



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0762-L/10,
RV/0761-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6,

1) vom 15. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 4. Februar 2010, mit dem ein Antrag auf weitere Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 4. Dezember 2009 zu St.Nr. 000/0000 abgewiesen wurde, und

2) vom 5. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 4. Dezember 2009, mit dem die Berufungswerberin als Geschäftsführerin der Firma Z-GmbH. (St.Nr. 000/0000) gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Lohnsteuer 2006 im Ausmaß von 12.384,09 € herangezogen wurde,

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

A) Insolvenzverfahren der Gesellschaft:

Über das Vermögen der Firma Z-GmbH. (Primärschuldnerin) war mit Beschluss des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 6.6.2006 das Ausgleichsverfahren eröffnet worden, welches nach Annahme des Ausgleichsvorschlag (40 % in drei Raten: 10 % binnen 14

Tagen, weitere 15 % binnen einem Jahres, restliche 15 % binnen zwei Jahren) mit Beschluss vom 7.9.2006 wieder aufgehoben wurde.

Mit Umlaufbeschluss der Gesellschafter vom 6.9.2006 wurde der bisherige Geschäftsführer abberufen und die Berufungswerberin zur alleinigen Geschäftsführerin bestellt und in dieser Funktion auch ins Firmenbuch eingetragen.

Bereits mit Beschluss vom 20.3.2007 (somit vor Erfüllung des Ausgleiches) wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet, welches am 4.5.2009 nach Verteilung der Konkursmasse (Verteilungsquote: 6,290348 %) wieder aufgehoben wurde.

B) Lohnsteuerprüfungen bei der Gesellschaft:

Anlässlich des Ausgleichsverfahrens wurde bei der Gesellschaft eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.3.2006 durchgeführt (Prüfungsauftrag vom 25.6.2006, Prüfungsbeginn am 3.8.2006). Dabei wurden unter anderem Feststellungen zu den Schmutz- und Erschwerniszulagen iSd § 68 Abs. 1 EStG getroffen. Im Prüfungszeitraum wären SEG-Zulagen in Höhe von 673.633,07 € an die Dienstnehmer steuerfrei pauschal ausbezahlt worden. Die von der Rechtsprechung geforderten Aufzeichnungen wären dabei jedoch nicht geführt worden. Es könne weder die überwiegende noch zeitlich eingrenzbare tatsächliche Tätigkeit unter diesen Umständen (Erschwernis, Gefährdung) dargelegt werden. Auch im Rahmen einer durchgeführten Betriebsbesichtigung hätten keine derartigen Umstände vorgefunden werden können, die eine generelle und pauschale Gewährung von steuerfreien SEG-Zulagen im vorliegenden Ausmaß rechtfertigen würden. Es würde daher eine pauschale Nachversteuerung von 33,33 % dieser SEG-Zulagen (mit einem Steuersatz von 31 %) erfolgen. In Hinkunft wären geeignete Aufzeichnungen in Bezug auf die Gewährung von steuerfreien SEG-Zulagen zu führen.

Im Zuge der am 15.11.2006 abgehaltenen Schlussbesprechung wurde das Ausmaß der Nachversteuerung dieser Zulagen im Rahmen einer Einigung mit Vertretern der Gesellschaft reduziert. Dabei wurden die Schmutzzulagen im Ausmaß von 30 % und die Erschwerniszulagen im Ausmaß von 15 % einer pauschalen Nachversteuerung mit einem Steuersatz von 31 % unterzogen. Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ diesen entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide.

Im Zuge des Konkursverfahrens erfolgte eine neuerliche Lohnsteuerprüfung. Dabei wurde festgestellt, dass (auch) im Zeitraum 7.6.2006 bis 31.12.2006 steuerfreie SEG-Zulagen ohne tatsächlichen Anspruchsgrund ausbezahlt worden seien. Eine entsprechende Umstellung sei erst im Jänner 2007 erfolgt. Weiterhin seien keine Aufzeichnungen geführt worden, obwohl dies bei der letzten Prüfung "vorgeschrieben" worden sei. Es werde daher eine pauschale

Nachverrechnung von 50 % der SEG-Zulagen in Höhe von 79.897,36 € (wiederum mit einem pauschalen Lohnsteuersatz von 31 %) vorgenommen, woraus sich die haftungsgegenständliche Nachforderung an Lohnsteuer 2006 in Höhe von 12.384,09 € ergab.

