



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des EM, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 23. März 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO entschieden:

Die Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf € 5.071,27 anstatt € 169.211,20 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 23. März 2005 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der E-GmbH im Ausmaß von € 169.211,20 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass zum Zeitpunkt, als er Geschäftsführer der E-GmbH gewesen sei, alle Lohnsteuerverbindlichkeiten für den Zeitraum 2001 und 2002 eingezahlt worden seien. Im Übrigen habe die E-GmbH die Lohnverrechnung vom Steuerberater T-GmbH, bis November 2002 durchführen lassen und die dabei errechneten lohnabhängigen Abgaben immer eingezahlt. Ab Dezember 2002 sei der Bw. für die Administration nicht mehr verantwortlich gewesen. Ab diesem Zeitraum habe die Administration Herr MG übernommen.

Der Haftungsbescheid stütze sich auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung des Finanzamtes vom 21. Oktober 2004, zugestellt an den Masseverwalter DE am 11. November 2004. Die Feststellungen in diesem Bericht seien schlichtweg rechtswidrig und

verfassungswidrig. Als Bezüge der Geschäftsführer seien die Abhebungen mit Bankomat- und Visa-Karten behandelt worden. Als Begründung werde im Bericht ausgeführt, dass die von den Geschäftsführern M, K, G und von Herrn H neben Bezügen mit Bankomat- und Visa-Karten abgehobenen und bezahlten Privatkosten netto der Nachversteuerung hätten unterzogen werden müssen. Es werde im Bericht nicht ausgeführt, um welche Beträge es sich dabei handle, noch werde ausgeführt, wem welche Beträge zuzurechnen seien. Dann werde behauptet, es seien Privatkosten. Der Lohnsteuerprüfer habe überhaupt nicht die Kompetenz dazu festzustellen, ob es sich um Privatkosten oder um betrieblich veranlasste Kosten handle. Die vom Lohnsteuerprüfer als Privatabhebungen bezeichneten Bezüge seien nämlich alle auf die Verrechnungskonten der Gesellschafter gebucht worden. Auf den Verrechnungskonten könne man dann feststellen, dass damit ausschließlich betrieblich veranlasste Aufwendungen bezahlt worden seien. Es sei auf dem Verrechnungskonto des Bw. auch feststellbar, dass der Bw. eine Forderung gegenüber der Gesellschaft habe und somit kein Geldfluss von der E-GmbH zum Bw. erfolgt sei, sondern umgekehrt. Weiters seien im Dezember 2001 von den Gesellschaftern M, K, G und P Darlehen an das Unternehmen gewährt worden, die in die Berechnungen des Lohnsteuerprüfers anscheinend keinen Eingang gefunden hätten. Denn seiner einfachen Berechnung nach müsste der Bw., da er der Gesellschaft mehr Geld zur Verfügung gestellt habe, dann ja eine Lohnsteuer zurückbekommen. Alle diese Sachverhalte spielen sich nun aber auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene ab und hätten mit dem Dienstverhältnis nichts zu tun.

Dass die Gesellschafter ihre Gehälter in den wirtschaftlich schlechten Zeiten zurückgenommen hätten, könne ihnen nicht negativ angelastet werden. Die Vermittlungsprovisionen, die die Gesellschafter erhalten hätten, seien von ihnen in den Einkommensteuererklärungen der Gewinnermittlung zu Grunde gelegt worden. Sollte es sich bei manchen Ausgaben auch um Fehlinvestitionen gehandelt haben, so sei das grundsätzlich dem Unternehmerrisiko der GmbH zuzurechnen bzw. könne das maximal Forderungen unter den Gesellschafter-Geschäftsführern nach sich ziehen. Bestenfalls könne es sich dabei um verdeckte Gewinnausschüttungen handeln, wenn der Behörde der Beweis gelinge. Keinesfalls könne es sich dabei aber um lohnsteuerpflichtige Geschäftsführerbezüge handeln. Diese Umdeutung sei steuerrechtlich geradezu denkunmöglich.

Alle hier angeführten Argumente könnten in der Buchhaltung der E-GmbH leicht überprüft werden. Dem Prüfer habe die Buchhaltung vorgelegen sein müssen, sonst hätte er die Kontoabhebungen ja nicht aufsummieren können. Dabei hätte er aber auch seine Wahrheitserforschungspflicht gemäß § 114 BAO erfüllen und den Sachverhalt genau ermitteln können. Zumindest hätte er die betroffenen Gesellschafter zum vorgeworfenen Sachverhalt befragen müssen. Das habe er verabsäumt. Daher stelle der ganze Prüfungsvorgang mit den

daraufhin erlassenen Bescheiden einen Willkürakt der Behörde dar und verletze den Bw. in seinen verfassungsrechtlich gewährten Rechten. Der Bw. sei auch überzeugt, dass dieses Prüfungsergebnis nicht zustande gekommen wäre, hätte es sich nicht um einen Konkursfall gehandelt. Denn in diesem Fall hätten sich die Verantwortlichen der E-GmbH gegen das Prüfungsergebnis erfolgreich zur Wehr gesetzt. So sei es dem Masseverwalter DE aber anscheinend relativ egal gewesen, da es sich nur um eine Konkursforderung handle, und der Prüfer dürfte nur ein relativ billiges (ohne Widerstand) Mehrergebnis im Auge gehabt haben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2005 als unbegründet ab.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. ergänzend vor, dass die Bestimmung des § 9 BAO nur für Abgaben gelten könne, die aus der Sicht ex ante auch als Abgaben für den Bw. als Geschäftsführer erkennbar gewesen seien.

