



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat Wien 10

GZ. RV/3180-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 22. Juli 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 7.156,73 (statt bisher € 18.136,73) eingeschränkt.

Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in €
2004	Umsatzsteuer	5.278,75
2004	Lohnsteuer (L)	636,00
2004	Dienstgeberbeitrag (DB)	1.143,44
2004	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	98,54
	gesamt:	7.156,73

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22. Juli 2009 wurde der Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. T-GmbH (FN XY) in Höhe von insgesamt € 18.136,73 in Anspruch genommen, und zwar für:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in €
2004	Umsatzsteuer	16.258,75
2004	Lohnsteuer (L)	636,00
2004	Dienstgeberbeitrag (DB)	1.143,44
2004	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	98,54
	gesamt:	18.136,73

Zur Begründung wurde dazu seitens der Abgabenbehörde erster Instanz neben Zitierungen der maßgeblichen Gesetzesstellen ausgeführt, der Bw. sei vom 22. April 2004 bis 26. April 2005 Geschäftsführer (GF) der Fa. T-GmbH und somit verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für Umsatzsteuer sei festzuhalten, dass diese nicht oder unzureichend gemeldet und entrichtet worden sei. In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach es Sache des GF sei, die Gründe dazulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabebehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der GF für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung stünden, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung betreffend die ausstehende Lohnsteuer wird im Haftungsbescheid ausgeführt, gemäß § 78 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Es wäre die Pflicht des Bw. gewesen, für die zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen 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 zu

Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von den tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen habe. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Hinsichtlich des Ausspruches der Haftung für die anderen Abgabenschuldigkeiten (DB, DZ 2004) sei festzuhalten, dass es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters gewesen wäre, 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 GF jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Handelnden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für den Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene GF 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. Da der Bw. seinen abgaberechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der GmbH uneinbringlich seien, wäre die Haftung laut Bescheid auszusprechen gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 27. Juli 2009, welche sich auch gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide richtet.

Als GF der Fa. T-GmbH (FN XY) im Zeitraum 22. April 2004 bis 26. April 2005 bestätige der Bw., dass im Jahr 2004 keine Umsätze gemacht worden seien. Eine entsprechende Umsatzsteuererklärung lege er bei. Alle Firmenunterlagen habe der Bw. seinem Nachfolger B.K. übergeben.

Am 10. August 2009 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung, mit welcher die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen wurde.

Zur Begründung wurde ausgeführt, am 14. Juni 2007 sei der Umsatzsteuerbescheid 2004 mit einer Nachforderung von € 16.258,75 ergangen. Mangels Abgabe der Steuererklärung seien die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden.

Weiters seien am 2. August 2005 auf Grund einer Lohnsteuerprüfung Lohnsteuer (L), Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) 2004 in Höhe von insgesamt € 1.877,98 festgesetzt worden.

Da bei Selbstbemessungsabgaben nicht der Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben ausschlaggebend sei, sondern der Zeitpunkt, zu dem die Abgaben den Abgabenvorschriften nach zu entrichten gewesen wären, sei der Bw. für die gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen worden.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sei, dass die Abgabenschuldigkeiten bei der Gesellschaft uneinbringlich seien und dass dem Vertreter der juristischen Person eine schuldhafte Pflichtverletzung zur Last gelegt werden könne. Da die Fa. T-GmbH im Firmenbuch gelöscht sei, stehe unbestritten fest, dass die Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner uneinbringlich seien. Die Richtigkeit der Abgabenvorschreibungen sei für die Haftungsinanspruchnahme unerheblich. Dies deshalb, da durch die Haftungsinanspruchnahme eine neue Rechtsmittelfrist gegen die Grundlagenbescheide offen sei. Der Bw. habe im Zuge der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 2004 berufen. Gemäß den Bestimmungen der BAO seien beide Berufungen getrennt zu behandeln. Zuerst sei über die Richtigkeit der Haftung abzusprechen, erst dann dürfe über die Berufung gegen die Grundlagenbescheide entschieden werden. Würde der Berufung gegen den Haftungsbescheid stattgegeben, so wäre die Berufung gegen die Grundlagenbescheide wegen fehlender Aktivlegitimation zurückzuweisen. Werde die Berufung den Haftungsbescheid abgewiesen und dieser rechtskräftig, müsse über die Berufung gegen die Grundlagenbescheide abgesprochen werden.

