

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Johannes Kirschner, Rechtsanwalt, 4600 Wels, Fabrikstraße 26, vom 21. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Juli 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2009 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als ehemaligen Geschäftsführer der P-GmbH (im Folgenden kurz:GmbH) um Mitteilung, ob die Gesellschaft über Mittel zur Entrichtung der aushaftenden Lohnabgaben 2005 und 2006 in Höhe von insgesamt € 229.609,91 verfüge.

Sollte die Abgabenschuld nicht abgestattet werden können, würde der Bw. zur Haftung herangezogen, es sei denn, er weise nach, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte der Bw. aus, dass er seine Firmenanteile an der GmbH per 31. Juli 2007 an Herrn R. übertragen habe und gleichzeitig aus der Geschäftsführung ausgeschieden sei.

Zum Zeitpunkt dieser Übertragung sei sowohl vom Finanzamt W. wie auch seitens der OÖ GKK bestätigt worden, dass es keinerlei Abgabengrundstände gebe, anders hätte eine Übertragung der Firmenanteile gar nicht stattfinden können. Zum Jahresende 2006 habe die Firma keinerlei offene Lohnabgaben gehabt.

Es wird daher ersucht, die Unterlagen, die die Nachforderung belegen würden, zu übermitteln.

Der Bw. verfüge nämlich, nachdem anlässlich der Übertragung der Firmenanteile die gesamte Buchhaltung vom namentlich genannten Steuerberater an den Bw. übergeben worden sei, über keinerlei Buchhaltungsunterlagen mehr, weshalb er auf Informationen durch das Finanzamt angewiesen sei.

Der Bw. habe nach seinem Ausscheiden keine Möglichkeit gehabt, auf die Geschäftsführung der GmbH Einfluss zu nehmen und habe er auch keinerlei Informationen seitens der neuen Geschäftsführung über allfällige Nachforderungen durch das Finanzamt erhalten.

In seiner Eingabe vom 9. Juli 2009 führt der Bw. weiters aus, dass die Lohnverrechnung durch Frau X durchgeführt worden sei. Diese habe bestätigt, dass sie die Lohnverrechnung der Dienstnehmer der GmbH alleine durchgeführt habe und zwar exakt anhand der Fahrtenbücher. Der Bw. habe auf diese Lohnverrechnung weder Einfluss gehabt, noch habe er darauf Einfluss nehmen können. Es seien entsprechend der Ergebnisse sämtliche Zahlungen an das Finanzamt und an die Gebietskrankenkasse während der Dauer der Geschäftsführertätigkeit des Bw. bezahlt worden.

Es sei daher aus der Sicht des Bw. wie aus der Sicht von Frau X. vollkommen ausgeschlossen, dass in den Jahren 2005 und 2006 Lohnabgaben im Ausmaß von € 229.609,91 zusätzlich zu den bereits abgeführt Lohnabgaben geschuldet würden.

Die nachträglich vom Finanzamt vorgenommenen Schätzungen könnten nicht nachvollzogen werden. Der Bw. sei bei der Ermittlung weder kontaktiert noch konkret befragt worden.

Es sei davon auszugehen, dass die Firma A-GmbH, welche die Firma seit Februar 2009 fortführe, sich zu dieser vorgenommenen Einschätzung nicht geäußert bzw. von ihren Möglichkeiten als Steuersubjekt nicht Gebrauch gemacht habe. Dies könne allerdings nicht zu Lasten des Bw. gehen, der darüber hinaus überhaupt keinerlei Geschäftsunterlagen mehr zur Verfügung habe, weil diese beim Ausscheiden aus der GmbH an den neuen Geschäftsführer übergeben worden seien.

Dass die nach dem Ausscheiden des Bw. aus der GmbH nachträglich durchgeführte Schätzung unrichtig gewesen sei, lasse sich durch Einvernahme der Lohnverrechnerin feststellen.

