



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CW, vertreten durch Dr. Christian Pötzl, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Fabrikstraße 3, vom 7. November 2005 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Oktober 2005 zu StNr. 000/0000, mit dem die Berufungswerberin gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. A-GmbH im Ausmaß von € 50.099,20 in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war im haftungsrelevanten Zeitraum Geschäftsführerin der Primärschuldnerin, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 14.7.2005 das Konkursverfahren eröffnet worden war. Dieses Konkursverfahren wurde am 3.4.2006 nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Konkursgläubiger erhielten eine Quote von 4,49 %. Die Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses wurde mit Beschluss vom 29.5.2006 festgestellt.

Mit Haftungsbescheid vom 3.10.2005 wurde die Berufungswerberin für folgende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2002	8.679,22
Lohnsteuer	2003	5.494,25
Lohnsteuer	2004	14.608,00
Lohnsteuer	2005	11.816,74
Dienstgeberbeitrag	2002	1.259,89
Dienstgeberbeitrag	2003	797,55
Dienstgeberbeitrag	2004	3.729,02

Dienstgeberbeitrag	2005	2.966,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002	109,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	67,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	314,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	257,33
<i>Gesamtbetrag</i>		<i>50.099,20</i>

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre es insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Auf Grund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden offensichtlich schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien und damit der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt worden wäre, sei eine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen gewesen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 7.11.2005 Berufung erhoben. Die haftungsgegenständlichen Abgaben seien im Rahmen einer besonderen Lohnsteuerprüfung aus Anlass der Konkursöffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin unrichtig festgesetzt worden. Im Wesentlichen habe es sich um die Nachversteuerung von Kilometergeldern gehandelt, welche die Gesellschaft in den Jahren 2002 bis 2004 ausbezahlt habe. Die Versteuerung der Kilometergelder sei im Umfang von zwei Dritteln der ausbezahnten Kilometergelder unter der Annahme erfolgt, dass einerseits keine Fahrtenbücher bzw. vollständige Aufzeichnungen über die gefahrenen Kilometer geführt worden seien und andererseits die an WW ausbezahnten Kilometergelder nicht zuständen, da dieser kein Dienstnehmer der Gesellschaft gewesen sei. Die Feststellungen anlässlich der Lohnsteuerprüfung seien unrichtig erfolgt, da ausreichende Aufzeichnungen über die Kilometergelder geführt worden seien und auch WW, obwohl er kein Dienstnehmer der Gesellschaft gewesen sei, tatsächlich eine Tätigkeit für die Gesellschaft entfaltet habe, indem er Reiseverträge, Buchungsbestätigungen und Abfertigungspapiere für die Gesellschaft von bzw. zu Kunden bzw. Flughäfen abgeholt bzw. transportiert hätte. Die Aufwendungen des WW (Sohn der Berufungswerberin) seien in Form des amtlichen Kilometergeldes ersetzt worden. Die Erhebungen der Behörde zum Sachverhalt Kilometergeld seien unrichtig und unvollständig. Auch habe die Behörde keinerlei Erhebungen zur Frage getroffen, ob bzw. über welchen Zeitraum der Geschäftsführerin noch Mittel zur Berichtigung von Abgaben zur Verfügung gestanden seien. Der angefochtene Bescheid sei nicht bzw. nur scheinbar begründet, wenn die Behörde unterstelle, dass bei Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben der Geschäftsführerin ausreichende Mittel zur Berichtigung zur Verfügung gestanden wären. Die Behörde erster Instanz ziehe die Berufungswerberin zur Haftung für Lohnabgaben

heran, welche erst nach Konkursöffnung im Rahmen der Abgabenprüfung als solche festgestellt worden wären. Es sei dem Bescheid nicht zu entnehmen, „auf welches Verhalten die Geschäftsführerhaftung gegründet“ werde. Die Geschäftsführerin habe mit der laufenden Lohnverrechnung und damit mit der Berechnung der Abgaben aus den Dienstverhältnissen seit Jahren die P Steuerberatungs GmbH beauftragt und habe darauf vertrauen können, dass diese die Abgaben richtig berechnet. Zum Beweis für ihr Vorbringen berief sich die Berufungswerberin auf nicht näher bezeichnete „Geschäftsauzeichnungen“ der Primärschuldnerin, die Einvernahme von JW und WW (Ehegatte und Sohn der Berufungswerberin), eines informierten Vertreters der Steuerberatungs GmbH, sowie ihre eigene Einvernahme.

