



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S.E., (Bw.) vom 4. Mai 2009 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vom 3. April 2009 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
L	2001	897,29
L	2002	27.710,38
L	2003	22.025,96
DB	2001	3.466,94
DB	2002	14.786,49
DB	2003	16.607,40
DZ	2001	392,92
DZ	2002	1.450,78
DZ	2003	1.550,02

Summe: € 88.888,18

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 25. Juni 2008 hat das Finanzamt Wien 3/11, Schwechat und Gerasdorf den Bw. zunächst darüber in Kenntnis gesetzt, dass bei der von ihm vertretenen T.GesmbH Abgabenschuldigkeiten offen seien und ihm eine Haftungsinanspruchnahme in Aussicht gestellt.

Am 3. April 2009 erging ein Haftungsbescheid mit dem der Bw. gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende offene Abgabenschuldigkeiten der T.GesmbH zur Haftung herangezogen wurde.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
L	2001	974,39
L	2002	30.091,49
L	2003	23.918,61
DB	2001	3.764,85
DB	2002	16.057,07
DB	2003	18.034,45
DZ	2001	426,68
DZ	2002	1.570,03
DZ	2003	1.683,21
U	2003	24.022,59

In der Berufung vom 4. Mai 2009 wird zunächst bestätigt, dass der Bw. im Zeitraum 1. November 2001 bis 16. Juni 2004 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der T.GesmbH fungiert habe.

Im Zeitraum seiner Geschäftsführung sei jedoch sämtlichen steuerlichen Verpflichtungen stets nachgekommen worden. Die Berechnung der Abgabenschuldigkeiten sei der Steuerberaterin, Frau R.N. oblegen, die von ihr bekannt gegebenen Zahllasten seien fristgerecht entrichtet worden.

Am Tag des Ausscheidens des Bw. seien zudem ausreichend liquide Mittel zur Bezahlung von € 120.000,00 vorhanden gewesen, sollten diese Beträge zu diesem Zeitpunkt tatsächlich bestanden haben und fällig gewesen sein. Soweit erkennbar habe jedoch im Zeitpunkt des

Ausscheidens des Bw. keine Verbindlichkeit bestanden. Das Abgabenkonto habe damals ein Guthaben von € 18.985,57 ausgewiesen.

Da der Bw. bis zu seinem Ausscheiden sämtliche Verpflichtungen erfüllt habe und die Forderung in der Höhe von € 120.543,37 nur nach seinem Ausscheiden auf Grund unrichtiger Sachverhaltsfeststellungen bzw. unrichtiger rechtlicher Beurteilung entstanden sein könne, werde eine schuldhafte Pflichtverletzung in Abrede gestellt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2009 abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass über das Vermögen der T.GesmbH am 23. November 2004 ein Konkursverfahren eröffnet worden sei. Der Konkurs sei am 20. März 2006 aufgehoben worden. Die Gesellschaft sei vermögenslos, die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten daher bei ihr nicht gegeben. Bei schuldhafter Pflichtverletzung des Geschäftsführers sei die Ausfallhaftung geltend zu machen.

Unbestritten habe der Bw. im Zeitraum 1. November 2001 bis 16. Juni 2004 als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiert.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

Zu den Pflichten des Geschäftsführers gehöre auch die zeitgemäße Abgabe von Steuererklärungen.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 sei innerhalb des dafür vorgesehenen Zeitraumes nicht eingereicht worden, sodass die Umsätze und das Betriebsergebnis des Jahres 2003 mangels Abgabe von Erklärungen im Schätzungsweg ermittelt worden seien.

In der Beilage werde zur Wahrung der rechtlichen Interessen der Umsatzsteuerjahresbescheid 2003 zur Kenntnis gebracht.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnabgaben sei festzuhalten, dass gemäß § 78 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe.

Die im Zuge der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 festgestellten Abfuhrdifferenzen ließen auf eine schuldhafte Pflichtverletzung schließen, da Löhne wohl gänzlich bezahlt, die dafür anfallenden Abgaben aber nur teilweise entrichtet worden seien.