Die Einvernahme von Frau X. sei schon deswegen zwingend notwendig, weil aus den vom Finanzamt übermittelten Unterlagen eindeutig hervorgehe, dass der Prüfer bei seiner nachträglichen Einschätzung mit 100%iger Sicherheit von falschen Fahrtstrecken der einzelnen Dienstnehmer ausgegangen sei. Nachdem dem Bw. im Zuge der Schätzung die Möglichkeit der Einflussnahme und Aufklärung nicht gegeben worden sei, müsse diese eben erst jetzt stattfinden.

Mit Bescheid vom 13. Juli 2009 wurde der Bw. gemäß §§ 9 und 80 BAO für nachstehende Lohnabgaben der P-GmbH in Höhe von € 226.856,10 zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Lohnsteuer	2005	132.821,44
Dienstgeberbeitrag	2005	14.179,59
Zuschlag zum DB	2005	1.134,37
Lohnsteuer	2006	70.432,05
Dienstgeberbeitrag	2006	7.674,05
Zuschlag zum DB	2006	613,97

Zur Begründung wurde nach Zitierung der für die Haftung maßgeblichen Rechtsvorschriften und der diesbezüglichen Rechtsprechung ausgeführt, dass der Bw. im Zeitraum August 2003 bis 9. Februar 2007 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen sei.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für die ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1972 bzw. 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre seine Pflicht gewesen, für die zeitgerechte Entrichtung der Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Dies habe der Bw. jedoch unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, verpflichtet sei, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schulhaftes Verhalten zu erblicken.

In der dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass dieser bis zum 31. Juli 2007 Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH gewesen sei und das Unternehmen ordnungsgemäß geführt habe. insbesondere habe es eine steuerliche Vertretung durch die Kanzlei G., und eine ordnungsgemäß Lohnverrechnung in diesem Büro, geführt von Frau X gegeben. Es seien exakte Aufzeichnungen über die Reisekosten, insbesondere auch die diesen Abrechnungen

zugrundeliegenden Fahrten und Fahrtstrecken der Dienstgeber geführt worden und diese Unterlagen seien der Lohnverrechnung und insbesondere der Lohnsteuerverrechnung zu Grunde gelegt worden.

Mit Stichtag 31. Jänner 2007 seien die Geschäftsanteile verkauft und die gesamten Firmenunterlagen von der Gründung im Jahr 1992 bis zum 31. Jänner 2007 an die neue Geschäftsführung übergeben worden. Es liege daher in der Natur der Sache, dass der Bw. über keine Unterlagen der Firma mehr verfüge und persönlich nicht in der Lage sei, die Richtigkeit der Lohnverrechnung durch Unterlagen belegen zu können. Es sei allerdings mit Schreiben vom 9. Juli 2009 an die Abgabenbehörde der Antrag gestellt worden, es möge die steuerliche Vertretung, sowie die Lohnverrechnerin einvernommen werden, zum Beweis dafür, dass zum Einen die Lohnverrechnung richtig durchgeführt worden sei, und zum Anderen auch dafür, dass der Bw. als Geschäftsführer seiner Verpflichtung, ein vollständiges Belegwesen, aus dem die Aufwandsentschädigungen eindeutig und korrekt nachvollziehbar gewesen seien, zu führen, nachgekommen sei. Es entziehe sich der Kenntnis des Bw., weshalb es der Finanzbehörde nicht möglich gewesen sei, Kontakt mit der GmbH herzustellen, bzw. warum seitens der Firma keine Kooperation mit der Finanzbehörde hergestellt worden sei. Der Umstand, dass die Finanzbehörde daraus ableite, die während der Geschäftsführertätigkeit des Bw. vorgenommene Lohnverrechnung wäre unrichtig, weshalb eine großzügige Schätzung erfolgt sei, könne allerdings nicht zu Lasten des Bw. gehen.