Die Lohn- und Gehaltsabrechnung habe ein befugter Steuerberater durchgeführt. Die dabei errechneten Abgaben seien bis auf kleine Differenzen auch pflichtgemäß abgeführt worden. Die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Lohnsteuerforderungen seien aber aus der Sicht ex ante für den Bw. nicht im Geringsten als Abgaben erkennbar gewesen. Wenn Verrechnungsverbindlichkeiten der Gesellschafter nicht beglichen werden könnten, dann könne es sich dabei vielleicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln, niemals aber um einen Gehaltsbestandteil eines Gesellschafters. Daher habe sich der Bw. bezüglich der in Rede stehenden Lohnsteuernachforderungen nicht einmal geringste Fahrlässigkeit zur Last zu legen, weil in den Jahren 2001 und 2002 auch dem vorsichtigsten Geschäftsführer nicht der Gedanke gekommen wäre, dass es sich bei den Spesenabrechnungen um lohnsteuerpflichtige Gehaltsbestandteile handeln könne.

Es könne daher in diesem Fall nicht von schuldhafter Pflichtverletzung gesprochen werden, nur weil der Lohnsteuerprüfer bei einer ex post Betrachtung in diesem Fall das Anspruchslohnprinzip, das es im Steuerrecht nicht gebe, rechtswidrigerweise angewendet habe. Und wenn auch die Bescheide der Lohnsteuernachforderung dem Rechtsbestand angehörten (sie seien in der Zwischenzeit mittels Berufung bekämpft worden), so könne es doch bei der hier dargelegten Sachlage nicht dazu führen, dass der Bw. für eine rechtswidrige und denkunmögliche Gesetzesanwendung zur Haftung herangezogen werde, wobei bei einer ex ante Betrachtung das Tatbild der schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO gar nicht erfüllbar sei.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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.*

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

Unbestritten ist, dass dem Bw. als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 4. April 2001 bis Dezember 2002 laut Angabe des Bw. in der Berufung neben einem weiteren Geschäftsführer die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Dass eine Vereinbarung getroffen worden wäre, wonach der andere Geschäftsführer und nicht der Bw. mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen wäre, wurde vom Bw. nicht behauptet und ist auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich. Auf Grund des Umstandes, dass eine anteilige Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei dem ebenfalls als Haftungspflichtiger in Anspruch genommenen JK nicht feststeht, bedurfte es in Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin im Rahmen der Ermessensübung auch der Inanspruchnahme des Bw. für die gesamte Haftungsschuld, zumal es zum Wesen des Gesamtschuldverhältnisses gehört, dass jeder Schuldner für das Ganze haftet und es dem Gläubiger überlassen bleibt, von welchem Schuldner er die Leistung begehr will.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht auf Grund der Aufhebung des Konkurses nach Schlussverteilung mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 9. Mai 2005 fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13. März 1991, 90/13/0143)

---

aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Dem Einwand, dass der ganze Prüfungsvorgang mit den daraufhin erlassenen Bescheiden einen Willkürakt der Behörde darstelle, ist entgegenzuhalten, dass damit lediglich die inhaltliche Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bestritten wird. Da dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen sind, ist es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bw. zur Haftung verwehrt, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen.

Abgesehen davon wurde die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 2001 und 2002 auf Grund der Berufungen der Abgabepflichtigen ohnehin mit Bescheiden vom 13. September 2005 auf die Beträge von € 6.364,07 und € 611,91 (anstatt € 99.637,07 und € 69.574,13) herabgesetzt, sodass unter Berücksichtigung der Konkursquote laut Rückstandsaufgliederung vom 6. Februar 2006 von den haftungsgegenständlichen Abgaben nur mehr die Lohnsteuer 2001 in Höhe von € 5.071,27 unberichtigt aushaftet.

Sofern der Bw. einwendet, dass er die Lohnverrechnung bis November 2002 von einem Steuerberater habe durchführen lassen und die dabei errechneten lohnabhängigen Abgaben immer eingezahlt habe, ist dem zu erwidern, dass der verantwortliche Vertreter nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2002, 2002/15/0152) nicht von seiner Verantwortung befreit wird, wenn er seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt. Es treffen ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach § 9 BAO führen kann. Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen, durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, 122 f. und Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, § 9 Tz 13, und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung). Der Bw. hat konkrete Umstände, aus denen sich ergäbe, dass ihm trotz pflichtgemäßiger Überwachung des von ihm beauftragten Steuerberaters die Abgabenzustände verborgen bleiben konnten, nicht behauptet.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der E-GmbH im Ausmaß von € 5.071,27 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Februar 2006