



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn J.S., vertreten durch Dkfm Johann Putzer, Wirtschaftstreuhand GmbH, 1090 Wien, Türkenstraße 9, vom 4. Mai 2004 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 30. März 2004 gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 14. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, in Anwesenheit des Berufungswerbers und seines Vertreters sowie des Vertreters des Finanzamtes, A.L., im Beisein der Schriftführerin A.B. durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um folgende Beträge im Gesamtbetrag von € 25.965,20 vermindert:

Lohnsteuer 2000 in Höhe von € 1.781,53,
Dienstgeberbeitrag 04-08/2001 in Höhe von € 216,09,
Dienstgeberzuschlag 04-08/2001 in Höhe von € 24,49,
Umsatzsteuer 09/2001 in Höhe von € 8.541,67,
Dienstgeberbeitrag 2000 in Höhe von € 3.540,24,
Dienstgeberzuschlag 2000 in Höhe von € 406,88,
Lohnsteuer 04-08/2001 in Höhe von € 976,27,
Dienstgeberbeitrag 04-08/2001 in Höhe von € 2,99,
Dienstgeberzuschlag 04-08/2001 in Höhe von € 0,34,
Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 2.526,85,
Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 7.947,85.

II. Darüber hinaus wird die Berufung für folgende Abgaben im Gesamtausmaß von € 31.424,76 als unbegründet abgewiesen:

Lohnsteuer 2000 in Höhe von € 5.408,13,
Dienstgeberbeitrag 04-08/2001 in Höhe von € 655,98,
Dienstgeberzuschlag 04-08/2001 in Höhe von € 74,35,
Dienstgeberbeitrag 2000 in Höhe von € 10.747,02,
Dienstgeberzuschlag 2000 in Höhe von € 1.235,16,
Lohnsteuer 04-08/2001 in Höhe von € 2.963,62,
Dienstgeberbeitrag 04-08/2001 in Höhe von € 9,08,
Dienstgeberzuschlag 04-08/2001 in Höhe von € 1,04,
Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 7.670,68,
Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 2.659,70.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 30. März 2004 wurde der Berufungswerber (in weiterer Folge Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma E-GmbH im Ausmaß von € 57.957,39 (Anmerkung: richtig ist eine Summe von € 57.389,96), nämlich

Lohnsteuer 2000 in Höhe von € 7.189,66,
Dienstgeberbeitrag 04-08/2001 in Höhe von € 872,07,
Dienstgeberzuschlag 04-08/2001 in Höhe von € 98,84,
Umsatzsteuer 09/2001 in Höhe von € 8.541,67,
Dienstgeberbeitrag 2000 in Höhe von € 14.287,26,
Dienstgeberzuschlag 2000 in Höhe von € 1.642,04,
Lohnsteuer 04-08/2001 in Höhe von € 3.939,89,
Dienstgeberbeitrag 04-08/2001 in Höhe von € 12,07,
Dienstgeberzuschlag 04-08/2001 in Höhe von € 1,38,
Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 10.197,53,
Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 10.607,55

zur Haftung herangezogen, da er seit 1. März 2000 Geschäftsführer der Firma E-GmbH gewesen sei. Der Bw. sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu bezahlen.

Die Umsatzsteuer sei nicht oder unzureichend gemeldet oder entrichtet worden. Im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 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 schuldhaftige 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 hat. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 4. Mai 2004 weist der Bw. darauf hin, dass die Heranziehung zur Haftung für Abgabenschulden der Firma E-GmbH zu unrecht erfolgt sei, weil der Bw. seinen Verpflichtungen, die Abgaben der Gesellschaft zu entrichten, im Rahmen der zur Verfügung stehenden Mittel nachgekommen sei.

Während der Zeit seiner Geschäftsführung seien finanzielle Probleme in der Gesellschaft aufgetreten, die dazu geführt hätten, dass Abgaben oft nur in Teilbeträgen und ratenweise bezahlt werden hätten können. Dabei seien die zur Verfügung stehenden Mittel gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt worden, auch andere Gläubiger hätten nur Teilbeträge erhalten.

Durch die Misswirtschaft des zweiten Geschäftsführers, Herrn R., seien der Gesellschaft Mittel entzogen worden, die zur Zahlungsunfähigkeit geführt hätten. Aus diesem Grund habe der Bw. auch das Insolvenzverfahren eingeleitet.

