



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Z.S., Adresse1, vertreten durch Mag. Robert Igali-Igalffy, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Landstraßer Hauptstraße 34, vom 23. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 22. September 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 77.643,80 (statt bisher € 179.953,68) eingeschränkt, und zwar auf folgende Abgabenschuldigkeiten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	2006	45.648,62
Lohnsteuer	2005	1.416,24
Lohnsteuer	2006	12.713,98
Dienstgeberbeitrag	2006	6.997,00
Lohnsteuer	01-07/2007	6.500,29
Dienstgeberbeitrag	01-07/2007	4.367,67
	Summe:	77.643,80

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22. September 2010 wurde die Berufungswerberin (Bw.) gemäß §§ 9 und 80 BAO als Haftungspflichtige für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. S-GmbH, Firmenbuchnummer XY, im Ausmaß von € 179.953,68 in Anspruch genommen, und zwar für

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	2006	45.648,62
Umsatzsteuer	2007	102.309,88
Lohnsteuer	2005	1.416,24
Lohnsteuer	2006	12.713,98
Dienstgeberbeitrag	2006	6.997,00
Lohnsteuer	01-07/2007	6.500,29
Dienstgeberbeitrag	01-07/2007	4.367,67
	Summe:	179.953,68

Zur Begründung wurde dazu neben Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen ausgeführt, die Bw. sei im Zeitraum vom 28. Mai 2005 bis 20. November 2007 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Fa. S-GmbH und somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mittel zu bezahlen.

In Bezug auf die Heranziehung zur Haftung für die aushaftende Umsatzsteuer sei hinsichtlich der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldung und zur Entrichtung der entsprechenden Vorauszahlungen bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen auf die Bestimmung des § 21 Abs. 1 UStG zu verweisen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die

Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1972 bzw. 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre Pflicht der Bw. gewesen, für die zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen habe die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von den tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag, zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls ein Verschulden zu erblicken.

Hinsichtlich der übrigen Abgaben, sei es Sache der gemäß § 80 BAO befugten Vertreterin gewesen, darzutun, weshalb sie nicht dafür Sorge tragen haben können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem treffe den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabensforderungen bei der Verwertung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe. Da die Bw. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen und die Abgaben bei der Fa. S-GmbH uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Laut Erhebungen der Abgabenbehörde erster Instanz übe die Gesellschaft keine Geschäftstätigkeit mehr aus und sei daher völlig vermögenslos. Das am 20. November 2007 eröffnete Insolvenzverfahren sei mit Beschluss vom 7. Jänner 2009 nach Verteilung an die Gläubiger aufgehoben worden.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten der Bw. die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Aus den eingereichten Unterlagen sei ersichtlich, dass eine Gläubigerbevorzugung der Bargläubigen und der Wiener Gebietskrankenkasse erfolgt sei. Zudem sei die Bw. mit Urteil vom 28. September 2009 der Abgabenhinterziehung gemäß § 33

Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig befunden worden. Die Abgabenhinterziehungen würden die Umsatzsteuern des Zeitraumes Jänner 2006 bis September 2007, welche im Haftungsbescheid enthalten seien, betreffen.

Gegen diesen Haftungsbescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung vom 23. Dezember 2010, mit welcher dieser seinen gesamten Umfang nach angefochten und eine ersatzlose Aufhebung des Bescheides begehrt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, es treffe zwar zu, dass die Bw. handelsrechtliche Geschäftsführerin der Fa. S-GmbH bis zur Konkurseröffnung gewesen sei, unrichtig sei jedoch, dass ihr ein Verschulden an der Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Beträge vorzuwerfen sei.

Die im Haftungsbescheid erwähnte Umsatzsteuer 2006 und 2007 beruhe auf völlig unzutreffenden Schätzungen. Die Behörde gebe zwar vor, sie wäre nach § 184 BAO vorgegangen, festzuhalten sei jedoch, dass sie nicht alle Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung seien, berücksichtigt habe. So sei im Prüfungsverfahren kein einziges Mal Rücksprache mit der Bw. bzw. mit dem Steuerberater erfolgt. Das Finanzamt habe das gesamte Verfahren ausschließlich mit der Masseverwalterin abgewickelt.

Die Masseverwalterin habe offensichtlich gegen die unzutreffenden Schätzungen, aus welchen Gründen auch immer, kein Rechtsmittel ergriffen und es nicht der Mühe wert gefunden, die Gemeinschuldnerin darüber zu informieren, dass diese auf ihre Kosten einen Steuerberater bzw. gewerblichen Buchhalter beauftragen solle, um das Finanzamt vom Nichtzutreffen ihrer Annahmen im Schätzungswege zu überzeugen.

