



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des US, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. Hartmut Gräf, Rechtsanwalt, 4560 Kirchdorf, Krankenhausstraße 1, vom 3. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 16. September 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm. § 80 BAO für Abgabenschulden der Fa. I GmbH entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Firmenbuch war der Berufungswerber (Bw.) seit 9. Mai 2007 selbstständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Diese Funktion wurde am 5. April 2008 gelöscht. Ab 21. März 2008 war HH als Geschäftsführer der Fa. I GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Über deren Vermögen wurde am 26. August 2008 das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 28. August 2008 die Unternehmensschließung angeordnet. Die Konkursgläubiger erhielten eine Quote von 8,4 %. Mit Beschluss vom 14. April 2009 wurde der Konkurs aufgehoben.

Mit Bescheid vom 16. September 2008 nahm das Finanzamt den Bw. gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. I GmbH im Ausmaß von 80.500,00 €

(Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG für die Monate 10-12/2007 in Höhe von 73.150,00 € und für 01/2008 in Höhe von 7.350,00 €) in Anspruch.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO führte das Finanzamt im Wesentlichen begründend aus, dass der Bw. laut Firmenbuchauszug von 9. Mai 2007 bis 21. März 2008 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei. Die im Bescheidspruch angeführten Abgabenverbindlichkeiten seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich, da mit Beschluss vom 26. August 2008 über deren Vermögen das Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Der Bw. sei 100%-Gesellschafter und Geschäftsführer der Fa. P GmbH in D-A gewesen. Diese Gesellschaft sei beim Amtsgericht Passau im Handelsregister eingetragen. Die Fa. I GmbH habe die Fa. P GmbH mit der Gestellung von ausländischen Arbeitskräften für den Arbeitseinsatz in Österreich beauftragt. Derartige Arbeitskräftegestellungsleistungen unterlägen gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Sei eine Entlastung an der Quelle nicht zulässig, sei gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen. Eine Entlastung an der Quelle sei gemäß § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung nur dann zulässig, wenn ein Befreiungsbescheid vorliege. Dem Bw. als Geschäftsführer der Fa. I GmbH und der Fa. P GmbH sei diese Rechtslage bekannt gewesen, habe er doch für die Fa. P GmbH regelmäßig derartige Anträge gestellt. Der Abgabenbehörde lägen dazu mehrere Befreiungsbescheide vor. Für Zeiträume ab 1. Oktober 2007 gebe es jedoch keine Befreiungsbescheide mehr. Erst am 11. März 2008 sei für den Zeitraum 10-12/2007 ein Befreiungsbescheid beantragt worden. Der Antrag habe Mängel aufgewiesen und deshalb nicht bearbeitet werden können. Danach seien keine Anträge auf Befreiungsbescheide mehr gestellt worden. Trotzdem habe der Bw. als Geschäftsführer der Fa. I GmbH im Zeitraum 10-12/2007 Personalgestellungsentgelte von insgesamt 292.600,00 € und im Zeitraum 1/2008 solche von 29.400,00 € an seine Fa. P GmbH ausbezahlt, ohne dass dafür Abzugsteuer im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG einbehalten und abgeführt worden sei.

Dieser Sachverhalt sei im Zuge der USO-Prüfung (ABNr. 1) festgestellt und dementsprechend die genannten Abzugsteuern festgesetzt worden. Auf Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juli 2008 werde hingewiesen. Dieser durch den Prüfer festgestellte Sachverhalt lasse darauf schließen, dass der Bw. wissentlich und vorsätzlich gehandelt habe, sodass vermutlich hinterzogene Abgaben vorlägen. Ein mangelndes Verschulden an dieser Pflichtverletzung habe nicht festgestellt werden können, sodass von einem Verschulden auszugehen sei. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Da der Bw. seit 16. April 2008 bei der Fa. T GmbH angestellt sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die