Die in der Beilage zum Haftungsbescheid angeführten Abgaben würden offensichtlich Abgaben betreffen, die aufgrund eines Prüfungsverfahrens im Nachhinein festgestellt und der Gesellschaft vorgeschrieben worden seien.

Während seiner Tätigkeit als Geschäftsführer sei die Firma E-GmbH steuerlich von R-KG vertreten gewesen, die monatlich sämtliche Buchhaltungsbelege für die Führung des Rechnungswesens, zur Ermittlung der monatlichen Selbstbemessungsabgaben und die Führung der Lohnverrechnung zugesendet erhalten haben. Die von dieser Kanzlei errechneten Abgaben seien danach für die Zahlungen herangezogen worden, wenngleich diese auch teilweise verspätet oder nur in Raten geleistet worden seien.

Durch die Beauftragung einer Wirtschaftstreuhandkanzlei habe der Bw. zu Recht auf deren Berechnungen vertrauen können, sodass die Zahlung oder Meldung dieser Abgaben kein Verschulden des Bw. bewirken habe können.

Die aufgrund einer Fehlbeurteilung der Kanzlei R-KG im Zuge einer Lohnsteuerprüfung aufgetauchte Nachforderung sei zu einem Zeitpunkt gekommen, als die Gesellschaft nicht mehr über die erforderlichen Mittel zur Begleichung dieser Abgabennachforderung verfügt habe. Es könne daher nicht von einem schuldhaften Verhalten seitens des Bw. gesprochen werden, dass die überraschend auf ihn zukommenden Verpflichtungen nicht vollständig gezahlt werden hätten können.

Auch die Umsatzsteuerbeträge, die im Haftungsbescheid mit Fälligkeit 15. November 2001 (€ 8.541,67) und mit Fälligkeit 17. Oktober 2002 (€ 20.805,08) zur Haftung des Bw. vorgeschrieben worden seien, seien einerseits fällig gewesen, als der Bw. nicht Geschäftsführer gewesen sei bzw. seien diese Abgaben offensichtlich aufgrund einer bescheidmäßigen Nachforderung festgesetzt worden, als die Gesellschaft bereits im Stadium der Insolvenz gewesen war und der Bw. nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei.

Vorsorglich werde gegen die Bescheide, auf die sich die Haftung für Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag laut Beilage zum Haftungsbescheid stütze, Berufung eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 22. November 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass die Abgabenschuldigkeiten, für die der Bw. zur Haftung herangezogen worden sei, ausschließlich Zeiträume (Lohnabgaben für 2000 und April bis August 2001, sowie Umsatzsteuer 2000 und 2001) betreffen, in denen Herr R. noch nicht Geschäftsführer der Firma E-GmbH gewesen sei. Laut Firmenbuch habe die Tätigkeit von Herrn R. mit 8. November 2001 begonnen. Die Fehlberechnung der Lohnabgaben falle somit in den Zeitraum, in dem der Bw. alleinverantwortlicher Geschäftsführer gewesen sei. Der Umstand, dass der Bw. eine Wirtschaftstreuhandkanzlei mit den Agenden der Lohnberechnung und der Umsatzsteuer beauftragt habe und der Bw. diesen Berechnungen vertraut habe, daher die Haftung unzulässig sei, gehe ins Leere. Der Betrauung dritter Personen mit

abgabenrechtlichen Agenden werde in Bezug auf die Haftung gemäß § 9 BAO keine Bedeutung beigemessen (VwGH 13.9.1988, 87/14/0148). Hinsichtlich der Umsatzsteuern 2000 und 2001 sei festzustellen, dass die Veranlagung vorgenommen worden sei, als bereits der Konkurs eröffnet worden war. Für die Steuererklärungen 2000 und 2001 sei seitens des Masseverwalters ersucht worden, die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln. Es habe angenommen werden dürfen, dass der Masseverwalterin die notwendigen Unterlagen zur ordnungsgemäßen Ausstellung von Steuererklärungen vorenthalten worden oder nicht vorhanden gewesen seien. Laut Lehre und Rechtsprechung lösen Pflichtverletzungen durch den Vertreter innerhalb seiner Funktionsperiode stets die Haftungsfolgen gemäß § 9 BAO aus und zwar auch dann, wenn der Abgabenausfall nach dem Ablauf der Funktionsperiode wirksam werde.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Abgabenbescheide werde bemerkt, dass diese erst nach Rechtskraft des Haftungsbescheides zu erledigen seien, da bis zu diesem Zeitpunkt die Aktivlegitimation fehle.