Die Wirtschaftsleistung der Fa. S-GmbH sei aus den Vorjahren, also jenen vor 2006 ersichtlich, Betriebseinnahmen und –ausgaben seien überschaubar.

Es sei daher unerfindlich, wie das Finanzamt für 2006 etwa zu einer Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen in Höhe von € 430.000,00 komme und für 2007 auf eine Bemessungsgrundlage von € 508.608,00.

Nach Zugang des Haftungsbescheides wisse die Gemeinschuldnerin erstmals, dass eine Aufbuchung der Jahre 2006 und 2007 notwendig sei und sie habe daher einen gewerblichen Buchhalter dazu bereits beauftragt. Dieser werde die Umsatzsteuererklärungen 2006 und 2007 nachbringen.

Auch der Umstand, dass eine Verurteilung nach dem Finanzstrafgesetz bereits stattgefunden habe, ändere nichts daran, dass die Schätzungen des Finanzamtes für 2006 und 2007 unrichtig seien.

Aus Geldmangel sei die Finanzstrafverhandlung ohne Rechtsbeistand besucht und der Senat habe die nunmehrige Bw. aufgeklärt, das Beste für sie wäre, sie würde das Anklagepunktum akzeptieren. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters wäre die unvertretene Beschuldigte nach dem Finanzstrafgesetz zu belehren gewesen, dass Schätzungen vorgenommen worden sind, die möglicherweise unzutreffend seien. Die Praxis zeige, dass bei Schätzungen weit mehr als der übliche Sicherheitszuschlag hinzugeschätzt werde. Unter Hinweis auf diese Ausführungen werde daher der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben, den Haftungsbescheid aufzuheben und der Bw. Gelegenheit zu geben, durch Vorlage der Jahreserklärungen 2006 und 2007 auf zutreffende Werte zu gelangen. In diesem Zusammenhang werde auch der Antrag auf Gewährung der Wiederaufnahme für die Umsatzsteuer 2006 und 2007 gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz vom 6. Mai 2011 wurde die gegenständliche Berufung unter Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als unbegründet abgewiesen.

Rechtzeitig am 10. Juni 2011 beantragte die Bw. die Vorlage der gegenständlichen Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne ein ergänzendes Vorbringen zu erstatten.

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 betreffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.

Laut Firmenbuch war die Bw. im Zeitraum 28. Mai 2005 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Fa. S-GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. November 2007 deren handelsrechtliche Geschäftsführerin und zählt damit zum Kreis der im § 80 BAO genannten Vertreter, welche gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben steht aufgrund der Aufhebung des Konkurses mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. Jänner 2009 nach Schlussverteilung und der in der Folge am 8. April 2009 erfolgten amtswegigen Löschung der GmbH gemäß § 40 FBG in Folge Vermögenslosigkeit fest.

Zunächst ist festzustellen, dass die im Haftungsbescheid geltend gemachte Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 102.309,88 nicht am Abgabenkonto der Fa. S-GmbH aushaftet, sondern seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ganz offensichtlich die am Abgabenkonto aushaftenden Umsatzsteuervorauszahlungen 3/2007 in Höhe von € 5.355,18 und 1-10/2007 in Höhe von € 96.954,70 (insgesamt € 102.309,88) zusammengerechnet und als Umsatzsteuer 2007 zur Haftung herangezogen wurden.

Durch den Spruch des Haftungsbescheides, womit die Haftung für einen bestimmten Betrag einer bestimmten Abgabe geltend gemacht wird, wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und somit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO festgelegt. Eine darüber hinaus gehende Einbeziehung von Abgaben in die Haftung mit Berufungsentscheidung würde somit ein Hinausgehen über die Sache des erstinstanzlichen Bescheides bedeuten (vgl. VwGH 19. Dezember 2002, 2001/15/0029).

Da Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens ausschließlich der Haftungsausspruch betreffend die Jahresumsatzsteuer 2007 ist und ein Ausspruch einer Haftung in Bezug auf Umsatzsteuervorauszahlungen 1-10/2007 nicht erfolgt ist, war es dem Unabhängigen Finanzsenat verwehrt, eine Haftung für Umsatzsteuervorauszahlungen auszusprechen, die nicht den Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides und somit dieses Verfahrens sind.