Das Finanzamt folgte auch diesen Prüferfeststellungen und erließ am 29.6.2007 den entsprechenden Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG gegenüber dem damaligen Masseverwalter der Gesellschaft als deren gesetzlichem Vertreter.

C) Haftungsverfahren gemäß [§ 9 BAO](#)

Mit Haftungsbescheid vom 4.12.2009 nahm das Finanzamt die Berufungswerberin für die unter Punkt B dargestellte Nachforderung an Lohnsteuer 2006 in Höhe von 12.384,09 € in Anspruch und begründete dies im Wesentlichen damit, dass diese Nachforderung zwar erst anlässlich einer im Zuge der Konkursöffnung durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden sei. Zu den Pflichten eines Vertreters gehöre aber auch, dass die Selbstbemessungsabgaben richtig und rechtzeitig bekannt gegeben werden. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt würden. Die Haftung sei eine geeignete Maßnahme um den Abgabenausfall zu verhindern. Aufgrund der Einkommensverhältnisse der Berufungswerberin sei davon auszugehen, dass die Abgabenschuld bei ihr auch eingebracht werden könne.

Dieser Haftungsbescheid wurde laut Rückschein durch Hinterlegung beim Zustellpostamt am 11.12.2009 zugestellt.

Mit Eingabe vom 28.12.2009 wiesen die steuerlichen Vertreter auf deren Bevollmächtigung (einschließlich Zustellvollmacht) hin, und ersuchten um Mitteilung des Abgabenanspruches und Übermittlung der zu Grunde liegenden Unterlagen (Protokolle etc.).

In Entsprechung dieses Antrages gemäß [§ 248 zweiter Satz BAO](#) übermittelte das Finanzamt der Berufungswerberin zu Handen ihrer steuerlichen Vertreter mit Erledigung vom 8.1.2010 eine Zweitschrift des Haftungs- und Abgabenbescheides vom 29.6.2007 sowie des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom selben Tag.

Mit Eingabe vom 4.1.2010, zur Post gegeben am selben Tag, beim Finanzamt eingelangt am 7.1.2010, wiesen die steuerlichen Vertreter auf ihren Antrag vom 28.12.2009 hin. Da die angeforderten Unterlagen zur Prüfung notwendig wären, ersuchten sie "um Fristverlängerung bis zum 31.1.2010 des oben angeführten Haftungsbescheides".

Das Finanzamt verlängerte mit Bescheid vom 8.1.2010, zugestellt am 14.1.2010, die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid bis 31.1.2010.

Mit Eingabe vom 29.1.2010, zur Post gegeben am selben Tag, beim Finanzamt eingelangt am 1.2.2010 ersuchten die steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin betreffend den Haftungsbescheid vom 4.12.2009 "um eine weiter(e) Fristverlängerung zur Einbringung eines Rechtsmittels gegen den oben angeführten Bescheid bis zum 28.2.2010". Gründe für die begehrte weitere Fristverlängerung wurden nicht genannt.

Das Finanzamt wies dieses neuerliche Fristverlängerungsansuchen mit Bescheid vom 4.2.2010, zugestellt am 11.2.2010, ab, da es nicht begründet worden sei.