Weiters sei die Gleichbehandlung aller Gläubiger behauptet worden, jedoch kein konkreter Beweis vorgelegt worden.

Im Schreiben vom 22. Dezember 2004 wird – ohne auf die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung einzugehen – um Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht und beantragt, über die Berufung eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

In der am 14. März 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der zweite Geschäftsführer, Herr C. R., zwischenzeitig strafrechtlich wegen Unterschlagung von ca. € 80.000,00 verurteilt worden sei. Die Firma E-GmbH sei eine Tochterfirma der G-AG gewesen, deren Vorstände und Aufsichtsräte 2001 in U-Haft genommen worden seien. Herr R. hatte den Auftrag, die Firma E-GmbH in Konkurs zu schicken. Es sei zu diesem Zeitpunkt Geld vorhanden gewesen, das jedoch Herr R. für Privatzwecke verwendete. Der Bw. sei für circa 6 Wochen Ende 2001 nicht Geschäftsführer gewesen. Der eigentliche Betrieb der Firma E-GmbH sei der Betrieb des A. gewesen (Events bzw. Feste, Bälle in der Saison von November bis ca. Mai, Juni), dazwischen seien nur Kosten in der "Trockenzeit" angefallen. Die Masseverwalterin habe den Betrieb geschlossen, obwohl Geldmittel genügend vorhanden gewesen wären. Die € 80.000,00, die Herr R. unterschlagen habe, hätten schließlich zum Konkurs geführt. Eine exakte Liquiditätsrechnung zu den jeweiligen Stichtagen existiere nicht. Es seien jedoch vom Bw. gleichmäßig die vorhandenen Mittel auf alle Gläubiger verteilt worden, was aus den Akontozahlungen (jeweils runde Beträge) zu ersehen ist. Eine exakte mathematisch wissenschaftliche Darstellung existiert

nicht. Es habe im Juni/Juli 2001 ein Guthaben in Höhe von ATS 300.000,00 gegeben, das auch zurückgezahlt worden ist.

Dazu ist festzuhalten, dass eine Bestätigung der Rückzahlung aus dem Kontoausdruck nicht zu ersehen ist.

Die Buchungsmittelungen habe der Steuerberater erhalten. Die Steuerberatungskanzlei habe die Berechnungen der Lohnabgaben und Umsatzsteuer durchgeführt. Der Bw. habe bei diesen Berechnungen auf einen "befugten Fachmann" vertraut. Daher treffe ihn auch kein Auswahlverschulden.

Der steuerliche Vertreter mache eine gewisse Mitschuld des Finanzamtes geltend und habe darauf hingewiesen, dass durch die Rückzahlung des Betrages von ATS 300.000,00 eine Sorgfaltsverletzung gegeben wäre.

Der Bw. habe in seiner Zeit als Geschäftsführer die Unterlagen an den Steuerberater übermittelt. Dort seien die Abgaben berechnet und an die Muttergesellschaft übermittelt worden, die auch die Zahlungen getätigt habe. Die Firma G-AG habe circa 20 Tochtergesellschaften. Der Zahlungsverkehr sei generell über die Mutterfirma abgewickelt worden. Der Bw. habe keine Zeichnungsbefugnis am Firmenkonto, auch nicht am Konto der Muttergesellschaft gehabt.

Es habe eine Patronatserklärung der Muttergesellschaft gegeben, dass sie für die Abgaben der Tochtergesellschaften (für alle Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaften) hafte.

Der Bw. sei bei der Firma E-GmbH nicht angestellt gewesen, sondern habe dort nur 10 bis 20 Stunden zu verbringen gehabt um Dienstpläne etc. zu erstellen. Sein Werkvertrag habe auf einem Beschluss des Aufsichtsrates der Mutterfirma basiert. Einen wirklichen Vertrag in dem Sinn habe es nicht gegeben.

Die Überweisungen seien von der Muttergesellschaft getätigt worden, im Einzelnen von Frau M., die sämtliche Zahlungsvorgänge veranlasst habe. Sie sei Finanzvorstand in der Muttergesellschaft und in der Holding gewesen.