Im konkreten Fall bestehe die Haftung zu Recht, da Lohnabgaben im Jahr 2004 nicht oder nur verkürzt entrichtet worden seien und der Verpflichtung zur Abgaben der Umsatzsteuererklärung 2004 nicht nachgekommen worden sei.

Nach Rechtskraft des Haftungsbescheides ergehe gesondert eine Berufsvorentscheidung über die Grundlagenbescheide. Es werde noch bemerkt, dass nur gegen die Haftung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004, nicht jedoch gegen die Festsetzung der Lohnabgaben berufen worden sei.

Am 3. September 2009 beantragte der Bw. die Vorlage der gegenständlichen Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten.

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 betreffenden 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 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.

Gemäß § 248 BAO kann der nach den Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 sinngemäß.

Laut Firmenbuch war der Bw. im Zeitraum 22. April 2004 bis 26. April 2005 allein vertretungsbefugter handelsrechtlicher GF der Fa. T-GmbH (FN XY) und zählt somit zum Kreis der im § 80 BAO genannten Vertreter, welche gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit steht auf Grund der Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien von 31. Mai 2006, Gz., fest.

Am 8. September 2007 erfolgte die amtswegige Löschung der Fa. T-GmbH im Firmenbuch.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des GF darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der GF schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mittel der Gesellschaft Sorge zu tragen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene GF das Fehlen ausreichender Mittel. Der GF haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel auch zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der GF für die in Haftung gezogenen Beträge zur Gänze (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter eine Entrichtungspflicht verletzt hat, bestimmt sich danach, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben, wie im gegenständlichen Fall Umsatzsteuer und Lohnabgaben (L, DB, DZ), ist der gesetzliche Fälligkeitstag maßgeblich, an dem die jeweilige Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Bw. als handelsrechtlicher GF der Primärschuldnerin gemäß der Bestimmung des § 80 BAO verpflichtet gewesen wäre, die verfahrensgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuer und Lohnabgaben) zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstagen zu entrichten.

Unbestritten ist ferner das Vorhandensein liquider Mittel für eine zumindest teilweise Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabeschuldigkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitstagen, wurden doch am 6. Mai 2004 € 2.277,00 sowie am 5. August 2004 € 209,72 auf das Abgabenkonto einbezahlt. Weiters bestand im Zeitraum vom 10. Mai 2004 bis Ende Februar 2005 fast durchgehend ein Guthaben auf dem Abgabenkonto auf Grund der Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen mit ausgewiesenen Gutschriften für die Monate 2-12/2004 (Leermeldung für 1/2004), welche im Übrigen allesamt im Zeitraum der Geschäftsführung des Bw. (ab 6. Mai 2004) eingereicht wurden.

Im gegenständlichen Fall erhebt der Bw. in seiner Berufung gegen den Haftungsbescheid ausschließlich Einwendungen gegen den Abgabenanspruch betreffend Umsatzsteuer 2004 und führt aus, in diesem Jahr wären keine Umsätze erzielt worden. Gleichzeitig erhob er auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 Berufung und übermittelte eine Umsatzsteuererklärung 2004, in welcher er sämtliche Besteuerungsgrundlagen und die Steuerschuld für 2004 mit Null erklärte.

In einem solchen Fall obliegt es der Behörde, Feststellungen darüber zu treffen, ob der Haftungsinanspruchnahme ein Abgabenbescheid vorausgegangen ist oder nicht. Ist nämlich dem Haftungsbescheid ein an die Primärschuldnerin ergangener Haftungsbescheid vorangegangen, ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0129).

Im gegenständlichen Fall wurden der Bescheid vom 2. August 2005 über die Festsetzung der Lohnabgaben 2004 der Masseverwalterin als gesetzliche Vertreterin der Primärschuldner während aufrechten Konkursverfahrens zugestellt. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung, wären daher in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen. Der Bw. hat den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung dahingehend, dass nur gegen den Ausspruch der Haftung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004, nicht jedoch gegen die Festsetzung der

Lohnabgaben berufen wurde, im Vorlageantrag nicht widersprochen und insoweit auch keinerlei Einwendungen vorgebracht, weswegen gegen den Ausspruch der Haftung für die im Wege einer Lohnsteuerprüfung ermittelten Lohnabgaben (L,DB,DZ) 2004 weder dem Grunde noch der Höhe nach Bedenken bestehen. Der Bw. hat auch die in der zu geringen Abfuhr der Lohnabgaben 2004 gelegene schuldhafte Pflichtverletzung im gegenständlichen Haftungsverfahren mit keinem Wort in Frage gestellt.

