



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0167-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.F., gegen den Bescheid vom 13. November 2007 des Finanzamtes Feldkirch betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 4. März 2010 im Beisein der Schriftführerin durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der F-GmbH. Die Bestellung zum alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer erfolgte mit als "Geschäftsführer-Werkvertrag" bezeichnetem, nicht datiertem Vertrag, der beginnend am 1. Juli 1996 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden war.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 18. Februar 2008 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Mit Gerichtsbeschluss vom 15. Mai 2008 wurde der Konkurs gemäß § 166 KO aufgehoben und die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

Den Ergebnissen einer im Jahr 2007 durchgeführten, den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2006 umfassenden Lohnsteuerprüfung Rechnung tragend wurden die Geschäftsführerbezüge und die aus der Privatnutzung des firmeneigenen Pkw's resultierenden

Beträge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen und die sich ergebenden Abgaben der F-GmbH mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 28. April 2007 zur Zahlung vorgeschrieben.

Mit Bescheid vom 13. November 2007 zog das Finanzamt den Geschäftsführer gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für die offenen Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlägen für die Jahre 2002 bis 2006 (11.085,32 €) sowie die Körperschaftsteuervorauszahlung 07-09/2007 (437,00 €) und Stundungszinsen 2007 (102,88 €) heran. Der Geschäftsführer sei verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet würden und es müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass diese gesetzliche Verpflichtung schulhaft verletzt worden sei. Die Haftung sei auszusprechen, da Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Gesellschaft erfolglos verlaufen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung wendet der Rechtsvertreter ein, der Berufungsführer sei im Rahmen eines Werkvertrages als Geschäftsführer für die Gesellschaft tätig gewesen, weshalb ursprünglich keine Lohnabgaben abgeführt worden seien. Erst nachträglich, im Zuge der Lohnsteuerprüfung, sei dieses Rechtsverhältnis – für den Berufungsführer überraschend – als lohnsteuerpflichtig qualifiziert worden. Der Berufungsführer habe von seinem damaligen Steuerberater die Information erhalten, dass bei einer Tätigkeit im Rahmen eines Geschäftsführer-Werkvertrages keine Lohnabgaben abzuführen seien. Der Berufungsführer habe daher im guten Glauben gehandelt, die Verletzung von Sorgfaltspflichten könne ihm nicht vorgeworfen werden, weil er sich auf die seinerzeitigen Auskünfte des Steuerberaters habe verlassen dürfen. Zudem sei für den Berufungsführer aus im Einzelnen angeführten Gründen bis heute nicht nachvollziehbar, weshalb der Werkvertrag in ein unselbständiges Beschäftigungsverhältnis umgedeutet worden sei, zumal er selbst an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei und er seine Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit ausgeübt habe. Als der Berufungsführer anlässlich der Lohnsteuerprüfung im Frühjahr 2007 von der abweichenden Rechtsmeinung des Finanzamtes Kenntnis erlangt habe, sei er mangels liquider Mittel nicht mehr in der Lage gewesen, die nachträglich vorgeschriebenen Beträge zu entrichten und liege eine Verletzung von abgabenrechtlichen Sorgfaltspflichten somit nicht vor. Auch werde eine solche Ausfallhaftung erst schlagend, wenn endgültig feststehe, dass die geschuldeten Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien. Der Hinweis auf die bisher erfolglos geführte Exekution sei nicht ausreichend, um eine endgültige Uneinbringlichkeit zu dokumentieren.

Das Finanzamt wies die Berufung mit sowohl hinsichtlich der Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme als auch der Ermessensübung umfassend und unter Bezugnahme auf

zahlreiche Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes begründeter Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab, wobei insbesondere auch darauf hingewiesen wurde, dass im Haftungsverfahren die Frage der Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern sei, das Vorhandensein finanzieller Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit maßgeblich sei und der Einwand, der Berufungsführer habe im guten Glauben auf die Auskunft des seinerzeitigen Steuerberaters gehandelt, aufgrund der bereits im Jahr 1998 getroffenen Feststellungen des Finanzamtes betreffend das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bzw. der seit 1999 bestehenden Zuständigkeit des Berufungsführer für die Berechnung und die Abfuhr der Lohnabgaben ins Leere gehe und im Einzelnen erörtert wurde, weshalb von einer Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin auszugehen sei.

Mit Schriftsatz vom 6. Februar 2008 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und neuerlich vorgebracht, dass der Berufungsführer erst im Frühjahr 2007 anlässlich der Lohnsteuerprüfung Kenntnis von der Rechtsauffassung des Finanzamtes betreffend die Qualifikation der Geschäftsführungstätigkeit erlangt habe, die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt aber nachweislich keine liquiden Mittel gehabt habe, um die offenen Beträge zu bezahlen. Auf die Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben könne es nicht ankommen, weil zu diesem Zeitpunkt die entsprechende Abgabepflicht nicht bekannt gewesen sei und somit auch keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung vorliege.