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 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.

Unstrittig ist, dass laut Firmenbuch der Bw. in der Zeit vom 1. März 2000 bis zum 7. November 2001 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma E-GmbH selbständig vertretungsbefugt war. Ab 27. November 2001 hat der Bw. die Gesellschaft als Geschäftsführer gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Gesamtprokuristen bis zur Konkurseröffnung am 23. Jänner 2002 vertreten, wobei Herr C. R. zunächst ab 8. November 2001 für die GmbH selbständig vertretungsbefugt war.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 23. Jänner 2002, GZ. 1S23/45, wurde über die Firma E-GmbH der Konkurs eröffnet. Mit weiterem Beschluss des Gerichtes vom 7. August 2003 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben, wobei die Konkursquote 24,779 % betragen hat. Damit ist die Tatsache, dass Vollstreckungsmaßnahmen bei der Primärschuldnerin in die Konkursquote übersteigenden Ausmaß erfolglos gewesen wären, bewiesen.

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.

Soweit der Bw. ausführt, er hätte die vorhandenen Mittel gleichmäßig auf die Gläubiger aufgeteilt, ist daraus keine Liquiditätsrechnung zu den Fälligkeitstagen abzuleiten. In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. dazu aus, dass eine exakte Liquiditätsrechnung zu den jeweiligen Stichtagen nicht existiert. Es wurden jedoch vom Bw. gleichmäßig die vorhandenen Mittel auf alle Gläubiger verteilt, was aus den Akontozahlungen (jeweils runde Beträge) am Abgabenkonto zu ersehen sein soll. Eine exakte mathematisch wissenschaftliche Darstellung existiert nicht. Wiederholt führte der Bw. in der mündlichen Verhandlung aus, dass Geldmittel vorhanden gewesen sind. Laut Aussage des Bw. hat die Masseverwalterin den Betrieb geschlossen, obwohl genügend Geldmittel vorhanden gewesen wären. Es wurde weder eine Liste der anderen Gläubiger, die anteilmäßig befriedigt worden sein sollen vorgelegt, noch ansatzweise eine Darstellung gegeben, wie die gleichmäßige Verteilung erfolgt sein soll. Auch aus den Verwaltungsakten ist dazu nichts zu ersehen.

Aus den Buchungen am Abgabenkonto ist ersichtlich, dass von der GmbH noch im Jänner 2002 Beträge an das Finanzamt überwiesen wurden, sodass am Vorhandensein liquider Mittel nicht gezweifelt werden kann.

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 Umsatzsteuer sowie die Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280), somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Da die Fälligkeitszeitpunkte mit Ausnahme der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2001 aber allesamt vor dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung gelegen waren, bestand für den Bw. grundsätzlich die Verpflichtung zur Abfuhr dieser Abgaben.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des VwGH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führt.

Die Tatsache, dass erst im Rahmen einer nachfolgenden abgabenbehördlichen Prüfung das Ausmaß der Lohnsteuer, die zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen nicht richtig berechnet, damit 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.

Mit dem in der mündlichen Verhandlung erwähnten Vorbringen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz ein Mitverschulden treffe, wird nicht dargetan, welche Kontroll- oder Überwachungsmechanismen der 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 der Erfolg versagt bleibt.

Der Bw. führt zwar in der mündlichen Verhandlung wiederholt aus, dass im Jahre 2000 die Abgabenbehörde ein Guthaben am Abgabenkonto von ATS 300.000,00 zurückbezahlt hätte. Dazu ist aus den Buchungen am Abgabenkonto ersichtlich, dass lediglich ein Betrag von ATS 50.512,00 am 20. Oktober 2000 mit Fälligkeit 31. Juli 2000 überrechnet worden ist. Darüber hinaus sind keine entsprechenden Buchungen ersichtlich, wobei allein die Tatsache, dass ein Betrag zurückgezahlt oder überrechnet worden ist, nichts darüber aussagt, ob ein Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, da in den Fällen, wo selbst zu berechnende Abgaben nicht gemeldet werden, diese auch nicht gebucht werden und allenfalls durch fehlende Buchungen der entsprechenden Abgaben ein Guthaben entstanden sein könnte.

Ein Indiz dafür, dass den Bw. ein Verschulden an der Nichtentrichtung der Lohnabgaben 2000 getroffen hat, ist eine diesbezügliche rechtskräftige Bestrafung mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 23. April 2003 wegen eines Finanzvergehens.