Es werde darauf verwiesen, dass das Unternehmen bis einschließlich 2004 vom zuständigen Finanzamt wie auch von der Gebietskrankenkasse regelmäßig überprüft worden sei, und es zu keinerlei Beanstandungen der Lohnverrechnung gekommen sei. Insbesondere seien auch seitens der Gebietskrankenkasse regelmäßige Kontrollen vorgenommen worden, auch noch bis Ende 2006 und keinerlei Unregelmäßigkeiten festgestellt worden, vor allem habe es keinerlei Beanstandungen der Reisekostenvergütungen gegeben.

Wie im Bescheid richtig zitiert, hafte der Geschäftsführer dann für Abgaben, wenn diese infolge schuldhafter Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Der Bw. habe alle ihm während der von ihm übernommenen Geschäftsführung obliegenden Pflichten bis zum Ende eingehalten. Dem angefochtenen Bescheid sei nicht zu entnehmen, welche Pflichten er verletzt hätte. Aus dem Umstand, dass sich das Finanzamt Jahre später durch eine Pflichtverletzung späterer, zur Vertretung befugter Personen veranlasst gesehen habe, ohne konkrete Hinweise auf Falschberechnung der Reisekostenvergütungen eine Schätzung vorzunehmen, könne nicht dazu führen, rückblickend eine Pflichtverletzung des früheren Geschäftsführers zu konstruieren.

Insbesondere habe der Bw. Beweise angeboten, nämlich die Einvernahme seines Steuerberaters und der Lohnverrechnerin, um nachzuweisen, dass die Berechnung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen richtig vorgenommen worden sei. Die Nichtaufnahme dieser Beweise verursache einen Mangel des Ermittlungsverfahrens, der ebenfalls nicht zu Lasten des Bw. gehen könne.

Das Ermittlungsverfahren sei insbesondere auch mangelhaft geblieben, weil die Finanzbehörde dann, wenn sie schon die Meinung vertrete, der ehemalige Geschäftsführer würde für den Prüfungszeitraum als Verantwortlicher heranzuziehen sein, diesen auch in das Prüfungsverfahren hätte einbinden müssen. Der Bw. sei allerdings gemäß den Unterlagen über die Einschätzung und die Schlussbesprechung niemals kontaktiert und auch nicht aufgefordert worden, mitzuwirken. Der Bw. kenne als Geschäftsführer alle Dienstnehmer, bei denen im Wege der Schätzung Beitragsdifferenzen im Nachhinein errechnet worden seien. Es wäre ihm daher problemlos möglich gewesen, auch ohne von der GmbH zur Verfügung gestellte Unterlagen nachzuweisen, dass Reisekostenvergütungen auf Grund der Wohn- und Einsatzorte der Dienstnehmer richtig berechnet worden seien.

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass durch die Nichtentrichtung der nachgeforderten Lohnabgaben zum Fälligkeitstag vorerst von einer Schuldhaftigkeit des Geschäftsführers auszugehen sei.

Die Gelegenheit zur Rechtfertigung sei ihm gegeben und durch Schreiben vom 26. Juni 2009 damit gerechtfertigt worden, dass der Bw. keine Firmenunterlagen mehr hätte. Dieser Umstand könne ihn von der Haftung nicht befreien. Eine Einvernahme des Steuerberaters und der Lohnverrechnerin würde möglicherweise im Rechtsmittelverfahren gegen die Festsetzungsbescheide dienlich sein, könne aber die Schuldfrage nicht klären. Auch die Einvernahme des Bw. würde zu keinem Erfolg führen, da er davon ausgehe, dass die Lohnverrechnung richtig gewesen sei. Ob die Nachforderung der Lohnabgaben richtig gewesen sei, sei im Rechtsmittelverfahren gegen die Festsetzungsbescheide vom 18. Februar 2009 zu prüfen. Nachdem der Bw. die Firma zum Zeitpunkt der Prüfung nicht mehr vertreten habe, sei er auch hinsichtlich der Lohnsteuerberechnung nicht zu befragen gewesen. Erst im Rahmen des Haftungsverfahrens habe er die zu Grunde liegenden Festsetzungsbescheide anfechten können. Die Bearbeitung der Berufung gegen diese Festsetzungsbescheide betreffend die nachgeforderten Lohnabgaben könne erst erfolgen, wenn der Haftungsbescheid rechtskräftig geworden sei. Denn auf Grund der Bestimmung des § 248

BAO sei es dem Bw. möglich gewesen, auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch zu berufen.