In der am 4. März 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung hat der Berufungsführer im Wesentlichen vorgebracht, der Werkvertrag sei vom damaligen Steuerberater vorgeschlagen worden. Aufgrund der schwierigen finanziellen Situation seien die Geschäftsführerbezüge zwar über das Verrechnungskonto eingebucht worden, sie seien aber nicht mehr ausbezahlt worden. Wäre er sich der Folgen damals bewusst gewesen, hätte er den Bezug sofort angepasst. Dass das Finanzamt bereits im Jahr 1998 die Dienstgeberbeitragspflicht der Geschäftsführerbezüge festgestellt habe und nach einer diesbezüglichen Berufung eine Berufungsvorentscheidung ergangen sei, müsse an ihm vorbei gegangen sein, es sei aber auch schon lange her. Er sei nach wie vor selbständig tätig. Im Zuge des Konkurses sei es mangels verwertbaren Vermögens zu keiner Sanierung gekommen. Die Bankschulden seien an ihm hängen geblieben, er habe sich deshalb stark einschränken müssen und damit auch heute noch zu kämpfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zu-

stehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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.

Vorauszuschicken ist, dass, soweit der Berufungsführer unter Bezugnahme auf den Inhalt des "Werkvertrages" die Einbeziehung seiner Bezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zu diesem als nicht nachvollziehbar bezeichnet und damit im Ergebnis die Richtigkeit der an die Primärschuldnerin ergangenen Abgabenbescheide in Zweifel zieht, das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits zutreffend auf die durch § 248 BAO eröffnete Berufungsmöglichkeit gegen den Abgabenbescheid bzw. darauf hingewiesen hat, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern ist (vgl. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0046, mwN), dh. nicht zu beurteilen ist, ob die haftungsverfangenen Abgaben der Primärschuldnerin zu Recht vorgeschrieben wurden oder nicht. Eine weitere Auseinandersetzung damit erübrigts sich daher an dieser Stelle.

Unbestritten ist, dass der Berufungsführer im maßgeblichen Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin war und diese die Abgaben, für welche er zur Haftung herangezogen wurde, nicht entrichtet hat. In Abrede gestellt wird jedoch mit der Begründung nicht vorhandener finanzieller Mittel eine Pflichtverletzung des Berufungsführers bzw. ein ihn treffendes Verschulden, da er im guten Glauben auf eine entsprechende Auskunft seines Steuerberaters betreffend die Verpflichtung zur Entrichtung von Lohnabgaben für die Bezüge aus seiner Geschäftsführertätigkeit gehandelt habe, wie auch die Annahme der Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat dabei nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus,

so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (vgl. VwGH 22.04.2009, 2008/15/0283, mwN). Unterbleibt dieser Nachweis, kann die Behörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze verschreiben (vgl. VwGH 25.01.2008, 2007/17/0156).

In der Berufungsvorentscheidung, der im Übrigen nach ständiger Rechtsprechung die Wirkung eines Vorhalts zukommt (vgl. VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005), hat das Finanzamt dem Einwand fehlender finanzieller Mittel neben dem Hinweis, dass maßgebend der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe sei, entgegengehalten, dass sich aus der Aktenlage keine Anhaltspunkte für das Fehlen der zur Entrichtung der Abgaben erforderlichen Mittel ergäben, zumal aus den einliegenden Bilanzunterlagen ersichtlich sei, dass die Primärschuldnerin in den Jahren 2002 bis 2004 keine Verluste erlitten habe und hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006, für die zwar keine Erklärungen oder Bilanzen eingereicht worden seien, aus der Mitteilung über die gesonderte Feststellung für das Jahr 2005 hervorgehe, dass die Primärschuldnerin aus der Beteiligung an der HF GmbH & Co KG 6.000,00 € erzielt habe. Hingewiesen wurde weiters darauf, dass der Berufungsführer im fortgesetzten Verfahren durch eine Liquiditätsaufstellung nachweisen müsste, dass im Haftungszeitraum keine Mittel vorhanden gewesen seien und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger bezüglich der Befriedigung ihrer Forderungen stattgefunden habe.

Der Berufungsführer ist weder den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend die auf den Zeitpunkt der Fälligkeit bezogene Annahme vorhandener finanzieller Mittel entgegengetreten noch hat er die für die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitraum erforderliche Liquiditätsaufstellung bzw. einen Nachweis über die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger und des diesfalls an die Abgabenbehörde zu entrichtenden Betrages beigebracht. Damit aber ist der Berufungsführer seiner qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungslast nicht nachgekommen, sodass vor dem Hintergrund der oben dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung bzw. deren Kausalität für den Abgabenausfall auszugehen war und kann die Vorschreibung der gesamten uneinbringlichen Abgaben durch das Finanzamt daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Daran vermögen die Einwendungen, der Berufungsführer habe im guten Glauben auf die Auskunft seines seinerzeitigen Steuerberater gehandelt und es könne gegenständlich nicht auf

den Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben ankommen, weil ihm zu diesem Zeitpunkt die Abgabepflicht nicht bekannt gewesen sei, nichts zu ändern.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist demnach maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe beseidmäßig festgesetzt wird (vgl. VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291; Ritz, BAO³, § 9 Rz 10).

