



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L, vertreten durch Dr. Manfred Klicnik, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Taubenmarkt 1, vom 20. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 26. Juni 2006 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma A GmbH im Ausmaß von insgesamt 26.832,82 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 25.973,44 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	09/04	1.867,50
Umsatzsteuer	10/04	2.338,76
Umsatzsteuer	11/04	2.265,37
Umsatzsteuer	12/04	10.350,58
Lohnsteuer	2003	2.625,00
Lohnsteuer	2004	4.095,00
Lohnsteuer	03/05	1.078,40
Dienstgeberbeitrag	2003	337,50
Dienstgeberbeitrag	2004	526,50
Dienstgeberbeitrag	03/05	385,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	28,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	44,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/05	30,81
Summe		25.973,44

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit Gründung der Firma A GmbH (Primärschuldnerin) Alleingesellschafter und auch deren alleiniger Geschäftsführer. Über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 3.6.2005 das Konkursverfahren eröffnet, und mit weiterem Beschluss vom 9.12.2005 nach Verteilung des Massevermögens (Quote rund 10,35 %) gemäß § 139 KO aufgehoben.

In einem Ergänzungsersuchen vom 27.2.2006 wies das Finanzamt den Berufungswerber auf nach Abschluss des Konkursverfahrens offene Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Höhe von 35.259,13 € hin. Er sei als Geschäftsführer für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft verantwortlich gewesen, und möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungswerber ersucht, anhand eines beiliegenden Formulars (EV 7) seine aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Der Berufungswerber reichte am 5.4.2006 lediglich das ausgefüllte Formblatt zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen ein, zu den übrigen Punkten des Vorhaltes nahm er jedoch nicht Stellung. Der monatliche Nettobezug wurde mit 1.000,00 bis 1.100,00 € angegeben. Die monatlichen, näher aufgegliederten Ausgaben wurden mit insgesamt 842,65 € beziffert. Schließlich wurde noch darauf hingewiesen, dass bei Gericht ein Vermögensverzeichnis vorgelegt worden sei. Dazu wurde ohne nähere Angaben vermerkt: "725,20 € (Forderungsexekution)".

Mit Haftungsbescheid vom 26.6.2006 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgaben in Höhe von insgesamt 26.832,82 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	09/04	1.867,50
Umsatzsteuer	10/04	2.338,76
Umsatzsteuer	11/04	2.265,37
Umsatzsteuer	12/04	10.350,58
Lohnsteuer	2003	2.625,00
Lohnsteuer	2004	4.095,00
Lohnsteuer	03/05	1.078,40
Dienstgeberbeitrag	2003	337,50
Dienstgeberbeitrag	2004	526,50
Dienstgeberbeitrag	03/05	385,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	28,50

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	44,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/05	30,81
Verspätungszuschlag	09/04	149,64
Verspätungszuschlag	10/04	187,10
Verspätungszuschlag	11/04	181,23
Säumniszuschlag	2003	52,50
Säumniszuschlag	2004	81,90
Säumniszuschlag	2005	207,01
Gesamtbetrag		26.832,82

In der Begründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, und darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter im Sinne des § 80 BAO darzutun habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei. Der Berufungswerber habe dies verabsäumt, weil das Schreiben des Finanzamtes vom 27.2.2006 nur unzureichend beantwortet worden sei. Weiters wurde dem Berufungswerber eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes vorgeworfen, und hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG verwiesen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 20.7.2006 Berufung erhoben. Das Finanzamt habe keinen Abzug der im Konkursverfahren erzielten Quote von 10,35 % vom begehrten Gesamtbetrag vorgenommen. Vom Haftungsbetrag von 26.832,82 € wäre die Quote von 10,35 %, sohin ein Betrag von 2.777,20 € zum Abzug zu bringen, sodass sich lediglich ein Haftungsbetrag von 24.055,62 € ergebe. PD habe der Gesellschaft massiv Vermögen entzogen, sodass eine Liquidität der Gesellschaft zur Bedeckung der Finanzamtsverbindlichkeiten zu keinem "der genannten" Zeitpunkte gegeben gewesen wäre. Auch habe intern PD die Verpflichtung übernommen, die entsprechenden Finanzamtsverbindlichkeiten abzuführen, da es sich bei der Geschäftsführertätigkeit und der Übernahme der Gesellschaftsanteile durch den Berufungswerber lediglich um eine Treuhandfunktion gehandelt habe. Der Berufungswerber habe auch ein unwiderrufliches Abtretungsangebot hinsichtlich seiner Gesellschaftsanteile unterfertigt. Der Masseverwalter habe hinsichtlich des Verhaltens des Ehepaares D auch eine Strafanzeige beim Landesgericht Linz eingebracht. PD sei wegen grob fahrlässiger Beeinträchtigung der Gläubigerinteressen gemäß § 159 StGB sowie wegen Untreue gemäß § 153 StGB verurteilt worden. Der Berufungswerber sei objektiv als Vertreter im Sinne des § 80 BAO zu werten, und auch als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen. Das Finanzamt habe jedoch verabsäumt festzustellen, dass er lediglich vorgeschobener Geschäftsführer gewesen sei. Er habe keine wie immer geartete operative Tätigkeit innerhalb der Gesellschaft entfaltet. Diese sei vom Ehepaar D wahrgenommen worden. Ursprünglich sei geplant gewesen, dass der Berufungswerber seinen Gesellschaftsanteil an die damaligen tatsächlichen Leiter des Geschäftes, die Ehegatten D

