



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DI WM, geb. X, Adresse, vertreten durch Dr. Michael Metzler, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Landstraße 49, vom 31. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. Februar 2006 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm. § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Fa. M GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes W vom 21. Juni 2004 das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Beschluss vom 4. Februar 2005 wurde der Konkurs nach rechtskräftiger Bestätigung des am 11. November 2004 angenommenen Zwangsausgleichs aufgehoben. Die Gläubiger erhielten eine Quote von 20 %.

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) war laut Firmenbuch von 24. September 1998 bis 6. Februar 2004 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Mit Bescheid vom 9. Februar 2006 nahm das Finanzamt Grieskirchen Wels den Bw als Haftungspflichtigen gemäß §§ 9, 80 ff BAO für aushaftende Abgabenschulden der Fa. M GmbH im Ausmaß von 2.110,45 € in Anspruch:

Abgabentart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
-------------	----------	------------	--------

Lohnsteuer	2001	15.01.2002	351,76
Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.2002	37,66
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.2002	3,19
Lohnsteuer	2002	15.01.2003	351,76
Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.2003	37,66
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.2003	3,19
Lohnsteuer	2003	15.01.2004	1.203,99
Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.2004	111,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.2004	9,41
Summe			2.110,45

Begründend führte das Finanzamt nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO aus, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin am 21. Juni 2004 ein Konkursverfahren eröffnet worden sei. Dieses Verfahren sei nach Bestätigung des Zwangsausgleiches mit Beschluss vom 28. Februar 2005 rechtskräftig aufgehoben worden. Die Abgabenschulden seien daher, abgesehen von der 20%-igen Zwangsausgleichsquote, bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Der Bw sei in der Zeit von 24. September 1998 bis 6. Februar 2004 Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen und daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich. Das Finanzamt legte unter Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG dar, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen sei. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Die Uneinbringlichkeit der Haftungsschulden beim Haftungsschuldner könne nicht von vornherein angenommen werden, sodass die Geltendmachung der Haftung geboten sei.

Auf Antrag des den Bw vertretenden Rechtsanwaltes übermittelte das Finanzamt diesem drei die Jahre 2001 bis 2003 betreffende Haftungs- und Abgabenbescheide vom 26. August 2004, die nach Durchführung einer Lohnsteuerprüfung aus Anlass der Konkursöffnung, gestützt auf § 82 EStG, ergangen waren.

Mit Überweisung vom 8. März 2006 wurde der Betrag von 2.110,45 € bezahlt. Als Auftraggeberin scheint auf dem Zahlungsbeleg die Fa. A GmbH auf. Laut Firmenbuch ist der Bw Gesellschafter und einer der beiden handelsrechtlichen Geschäftsführer dieser GmbH.

In der gegen den Haftungsbescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Vertreter des Bw vor, dass dieser gegen die ursprünglichen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Zeiträume 2001 bis 2003 gemäß § 248 BAO Berufung erhoben habe. Wie bereits in der Berufung gegen die ursprünglichen Bescheide dargelegt, habe der Anspruch gegen die Fa. M GmbH als Primärschuldnerin zumindest teilweise nicht zu Recht bestanden. Selbst wenn ein Anspruch in geringerem Ausmaß bestanden hätte, wäre eine Haftung des Bw nicht gegeben. Der Prüfungszeitraum betreffe einen Zeitraum bis Mai 2004, wobei der Bw aber lediglich bis 31. Jänner 2004 Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei; diesbezüglich sei auf den beigeschlossenen Firmenbuchauszug mit historischen Daten zu verweisen. Darüber hinaus sehe § 9 Abs. 1 BAO eine schuldhafte Pflichtverletzung als haftungsbegründend an. Die Norm des § 9 Abs. 1 BAO sei nicht als Erfolgshaftung zu verstehen. Die Primärschuldnerin habe zum damaligen Zeitpunkt zahlreiche Dienstnehmer gehabt. Wie sich aus dem vorliegenden Prüfbericht ergebe, seien in diesem Zeitraum alle Abgaben korrekt und ordnungsgemäß entrichtet worden. Der vorliegende Haftungsbescheid beziehe sich ausschließlich auf Sachbezüge betreffend zwei Firmenautos, wobei es sich diesbezüglich um einen Spezialbereich der Lohnverrechnung handle, hinsichtlich dessen eine gesteigerte Überwachungspflicht des Geschäftsführers nicht angenommen werden könne. Eine schuldhafte Verletzung des Bw im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO liege somit nicht vor, sodass die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides, in eventu einer Abänderung des vorliegenden Haftungsbescheides im Sinne der gemäß § 248 BAO eingebrachten Berufung beantragt werde.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt begründend aus, dass es bei Selbstbemessungsabgaben nicht auf den Zeitpunkt der Vorschreibung der Abgabe ankomme, sondern darauf, wann diese bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei den Lohnabgaben handle es sich um selbstzuberechnende Abgaben, deren Fälligkeit am 15. des Folgemonats der Lohnzahlung (des Lohnzahlungszeitraumes) entstehe. Die Abfuhr der Lohnsteuer 2001 hätte am 15. Jänner 2002, der Lohnsteuer 2002 am 15. Jänner 2003 und der Lohnsteuer 2003 am 15. Jänner 2004 erfolgen müssen.

