



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A.B., Wien, vertreten durch Schludermann & Winkler Rechtsanwälte, 1030 Wien, Reisnerstraße 32, 1.) vom 22. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 4. Juli 2008 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO sowie 2.) vom 15. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Mai 2009 über die Abweisung der Aussetzung der Einhebung entschieden:

I.a. Der Berufung vom 22. Juli 2008 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 4. Juli 2008 wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um

Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 6,03,
Lohnsteuer 2003 in Höhe von € 23,00,
Dienstgeberbeitrag 2003 in Höhe von € 30,62,
Dienstgeberzuschlag 2003 in Höhe von € 2,86,
Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 3,84,
Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 24,58,
Dienstgeberzuschlag 2004 in Höhe von € 2,19,
Dienstgeberbeitrag 2005 in Höhe von € 24,36,
Dienstgeberzuschlag 2005 in Höhe von € 2,17,
Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 617,33,
Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 7.321,49,
Körperschaftsteuer 2005 in Höhe von € 10.512,49

Anspruchszinsen 2005 in Höhe von € 210,61 und
Umsatzsteuer 09/2006 in Höhe von € 45,00,
gesamt somit um € 18.826,56 vermindert.

I.b. Für die darüber hinaus festgesetzten Haftungsbeträge an

Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 61,47,
Lohnsteuer 2003 in Höhe von € 234,48,
Dienstgeberbeitrag 2003 in Höhe von € 312,13,
Dienstgeberzuschlag 2003 in Höhe von € 29,13,
Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 39,15,
Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 250,61,
Dienstgeberzuschlag 2004 in Höhe von € 22,27,
Dienstgeberbeitrag 2005 in Höhe von € 248,29,
Dienstgeberzuschlag 2005 in Höhe von € 22,07,
Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 6.293,05 und
Umsatzsteuer 09/2006 in Höhe von € 458,70,

somit im Gesamtausmaß von € 7.971,36 wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

II. Die Berufung vom 15. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Mai 2009 über die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 4. Juli 2008 wurde A.B. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma B-GmbH im Ausmaß von € 26.797,92 in Anspruch genommen, nämlich

Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 67,50,
Lohnsteuer 2003 in Höhe von € 257,48,
Dienstgeberbeitrag 2003 in Höhe von € 342,75,
Dienstgeberzuschlag 2003 in Höhe von € 31,99,
Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 42,99,
Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 275,19,

Dienstgeberzuschlag 2004 in Höhe von € 24,46,
Dienstgeberbeitrag 2005 in Höhe von € 272,65,
Dienstgeberzuschlag 2005 in Höhe von € 24,24,
Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 6.910,38,
Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 7.321,49,
Körperschaftsteuer 2005 in Höhe von € 10.512,49
Anspruchszinsen 2005 in Höhe von € 210,61 und
Umsatzsteuer 09/2006 in Höhe von € 503,70.

Aus den gesetzlichen Bestimmungen §§ 9, 80, BAO und § 1298 ABGB ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebraucht werden können und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden haben können.

Der Bw. sei im Zeitraum von 2000 bis dato unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma B-GmbH gewesen und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Der Bw. sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am Tag – gemeint wohl: am 15. Tag – (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume – siehe Haftungsbescheid – sei die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang werde auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, 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 (VwGH

18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht des Bw. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Der Bw. 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 Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen habe. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte 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 ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (VwGH 17.9.1986, 84/13/0198 u.a.). Da der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Weiters sei der Bw. seiner

Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun, nicht nachgekommen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 22. Juli 2008 wird ausgeführt, dass die rechtlichen Voraussetzungen für eine Haftung des Bw. nicht vorliegen. Für die in Haftung gezogenen Rückstände an L, DB und DZ sei auszuführen, dass diese erst im Zuge einer Prüfung seitens des Finanzamtes nach Konkursöffnung über das Vermögen der B-GmbH festgestellt worden seien. Eine Zahlung sei dem Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich gewesen. Zudem habe sich die B-GmbH laufend eines Steuerberaters bedient, der die Abgaben auch dem Finanzamt gemeldet habe. Im Zuge der erwähnten Prüfung seien lediglich geringe Abfuhrdifferenzen festgestellt worden, die nicht auf einer unvertretbaren Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters beruhen. Ein Verschulden des Bw. an der Nichtzahlung dieser Abgaben bestehe daher nicht.