abtritt. Herr D habe von Beginn der Geschäftstätigkeit an die Geschäfte der Gesellschaft faktisch geführt, und sei ebenso wie Frau D am Geschäftskonto der Gesellschaft zeichnungsberechtigt gewesen. Auch die Stammeinlage, die vom Berufungswerber treuhändig übernommen worden sei, wäre vom Ehepaar D finanziert worden. Aufgrund der tatsächlichen Ausübung der faktischen Geschäftstätigkeit durch PD und die Zeichnungsberechtigung am Firmenkonto sei es dem Berufungswerber unmöglich gewesen, die entsprechenden Zahlungen an das Finanzamt zu tätigen. Aufgrund des "internen Organigrammes", der Treuhandkonstruktion sowie der Tatsache, dass der Treugeber PD der Gesellschaft massiv Gelder entzogen habe, sei es einerseits nicht Aufgabe des Berufungswerbers gewesen, die entsprechenden Steuern fristgerecht abzuführen, andererseits wäre es aufgrund der Finanzlage und des treuwidrigen Entziehens des Vermögens durch PD gar nicht möglich gewesen, die entsprechenden Zahlungen an das Finanzamt zu leisten. Eine entsprechende Liquidität sei "zu diesen Zeitpunkten" nicht gegeben gewesen. Das Verhalten des PD sei im Sinne des § 9 BAO keinesfalls dem Berufungswerber zuzuordnen, sondern PD zur Haftung heranzuziehen. Da es weder die Aufgabe des Berufungswerbers gewesen sei die entsprechenden Steuern abzuführen, noch er aufgrund der Liquiditätslage und des Entzuges des Vermögens durch PD die Möglichkeit zur fristgerechten Bezahlung der Steuern gehabt habe, liege kein pflichtwidriges Verhalten vor.

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 eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Der Berufungswerber war unbestritten seit Gründung der Gesellschaft deren alleiniger und im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer. In der Berufung wurde auch

ausdrücklich zugestanden, dass er objektiv als Vertreter im Sinne des § 80 BAO zu werten sei. Die Bestimmung des § 80 BAO stellt darauf ab, wer nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes, wozu auch jene des Handels- und Gesellschaftsrechtes gehören, zur Vertretung von juristischen Personen berufen ist (Stoll, BAO 787, mit Hinweis auf VwGH 19.12.1984, 81/11/119). Es kommt daher in diesem Zusammenhang nicht darauf an, wer faktisch die Geschäfte einer Gesellschaft führt, sondern wer dazu nach den gesetzlichen Bestimmungen bzw. den Regelungen im Gesellschaftsvertrag berufen ist. Aus diesem Grund kommt auch eine Heranziehung des faktischen Geschäftsführers, wie sie in der gegenständlichen Berufung angeregt wurde, nicht in Betracht.

Zur Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft wurde in der Berufung bemängelt, dass die im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin erzielte Quote nicht entsprechend von den haftungsgegenständlichen Abgaben in Abzug gebracht worden wäre. Im Ergebnis weist der Berufungswerber damit auf eine seiner Ansicht nach unzutreffende Verrechnung der Konkursquote hin.

Diesem Einwand ist entgegen zu halten, dass Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären sind. Auch der Haftungspflichtige ist zur Stellung eines Antrages nach § 216 BAO legitimiert, weil gemäß § 77 Abs. 2 BAO die für den Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen, soweit nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß für die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich für die Abgabe Haftenden gelten (VwGH 26.1.1999, 98/14/0154). Gegen die Richtigkeit der Verrechnung der gegenständlichen Konkursquote bestehen auch beim unabhängigen Finanzsenat Bedenken, da der mit Wirksamkeit 9.12.2005 überwiesene Quotenteilbetrag von 3.004,87 € nicht gemäß § 214 Abs. 1 BAO mit den ältesten (und auch haftungsgegenständlichen) Abgabenschuldigkeiten, sondern mit der Lohnsteuer 10/2005 verrechnet wurde. Das vom Masseverwalter ebenfalls zur Entrichtung der Konkursquote herangezogene Guthaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung für 11/2005 in Höhe von 909,60 € wurde gleichfalls nicht mit den ältesten Abgabenschuldigkeiten, sondern mit der Körperschaftsteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2005 sowie einem Teil der Körperschaftsteuer 2004 verrechnet. Lediglich das vom Masseverwalter zur Entrichtung der Konkursquote verwendete Guthaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung für 08/2005 in Höhe von 3,00 € wurde mit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 09/2004 verrechnet, die sich dadurch von 1.870,50 € auf 1.867,50 € vermindert hatte. Die Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Verrechnung der Konkursquote wäre daher gegebenenfalls in einem Abrechnungsverfahren zu überprüfen.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung ist darauf hinzuweisen, dass ein Vertreter im Sinne des § 80 BAO, der sich bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf genommen hat, bereits damit ein für die Haftung relevantes Verschulden begründet. 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 (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030; VwGH 2.7.2002, 96/14/0076).