Haftungsschuld beim Haftungsschuldner uneinbringlich sei. Der Bw. habe bei der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt, sodass die Geltendmachung der Haftung geboten gewesen sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung machte der Vertreter des Bw. unrichtige Sachverhaltsfeststellung, unrichtige Beweiswürdigung und unrichtige rechtliche Beurteilung geltend und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Laut Mitteilung des Finanzamtes Passau vom 24. September 2008 habe die Fa. P GmbH die Umsatzsteuervoranmeldungen bis August 2007 und die Lohnsteueranmeldungen bis einschließlich Jänner 2008 pünktlich abgegeben. Die Fa. P GmbH sei ab 28. Februar 2006 ertragsteuerlich und von 28. Februar 2006 bis 31. Dezember 2007 umsatzsteuerlich beim Finanzamt Passau steuerlich erfasst gewesen. Die Voraussetzungen für die Gewährung von Befreiungsbescheiden lägen daher auch für die im Haftungsbescheid angeführten Zeiträume vor. Der Bw. habe am 6. Februar 2007 für den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 30. Juni 2007 einen Befreiungsbescheid erhalten. Für die folgenden Zeiträume habe er wieder einen entsprechenden Bescheid beantragt. Am 9. Juli 2007 sei ein Befreiungsbescheid für die Zeit von 1. Juli 2007 bis lediglich 30. September 2007 erteilt worden. Der Bw. sei irrtümlich davon ausgegangen, dass dieser Bescheid – wie die Vorbescheide – wiederum ein halbes Jahr abdecken würde und habe daher damit gerechnet, dass erst ab 1. Jänner 2008 ein neuerlicher Befreiungsbescheid notwendig sei. Offensichtlich auf Grund eines lediglich flüchtigen Blicks sei der Bw. irrtümlich von einem Befreiungszeitraum bis 31. Dezember 2007 ausgegangen.

Der im Haftungsbescheid angeführte Betrag von 292.000,00 €, der im Zeitraum 10-12/2007 an Personalgestellungsentgelten von der Fa. I GmbH an die Fa. P GmbH ausbezahlt worden sei, betreffe jedenfalls nicht ausschließlich Personalgestellungsentgelte, die im gegenständlichen Zeitraum angefallen seien. Etwa 90.000,00 € seien von diesem Betrag abzuziehen, da diese Beträge lediglich verspätete Zahlungen aus Vorperioden, für die sehr wohl Befreiungsbescheide vorlägen, betreffen würden. Als der Bw. seinen Irrtum bemerkt habe, habe er sofort mit Eingabe vom 11. März 2008 einen weiteren Befreiungsbescheid beantragt. Den Mängelbehebungsbescheid vom 4. April 2008 habe der Bw., der zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Geschäftsführer der Fa. I GmbH bzw. der Fa. P GmbH gewesen sei, nicht erhalten.

Auch für Jänner 2008 sei der Betrag von 29.400,00 € laut Haftungsbescheid zu korrigieren. Im Jänner 2008 habe es keine Personalgestellungstätigkeiten gegeben, sondern seien die entsprechenden Zahlungen wiederum Zahlungen, die verspätet für vorangegangene Perioden

entrichtet worden seien. Darüber hinaus sei die Berechnung des Finanzamtes hinsichtlich Abzugsteuern nicht korrekt.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die Voraussetzungen für die Erteilung von Befreiungsbescheiden jedenfalls vorgelegen seien und der Bw. weitere Befreiungsbescheide nur irrtümlich und ohne jeglichen Vorsatz und auch ohne grobe Fahrlässigkeit nicht beantragt habe. Darüber hinaus seien die angeführten Abgabenschulden unrichtig berechnet bzw. sei von unrichtigen Bemessungsgrundlagen ausgegangen worden.

Als Beweis führte der Vertreter des Bw. das Schreiben des Finanzamtes Passau vom 24. September 2008, den Steuerakt zu St.Nr. 2 des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, Buchhaltungsunterlagen der Fa. I GmbH bzw. der Fa. P GmbH sowie eine Parteieneinvernahme an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 Abs. 1 BAO 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, rechtzeitig entrichtet werden.

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 eingebbracht werden können.

Haftungsvoraussetzungen sind somit 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 Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus.

Unstrittig ist, dass der Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum Geschäftsführer der Fa. I GmbH und daher für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten, insbesondere der Erklärungs- und Zahlungspflichten, der Primärschuldnerin verantwortlich gewesen ist.