Mit Eingabe vom 13. Juni 2006 stellte der Bw einen Vorlageantrag. Er habe bereits in der Berufung nicht nur darauf hingewiesen, dass der Anspruch gegen die Fa. M GmbH als Primärschuldnerin zumindest teilweise nicht zu Recht bestehe, sondern auch darauf, dass keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege und § 9 Abs. 1 BAO keinesfalls als Erfolgshaftung zu verstehen sei. Der vorliegende Haftungsbescheid betreffe ausschließlich Sachbezüge für zwei Firmenautos, wobei es sich um einen Spezialbereich der Lohnverrechnung handle, hinsichtlich dessen keine gesteigerte Überwachungspflicht des Geschäftsführers bestehe,

sodass das Verhalten des Bw als Geschäftsführer nicht als schuldhafte Pflichtverletzung einzuordnen sei. Der Bw habe ergänzend darauf verwiesen, dass der Prüfungszeitraum sich bis Mai 2004 erstreckt habe, er aber nur bis 31. Jänner 2004 Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei. Die Berufungsvorentscheidung stütze sich ausschließlich darauf, dass bei Selbstbemessungsabgaben der Zeitpunkt der Abgabenvorschreibung nicht maßgeblich sei, sondern der Zeitpunkt, zu dem die Abgabe unter Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Auf die übrige Berufungsbegründung sei nicht eingegangen worden, weshalb eine Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz geboten sei.

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.

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 Pflicht nicht eingebbracht werden können.

Haftungsvoraussetzungen sind somit 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.

Der Bw brachte in der Berufung u.a. vor, dass die Abgabenforderung gegen die Primärschuldnerin zumindest teilweise nicht zu Recht bestehe, weshalb er gegen die betreffenden Abgabenbescheide Berufung erhoben habe. Weiters verneinte er das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung hinsichtlich dieser Abgaben.

§ 248 BAO eröffnet dem nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtigen die Möglichkeit, unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch zu berufen.

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind daher in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen. Beruft ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch, hat nach ständiger

Rechtsprechung die Berufungsbehörde zunächst nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, da sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht.

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 oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht (Ritz, BAO³, § 248 Tz. 14). Über die gegen die Rechtmäßigkeit des Abgabenanspruches erhobenen Einwendungen des Bw war daher in diesem Verfahren nicht abzusprechen.

Auch der Einwand, der Lohnsteuerprüfungszeitraum habe bis Mai 2004 gereicht, wogegen der Bw lediglich bis Ende Jänner 2004 Geschäftsführer gewesen sei, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen erstreckt sich die Haftung vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Die Haftung kann aber auch für Abgabennachforderungen bestehen, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten sind, wie dies bei sich im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen ergebender Nachforderungen der Fall ist. Diesfalls ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten gewesen wären. Entscheidend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wird.

Sämtliche im Spruch des angefochtenen Bescheides angeführten Abgaben waren in dem Zeitraum, in dem der Bw selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Fa. M GmbH war, fällig, sodass der Einwand, die Haftung sei auch für nach der Geschäftsführertätigkeit des Bw entstandene Abgabenschulden geltend gemacht worden, ins Leere geht.