Die in Haftung gezogenen angeblichen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerrückstände bestünden nicht zu Recht und beruhen offenbar auf einer Prüfung im Zuge der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der B-GmbH. Die dabei erfolgten Schätzungen seitens des Finanzamtes werden vom Bw. ausdrücklich als unrichtig bestritten. Sämtliche Abgaben seien während des Betriebes des Unternehmens ordnungsgemäß gemeldet worden. Auch habe während des Unternehmensbetriebs kein Rückstand beim Finanzamt bestanden, sodass keine benachteiligende Ungleichbehandlung des Finanzamtes vorgelegen sei. Zudem wäre auch hier eine Bezahlung in Folge der Konkursöffnung nicht mehr möglich gewesen.

Weiters weise der Bw. darauf hin, dass ihm im erstinstanzlichen Verfahren keinerlei Möglichkeit zur Rechtfertigung gegeben worden sei, da ihm die die Haftung betreffenden Rückstände niemals einzeln mitgeteilt worden seien. Der Bescheid leide daher an einem wesentlichen Verfahrensmangel, der zur Nichtigkeit des angefochtenen Bescheides führe. Auch enthalte der angefochtene Bescheid keine nachvollziehbare Begründung, da lediglich ein Schimmeltext angeschlossen sei, der keinen Bezug auf den konkreten Sachverhalt enthalte. Es werde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben.

Gleichzeitig wurde ein Antrag gestellt, der Berufung aufschiebende Wirkung zukommen zu lassen, da einerseits der angefochtene Bescheid augenscheinlich mit wesentlichen Verfahrensfehlern belastet sei und andererseits eine Zahlung für den Bw. in Folge der Insolvenz seines Unternehmens ohnehin mit zahlreichen wirtschaftlichen Problemen belastet sei, zu einem nicht gut zu machenden Vermögensschaden führen würde.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 8. August 2008 übermittelte der Bw. mit Schreiben vom 16. März 2009 einen Gleichbehandlungsnachweis jeweils zum 1.1. der Jahre 2005 bis 2007, wobei der Bw. anmerkte, dass trotz vorgelegter Vollmacht der Masseverwalterin Herrn M. eine Einsicht in den Steuerakt der Gemeinschuldnerin verweigert worden sei, was ausdrücklich als Verfahrensmangel gerügt werde.

Aus dem Gleichbehandlungsnachweis sei zu ersehen, dass sich lediglich die Lieferantenverbindlichkeiten laufend erhöht haben, gegenüber den öffentlichen Gebietskörperschaften aber bis zur Konkurseröffnung praktisch kein Rückstand bestanden habe. Die nunmehr in Haftung gezogenen Beträge würden offensichtlich gänzlich auf Prüfungsergebnissen nach Konkurseröffnung, für deren Nichtbezahlung den Bw. kein Verschulden treffe, beruhen. Vor Konkurseröffnung sei jedenfalls das Finanzamt nicht schlechter als andere Gläubigergruppen behandelt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Mai 2009 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftungsschuld um die Körperschaftsteuer 2005 von € 10.512,49 und die Anspruchszinsen 2005 von € 210,61 vermindert, sodass eine Haftungsschuld von € 16.074,82 bestehen bleibt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Haftung des Geschäftsführers auch dann noch geltend gemacht werden könne, wenn die Firma nicht mehr bestehe oder der Geschäftsführer bereits seine Tätigkeit beendet habe. Es liege in der Natur der Sache, dass abgabenrechtliche Prüfungen immer erst im Nachhinein erfolgen können. Denn eine Prüfung in kurzen Zeiträumen sei rechtlich nicht verpflichtend und personell aufwändiger. Es stehe fest, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bereits im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig geworden seien und zu entrichten gewesen wären. Eine unrichtige Rechtsansicht entbinde den Abgabepflichtigen nicht von der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben. Ob der Steuerpflichtige oder in Vertretung sein Steuerberater sich einer unrichtigen, jedoch vertretbaren Rechtsansicht bedient haben, sei nicht dargelegt worden.