Mit Schriftsatz vom 5.2.2010, zur Post gegeben am 8.2.2010 und beim Finanzamt eingelangt am 10.2.2010, wurde Berufung gegen den Haftungsbescheid gemäß [§ 9 BAO](#) vom 4.12.2009 und gegen den Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG vom 29.6.2007 erhoben. Die Berufung gegen den erstgenannten Haftungsbescheid wurde damit begründet, dass die Berufungswerberin erst ab 6.9.2006 zur Geschäftsführerin der Gesellschaft bestellt worden sei. Eine Haftung könne daher grundsätzlich nur für den Zeitraum ihrer Geschäftsführertätigkeit erfolgen. Weiters könne eine Haftung für Abgaben nur in jenem Ausmaß eintreten, vom denen sie Kenntnis hatte und sie ein Verschulden treffe. Die Berufungswerberin habe ihre Geschäftsführertätigkeit stets mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes ausgeführt und sich bei der Führung der Lohnverrechnung auf fachlich versierte Kräfte gestützt. Sie habe ihre Kontrollpflichten wahrgenommen und die Sorgfaltspflichten nicht verletzt. Es treffe sie daher kein Verschulden, da sie über detaillierte Grundlagen in der Lohnverrechnung nicht Bescheid wissen habe können. Im November 2006 habe bei der Gesellschaft eine Lohnsteuerprüfung stattgefunden, bei welcher erstmalig die Steuerfreiheit der SEG-Zulagen in Frage gestellt worden sei. Unbestritten wäre gewesen, dass dem Grunde nach SEG-Zulagen den Dienstnehmern aufgrund der Tätigkeit in der Produktion zustünden. Die Behörde habe nach eingehender Sachverhaltsermittlung festgestellt, dass die Schmutzzulage "mit 30 %" und die "SEG-Zulage" (gemeint wohl: Erschwerniszulage) "mit 15 %" steuerpflichtig seien. Die Niederschrift sei am 15.11.2006 erfolgt und diese "neue Ansicht" könnte daher frühestens für den Zeitraum ab November 2006 zur Anwendung gelangen. In der Folge habe ohne Wissen der Berufungswerberin nach Konkursöffnung bei der Gesellschaft die mit Bericht vom 29.6.2007 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung stattgefunden, im Zuge derer für den Zeitraum 7.6.2006 bis 31.12.2006 eine pauschale Nachversteuerung von 50 % der SEG-Zulagen mit einem pauschalen Lohnsteuersatz von 31 % vorgenommen worden sei. Falls eine Haftung überhaupt in Frage komme, "käme allenfalls eine Bemessung von Lohnsteuer auf die SEG-Zulagen entsprechend der Lohnabgabenprüfung vom Herbst 2006 in Frage, dergestalt, dass

auch 15 % bzw. 30 % - je betroffenem Dienstnehmer – angesetzt werden". Die Anhebung auf einen pauschalen Wert von 50 % könne nicht zu Lasten der Berufungswerberin "ausgelegt" werden. Bei Abschluss des Insolvenzverfahrens sei an die Gläubiger eine Quote von 6,29 % zur Auszahlung gelangt. Diese Quote sei im Haftungsbescheid nicht berücksichtigt worden.

Schließlich wurde mit Eingabe vom 15.2.2010 Berufung gegen den abweislichen Fristverlängerungsbescheid vom 4.2.2010 erhoben. Bereits im ersten Fristverlängerungsansuchen vom 4.1.2010 sei klar dargelegt worden, dass zur Prüfung des Abgabenanspruches Unterlagen zu beschaffen seien und schlüssigerweise erst nach Erhalt der Unterlagen ein Überblick über den Sachverhalt gewonnen werden könne. Selbst wenn im Ansuchen (vom 29.1.2010) eine Begründung fehle, hätte im Sinne des [§ 85 Abs. 2 BAO](#) ein Mängelbehauptungsauftrag ergehen müssen und nicht eine sofortige Abweisung des Fristverlängerungsansuchens ergehen dürfen. Im Übrigen seien die Berufungen gegen den Haftungsbescheid gemäß [§ 9 BAO](#) vom 4.12.2009 und den Haftungsbescheid (gemäß § 82 EStG) vom 29.6.2007 (aus näher dargelegten Gründen) ohnedies rechtzeitig eingebracht worden.

Am 17.3.2010 wurde ein Guthaben am persönlichen Abgabenkonto der Berufungswerberin in Höhe von 46,98 € zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld überrechnet.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Berufung gegen den Bescheid vom 4.2.2010 betreffend Fristverlängerung

Gemäß [§ 245 Abs. 3 BAO](#) kann die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht ([§ 85 Abs. 2 BAO](#)).

Die Frage, ob das Fehlen der Angabe von "berücksichtigungswürdigen Gründen" im Sinne des [§ 245 Abs. 3 BAO](#) im neuerlichen Fristverlängerungsantrag vom 29.1.2010 einen inhaltlichen Mangel gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) darstellt, kann dahingestellt bleiben, da in der gegen den Bescheid vom 4.2.2010 erhobenen Berufung auf die Begründung des Erstansuchens vom

4.1.2010 verwiesen wurde. Damit wurde ein allfälliger, dem Fristverlängerungsansuchen vom 29.1.2010 anhaftender inhaltlicher Mangel saniert. Die Berufungsbehörde hat (von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen) von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen (Ritz, BAO³, § 289 Tz 59 ff). Da nunmehr jedenfalls ein mängelfreies Fristverlängerungsansuchen vorliegt, wäre die Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages durch den Unabhängigen Finanzsenat ebenso sinnwidrig wie eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides zum Zweck der Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens durch das Finanzamt und anschließender Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag.