Ebenfalls nicht in Streit steht die Uneinbringlichkeit der angeführten Abzugsteuer bei der Gesellschaft. Nach Abschluss eines Konkurses ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte

anzunehmen, dass der über die Konkursquote hinausgehende Teil der Abgabenforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich sein wird (vgl. VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Das Finanzamt verrechnete die Konkursquote mit den ältesten offenen Schulden (Lohnabgaben 03/2008 und 04/2008, die Kammerumlage 01-03/2008, die festgesetzte Lohnsteuer 2006 und teilweise die festgesetzte Lohnsteuer 2007), die nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens waren.

Streit besteht indes über die Höhe der Abgabenforderung sowie darüber, ob dem Bw. eine schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist.

Relevant ist die Verletzung abgabenrechtlicher Bestimmungen durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Bei den haftungsgegenständlichen Abgaben handelt es sich ausschließlich um Abzugsteuern im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG.

Nach § 101 Abs. 1 EStG hat der Schuldner die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebs- bzw. Wohnsitzfinanzamt abzuführen.

Die Pflichtverletzung des Bw. ergibt sich aus der Missachtung der §§ 99 Abs. 1 Z 5 und 101 Abs. 1 EStG, wonach er als verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin für den Zeitraum Oktober 2007 bis Jänner 2008 wegen des Nichtvorliegens eines Befreiungsbescheides Abzugsteuer einzubehalten und zu den Fälligkeitszeitpunkten 15. November 2007, 15. Dezember 2007, 15. Jänner 2008 und 15. Februar 2008 an das zuständige Finanzamt abzuführen gehabt hätte.

Der Zeitpunkt, für den die Haftungsvoraussetzungen zu prüfen sind, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (siehe oben). Unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird, ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entscheidend (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 10).

Im Zuge der bei der Primärschuldnerin ab 6. März 2008 durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass für die Monate 10-12/2007 und 1/2008 trotz des Nichtvorliegens von Befreiungsbescheiden keine Abzugsteuer für die Gestellung von ausländischen Arbeitskräften, die die Fa. P GmbH der Fa. I GmbH zur inländischen Arbeitsausübung vermittelte hatte, einbehalten und abgeführt worden war. Eine Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO liegt daher vor.

Dass im vorliegenden Fall die bescheidmäßige Festsetzung der Abzugsteuern für die Zeiträume 10/2007 bis 1/2008 erst im Zuge der Außenprüfung am 16. Juli 2008 erfolgte und für die Entrichtung eine Frist bis 25. Oktober 2008 – somit bis einen Tag vor Konkursöffnung – eingeräumt wurde und der Bw. zum Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung nicht mehr Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen ist, ist auf Grund obiger Ausführungen nicht von entscheidender Bedeutung. Die im Haftungsbescheid genannten Abzugsteuern wurden zwar erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt, doch wurde die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Abzugsteuern zu einem Zeitpunkt verletzt, als der Bw. noch Geschäftsführer der Primärschuldnerin war und der Gesellschaft nachweislich noch Mittel zur Entrichtung zur Verfügung gestanden wären. So wurden in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2007 Umsätze von rund 35.000,00 € und im Jänner 2008 Umsätze von rund 12.000,00 € erklärt. Eine Durchsicht des Abgabenkontos der Fa. I GmbH ergab zudem, dass die gemeldeten Lohnabgaben zumindest bis Februar 2008 noch bezahlt worden sind. Dass der Gesellschaft zu den Fälligkeitszeitpunkten der festgesetzten Abzugsteuern noch ausreichend Mittel zur Verfügung gestanden wären, war nicht zuletzt aus dem zweiten Bericht der Masseverwalterin vom 15. Dezember 2008 erschließbar, wonach der Bw. am 25. April 2008 (somit zu einem Zeitpunkt, als er nicht mehr Geschäftsführer der Fa. I GmbH war) noch einen Betrag von insgesamt 51.584,00 € vom Giro- und Bankkonto der Gemeinschuldnerin abgehoben hat.