Der Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Abgabepflicht ist damit nicht ausschlaggebend, allenfalls könnte mit den diesbezüglichen Ausführungen ein der Haftungsanspruchnahme entgegenstehendes fehlendes Verschulden des Berufungsführers an der Uneinbringlichkeit aufgezeigt werden.

In diesem Zusammenhang hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass bereits im Oktober 1998 festgestellt worden sei, dass die Geschäftsführerbezüge des Berufungsführers dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterlägen und diese Abgaben der Primärschuldnerin mit Haftungs- und Abgabenbescheid zur Nachzahlung vorgeschrieben worden seien, die dagegen erhobene Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2001 als unbegründet abgewiesen worden sei. Überdies habe der Wirtschaftstreuhänder, der die in Rede stehende Auskunft erteilte, die steuerliche Vertretung in den Jahren 1996 bis 1998 wahrgenommen. In den folgenden Jahren sei ein anderer (namentlich angeführter) Wirtschaftstreuhänder mit der Erstellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft betraut gewesen. Die laufende Buchhaltung der Primärschuldnerin habe im strittigen Zeitraum der Berufungsführer selbst geführt und sei dieser somit für die Berechnung und Abfuhr der Lohnabgaben zuständig gewesen.

Dem wird im Vorlageantrag außer der bloßen Behauptung, der Berufungsführer habe erst anlässlich der Lohnsteuerprüfung im Frühjahr 2007 von der Abgabepflicht Kenntnis erlangt, nichts entgegengehalten. Weshalb er aber als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer von den damaligen Feststellungen des Finanzamtes und dem in diesem Zusammenhang geführten Berufungsverfahren keine Kenntnis erlangt haben sollte, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, zumal auch entsprechende Nachforderungen zu begleichen waren. Auch wenn dies, wie in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, an ihm vorbei gegangen sein sollte, kann jedenfalls nicht von einer mit der zumutbaren Sorgfalt erfolgten Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen ausgegangen werden und kann sich der Berufungsführer daher nicht mit Erfolg auf ein schuldausschließen-

des Vertrauen auf eine schon Jahre zuvor erteilte anders lautende Auskunft seines steuerlichen Vertreters berufen.

Im Übrigen kann auch nicht von einem Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht, das die Annahme eines Verschuldens ausschließen könnte, ausgegangen werden. Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (vgl. VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024, mwN). Davon aber kann im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen sowie die in zahllosen Entscheidungen zum Ausdruck gekommene Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes, dass Vergütungen für die Tätigkeit eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers als Einkünfte gemäß § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren und daher nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag einzubeziehen sind (zur Entwicklung der diesbezüglichen Rechtsprechung vgl. Büsser, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 22 Tz 59), nicht ausgegangen werden.

Auch was die Frage der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin anbelangt, ist der Berufungsführer den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach die dort angeführten Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos geblieben sind, nicht entgegengetreten. Abgesehen davon, dass Abgaben iSd § 9 Abs. 1 BAO uneinbringlich sind, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 5), hat die Berufungsbehörde die Frage, ob eine Haftung zu Recht besteht, nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung zu beurteilen (vgl. VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083). Im Hinblick darauf, dass nach dem Bericht des Masseverwalters keinerlei Vermögenswerte vorlagen und der über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 15. Mai 2008 gemäß § 166 KO aufgehoben wurde, kann ob der Uneinbringlichkeit der Abgaben aber kein Zweifel bestehen.

Im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin, den Besicherungszweck der Haftungsbestimmungen und die Tatsache, dass der Berufungsführer als alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige war, stellt sich auch die Ermessensübung des Finanzamtes als gesetzeskonform dar, zumal die Haftung nicht nur bis zur Höhe des aktuellen Einkommens bzw. Vermögens geltend gemacht werden darf (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007) und ungeachtet auch der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung keine konkreten Umstände aufgezeigt wurden, die die Haftungsinanspruchnahme allenfalls als unbillig hätten erscheinen

lassen. Dem steht auch nicht entgegen, dass, wie im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht, die Bezüge nicht mehr ausbezahlt, sondern nur mehr buchmäßig erfasst wurden, wäre es doch im Einflussbereich des Berufungsführers gestanden, die Bezüge zu kürzen und hätte er bei Besserung der finanziellen Situation die über das Verrechnungskonto gebuchten Beträge wohl auch wieder eingefordert.

Für eine Einschränkung der Haftung sprechende Umstände gehen aus der Aktenlage nicht hervor und konnte der Berufung daher kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 9. März 2010