Die im Zuge der gegenständlichen Berufung nachgeholte Begründung reichte jedoch für eine weitere Fristverlängerung nicht aus, da das Finanzamt bereits mit Erledigung vom 8.1.2010 der steuerlichen Vertreterin die geforderten Unterlagen übermittelt hatte. Es hätte daher zusätzlicher, über die im Erstansuchen vom 4.1.2010 hinausgehender Gründe bedurft, um eine weitere Fristverlängerung zu bewilligen. Solche wurden jedoch auch in der gegenständlichen Berufung nicht angeführt. Die Abweisung des neuerlichen Fristverlängerungsansuchens erfolgte daher im Ergebnis zu Recht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Darüber hinaus ist eine weitere Fristverlängerung gar nicht mehr notwendig, da ohnehin fristgerecht Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 4.12.2009 (und auch gegen den Haftungsbescheid vom 29.6.2007) erhoben wurde. Durch den Fristverlängerungsbescheid vom 8.1.2010 wurde die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 4.12.2009 (und damit auch die Frist zur Erhebung einer Berufung gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch) bis 31.1.2010 verlängert. Das neuerliche Fristverlängerungsansuchen vom 29.1.2010 wurde am selben Tag zur Post gegeben und daher wirksam innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist gestellt. Es kam ihm somit fristhemmende Wirkung im Sinne des [§ 245 Abs. 3 BAO](#) zu (Ritz, BAO³, § 245 Tz 26; Stoll, BAO, 2524). Diese fristhemmende Wirkung endete erst mit Zustellung des abweislichen Bescheides vom 4.2.2010 am 11.2.2010. Bereits zuvor, nämlich am 8.2.2010 waren jedoch die Berufungen vom 5.2.2010 (gegen die Haftungsbescheide gemäß [§ 9 BAO](#) und § 82 EStG) zur Post gegeben worden. Diese Berufungen erweisen sich daher als rechtzeitig.

2) Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 4.12.2009

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 eingebbracht 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.

Die haftungsgegenständliche Abgabenforderung haftete im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung mit einem Betrag von 12.384,09 € am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aus und ist bei dieser im Hinblick auf das nach Verteilung des Massevermögens aufgehobene Konkursverfahren uneinbringlich. Die Konkursquote war mit Wirksamkeit 1.4.2009 (und somit vor Erlassung des Haftungsbescheides) auf das Abgabenkonto überwiesen und vom Finanzamt gemäß [§ 214 Abs. 1 BAO](#) auf den ältesten Abgabenzustand verrechnet worden. Mit dem Einwand der Berufungswerberin, dass bei Abschluss des Insolvenzverfahrens an die Gläubiger eine Quote von 6,29 % zur Auszahlung gelangt sei, diese Quote aber im Haftungsbescheid nicht berücksichtigt worden wäre, bringt diese zum Ausdruck, dass ihrer Ansicht nach die Konkursquote aliquot auf alle im Insolvenzverfahren angemeldet gewesenen Abgabenforderungen zu verrechnen gewesen wäre. Die Frage der (richtigen) Verrechnung der Konkursquote ist jedoch nicht im Haftungsverfahren zu klären, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach [§ 216 BAO](#) zu klären sind (vgl. etwa VwGH 26.1.1999, [98/14/0154](#) mit Hinweis auf VwGH 10.4.1997, [94/15/0188](#)). Der Haftungspflichtige ist zur Stellung eines solchen Antrages im Sinne des [§ 216 BAO](#) berechtigt (weitere Judikurnachweise bei Ritz, BAO³, § 216 Tz 6).

Am 17.3.2010 wurde ein Guthaben am persönlichen Abgabenkonto der Berufungswerberin in Höhe von 46,98 € zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin überrechnet. Eine Zahlung des Haftungsschuldners vermindert zwar den zu entrichtenden Haftungsbetrag, ändert aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (in der Berufungsentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht. Dies gilt auch dann, wenn die "Zahlung" in der Umbuchung entsprechender Guthaben vom persönlichen Abgabenkonto des Berufungswerbers auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin zum

Zwecke der teilweisen Abdeckung haftungsgegenständlicher Abgaben besteht (UFS 9.2.2009, RV/0716-L/04; vgl. auch VwGH 27.1.2000, [97/15/0191](#)).