Trotz Vorhandenseins ausreichender Mittel sei die Abfuhr der fälligen Abgaben unterlassen worden. In der nicht ordnungsgemäßen Ermittlung und Abfuhr der Selbstberechnungsabgaben liege die schuldhafte Pflichtverletzung.

Am 17. Juni 2009 wurde ein Vorlageantrag eingebracht. Der Bw. entgegnete, dass er seine Geschäftsführertätigkeit tatsächlich bereits mit 28. Mai 2004 beendet habe und Frau N.N. an diesem Tag als Geschäftsführerin mit Einzelvertretungsbefugnis bestellt worden sei.

Bei seinem Ausscheiden sei die Frist zur Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 noch nicht abgelaufen gewesen, da geplant gewesen sei die Jahreserklärungen elektronisch einzureichen.

Dass diese Frist letztlich ungenützt verstrichen sei, liege außerhalb seiner Entscheidungsmöglichkeit und Verantwortung.

Von Seiten der T.GesmbH seien zudem nicht nur Löhne sondern auch Honorare an Subunternehmer bezahlt worden, wobei deren Beschäftigung im Einklang mit den bestehenden gesetzlichen Bestimmungen gestanden sei.

Der Bw. habe keine Kenntnis davon, dass lohnabhängige Abgaben nicht rechtzeitig oder unvollständig entrichtet worden seien, die Abhaltung einer Lohnsteuerprüfung und deren Ergebnis sei ihm nicht bekannt geworden.

Er könne somit beim besten Willen keine weiteren Beweismittel dafür erbringen, dass er keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen habe und halte nochmals fest, dass im Zeitpunkt der Beendigung seiner Tätigkeit bei der verfahrensgegenständlichen Gesellschaft diese durchaus in der Lage gewesen wäre die € 120.543,57 zu bezahlen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

Nach § 9 Abs.1 BAO liegt demnach eine Ausfallhaftung dar, somit ist zunächst festzustellen, dass über das Vermögen der T.GesmbH am 23. November 2004 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Mit Abschluss des Konkursverfahrens wurde eine Quote von 7,9129 % genehmigt.

Die Außenstände können bei der Primärschuldnerin daher nicht mehr eingebracht werden.

Der Bw. fungierte unbestritten ab 1. November 2001 bis 16. Juni 2004 als handelsrechtlicher Geschäftsführer. Frau N.N. scheint ab 28. Mai 2004 ebenfalls als handelsrechtliche Geschäftsführerin im Firmenbuch auf.

Dem Bw. oblag generell die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der verfahrensgegenständlichen Firma im Zeitraum seiner handelsrechtlichen Geschäftsführung.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Für das Jahr 2003 wurden sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen fristgerecht eingebracht. Das Vorbringen des Bw., er habe bereits mit Eintragung der neuen Geschäftsführerin im Firmenbuch, also vor Ablauf der Frist zur Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung 2003, seine Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer beendet, erscheint bei der geringen Zeitdifferenz zu seiner Löschung im Firmenbuch glaubhaft.

Nach Erinnerung und Festsetzung einer Zwangsstrafe erging erst am 6. Februar 2006 ein Schätzungsbescheid der an den Masseverwalter zugestellt wurde.

Der vorgeschriebene Differenzbetrag in der Höhe von ca. 10 % der Gesamtzahllast für das Jahr 2003 beruht auf einer Schätzung des Veranlagungsteams wegen Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. scheint bei dieser Konstellation nicht gegeben.

Die offenen Lohnabgaben beruhen auf Feststellungen einer Lohnsteuerprüfung, die mit Bericht vom 26. August 2004 abgeschlossen wurde und setzen sich aus Abfuhrdifferenzen und Nachforderungen auf Grund der vom Prüfer vorgenommenen steuerlichen Behandlung von 5 Personen als Dienstnehmer der Gesellschaft zusammen.

Die Gewerbescheininhaber T.K., W.S., R.U., H.W. und A.W. wurden aufgrund der vorliegenden Unterlagen und der Niederschriften über deren Befragung betreffend ihrer Tätigkeit für die T.GesmbH als unselbständig Erwerbstätige behandelt.