Dagegen beantragte der Bw. form- und fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Der Bw. war im Zeitraum 25. August 2003 bis 31. Jänner 2007 Geschäftsführer der GmbH und als solcher eine zu deren Vertretung berufene Person.

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.

Die GmbH übt nach der Aktenlage seit 2008 keinerlei Geschäfte mehr aus. Pfändungen blieben erfolglos. Gemäß dem aktuellen Firmenbuchauszug ist die für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch beruft, hat die Berufungsbehörde zunächst nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH 13.9.2006).

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist.

Der Bw. hat im Haftungsverfahren vorgebracht, er habe während seiner Geschäftsführertätigkeit stets sämtliche abgabenrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß eingehalten und die Lohnabgaben seien korrekt be- und verrechnet worden, weshalb eine schuldhafte Handlung durch ihn nicht vorliegen könne. Der Bw. habe anlässlich seines Ausscheidens als Geschäftsführer sämtliche Buchhaltungsunterlagen seinem Nachfolger übergeben. Die Gründe für die Schätzung, die erst nach der Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit erfolgt sei, könnten zwar nicht nachvollzogen werden, jedoch sei bei der Schätzung willkürlich unterstellt worden, dass die Lohnverrechnung unrichtig gewesen wäre.

Diese Einwendungen betreffen das Verschulden des Bw. an der Uneinbringlichkeit, weil er im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben noch nicht gewusst hätte, dass die Behörde später zu einem anderen Ergebnis kommen werde.

Die belangte Behörde führt im angefochtenen Bescheid an, die "Abgabenfestsetzung" sei im Schätzungswege erfolgt.

Da somit eine Abgabenfestsetzung vorliegt, ist von der objektiven Richtigkeit dieser Abgabenfestsetzung auszugehen. Die Haftung nach § 9 BAO erfordert allerdings eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten. Daher ist eine Befassung mit den Einwendungen des Bw., dass ihn kein Verschulden getroffen habe, erforderlich.

Die Schätzung der Lohnabgaben erfolgte gemäß dem Bericht der Außenprüfung vom 19. Februar 2009 ausschließlich deshalb, da trotz zweimaliger schriftlicher Aufforderung keine Unterlagen vorgelegt wurden. Mangels vorgelegter Aufzeichnungen wurden die Reisekostenvergütungen gemäß § 26 EStG nicht anerkannt und nachversteuert.

Aktenkundig ist allerdings, dass die beiden schriftlichen Aufforderungen vom 2. und 22. Dezember 2008 zur Vorsprache unter Mitnahme der entsprechenden Unterlagen von der Post mit dem Vermerk „verzogen“ retourniert wurden. Zustelladresse war in beiden Fällen H-Gasse.

Aus der vorliegenden aktuellen Firmenbuchabfrage ist allerdings ersichtlich, dass per 3. Dezember 2008 auf Grund des Antrages der GmbH vom 1. Dezember 2008 die Betriebsamschrift auf A-Straße geändert wurde. Die Feststellung der neuen Adresse wäre durch das Finanzamt leicht möglich und zumutbar gewesen.

Ein Fehlverhalten der GmbH bzw. deren Vertreter im Zusammenhang mit der vorgenommenen Schätzung liegt daher nicht vor. Dem Vorbringen, dass eine ordnungsgemäße Buchhaltung vorlag, kann im Hinblick auf diesen Sachverhalt nicht widerlegt

werden. Weiters kann auch der Umstand, dass der Geschäftsführer, zu dessen Handen die Abgabenbescheide zugestellt wurden, diese Bescheide nicht angefochten hat, dem Bw. nicht angelastet werden.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. kann daher im Hinblick auf diesen Sachverhalt nicht festgestellt werden, weshalb der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Wien, am 16. September 2010