Für den „Gleichbehandlungsnachweis“ seien die Zahlungen der Firma im Bearbeitungszeitraum zu den Verbindlichkeiten in Verhältnis zu setzen. Nur die Erhöhung der Verbindlichkeiten ergebe keine aussagekräftige Vergleichsbasis. Bezugnehmend auf die Umsatzsteuer 2005 und 2006 laut Bescheiden vom 7. März 2007 werde dem Bw. mitgeteilt, dass gemäß § 248 BAO eine Entscheidung über die Berufung gegen die Grundlagenbescheide erst nach Beendigung des Rechtsmittelverfahrens über die Ausfallshaftung getroffen werden könne.

II. Mit weiterem Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Mai 2009 wurde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 22. Juni 2008 mit der Begründung abgewiesen, dass die Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 4. Juni 2008 am selben Tag erledigt worden sei.

In der Eingabe vom 15. Juni 2009 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Haftungsbescheid zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte gleichzeitig Berufung gegen den Bescheid vom 13. Mai 2009 über die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung ein und führte als Begründung aus, dass die erstinstanzliche Behörde in ihrer Begründung nicht ausgeführt habe, warum den Bw. für die geringfügigen Beitragsrückstände bei Lohnabgaben der Jahre 2002 bis 2005 ein Verschulden treffen solle, wenn sich die Gesellschaft zur Ermittlung der Abgaben eines Steuerberaters bedient habe, zumal dieser hinsichtlich der geltend gemachten Abgabenerückstände sich zwar auf eine von der Behörde erster Instanz behauptete unrichtige Rechtsansicht gestützt habe, die jedoch jedenfalls eine vertretbare Rechtsansicht dargestellt habe. Dass sich die B-GmbH während dieser Zeit eines steuerlichen Vertreters zur Ermittlung der Abgaben bedient habe, ergebe sich bereits aus der im Finanzamt der Gesellschaft erliegenden Vollmacht. Zum Beweis, dass sich die B-GmbH bei den von ihr erstatteten Abgabenerklärungen ausschließlich auf richtige und vertretbare Rechtsansichten gestützt habe, werde die zeugenschaftliche Einvernahme des Steuerberaters, beantragt.

Hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2005 und 2006 werde ausgeführt, dass die B-GmbH bis Herbst 2006 keinerlei Rückstände bei den öffentlichen Gebietskörperschaften gehabt habe und sämtliche vom Steuerberater errechneten Zahlungen fristgerecht bedient worden seien. Erst nach Fälligstellung der Kreditlinien durch die Hausbank der B-GmbH haben die fälligen Verbindlichkeiten nicht mehr bedient werden können und sei umgehend ein Konkursantrag gestellt worden. Die nunmehr geforderten Rückstände an Umsatzsteuer seien erst im Zuge einer Prüfung nach Konkurseröffnung festgestellt worden und werden vom Bw. der Höhe nach ausdrücklich bestritten, da diese auf einer Zuschätzung des Finanzamtes beruhen, für die jegliche Grundlage fehle. Eine Haftung des Bw. auf Grund von Schätzungen sei nicht zulässig. Zudem sei dem Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer in Folge der Konkurseröffnung gar nicht mehr in der Lage gewesen, festgestellte Beitragsrückstände zu bezahlen, was der Behörde erster Instanz auch nachgewiesen worden sei. Warum die Behörde die Gleichbehandlung der Gläubiger aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersehen könne, sei gänzlich unbegründet gelassen worden. Zudem hätte die Behörde dem Bw. bei Unklarheiten eine entsprechende Verbesserung seiner Urkundenvorlage auftragen müssen, zumal die Behörde dem Steuerberater des Bw. die Einsicht in den Akt der

B-GmbH trotz vorgelegter Vollmacht der Masseverwalterin verweigert habe. Es werde daher die Beischaffung des Steueraktes der B-GmbH beantragt. Dass den Bw. zudem kein vorwerfbares Verschulden treffe, sei im Verfahren 08 der Staatsanwaltschaft festgestellt worden, welches nach Einholung eines Gutachtens durch einen Buchsachverständigen eingestellt worden sei. Weiters halte der Bw. fest, dass das Konkursverfahren der B-GmbH noch nicht abgeschlossen sei und in diesem Verfahren mit einer wesentlichen Quote zu Gunsten der Konkursgläubiger zu rechnen sei.