Die Berufungswerberin war seit 6.9.2006 alleinige Geschäftsführerin der Gesellschaft und blieb dies bis zur Konkursöffnung mit Beschluss vom 20.3.2007. Die oben unter Punkt B dargestellte erste Lohnsteuerprüfung wurde am 15.11.2006 und damit zu einem Zeitpunkt abgeschlossen, zu dem die Berufungswerberin für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten verantwortlich war. Zu diesen zählt nicht nur die Beachtung der abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten im engeren Sinn, sondern auch die selbstverständliche Pflicht, die sich aus Prüferfeststellungen anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung ergebenden Konsequenzen zu ziehen bzw. dafür Sorge zu tragen, dass diesen Feststellungen Rechnung getragen wird.

Die Voraussetzungen für die Gewährung steuerfreier SEG-Zulagen sind in § 68 Abs. 5 EStG näher geregelt. Dabei wird von der Rechtsprechung gefordert, dass – in der Regel durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen – nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (z.B. VwGH 25.5.2004, [2000/15/0052](#)). Die Zahlung pauschaler SEG-Zulagen ist zwar nicht ausgeschlossen, setzt aber voraus, dass die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die darauf entfallenden Zulagen durch längere Zeit aufgezeichnet werden. Für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume, für die das Pauschale gezahlt wird, bedarf es dann nur mehr des Nachweises, dass sich die Verhältnisse gegenüber dem Zeitraum, für den die Einzelaufzeichnungen geführt wurden, nicht geändert haben (Hofstätter/Reichel, EStG, § 68 Rz 3.5).

Das Fehlen eben dieser Aufzeichnungen wurde anlässlich der im November 2006 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung, welche den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.3.2006 umfasste, festgestellt. Es wäre daher dafür Sorge zu tragen gewesen, dass entweder derartige Aufzeichnungen geführt werden, der erforderliche Nachweis auf andere Art erbracht wird, oder andernfalls SEG-Zulagen nicht pauschal steuerfrei gewährt werden. Dabei ist es entgegen dem Berufungsvorbringen keineswegs so, dass diese "neue Ansicht" betreffend Versteuerung der SEG-Zulagen erst ab dem Zeitraum November 2006 zur Anwendung gelangen hätte können. Die erste Lohnsteuerprüfung betraf nur den Zeitraum bis 31.3.2006. Wenn daher im November 2006 festgestellt wird, dass bisher die pauschale Zahlung der SEG-Zulagen zu Unrecht erfolgt ist, und dies auch den Zeitraum ab 1.4.2006 betrifft, wären die Prüferfeststellungen auch für den Zeitraum ab 1.4.2006 umzusetzen und gegebenenfalls eine Nachversteuerung der SEG-Zulagen (im Rahmen der Selbstberechnung) zu veranlassen gewesen. Eine solche Umsetzung der Prüferfeststellungen wäre daher jedenfalls (und

praktisch auch nur) im Zeitraum der Geschäftsführung durch die Berufungswerberin möglich gewesen.

In der gegenständlichen Berufung wurde ausgeführt, dass sich die Berufungswerberin bei der Führung der Lohnverrechnung auf fachlich versierte Kräfte gestützt, ihre Kontrollpflichten wahrgenommen und die Sorgfaltspflichten nicht verletzt habe. Es treffe sie daher kein Verschulden, da sie über detaillierte Grundlagen in der Lohnverrechnung nicht Bescheid wissen habe können.

Wenn der verantwortliche Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt, wird er dadurch nicht von seiner Verantwortung befreit. 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 (VwGH 28.11.2007, [2007/15/0164](#) mit Hinweis auf Stoll, BAO, 122 f, und Ritz, BAO³, § 9 Rz 12).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) annehmen darf. Wenngleich im Haftungsverfahren diese den Vertreter treffende besondere Behauptungs- und Beweispflicht einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen. So stellt beispielsweise im Zusammenhang mit der Frage der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechtergestellt zu haben, ein derartiges Vorbringen nicht dar (VwGH 20.4.1999, [94/14/0147](#)) und löst keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde aus (vgl. auch VwGH 23.4.2008, [2004/13/0142](#) mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, [2005/15/0114](#); UFS 18.5.2009, RV/0905-L/08; UFS 26.1.2010, RV/0026-L/09). Gleiches gilt nach Ansicht der erkennenden Behörde für die bloße Behauptung, die Kontrollpflichten (gegenüber den fachlich versierten Kräften der Lohnverrechnung) wahrgenommen zu haben. Ein Vertreter muss zumindest ansatzweise die getroffenen Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, die eingerichteten Kontrollmechanismen, den Umfang und die Zeitabstände der Überprüfung der beauftragten Personen darstellen, sollen – wie von der