Dem Einwand, es wäre aufgrund der Finanzlage und des treuwidrigen Entziehens des Vermögens durch den faktischen Geschäftsführer gar nicht möglich gewesen, die entsprechenden Zahlungen an das Finanzamt zu leisten, ist entgegen zu halten, dass der Berufungswerber bereits im Vorhalt vom 27.2.2006 aufgefordert worden war, das allfällige Fehlen ausreichender Mittel zur Entrichtung der Abgaben durch Vorlage entsprechender Unterlagen glaubhaft zu machen. Dieser Aufforderung wurde jedoch ungeachtet des ausdrücklichen Hinweises auf den unbeantwortet gebliebenen Vorhalt im angefochtenen Haftungsbescheid nicht entsprochen. Der Verwaltungsgerichtshof weist in ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (z.B. VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Weiters ist dem Berufungswerber vorzuwerfen, dass er als verantwortlicher Vertreter im Sinne des § 80 BAO nichts gegen den nach seinen Angaben massiven Entzug von Gesellschaftsvermögen durch den faktischen Geschäftsführer unternommen hat. Der Berufungswerber hätte entweder entsprechende rechtliche Schritte unternehmen müssen, um diesen Zustand abzustellen, oder unverzüglich seine Funktion als Geschäftsführer zurücklegen müssen. Wer als Vertreter durch Dritte an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert wird, hat entweder sofort im Rechtsweg die ungehinderte Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (z.B. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Auch aus dem Hinweis, dass der faktische Geschäftsführer intern die Verpflichtung übernommen hätte, die entsprechenden Finanzamtsverbindlichkeiten abzuführen, ist für den Berufungswerber nichts zu gewinnen, da bei Betrauung Dritter mit den abgabenrechtlichen Pflichten Auswahl- und Überwachungspflichten bestehen. Der Vertreter hat die betraute Person in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleibt (z.B. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Kommt der Vertreter dieser

Überwachungspflicht nicht nach, trifft ihn ein Verschulden im Sinne des § 9 BAO. Kommt er der Überwachungspflicht nach, und stellt Unregelmäßigkeiten bei der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht durch die betraute Person fest, muss er entsprechende Maßnahmen setzen, um diesen Zustand abzustellen und für eine termingerechte Abgabentrichtung Sorge zu tragen. Tut er dies nicht, ist auch darin eine schuldhaft Pflichtenverletzung zu erblicken.

Aus dem Hinweis, dass der faktische Geschäftsführer wegen grob fahrlässiger Beeinträchtigung der Gläubigerinteressen gemäß § 159 StGB sowie wegen Untreue gemäß § 153 StGB verurteilt worden sei, ist für den Berufungswerber nichts zu gewinnen, da ein strafrechtlich relevantes Verhalten eines Dritten nichts an der schuldhaften Pflichtenverletzung des Vertreters im Sinne des § 9 BAO ändert.

In diesem Zusammenhang sei bemerkt, dass auch das Vorliegen eines strafrechtlich relevanten Verhaltens oder gar einer strafgerichtlichen Verurteilung des Vertreters im Sinne des § 80 BAO selbst keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030). Es kann daher auch weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens, noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung, noch ein freisprechendes Urteil eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 Abs. 1 BAO bewirken (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076).

Unter Berücksichtigung aller Umstände war im vorliegenden Fall daher vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtenverletzung auszugehen. Diesfalls spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtenverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Im Übrigen war gerade der Umstand, dass sich der Berufungswerber nach seinem eigenen Vorbringen trotz Übernahme der Funktion eines handelsrechtlichen Geschäftsführers um die finanziellen Angelegenheiten der Gesellschaft in keiner Weise gekümmert hat, kausal für die nunmehrige Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin (vgl. auch dazu VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030).

Aus der Haftungsinanspruchnahme waren lediglich die erst nach Konkurseröffnung fällig gewordenen Verspätungszuschläge (Fälligkeit 4.7.2005) und Säumniszuschläge (Fälligkeit 19.9.2005 und 22.9.2005) auszuscheiden. Insoweit war der Berufung stattzugeben.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber ist erst 30 Jahre alt (geb. 23.11.1976) und damit noch Jahrzehnte erwerbsfähig. Es kann daher nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschuld bei ihm zur Gänze und auf Dauer uneinbringlich wäre. Aufgrund der vom Berufungswerber im Zuge der Vorhaltsbeantwortung dargestellten

(damaligen) wirtschaftlichen Verhältnisse, erscheint eine Einbringung derzeit zwar schwierig. Allerdings kann die Geltendmachung der Haftung auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Auch ist es keineswegs etwa so, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Der Haftungspflichtige hat im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt. Billigkeitsgründe, welche die genannten Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden und eine Abstandnahme von der Heranziehung des Berufungswerbers rechtfertigen könnten, wurden weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Februar 2007