Es werde daher beantragt, den erlassenen Haftungsbescheid ersatzlos zu beheben.

Weiters wurde gegen den Bescheid vom 13. Mai 2009 über die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung Berufung erhoben. Der Bescheid leide an einem wesentlichen Verfahrensmangel, da er faktisch nicht begründet sei. Die von der Behörde erster Instanz angeführte Argumentation stelle lediglich eine Scheinbegründung dar, da die erhobene Berufung nicht erledigt sei. Zudem sei es in einem Haftungsverfahren wegen Steuerschulden einer dritten Gesellschaft nicht zumutbar, dem Bw. die aufschiebende Wirkung zu verweigern, zumal dadurch dessen wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre. Im Übrigen werde auf die oben gemachten Ausführungen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad. I Berufung gegen den Haftungsbescheid

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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der

Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Unstrittig ist, dass der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit von 29. März 2000 bis Konkursöffnung laut Beschluss des Gerichtes vom 17. Jänner 2007, GZ. 07, für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlicher Geschäftsführer der Firma B-GmbH war.

Vorweg ist festzuhalten, dass aus dem Berufungsvorbringen abzuleiten ist, dass der Bw. darüber informiert ist, dass die Abgaben der Primärschuldnerin schon bescheidmäßig festgesetzt wurden.

Da die Geschäftsführertätigkeit des Bw. mit Konkursöffnung am 17. Jänner 2007 geendet hat, ist eine Haftung für danach bescheidmäßig festgesetzte Abgaben (die zuvor noch nicht fällig waren) nicht möglich, sodass der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 von € 10.512,49 und Anspruchszinsen 2005 von € 210,61 (wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Mai 2009) stattzugeben war.

Da im Haftungsbescheid als Abgabe auch die Umsatzsteuer 2006 (ohne monatsweise Zuordnung einzelnen Beträge) in Höhe von € 7.321,49 genannt ist, die Fälligkeit dieser Abgabe am 15. Februar 2007, somit erst nach Konkursöffnung am 17. Jänner 2007 eingetreten ist, war mangels Zuordnung einzelnen Teilbeträge der Berufung auch hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 stattzugeben.

Der Bw. rügt in seiner Berufung, dass die Rückstände an L, DB und DZ erst im Zuge einer Prüfung seitens des Finanzamtes nach Konkursöffnung über das Vermögen der B-GmbH festgestellt wurden. Eine Zahlung wäre dem Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich gewesen. Dabei wird vom Bw. übersehen, dass gerade die Tatsache, dass die Lohnabgaben nicht zu den gesetzlichen Fälligkeitstagen in ihrer korrekten Höhe an die Abgabenbehörde abgeführt worden sind, als Verschulden des Bw. als für die abgabenrechtlichen Belange der GmbH Verantwortlicher zu sehen ist.

Wenn weiters ausgeführt wird, dass sich die B-GmbH laufend eines Steuerberaters bedient hat, der die Abgaben auch dem Finanzamt gemeldet hat und im Zuge der erwähnten Prüfung lediglich geringe Abfuhrdifferenzen festgestellt wurden, die nicht auf einer unvertretbaren

Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters beruhen, sodass ein Verschulden des Bw. an der Nichtzahlung dieser Abgaben nicht besteht, ist darauf hinzuweisen, dass der Bericht über die angesprochene Lohnsteuerprüfung, wonach die Abfuhrdifferenzen sich durch die Gegenüberstellung der Lohnabgaben laut Lohnkonto und den gemeldeten Lohnabgaben ergeben, diesem Vorbringen widerspricht. Daraus ist abzuleiten, dass die Lohnabgaben zwar in der richtigen korrekten Höhe in den Lohnkonten berechnet worden sind, jedoch nicht alle daraus errechneten Lohnabgaben auch an das Finanzamt entrichtet wurden, obwohl die richtigen Zahlen bekannt gewesen sind.