Eine abgabenrechtliche Pflicht wird dann nicht verletzt, wenn der Geschäftsführer zum Fälligkeitszeitpunkt der Abgabe(n) über keine liquiden Mittel mehr verfügt hat.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Begleichung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die vorhandenen (nicht ausreichenden) Mittel anteilig für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschulden im Verhältnis zu anderen Schulden nicht schlechter behandelt hat (Gleichbehandlungsgrundsatz). Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Ausnahmen von diesem Gleichbehandlungsgrundsatz bestehen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes allerdings für Abfuhrabgaben wie beispielsweise die Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer; hinsichtlich dieser Abfuhrabgaben geht die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (vgl. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Darüber, ob diese Ausnahme auch für die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG gilt, liegen zwar, soweit erkennbar, keine höchstgerichtlichen Entscheidungen vor, doch wird dies zu bejahen sein. Zwar nannte der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 23.1.1997, 95/15/0121, als Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausdrücklich nur die Lohn- und Kapitalertragsteuer (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 11), doch wird diese Ausnahme wegen der gleich gelagerten gesetzlichen Konzeption von Lohn- und Abzugsteuer auch auf letztere anzuwenden sein.

So ist beim Lohnsteuerabzug der Arbeitnehmer ebenso Steuerschuldner (§ 83 Abs. 1 EStG) wie der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 EStG Schuldner der Abzugsteuer ist (§ 100 Abs. 2 EStG).

Laut Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, Band 1, 2. Auflage, Tz 2/561, ist die Ausdehnung dieser Ausnahme auch auf die Abzugsteuer zwar insofern zweifelhaft, weil der VwGH sie nicht ausdrücklich der Haftung für Lohn- und Kapitalertragsteuer gleichstellte, doch entspreche der Sache nach die Abzugsteuer der Lohn- und Kapitalertragsteuer.

Es war im Ergebnis daher davon auszugehen, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht nur auf die Lohnsteuer, sondern auch auf die Abzugsteuer nicht anzuwenden ist und die Primärschuldnerin selbst dann, wenn sie sich zu den Fälligkeitszeitpunkten der Abzugsteuern bereits in Zahlungsschwierigkeiten befunden hätte, von den für die Arbeitskräftegestellung bezahlten Vergütungen Abzugsteuer abführen hätte müssen.

Der Bw. hat ohnehin nicht behauptet, dass für die Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Abzugsteuern zu den in der Zeit seiner Geschäftsführung liegenden Fälligkeiten keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden wären. Die Abzugsteuern weisen zudem Fälligkeitszeitpunkte auf, die lange vor Konkursöffnung der Gesellschaft liegen. Der Umstand, dass die haftungsgegenständlichen Abgabennachforderungen erst zu einem Zeitpunkt vorgeschrieben worden sind, in dem der Bw. nicht mehr über die Mittel der Gesellschaft verfügt hat, ist unbeachtlich. Ursächlich für die verspätete Abgabenfestsetzung war die durch das Landesgericht festgestellte Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Für die Haftungsanspruchnahme nach § 9 BAO ist eine Pflichtverletzung an sich nicht ausreichend; vielmehr muss dem Vertreter eine schuldhafte Pflichtverletzung vorwerfbar sein.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte

Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war (vgl. VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Zur Haftungsinanspruchnahme genügt der Vorwurf bloßen – vom Vertreter zu widerlegenden – Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Der Bw. machte im Wesentlichen Irrtum geltend. Dem steht allerdings entgegen, dass das Landesgericht Steyr in seiner Urteilsausfertigung zu 3 dem Endbericht der Finanzstrafbehörde Kirchdorf Perg Steyr folgte und eine vorsätzliche Verkürzung der haftungsgegenständlichen Abzugsteuern für erwiesen erachtete. Dem auch im dortigen Verfahren erhobenen Einwand des Bw., irrtümlich keine weiteren Befreiungsbescheide beantragt zu haben, wurde kein Glauben geschenkt.

Mit Urteil des Landesgerichtes Steyr wurde der Bw. schuldig erkannt, unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für Oktober 2007 bis Jänner 2008 Abzugsteuer in Höhe von 80.500,00 € zu Unrecht nicht gemeldet und nicht abgeführt und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben. Die über ihn verhängte Geldstrafe von 40.000,00 € wurde unter Bestimmung einer Probezeit von drei Jahren bedingt nachgesehen.