Für die Jahre mit bereits ergangenen Einkommensteuerbescheid wurde keine Lohnsteuer vorgeschrieben.

Dem Bw. wurde mit Vorhalt vom 21. Dezember 2009 eine Kopie des Lohnsteuerprüfungsberichtes und der Niederschriften zur Erstattung einer Stellungnahme übermittelt.

In der Stellungnahme vom 4. Februar 2010 wird ausgeführt, dass bestritten werde, dass die oben genannten Personen als Dienstnehmer der Gesellschaft anzusehen seien und Argumente für deren selbständige Tätigkeit aufgezählt.

Mit Vorhalt vom 5. Februar 2010 wurde der Bw. aufgefordert, ergänzend folgende Anfragen zu beantworten:

- 1) Haben Sie die rechtliche Würdigung hinsichtlich der Behandlung der fünf verfahrensgegenständlichen Fleischer als selbständig tätige Personen selbst vorgenommen oder wurde mit der steuerlichen Behandlung ein steuerlicher Vertreter befasst?
- 2) Sollten Sie die Entscheidungen zur Anfrage unter Punkt 1 selbst getroffen haben, verfügen Sie über eine steuerliche Ausbildung, bzw. haben Sie dazu Auskünfte eingeholt?
- 3) Sollte mit der Erfassung ein steuerlicher Vertreter (eine steuerliche Vertreterin, Frau R.N.?) befasst gewesen sein, wird um deren Entbindung für eine zeugenschaftliche Einvernahme ersucht.
- 4) Wieso kam es zu den im Prüfungsbericht angeführten Abfuhrdifferenzen hinsichtlich der in den Lohnkonten ausgewiesenen Lohnabgaben?

Der Vorhalt wurde mit Schreiben vom 14. April 2010 beantwortet und zu Frage 1 ausgeführt, dass der Bw. die rechtliche Behandlung der fünf verfahrensgegenständlichen Fleischer als selbständig tätige Personen selbst vorgenommen habe, aber mit der steuerlichen Behandlung ein steuerlicher Vertreter befasst gewesen sei. Die Ansichten seien in diesem Punkt nicht auseinander gegangen, daher sei der Bw. der Überzeugung gewesen, nicht Unrecht zu haben.

Eine eigene steuerliche Ausbildung habe er nicht erfahren, aber allerdings die ihm zur Verfügung stehende Judikatur und die gesetzlichen Grundlagen eingesehen und im Wege der Internetseite www.risk,bka,gv.at Informationen eingeholt.

Die befasst gewesene steuerliche Vertreterin, Frau R.N. werde von der Verschwiegenheit entbunden.

Wieso es zu Abfuhrdifferenzen gekommen sei, sei aus der Sicht des Bw. nicht zu klären gewesen. Es seien ausreichend Geldmittel zur Bezahlung der Abgabenschuldsigkeiten vorhanden gewesen.

Die Zeugin R.N. wurde mit Schreiben vom 15. April 2010 um eine schriftliche Zeugenaussage ersucht und ihr dazu folgende Anfragen gestellt:

1) Haben sie die rechtliche Würdigung hinsichtlich der Behandlung der fünf verfahrensgegenständlichen Fleischer als selbständig tätige Personen vorgenommen oder den Berufungswerber in seiner Rechtsansicht dazu bestärkt?

2) Wieso kam es zu den im Prüfungsbericht angeführten Abfuhrdifferenzen hinsichtlich der in den Lohnkonten ausgewiesenen Lohnabgaben?

Die Zeugin gab zunächst eine Namensänderung auf R.S. bekannt und führte in der Sache aus, dass die Betreuung der T.GesmbH in den Jahren 2001 bis 2004 durch den selbständigen Buchhalter J.N. erfolgt sei.

Eine Beratung in der abgabenrechtlichen Behandlung der fünf verfahrensgegenständlichen Fleischer sei nie vorgenommen worden, da diese Frage nie an die Kanzlei herangetragen worden sei. Die von diesen Personen ausgestellten Rechnungen seien so wie alle anderen von verschiedensten Unternehmen gestellten Rechnungen in der Buchhaltung abgelegt gewesen und seien entsprechend verbucht worden.