Auswirkungen einer vertretbaren Rechtsansicht sind aus den Berechnungen der Lohnabgaben auf den Lohnkonten nicht abzuleiten, da der Steuerberater die von ihm vertretene Rechtsansicht ohne Zweifel in die Berechnungen der Lohnabgaben einfließen hat lassen. Von einem steuerlichen Vertreter kann man erwarten, dass er die von ihm gewählte Rechtsansicht auch in die Berechnung der Lohnabgaben auf den Lohnkonten einfließen lässt. Die Abfuhrdifferenzen beruhen jedoch laut Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung allein auf der Tatsache, dass die berechneten Lohnabgaben (in Höhe der vom Bw. behaupteten vertretbaren Rechtsansicht) nicht im vollen Umfang an das Finanzamt gemeldet bzw. in der berechneten Höhe entrichtet wurden. Gerade diese Differenzbeträge sind jedoch dem Bw. als Verschulden anzulasten, da die nunmehr als Nachforderungsbeträge im Haftungsbescheid ausgewiesenen Lohnabgaben nicht zu den gesetzlichen Fälligkeitstagen fristgerecht entrichtet wurden.

Die Tatsache, dass erst im Rahmen einer nachfolgenden abgabenbehördlichen Prüfung das Ausmaß der Lohnsteuer, die – wie bereits erwähnt – zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen zwar richtig berechnet, aber nicht einbehalten und auch nicht fristgerecht entrichtet wurde, festgestellt wird, hat für die Haftung im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG 1988 keine Auswirkung.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

Nach einem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037 fällt es einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Für die Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280), somit unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Da die Fälligkeitszeitpunkte für Dienstgeberbeiträge und Zuschläge für die Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2002 bis 2005 aber allesamt vor dem Zeitpunkt der Konkursöffnung gelegen waren, bestand für den Bw. grundsätzlich die Verpflichtung zur Abfuhr dieser Abgaben in der richtigen Höhe, weshalb der Berufung diesbezüglich der Erfolg zu versagen war.

Mit dem Vorbringen, dass es sich bei der Lohnabgabennachforderung der Jahre 2002 bis 2005 um geringfügige Differenzen handelt, wird nicht dargetan, welche Kontroll- oder Überwachungsmechanismen der Bw. als Geschäftsführer gesetzt hätte, denen solche Fehler entgangen wären, und die ihn bei seiner Heranziehung zur Abgabenhaftung im Konkurs der Gesellschaft exkulpieren hätten können, sodass den diesbezüglichen Berufungsausführungen ebenso ein Erfolg versagt bleibt.

Aufgrund des Berufungsvorbringens, dass im Verfahren 08 der Staatsanwaltschaft, welches nach Einholung eines Gutachtens durch einen Buchsachverständigen eingestellt wurde, festgestellt wurde, dass den Bw. kein vorwerfbares Verschulden treffe, wurde besagtes Gutachten von der Staatsanwaltschaft zur Einsicht angefordert.

In diesem Gutachten des Sachverständigen vom Februar 2008 ist unter Tz. 178 nachzulesen, *dass aus den vorliegenden Unterlagen nicht festgestellt werden kann, dass die A-GmbH (nunmehr die B-GmbH) die Zahlungen vollständig eingestellt hat. Tz. 179: Eine vollständige und bewusste Einstellung der Zahlungen dürfte zum 31. Jänner 2006 auch nicht beabsichtigt gewesen sein. Trotzdem wird angemerkt, dass die erhebliche Ausweitung von Verbindlichkeiten vor allem gegenüber den Öffentlichen Kassen einer Zahlungseinstellung sehr nahe kommt.*