Zur Abwicklung der Zahlungen und der Frage der Aufgabenverteilung und Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen innerhalb der Primärschuldnerin gab der Bw. in der mündlichen Verhandlung an, dass er in seiner Zeit als Geschäftsführer die Unterlagen an den Steuerberater übermittelt hat. Dort wurden die Abgaben berechnet und an die Firma G-AG als Muttergesellschaft übermittelt, die auch die Zahlungen getätigt hat. Die G-AG hat etwa 20 Tochtergesellschaften gehabt. Der Zahlungsverkehr ist generell über die Mutterfirma abgewickelt worden. Der Bw. hatte keine Zeichnungsbefugnis am Firmenkonto der GmbH oder am Konto der Muttergesellschaft. Es hat eine Patronatserklärung der Muttergesellschaft gegeben, dass sie für alle Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaften (somit auch der Abgaben) haftet. Weshalb diese Patronatserklärung im Rahmen des Insolvenzverfahrens nicht schlagend wurde, ist ungeklärt.

Der Bw. war nach eigener Aussage bei der Firma E-GmbH nicht angestellt, sondern hatte dort nur 10 bis 20 Stunden zu verbringen, um Dienstpläne etc. zu erstellen. Sein Werkvertrag basierte auf einem Beschluss des Aufsichtsrates der Mutterfirma. Einen wirklichen Vertrag in dem Sinn hat es nicht gegeben. Die Überweisungen wurden von der Muttergesellschaft getätigt, im Speziellen vom Finanzvorstand in der Muttergesellschaft und in der Holding, Frau M., die sämtliche Zahlungsvorgänge veranlasst hat. "Die" waren nach Aussage des Bw. damit einverstanden, dass sich der Bw. um das Tagesgeschäft kümmerte. Um die finanziellen Angelegenheiten hat sich der Finanzvorstand der Firma gekümmert.

Nach der ständigen 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

(VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden liegt auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht (VwGH 10.8.2005, 2005/13/0089). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH begründet es ein zur Haftung führendes Verschulden auch, wenn ein Geschäftsführer sich eine Hinderung an der Erfüllung seiner Obliegenheiten durch Gesellschafter oder Dritte gefallen lässt, indem er es unterlässt, entweder auf dem Rechtsweg die unbehinderte Ausübung der Geschäftsführerfunktion zu erzwingen oder diese Funktion niederzulegen (VwGH 13.4.2005, 2005/13/0001).

Dadurch, dass sich der Bw. damit einverstanden erklärte, dass er als Geschäftsführer keine Zeichnungsbefugnis am Firmenkonto hatte, somit auch einverstanden war, dass er seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen als Geschäftsführer gar nicht nachkommen hätte können, da – wie oben ausgeführt – die vorhandenen Mittel (bei genauer Betrachtung kann es sich dabei nur um Barmittel, nicht jedoch allfällige Guthaben am Firmenkonto gehandelt haben) gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt worden sind, die Zahlungseingänge am Abgabenkonto jedoch als Überweisungen gekennzeichnet sind, ist zweifelsohne eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers gegeben, die als Verschulden im Sinne des § 9 BAO ausgelegt werden muss.

Außer Streit steht, dass der Bw. am Fälligkeitstag der Umsatzsteuervoranmeldung September 2001 nicht als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war, somit eine entsprechende Haftung nicht ausgesprochen werden darf. Auch für Umsatzsteuervoranmeldungen Oktober bis Dezember 2001 war – wie auch vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung zugestanden, eine Verantwortung des Bw. für die Abgaben der Umsatzsteuervoranmeldung nicht zuordenbar, da der zweite Geschäftsführer laut Aussage des Bw. alles unternommen hat, um die Firma in den Konkurs zu treiben. Wegen Unterschlagung eines Betrages von circa € 80.000,00 ist der zweite Geschäftsführer – wie in der mündlichen Verhandlung bekannt gegeben – strafrechtlich verurteilt worden. Da der Bw. jedoch in dem Zeitpunkt, als er die Malversationen des zweiten Geschäftsführers entdeckte, sofort das Insolvenzverfahrens beantragte, er somit alles versuchte, um den Schaden abzuwenden, trifft ihn für die Monate, in denen er gemeinsam mit dem zweiten Geschäftsführer

zeichnungsbefugt war, somit im gegenständlichen Fall für die Umsatzsteuervoranmeldungen Oktober und November 2001 kein eine Haftung begründendes Verschulden.