Die Lohnverrechnung sei in der Kanzlei entsprechend der von der Firma T.GesmbH mitgeteilten Zeiten und Mengen durchgeführt und korrekt abgerechnet worden. Im Zuge der Prüfung dürften teilweise abweichende Angaben getroffen worden sein, die zu anderen Abrechnungsgrundlagen geführt hätten. Diese seien aber im Zeitpunkt der Abrechnung weder bekannt gewesen noch habe etwas darauf hingewiesen.

Die Zeugenaussage wurde zur Wahrung des Parteiengehörs dem Bw. mit Schreiben vom 27. April 2010 zur Kenntnis gebracht.

Eine Stellungnahme dazu erging nicht.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat mit Schreiben vom 31. Mai 2010 auf eine weitere Stellungnahme verzichtet und die Abweisung der Berufung beantragt.

Folgende rechtliche Vorgaben waren bei der gegenständlichen Entscheidungsfindung zu berücksichtigen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht

schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156).

Nach § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Wenn es jemand unterlässt den monatlichen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, so handelt er pflichtwidrig.

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037, fällt es einem Vertreter im Sinne des § 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 76 Abs.3 Einkommensteuergesetz die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (diese Rechtslage wurde dem Bw. bereits in der Begründung des Haftungsbescheides zu einer allfälligen Darstellung bekannt getan).

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voraus, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung zur Heranziehung zur Haftung an den Abgabenbescheid zu halten (VwGH 17.10. 2001, 2001/13/0127).

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können daher, wenn Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018).

Im gesamten Berufungsverfahren gibt es kein Vorbringen, dass bei Fälligkeit der Abgabenschuldigkeiten die Geldmittel zu deren Entrichtung gefehlt hätten, daher muss auf die diesbezüglichen Entrichtungsvorschriften fallbezogen nicht näher eingegangen werden.

Auf die Einwendungen gegen die Feststellungen der Prüfung ist wegen der Bindung an einem Haftungsbescheid vorangegangene Abgabenbescheide in diesem Verfahren nur insoweit einzugehen, als das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung in Abrede gestellt wird.

Nur schuldhafte Pflichtverletzungen berechtigen eine Haftungsanspruchnahme. Jedoch ist eine bestimmte Schuldform nicht gefordert (auch leichte Fahrlässigkeit genügt), siehe z. B: VwGH 18.10.1995, 91/13/0035.

Der Bw. hat es nach der Auskunft seiner steuerlichen Vertreterin sehr wohl unterlassen mit ihr die rechtliche Gestaltung der Beschäftigung der fünf verfahrensgegenständlichen Fleischer zu

besprechen und hat somit ohne entsprechende Absicherung seiner Rechtsmeinung gehandelt, darin ist eine Sorgfaltswidrigkeit und damit eine schuldhafte Pflichtverletzung zu sehen.

Die steuerliche Vertreterin hat weiters bekannt gegeben die Lohnverrechnung nach den ihr ursprünglich übermittelten Unterlagen korrekt vorgenommen zu haben, demnach beruhen die Abfuhrdifferenzen in zum Teil beträchtlicher Höhe (Lohnsteuer 2002 € 20.000,00) auf der unvollständigen Weiterleitung von Unterlagen. Auch dieses Verhalten stellt eine schuldhafte Pflichtverletzung des verantwortlichen Geschäftsführers dar.

Die schuldhafte Pflichtverletzung war auch kausal für den Einnahmenausfall, da nach Angaben des Bw. bei Fälligkeit der Abgaben sehr wohl die nötigen Geldmittel zu deren Bezahlung vorhanden gewesen waren, die Abgabenschuldigkeiten aber nunmehr nach Konkurs des Unternehmens weiterhin aushaften.

Von den haftungsrelevant angesehenen Abgabenschuldigkeiten war die erzielte Konkursquote von 7,9129 % abzuziehen.

Nach Lehre und Rechtssprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Da der Bw. als alleiniger Geschäftsführer fungierte gab es keinen Ermessensspielraum.

Wien, am 31. Mai 2010