am 25. Jänner 2008, € 20.000,00 am 2. Juni 2008, € 23.251,02 am 25. Februar 2009, € 22.443,01 am 12. März 2009, € 21.021,33 am 20. März 2009, € 28.157,46 am 23. April 2009 oder € 5.000,00 am 5. Juni 2009).

Damit ist jedoch die Aussage des Bw. vom 7. Dezember 2010, dass keine Mittel zur Bezahlung der Abgabenverbindlichkeiten vorhanden gewesen wären, widerlegt.

Es wäre Aufgabe des Bw. gewesen, zur Beurteilung der Gläubigergleichbehandlung eine entsprechende Liquiditätsrechnung vorzulegen, was jedoch trotz wiederholter Möglichkeit und Aufforderung nicht erfolgt ist.

Da sich der Bw. als pro-forma-Geschäftsführer mit der Einschränkung seiner Befugnisse als Geschäftsführer der Primärschuldnerin einverstanden erklärt hat und laut seinem bisherigen

Parteien vorbringen keine Versuche unternommen hat, an dieser Einschränkung etwas zu ändern, liegen zusammengefasst die Voraussetzungen für ein schuldhaftes Verhalten im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor. Infolge dieser schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war, sodass die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Allerdings ist aus dem Abgabenkonto zu ersehen, dass derzeit der im Haftungsbescheid dargestellte Betrag an Umsatzsteuer 2006 von € 5.987,52 nur mehr in Höhe von € 5.801,52 aushaftet, da zwischenzeitig eine Zahlung von € 186,00 vom 24. Februar 2012 auf den Umsatzsteuerbetrag 2006 angerechnet wurde.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war die Haftung daher um den Betrag von € 186,00 einzuschränken und der Berufung insoweit teilweise stattzugeben.

Wien, am 10. August 2012