Der Umsatzsteuerbescheid 2004, mit welchem die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung geschätzt wurden, erging 14. Juni 2007, also nach Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung (Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 31. Mai 2006) und wurde nach der Aktenlage nicht an die Primärschuldnerin, an deren Adresse laut Firmenbuch nicht mehr zugestellt werden konnte, sondern an die Finanzamtsadresse adressiert und dorthin zugestellt. Einwendungen gegen die der Haftung zugrundeliegende Umsatzsteuerschuld 2004 sind daher, mangels wirksamer Zustellung des Umsatzsteuerbescheides 2004 an die Primärschuldnerin, entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung, nicht in einem auf § 248 BAO beruhenden gesonderten Berufungsverfahren gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004, sondern als Vorfrage im Haftungsverfahren zu beurteilen.

Dazu ist auszuführen, dass die der Haftung zugrundeliegende Umsatzsteuerschuld 2004 im Rahmen einer Außenprüfung (Bericht vom 6. Juni 2007) auf Basis vorhandenen Kontrollmaterials geschätzt werden musste, da keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden. Die im Rahmen der Außenprüfung geschätzte und im Umsatzsteuerbescheid 2004 ausgewiesene Umsatzsteuerschuld beträgt € 10.980,00. Dieser gegenüber stehen die mit den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 2-12/2004 insgesamt geltend gemachten Umsatzsteuergutschriften in Höhe von € 5.278,75 (Nullmeldung für 1/2004), sodass sich aufgrund des Umsatzsteuerbescheides 2004 die zugrunde liegende Haftungsschuld von € 16.258,75 ergab.

Festgestellt wird dazu anhand der Aktenlage, dass diese Umsatzsteuervoranmeldungen mit ausgewiesenen Gutschriften allesamt im Geschäftsführungszeitraum des Bw. (z. Bsp. 1-3/2004 am 11. Mai 2004) eingereicht wurden.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt den Einwendungen des Bw. vollinhaltlich, dass im Rahmen der Fa. T-GmbH im Jahr 2004 keine steuerpflichtigen Umsätze erzielt wurden und dass die Steuerschuld für dieses Jahr € 0,00 beträgt. Diese Vorbringen ist nach der Aktenlage insofern plausibel, weil die GmbH nach der Aktenlage und dem vorliegendem Kontrollmaterial im Baugewerbe als Subunternehmerin tätig war und daher die Steuerschuld für die von ihr

erbrachten Leistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 daher auf den Auftraggeber aus dem Baugewerbe (insbesondere Fa. E-GmbH) übergegangen ist.

Mit der im Berufungswege eingereichten Umsatzsteuererklärung 2004 bekennt der Bw. aber schlüssig eine schuldhafte Verletzung seiner Geschäftsführerpflichten dahingehend ein, dass im Zeitraum seiner Verantwortlichkeit unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und damit Gutschriften (Vorsteuern) in Höhe von € 5.278,75 zu Unrecht geltend gemacht wurden. Dem Berufungseinwand des Bw. folgend war daher die Haftung im Bezug auf Umsatzsteuer 2004 auf einen Betrag von € 5.278,75 einzuschränken.

Der Bw. hat das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO mit keinem Wort in Frage gestellt, weswegen unter Verweis auf seine diesbezügliche Behauptungs- und Konkretisierungspflicht, auf die er vom Finanzamt hingewiesen wurde, von dieser Haftungsvoraussetzung ausgegangen werden kann.

Da bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall spricht und auch diesbezüglich keinerlei Berufungseinwendungen vorgebracht wurden, konnte auch von dieser Haftungsvoraussetzung ausgegangen werden.

Auch ein Fehler bei der Ausübung des Ermessens bei der Haftungsinanspruchnahme wurde seitens des Bw. nicht eingewendet und ein solcher legt auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vor. Bei gegebener Pflichtverletzung des Bw. als Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabeschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin treten die im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 20 BAO anzustellenden Zweckmäßigkeitserwägungen dahingehend, dass die einzige Möglichkeit der Einbringung die Haftungsinanspruchnahme des Bw. ist, gegenüber Billigkeitserwägungen betreffend das persönliche Interesse des Bw., nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden und Eingriffe in sein Vermögen in Kauf nehmen zu müssen, eindeutig in den Vordergrund.

Die Haftungsinanspruchnahme des Bw. erweist sich daher in der aus dem Spruch ersichtlichen Höhe als rechtmäßig.

Wien, am 20. Juli 2010