Zwar haftet der mit Bescheid vom 3. Dezember 2008 vorgeschriebene Betrag an Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 154,80 nach wie vor am Abgabenkonto aus, jedoch ist insoweit aufgrund der Aktenlage eine Zuordnung dahingehend, dass dieser Betrag auf Zeiträume vor Konkurseröffnung entfällt und somit von der Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführerin zu entrichten gewesen wäre, nicht erfolgen, sodass der Haftungsausspruch betreffend Umsatzsteuer 2007 auch für diesen Betrag unterblieb.

Alle anderen, den Gegenstand des erstinstanzlichen Haftungsbescheides bildenden Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuer 2006, Lohnsteuer für die Zeiträume 2005, 2006 und 1-7/2007 sowie Dienstgeberbeiträge 2006 und 1-7/2007) haften nach wie vor unberichtigt am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aus.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückstellung aus dem Mittel der Gesellschaft Sorge zu tragen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die

Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das ausreichende Mittel zur Abgabentrückhaltung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Wie im angefochtenen Haftungsbescheid zutreffend festgestellt, hat die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. September 2010 eine Bevorzugung der Bargläubiger und der Wiener Gebietskrankenkasse gegenüber der Abgabenbehörde einbekannt, ohne eine Liquiditätsrechnung vorzulegen und somit ohne das Ausmaß der quotenmäßigen Benachteiligung der Abgabenbehörde erster Instanz darzulegen bzw. zu berechnen, weswegen eine Haftungsinsanspruchnahme im Ausmaß des Gesamtbetrages der aushaftenden und im Gegenstand dieses Haftungsverfahrens bildenden Abgabenschuldigkeiten zu Recht erfolgte.

Zu Recht wird im angefochtenen Haftungsbescheid darauf verwiesen, dass der Bw. mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 28. September 2009 zur Strafnummer YX des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auch betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-12/2006 sowie mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 20. Februar 2008 zur Strafnummer XX des Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2005 und 2006 schuldig gesprochen wurde.

Zentraler Punkt der Berufungsausführungen der Bw. ist die behauptete Unrichtigkeit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2006, welche in Höhe von € 45.648,62 mit Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 18. Dezember 2007 im Schätzungswege festgesetzt wurde.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und sie hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Bescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt.

Unstrittig sind dem gegenständlichen Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen, sodass, entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, im

Haftungsverfahren eine Bindungswirkung an die Abgabenbescheide besteht. Die Bw. ist daher in ihrem Vorbringen in Bezug auf die Unrichtigkeit der Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten auf das Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO zu verweisen. Die diesbezüglichen Einwendungen im Haftungsverfahren gehen daher ins Leere.

Wenn die Bw. in der gegenständlichen Berufung ausführt, sie wisse nach Zugang des Haftungsbescheides erstmals, dass eine Aufbuchung der Jahre 2006 und 2007 notwendig sei, wofür sie einen gewerblichen Buchhalter beauftragt habe, welcher die Umsatzsteuererklärungen 2006 und 2007 nachbringen werde, so gesteht sie damit eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten in Form der nicht ordnungsgemäßen Führung der Bücher und Aufzeichnungen in den Jahren 2006 und 2007 und die darauf beruhende Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten ein.

Keine Einwendungen enthält die gegenständliche Berufung in Bezug auf den Ausspruch der Haftung betreffend Lohnabgaben (L, DB) für die Zeiträume 2005, 2006 und 1-7/2007, wobei hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer auf die Ausführungen des erstinstanzlichen Bescheides hinsichtlich Verletzung der im § 78 Abs. 3 EStG normierten Verpflichtung, die Lohnsteuer von den tatsächlich zur Auszahlung gelangten Beträge einzubehalten und abzuführen, verwiesen wird.

Hinsichtlich der aushaftenden Beträge an Dienstgeberbeiträgen 2006 und 1-7/2007 ist auf das Eingeständnis der Bw. hinsichtlich der Ungleichbehandlung der Abgabenbehörde erster Instanz gegenüber den anderen Gläubigern in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. September 2010 und auf die Nichtvorlage einer ordnungsgemäßen Liquiditätsrechnung zu verweisen.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall spricht, ist die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht von einer Kausalität zwischen Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall ausgegangen.

Das Vorliegen eines Fehlers bei der Ermessensübung wurde in der gegenständlichen Berufung von der Bw. gar nicht eingewendet und auch der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass im gegenständlichen Fall Zweckmäßigkeitserwägungen im Sinne des § 20 BAO dahingehend, dass die Haftungsinanspruchnahme der Bw. die einzige Möglichkeit der Abgabeneinbringung bietet, somit dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung gegenüber in der Person der Bw. gelegenen Billigkeitserwägungen, welche gar nicht ins Treffen geführt wurden, der Vorzug zu geben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2011