Im abgeführten Strafverfahren (vgl. den Endbericht der Finanzstrafbehörde Kirchdorf Perg Steyr vom 2. März 2009 zu Strafnummer 4) wurde dem eingewendeten Irrtum entgegen gehalten, dass der Befreiungsbescheid vom 9. Juli 2007 auf Grund eines Antrages der Fa. P GmbH vom 21. Juni 2007 ergangen sei, in welchem Herr ER als von Juni bis September 2007 entsendete Arbeitskraft angeführt worden und daher unergründlich sei, weshalb ein Befreiungsbescheid bis Dezember 2007 ausgestellt hätte werden sollen. Darüber hinaus habe der Bw. auch im Jänner 2008, als zweifelsohne kein Befreiungsbescheid mehr vorgelegen sei, noch Zahlungen an die Fa. P GmbH getätigt. Ihm sei es vielmehr darum gegangen, noch möglichst viel Geld aus der Fa. I GmbH zu der von ihm beherrschten Fa. P GmbH zu transferieren. Dem Bw. wäre bei mehrfachen Befragungen frei gestanden, die von ihm verlangten Aufstellungen aller Arbeitnehmer der Fa. P GmbH mit Beschäftigungszeiten in Österreich und bezahltem Entgelt vorzulegen und damit darzutun, dass die Unterlassung des Steuerabzugs rechtens gewesen sei.

Nach der Judikatur entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde

zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen (vgl. VwGH 30.1.2001, 95/14/0043).

Die im Spruch der Urteilsausfertigung festgestellte Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hat vorsätzliche Tatbegehung zur Voraussetzung, sodass die schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. zweifellos feststeht. Diese schuldhafte Pflichtverletzung war auch kausal für den eingetretenen Abgabenausfall. Diese Annahme erweist sich auch deshalb als gerechtfertigt, weil der Bw. im bisherigen Verfahren nicht einmal behauptet hat, er hätte zu den genannten Fälligkeitszeitpunkten nicht mehr über ausreichende Mittel verfügt.

Unabhängig von der erläuterten Bindungswirkung entsprach der Einwand des Bw., die Vorbescheide hätten stets den Zeitraum eines halben Jahres abgedeckt, nicht der Aktenlage. Vielmehr erging am 12. Juli 2006 ein Befreiungsbescheid für den Zeitraum 1. April 2006 bis 30. September 2006, am 7. November ein weiterer Bescheid für den Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 31. Dezember 2006, ein Bescheid vom 6. Februar 2007 für den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 30. Juni 2007 und ein letzter Bescheid vom 9. Juli 2007 für den Zeitraum 1. Juli 2007 bis 30. September 2007. Bei dieser Sachlage konnte der Bw. aber nicht davon ausgehen, dass ein Befreiungsbescheid üblicherweise für den Zeitraum eines halben Jahres ausgestellt werden würde. Darüber hinaus entspricht es der Lebenserfahrung, dass gerade der Bescheidspruch für einen Abgabepflichtigen Rechte und Pflichten begründet und daher von essentieller Bedeutung ist, sodass diesem naturgemäß erhöhte Aufmerksamkeit gewidmet werden wird, wogegen der in der Berufung eingewendete "flüchtige Blick" wohl eher auf die Bescheidbegründung zutreffen mag.

Der Bw. stützte sein weiteres Berufungsbegehren auf die zumindest teilweise nicht zu Recht bestehende Abgabenforderung gegen die Primärschuldnerin.

Zu den Einwendungen gegen den dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenanspruch ist der Bw. auf die Bestimmung des § 248 BAO zu verweisen.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 bis 4 sinngemäß.

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können – solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören – Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden. Derartige Einwendungen

können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg geltend gemacht werden (vgl. Ritz, BAO³, § 248 Tz 14).

Die gegenüber der Fa. I GmbH erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheide vom 16. Juli 2008 betreffend die Abzugsteuer 10-12/2007 und 1/2008 wurden der Fa. M Steuerberatung GmbH als steuerlicher Vertreterin, der auch eine Zustellungsbevollmächtigung eingeräumt worden war, zugestellt. Dass diese Bescheide nicht wirksam zugestellt worden wären, ist weder aus der Aktenlage ersichtlich, noch wurde dergleichen behauptet.