***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 Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

In der gegenständlichen Berufung wird die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben bzw. der anlässlich der Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen bestritten, und bemängelt, dass die Erhebungen der Behörde zum „Sachverhalt Kilometergelder“ unrichtig und unvollständig wären.

Die Berufungswerberin übersieht dabei, dass im Haftungsverfahren die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden ist. Nur wenn, was hier nicht der Fall ist, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall wäre die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren

---

von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigem Organ zu entscheiden (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist daher im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Gemäß § 248 erster Satz BAO wäre es der Berufungswerberin außerdem freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihr die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte sie gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080). Auf die Möglichkeit zur Einbringung einer solchen Berufung war in der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Haftungsbescheides ausdrücklich hingewiesen worden. Aufgrund der im Haftungsverfahren gegebenen Bindung an das Abgabenfestsetzungsverfahren ist somit von der Richtigkeit der Prüferfeststellungen und der an die Gesellschaft ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide, mit denen die gegenständlichen Lohnabgaben vorgeschrieben wurden, auszugehen.

Die Berufungswerberin war seit 7.9.1998 verantwortliche Geschäftsführerin der Primärschuldnerin und damit im haftungsrelevanten Zeitraum Vertreterin der Gesellschaft im Sinne des § 80 BAO.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht fest. Das Konkursverfahren wurde rechtskräftig nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung 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 gezogene Abgabe zur Gänze (z.B. VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Dem in der Berufung erhobenen Einwand, die Behörde hätte keinerlei Erhebungen zur Frage getroffen, ob bzw. über welchen Zeitraum der Geschäftsführerin noch Mittel zur Berichtigung von Abgaben zur Verfügung gestanden wären, ist daher entgegenzuhalten, dass es an der Berufungswerberin gelegen wäre, das Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu behaupten (was in der vorliegenden Berufung nicht dezidiert geschah) und glaubhaft zu machen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Weiters ist festzuhalten, dass im Zeitpunkt der Konkurseröffnung ein Guthaben am Abgabenkonto in Höhe von € 1.592,85 bestand, und noch am 3.6.2005 insgesamt € 5.297,68 an die Gesellschaft zurückbezahlt worden waren. Aus den Umsatzsteuervoranmeldungen der Gesellschaft hatten sich laufend Vorsteuerüberschüsse ergeben, die zur Abdeckung von Abgaben verwendet, oder an die Gesellschaft zurückgezahlt wurden. Neben den bereits angeführten Rückzahlungen waren am 5.6.2002 weitere € 2.032,62, am 1.7.2002 € 3.492,21, und am 9.9.2003 sogar € 28.000,- zurückbezahlt worden. Dass im haftungsrelevanten Zeitraum keine Mittel zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung gestanden wären, konnte daher nicht angenommen werden. Ein Großteil der haftungsgegenständlichen Abgaben hätte allein mit den vom Finanzamt zurückbezahlten Beträgen abgedeckt werden können.

Aus dem Umstand, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben erst in der nach Konkurseröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung festgestellt wurden, ist für die Berufungswerberin nichts zu gewinnen, da – wie bereits oben ausgeführt – bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend ist, wann diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, und es damit auf den vom Zeitpunkt der Festsetzung unabhängigen Fälligkeitstermin ankommt.