Rechtsprechung gefordert – zumindest einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufgestellt werden, die gegebenenfalls (weitere) Ermittlungspflichten der Behörde auslösen. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn lediglich behauptet wird, die Kontrollpflichten wären wahrgenommen worden.

Ein fehlendes Verschulden an der unrichtigen Selbstberechnung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer wurde daher nicht ausreichend dargetan, weshalb vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 BAO](#) auszugehen war.

In der gegenständlichen Berufung wurde schließlich noch eingewendet, dass für eine allfällige Haftung allenfalls eine Bemessung von Lohnsteuer auf die SEG-Zulagen entsprechend der Lohnabgabenprüfung vom Herbst 2006 in Frage komme. Die Anhebung der zu versteuernden Zulagen auf 50 % könne nicht zu Lasten der Berufungswerberin gehen.

Diesem Einwand ist entgegen zu halten, dass im Haftungsverfahren die Abgabenbehörde 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 ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzige 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. Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können daher nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO³, § 248 Tz 14 mit Judikurnachweisen).

Die Klärung der Frage, ob die vom Prüfer im Zuge der zweiten Lohnsteuerprüfung vor- genommene Erhöhung des Anteils der nachzuversteuernden SEG-Zulagen tatsächlich gerechtfertigt war, muss daher dem gemäß [§ 248 BAO](#) anhängigen Berufungsverfahren gegen den diesbezüglichen Haftungsbescheid vom 29.6.2007 vorbehalten bleiben.

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, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikurnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Die Berufungswerberin bezog im Jahr 2010 laut vorliegendem Lohnzettel der XY Handelsgesellschaft mbH Bruttoeinkünfte von 96.961,35 €. Der Feststellung des Finanzamtes im angefochtenen Haftungsbescheid, es sei aufgrund der Einkommensverhältnisse der Berufungswerberin davon auszugehen, dass die Abgabenschuld bei ihr auch eingebracht werden könne, trat diese nicht entgegen. Die Geltendmachung der Haftung erweist sich daher aus diesen Gründen als zweckmäßig. Sofern mit dem Einwand in der Berufung, dass die Anhebung des Ausmaßes der nachzuversteuernden SEG-Zulagen auf einen pauschalen Wert von 50 % nicht zu Lasten der Berufungswerberin "ausgelegt" werden könnte, ein Unbilligkeitsgrund aufgezeigt werden sollte, der im Rahmen der gegenständlichen Ermessensübung zu berücksichtigen wäre, so ist dem zweierlei entgegen zu halten. Zum einen entspricht es durchaus der allgemeinen Erfahrung, dass im Rahmen einer nachfolgenden Prüfung dann ein strengerer Maßstab angelegt wird, wenn dabei festgestellt werden muss, dass die Feststellungen des Prüfers aus der vorhergehenden Prüfung nicht beachtet wurden. Ein "schutzwürdiges Vertrauen" des Vertreters der Gesellschaft, dass es zu keiner Erhöhung des Ausmaßes der nachzuversteuernden Zulagen kommen wird, ist daher schon aus diesem Grund nicht zu erkennen. Zum anderen würde selbst dann, wenn man hier dem Vorbringen der Berufungswerberin folgen und eine gewisse Unbilligkeit annehmen würde, diese Unbilligkeit die aufgezeigten Zweckmäßigkeitsgründe nicht überwiegen.

Nur zur Klarstellung sei noch festgehalten, dass mit der gegenständlichen Entscheidung der Ausgang des anhängigen Berufungsverfahrens gegen den Lohnsteuerhaftungsbescheid in keiner Weise präjudiziert wird, und daher in diesem Verfahren eine Verminderung der Nachversteuerung der SEG-Zulagen auf jene Prozentsätze, die im ersten Prüfungsverfahren maßgebend waren, keineswegs von vornherein ausgeschlossen erscheint. Im Haftungsverfahren gemäß [§ 9 BAO](#) war jedoch aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Juli 2011