Laut Tz. 189 wurde der Kontorrahmen der A-GmbH bei der Bank von € 73.000,00 um € 72.000,00 auf € 145.000,00 erhöht und ein weiterer Einmalkredit iHv € 150.000,00, im Februar 2006 zugezählt, gewährt. Daraus ist jedoch abzuleiten, dass im Februar 2006

jedenfalls der Primärschuldnerin und damit auch deren Geschäftsführer liquide Mittel zur Verfügung gestanden sind. Das Fehlen liquider Mittel in den verfahrensgegenständlichen Jahren wurde im Übrigen vom Bw. auch nicht behauptet, waren doch laufend liquide Mittel vorhanden, zumal laut Behauptung des Bw. beim Finanzamt (bei den öffentlichen Gebietskörperschaften) keine Rückstände offen aushafteten.

Nicht übersehen werden kann die Anzeige (Tz. 199 des Gutachtens), *wonach die A-GmbH teilweise „schwarz“ erwirtschaftete Umsätze nicht dem Finanzamt bekannt gegeben hat.* Untermauert wird die Aussage der Schwarzumsätze durch die Tatsache, dass *laut Tz. 76 des Gutachtens drei namentlich genannte Dienstnehmer nicht gemeldet wurden.* Im diesem Zusammenhang wurde die A-GmbH mit Urteilen des Arbeits- und Sozialgerichtes (z.B. 05) zur Auszahlung von ausstehenden Gehältern an die „Schwarzarbeiter“ verurteilt.

Der Sachverständige stellt unter *Tz. 210 fest, dass die A-GmbH zum 30. September 2006 zahlungsunfähig gewesen ist und laut Tz. 283 für den Bw. die Zahlungsunfähigkeit spätestens zum 30. November 2006 erkennbar gewesen ist.*

Tz. 353, 382, 436: Aus betriebswirtschaftlicher Sicht können dem Bw. keine kridaträchtigen Handlungen im Sinne des § 159 Abs. 5 StGB oder im Sinne des § 156 Abs. 1 und 2 StGB vorgehalten werden oder betrügerisches Handel gemäß § 153 lit. d StGB angelastet werden.

Laut Aussage des Sachverständigen (Tz. 450) konnte die insgesamt schlechte wirtschaftliche Lage der A-GmbH auch für im Rechnungswesen nur wenig versierte Personen leicht festgestellt werden.

Zusammengefasst ist hinsichtlich des Gutachtens auszuführen, dass darin lediglich geprüft wurde, ob dem Bw. ein strafbares Verhalten nach den Bestimmungen des Strafgesetzbuches (laut Vorgabe durch die Staatsanwaltschaft) vorzuwerfen ist, das von ganz anderen Parametern ausgeht als die Prüfung einer abgabenrechtlichen Haftung im Sinne der §§ 9, 80 BAO, reicht doch für die Beurteilung eines schuldhaften Verhaltens im Sinne der genannten Gesetzesstellen der BAO bereits leichte Fahrlässigkeit aus, die vom Sachverständigen geprüften Tatbestände verlangen jedoch ein vorsätzlich gesetztes Fehlverhalten. Eine vorsätzliche Nichtbeachtung von abgabenrechtlichen Verpflichtungen wird dem Bw. nicht vorgeworfen, da diesfalls gegen den Bw. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden wäre, was jedoch nicht der Fall ist (eine Abfrage im Finanzstrafregister verlief negativ).

Als Folge der Tatsache, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 17. Jänner 2007, GZ. 07 , über die Firma B-GmbH das Konkursverfahren eröffnet wurde, der Masseverwalter einen Verteilungsentwurf mit einer Verteilungsquote in Höhe von 8,933424 % vorgelegt hat

und mit weiterem Beschluss des erwähnten Gerichtes vom 18. Mai 2010 der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt wurde, ist die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Einschätzung bestätigt, dass Vollstreckungsmaßnahmen bei der Primärschuldnerin hinsichtlich der die Verteilungsquote übersteigenden Beträge erfolglos sind.