---

Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt wurde, resultieren die haftungsgegenständlichen Abgaben im Wesentlichen aus der Nachversteuerung von Kilometergeldern, die an den Ehegatten und den Sohn der Berufungswerberin ausbezahlt worden waren, für die aber nach den Prüferfeststellungen keine ausreichenden Nachweise vorgelegt werden konnten, sodass diese nicht als steuerfreie Bezüge im Sinne des § 26 Zif. 4 EStG anerkannt, sondern nachversteuert wurden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen schon der Berechnung des Kilometergeldersatzes durch den Arbeitgeber Berechnungsunterlagen zu Grunde liegen, die so gestaltet sind, dass sie auch nachträglich bei Überprüfung durch das Finanzamt sowohl die Kontrolle des Dienstzweckes der einzelnen Fahrt, als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies kann etwa durch ein entsprechend gestaltetes Fahrtenbuch erfolgen. Eine Glaubhaftmachung gemäß § 138 BAO ist aber ausgeschlossen. Eine nachträgliche Beweisführung kann den Nachweis durch taugliche zeitnahe Aufzeichnungen nicht ersetzen. Ein Beweisverfahren kann daher nur etwa in Fällen in Betracht kommen, in denen die Echtheit oder Richtigkeit inhaltlich ausreichender Aufzeichnungen von der Abgabenbehörde bezweifelt wird (z.B. VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; vgl. auch UFS 22.8.2003, RV/0844-W/03). Dies war jedoch hier nicht der Fall. Die Beischaffung der (im Übrigen nicht näher bezeichneten) Geschäftsunterlagen sowie die beantragte Einvernahme der in der Berufung angeführten Personen waren daher schon aus diesem Grund nicht erforderlich. Überdies handelt es sich dabei ohnehin um eine Frage, die den Abgabenanspruch als solchen betrifft, und daher allenfalls in einem Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide, nicht aber im Haftungsverfahren selbst zu erörtern wäre.

Die Berufungswerberin hat an Angehörige Kilometergelder ausbezahlt, ohne dass schon bei der Berechnung und Auszahlung des Kilometergeldersatzes für die einzelnen Dienstreisen ausreichende Aufzeichnungen vorgelegen wären, aus denen der Zweck der Fahrt und die tatsächlich zurückgelegte Fahrtstrecke ersichtlich gewesen wäre. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass mit der laufenden Lohnverrechnung ein steuerlicher Vertreter beauftragt war. Die Nachweise für die Dienstreisen hätte die Berufungswerberin vor Leistung des Aufwandsatzes verlangen müssen. Dass ihr von Seiten der steuerlichen Vertretung etwa die Auskunft erteilt worden wäre, eine steuerfreie Auszahlung der Kilometergelder wäre *ohne* entsprechende Nachweise zulässig, wurde nicht behauptet. Im Übrigen legte die Berufungswerberin auch in diesem Zusammenhang nicht näher dar, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotenen Beweismittel erwiesen werden sollten. Der gestellte Beweisantrag lief daher auf einen Erkundungsbeweis hinaus, den die erkennende Behörde aufzunehmen nicht gehalten war.

---

Da die Berufungswerberin steuerfrei Kilometergelder ohne entsprechende Nachweise für die einzelnen Dienstreisen bezahlt hat, ging das Finanzamt im Ergebnis zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung aus. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Am Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und dem Entstehen eines in der Folge uneinbringlich gewordenen Abgabenrückstandes an Lohnabgaben kann auch deswegen kein Zweifel bestehen, weil ein Abgabenrückstand (bei Vorliegen ausreichender Aufzeichnungen) gar nicht hätte entstehen können (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0185).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Ein Teil der Haftungsschuld konnte bereits durch Überrechnung eines Guthabens vom persönlichen Abgabenkonto der Berufungswerberin in Höhe von € 970,42 abgedeckt werden. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass sich dadurch zwar der von ihr zu entrichtende Haftungsbetrag vermindert, sich aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (bzw. in der gegenständlichen Berufungsentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht geändert hat (vgl. z.B. VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Im Übrigen ist es auch keineswegs so, dass die Haftung etwa 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). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst 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). Insgesamt gesehen war die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung im vorliegenden Fall daher zweckmäßig, um zumindest einen Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch einzubringen. Billigkeitsgründe, welche eine Abstandnahme von der Heranziehung der Berufungswerberin zur Haftung rechtfertigen könnten bzw. die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, sind nicht vorgebracht worden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Juni 2006