Die im Konkurs der Primärschuldnerin ausgeschüttete Quote von 24,779 % im Ausmaß von € 56.298,81 wurde von der Abgabenbehörde auf die älteste Schuld am Abgabenkonto gebucht. Für die im Haftungsbescheid angeführten Beträge war daher eine quotenmäßige Reduzierung durchzuführen, da insoweit eine Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin gegeben war.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2001 von zuletzt am 5. April 2002 beinhaltet für diesen Voranmeldungszeitraum, in dem aufgrund der Konkurseröffnung Vorsteuerberichtigungen vorgenommen wurden, auch einen Betrag von € 5.672,84, der in der von der Masseverwalterin veranlassten Schätzung der Jahresumsatzsteuer 2001 (die Masseverwalterin ersuchte um Schätzung aufgrund der vorhandenen Umsatzsteuervoranmeldungen) beinhaltet ist. Angesichts der Tatsache, dass auch für die Monate Februar bis September 2001 Umsatzsteuervoranmeldungen vorgelegen und gebucht worden sind, kann sich der im Haftungsbescheid angeführte Nachforderungsbetrag an Jahresumsatzsteuer 2001 in Höhe von € 10.607,55 nur auf die Monate Jänner, Oktober und November 2001 beziehen. Zieht man die Aussage des Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach der eigentliche Betrieb der GesmbH die Zeit von November bis circa Mai/Juni betraf, ist die Aufteilung des nachgeforderten Betrages anteilmäßig im Ausmaß von € 3.535,85 auf die erwähnten drei Monate zu seinen Gunsten gewählt, da somit dem Monat Oktober 2001 – obwohl nicht in die Saison fallend – ein möglicher Weise höherer Umsatzsteuerbetrag als nicht haftungsrelevant eingeschränkt wurde als bei genauerer Berechnung.

Da aufgrund der Konkurseröffnung am 23. Jänner 2002 die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2001 nicht mehr in den Verantwortungsbereich des Bw. gefallen ist, dieser Betrag aber in der Jahresumsatzsteuer zu keiner Nachforderung geführt hat, war eine darüber hinausgehende Reduzierung der Jahresumsatzsteuer 2001 nicht vorzunehmen.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen Oktober und November 2001 mit den Beträgen von je € 3.535,85 scheiden daher – wie oben ausgeführt – aus der Haftung aus.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger – unter Berücksichtigung der Konkursquote von 24,779 % – für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH für die nachstehend genannten Abgaben im Gesamtausmaß von € 31.424,76 zu Recht erfolgte.

Lohnsteuer 2000 in Höhe von € 5.408,13,

Dienstgeberbeitrag 04-08/2001 in Höhe von € 655,98,

Dienstgeberzuschlag 04-08/2001 in Höhe von € 74,35,
Dienstgeberbeitrag 2000 in Höhe von € 10.747,02,
Dienstgeberzuschlag 2000 in Höhe von € 1.235,16,
Lohnsteuer 04-08/2001 in Höhe von € 2.963,62,
Dienstgeberbeitrag 04-08/2001 in Höhe von € 9,08,
Dienstgeberzuschlag 04-08/2001 in Höhe von € 1,04,
Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 7.670,68,
Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 2.659,70.

Für die darüber hinaus angeführten Haftungsbeträge im Gesamtbetrag von € 25.965,20 war der Berufung stattzugeben. Zudem ist der Abgabenbehörde erster Instanz im angefochtenen Bescheid insoweit ein Rechenfehler unterlaufen, als die Haftungssumme im Ausmaß von € 57.957,39 geltend gemacht wurde. Bei richtiger Berechnung wäre ein um € 567,43 verminderter Haftungsbetrag von € 57.389,96 anzuführen gewesen.

Da sich die Berufung auch gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide richtet, ist zu erwähnen, dass im Haftungsverfahren die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden ist. 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 nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst 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 (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Über die Berufung gegen die Abgabenbescheide wird zunächst in einem beim Finanzamt zu führenden Verfahren (Berufungsvorentscheidung oder Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz) zu entscheiden sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. März 2006