Die im Haftungsbescheid ausgewiesenen Abgaben sind jedoch um die im Konkursverfahren der Primärschuldnerin festgesetzte Quote von 8,933424 % zu Gunsten des Bw. (um die im Spruch dargestellten Beträge) zu reduzieren, sodass sich folgende verbleibende Haftungsbeträge im Gesamtausmaß von € 7,971,36 ergeben:

Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 61,47,
Lohnsteuer 2003 in Höhe von € 234,48,
Dienstgeberbeitrag 2003 in Höhe von € 312,13,
Dienstgeberzuschlag 2003 in Höhe von € 29,13,
Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 39,15,
Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 250,61,
Dienstgeberzuschlag 2004 in Höhe von € 22,27,
Dienstgeberbeitrag 2005 in Höhe von € 248,29,
Dienstgeberzuschlag 2005 in Höhe von € 22,07,
Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 6.293,05 und
Umsatzsteuer 09/2006 in Höhe von € 458,70.

Zur Behauptung, wonach dem steuerlichen Vertreter des Bw. trotz Vollmacht der Masseverwalterin die Akteneinsicht verwehrt worden wäre, wurde von den zuständigen Organen des Finanzamtes mitgeteilt, dass bei ihnen ein Antrag auf Akteneinsicht nicht gestellt worden ist und daher auch keine Verweigerung der Akteneinsicht erfolgt sein kann.

Angesichts der Tatsache, dass dem Bw. sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag ausreichend Gelegenheit geboten war, sein Parteiengehör wahrzunehmen, und den Ausführungen im angefochtenen Bescheid durchaus Vorhaltscharakter zuzubilligen ist, wobei trotz Hinweisen im angefochtenen Bescheid und der Berufungsvorentscheidung eine Liquiditätsrechnung nicht vorgelegt wurde, ist der Bw. hinsichtlich des darauf gerichteten diesbezüglichen Berufungsbegehren nicht mehr beschwert.

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 (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einen gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 sowie die Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 248 Tz. 16).

Soweit der Bw. die erfolgten Schätzungen der Abgabenbeträge seitens des Finanzamtes ausdrücklich als unrichtig bestreitet, wird er hinsichtlich der bestrittenen Höhe der einzelnen Abgaben (hier speziell die Umsatzsteuer 2005) und die damit im Zusammenhang stehende beantragte Beweisaufnahme – aufgrund der Bindungswirkung an die dem Haftungsverfahren vorangegangenen Abgabenbescheide VwGH 24.3.2009, 2006/13/0156) – unter Hinweis auf die dargestellte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf die Berufung gemäß § 248 BAO gegen die Abgabenbescheide verwiesen.

Ad. II Berufung gegen Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO ist die Aussetzung nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden a) Berufungsvorentscheidung oder b) Berufungsentscheidung oder c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus. Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabenbetrag sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

Nach § 212a Abs. 1 BAO ist Grundlage für eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung das Vorliegen einer offenen Berufung.

Aus dem Akteninhalt ergibt sich, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (am 13. Mai 2009), mit dem der Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 22. Juni 2008 abgewiesen wurde, bereits über die Berufung

gegen den Haftungsbescheid (mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg ebenfalls am 13. Mai 2009) entschieden worden ist.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt jedoch eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht, wenn über die zugrunde liegende Berufung gegen den Sachbescheid bereits eine Berufungserledigung ergangen ist (vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0496).

Soweit der Bw. darstellt, dass die von der Behörde erster Instanz angeführte Argumentation lediglich eine Scheinbegründung darstellt, da die erhobene Berufung nicht erledigt ist, ist auf § 212a Abs. 5 lit. a BAO zu verweisen, wonach auch die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung eine Erledigung der Berufung darstellt.

Somit war der nach der Berufungserledigung noch unerledigte Antrag auf Aussetzung der Einhebung als unbegründet abzuweisen (VwGH 29.6.1995, 95/15/0220, 27.3.1996, 93/15/0235), sodass die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung mit dem angefochtenen Bescheid gesetzeskonform erfolgte.

Wien, am 1. Juni 2010