Ebenso wenig war aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten ersichtlich, dass der Bw. gegen die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenansprüche Berufung erhoben hätte.

Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Über die gegen die Rechtmäßigkeit des Abgabenanspruches erhobenen Einwendungen des Bw. war daher nicht in diesem Verfahren abzusprechen.

Ebenso wenig ist die Klärung der Frage, ob die Voraussetzungen für die Gewährung von Befreiungsbescheiden auch für die im Haftungsbescheid angeführten Zeiträume vorgelegen wären oder nicht, Aufgabe des Haftungsverfahrens. Unbestritten lagen für den haftungsgegenständlichen Zeitraum keine Befreiungsbescheide vor, sodass die Voraussetzungen für eine Entlastung an der Quelle nicht gegeben waren und Abzugsteuer abzuführen gewesen wäre.

Nur der Vollständigkeit halber sei der Bw. darauf verwiesen, dass sowohl die Verordnung betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl. III 92/2005) in § 2 Abs. 2 von "an den einzelnen Einkünfteempfänger *geleisteten* Vergütungen" als auch der jeweilige Befreiungsbescheid von in einem bestimmten Zeitraum "*bezogenen* Arbeitsgestellungsvergütungen" sprechen, woraus ersichtlich ist, dass auf den Zahlungszeitpunkt und nicht, wie der Bw. meint, auf den Leistungszeitpunkt abzustellen war.

Dem auch im Strafverfahren erhobenen Vorwurf der falschen Berechnungsgrundlagen für die Abzugsteuer wurde im erwähnten Endbericht an die Staatsanwaltschaft entgegen gehalten, dass der Bw. nicht im Einzelnen ausgeführt habe, welche Zahlungen das seien und die Befreiungsbescheide nicht umsonst von den im Befreiungszeitraum "*bezogenen*" Vergütungen

sprächen. Damit könnten aber nur die tatsächlich erhaltenen, eventuell verspäteten Vergütungen gemeint sein.

Zu den in der Berufung gestellten Beweisanträgen ist Folgendes anzumerken:

Beweisanträge haben neben dem Beweismittel auch das Beweisthema und damit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, anzugeben (Ritz, BAO³, § 183 Tz 2). Mangels Nennung der konkreten Tatsachen, die durch die Buchhaltungsunterlagen der Fa. I GmbH und der Fa. P GmbH geklärt hätten werden sollen, bedurfte es der Beischaffung dieser Unterlagen nicht.

Sowohl das Schreiben des Finanzamtes Passau vom 24. September 2008 als auch der Steuerakt zu St.Nr. 141/5614 lagen dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Der Bw. wiederum hatte während des bisherigen Verwaltungsverfahrens mehrfach die Möglichkeit, sein Anliegen schriftlich oder persönlich vorzubringen. Welche Ausführungen er im Falle einer persönlichen Vorsprache gemacht hätte und weshalb er diese bislang nicht vorbringen konnte, wurde nicht erörtert.

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Wegen der Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners darf der Haftende in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist.

Die Ermessensentscheidung hat innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" kommt dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bw. zu, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden. Dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist die Bedeutung des öffentlichen Interesses an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt noch eine Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs dar, sodass die Geltendmachung in der Regel zweckmäßig ist. Billigkeitsgründe, die es trotz Vorliegens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO als gerechtfertigt erscheinen ließen, von der Geltendmachung der Haftung abzusehen, wurden nicht vorgebracht und sind auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Auf Grund des Alters des Bw. (er ist 42 Jahre alt) und einer nach der Aktenlage bestehenden Erwerbstätigkeit kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die

Haftungsschulden auch bei ihm uneinbringlich sein werden. Da der Abgabenausfall zudem durch vorsätzliches Verhalten des Bw. verursacht wurde, war den Zweckmäßigkeitsoberlegungen Vorrang vor den Parteiinteressen einzuräumen.

Aus den dargestellten Überlegungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Jänner 2010