Zu den im Haftungsbescheid enthaltenen Lohnabgaben 2001 bis 2003, die im Zuge einer Lohnsteuerprüfung (Bericht vom 24. August 2004) festgesetzt worden sind, ist im Hinblick auf obige Ausführungen, festzuhalten, dass dem Umstand des Prüfungszeitraums bis Mai 2004 und der Festsetzung der Lohnabgaben 2001 bis 2003 erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit des Bw keine Bedeutung beizumessen ist, weil entscheidend ist, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Die Vorschreibung von vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens und während der Geschäftsführertätigkeit des Bw fällig gewesenen Abgaben erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens und nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit des Bw ändert nichts daran, dass diese Abgaben nicht zum Fälligkeitstermin entrichtet wurden.

Gegenständlich ergab sich die Nachforderung an Lohnabgaben für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 2001 bis 2003 dadurch, dass für zwei Dienstnehmer entweder kein bzw. ein zu niedriger Sachbezugswert für die Privatnutzung eines Firmen-Pkw angesetzt bzw. bei einem weiteren Dienstnehmer anlässlich der Übersiedlung der Primärschuldnerin das Pendlerpauschale nicht korrigiert worden war.

Werden schuldhaft nicht entrichtete Abgaben in der Folge uneinbringlich, werden der Rechtswidrigkeitszusammenhang und die Verursachung des Abgabenausfalls durch die Pflichtverletzung vermutet. Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist demnach eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter.

Der Bw brachte dazu vor, dass die Abgabennachforderung ausschließlich auf den Ansatz eines Sachbezuges für zwei Firmenautos zurückzuführen sei. Es habe sich dabei um einen Spezialbereich der Lohnverrechnung gehandelt, wobei nicht von einer gesteigerten Überwachungspflicht des Geschäftsführers auszugehen sei und eine schuldhafte Pflichtverletzung daher nicht vorliege. Darüber hinaus habe die Primärschuldnerin zum damaligen Zeitpunkt zahlreiche Dienstnehmer gehabt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt darauf hingewiesen, dass im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen sei, der Haftungsschuldner aber dennoch Gründe aufzeigen könne, wonach ihm ein Verschulden an Lohnsteuerfehlberechnungen zum Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne nicht anzulasten sei.

Dem Bw ist zuzustimmen, dass nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, sodass bereits bei leichter Fahrlässigkeit eine Haftungsinanspruchnahme zulässig ist.

Bei Betrauung Dritter (z. B. Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten. Der Vertreter hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, verborgen bleiben (Ritz, BAO³, § 9 Tz. 13).

Wenngleich die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Haftungsverfahren nicht zu prüfen ist, kann der Haftungsschuldner somit dennoch Gründe aufzeigen, weshalb ihm ein Verschulden an (Lohnsteuer) Fehlberechnungen im Zeitpunkt der Lohnauszahlung nicht anzulasten sei. Liegt ein solches Verschulden nicht vor, fehlt es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung im Sinne des § 9 BAO (vgl. VwGH 28.2.2002, 96/15/0224).

An Hand der dem Finanzamt für den Zeitraum 2004 übermittelten Lohnzettel war feststellbar, dass die Primärschuldnerin in diesem Zeitraum 99 Dienstnehmer beschäftigt hatte; die Anzahl

der in den Jahren 2001 bis 2003 beschäftigten Dienstnehmer konnte nicht mehr eruiert werden.

Dem Berufungsvorbringen, dem Bw sei auf Grund obiger Ausführungen kein Überwachungsverschulden vorwerfbar und ihm sei die Fehlberechnung u.a. wegen der Vielzahl der Dienstnehmer nicht aufgefallen, trat das Finanzamt nicht entgegen.

Die Ausführungen des Bw lassen – insbesondere auch im Hinblick auf die Geringfügigkeit der auf drei Jahre aufzuteilenden Nachforderungsbeträge in Relation zu den im Jahr 2003 angefallenen Lohnabgaben von rund 20.000,00 € monatlich und darauf, dass dem Geschäftsführer eine lückenlose Kontrolle der Lohnverrechnung nicht zumutbar ist - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Vorwurf einer schuldhaften Verletzung der ihm als Geschäftsführer obliegenden Sorgfaltspflichten nicht zu.

Hinsichtlich der sich aus der Lohnsteuerprüfung ergebenden Nachforderungen fehlte es demzufolge bereits an der schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, sodass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung nicht vorlagen und der Berufung antragsgemäß stattzugeben war.

Linz, am 18. Jänner 2008