



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.C., vom 23. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya vom 20. September 2005 über die Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid dargestellten Abgabenschuldigkeiten um folgende Beträge im Gesamtbetrag von € 14.711,82 (inklusive Konkursquote) vermindert:

Lohnsteuer 2002 in Höhe von € 5.179,59,
Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 5.634,17,
Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 1.453,03,
Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 2.124,93,
Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 121,76 sowie
Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 198,34.

II. Darüber hinaus wird die Berufung für Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 2.230,49 als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 20. September 2005 wurde der Berufungswerber (in weiterer Folge Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma N-GmbH im Ausmaß von € 16.942,31, nämlich

Lohnsteuer 2002 in Höhe von € 5.179,59,
Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 7.864,66,
Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 1.453,03,
Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 2.124,93,
Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 121,76 sowie
Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 198,34
zur Haftung herangezogen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Abgaben bei der Firma N-GmbH voraussichtlich zum Teil nicht einbringlich seien. Nach § 9 BAO haften die in §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen abgabenrechtlich auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Für die Geltendmachung der Haftung sei ein Kausalzusammenhang zwischen den Obliegenheiten des Abgabepflichtigen (wie Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, Anzeigepflicht, Erklärungspflicht) sowie dem Abgabenausfall herzustellen gewesen. Dazu werde ausgeführt, dass es grundsätzlich die Pflicht des gesetzlichen Vertreters (bei einer GmbH der Geschäftsführer) sei, für die rechtzeitige Entrichtung der anfallenden Abgaben Sorge zu tragen. Wenn er dieser Verpflichtung nicht nachkomme, hafte der Vertreter, wobei laut ständiger Rechtsprechung als Schuldform leichte Fahrlässigkeit ausreiche.

Die schuldhafte Pflichtverletzung liege bereits durch die nicht zeitgerechte Bekanntgabe der Lohnsteuer, DB und DZ 2002 und 2004 vor. Habe der Geschäftsführer schulhaft seine Pflicht verletzt, so werde davon ausgegangen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit gewesen sei.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 23. Oktober 2005 verwies der Bw. darauf, dass er in seiner Funktion als Geschäftsführer der Firma N-GmbH immer alle Abgaben bezahlt habe. Dazu habe er eine Aufstellung aller zu entrichtenden L, DB und DZ Abgaben und Zahlungen gemacht. Die Summe der L, DB und DZ Abgaben und alle Zahlungen dazu im Zeitraum 2002 bis 2004 hätten ergeben, dass die Firma N-GmbH € 4.955,99 mehr an Abgaben bezahlt habe als an Abgaben zu zahlen gewesen wären. Dies ergebe sich, weil die Abgaben für 12/2003 und 9/2004 doppelt gezahlt worden seien und für 11/2004 und 12/2004 nicht bezahlt worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 29. Mai 2006 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Abgabenschuldigkeiten wie folgt in Höhe von € 12.842,91 festgesetzt:

Lohnsteuer 2002 in Höhe von € 5.179,59,
Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 4.969,39,
Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 1.453,03,
Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 1.023,59,
Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 121,76 sowie
Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2004 in Höhe von € 95,55.

In der Begründung wurde dazu ausgeführt, dass die in der Berufung dargestellten Ausführungen, die Lohnabgaben für den Zeitraum 12/2003 und 9/2004 seien doppelt einbezahlt und daher die Lohnabgaben 11/2004 und 12/2004 nicht bezahlt worden, überprüft worden seien und sich ergeben habe, dass die Zahlung für die Lohnabgaben für 9/2004 nicht als Lohnabgaben 9/2004, sondern auf Grund der doppelten Einweisung auf Saldo gebucht worden sei. Das daraus entstehende Guthaben sei auf die Nachforderung an Umsatzsteuer 2003 verrechnet worden. Die doppelte Zahlung an Lohnabgaben 12/2002 sei als 01/2003 gebucht worden. Die Lohnabgaben aus 12/2004 seien entrichtet worden. Nur für den Zeitraum 11/2004 seien die Lohnabgaben ausständig.

Insoweit sei der Berufung teilweise stattgegeben worden und die Bemessungsgrundlage für die Haftung um € 4.099,40 verringert worden.

Weiters sei zu ersehen, dass im Zeitraum 2002 immer wieder Lohnabgaben mit gleichem Zeitraum gebucht worden seien und andere Zeiträume wieder fehlten. Insgesamt sei aber zu erkennen, dass nur für 10 Monate Lohnabgaben bezahlt worden seien.

Die Zahlung für die Lohnabgaben 5/2002 sei nicht eingelangt. Wie auf dem Konto zu ersehen sei, habe damals ein Guthaben in Höhe von € 29.014,67 bestanden. Die Nachforderung an Lohnabgaben für 2002 habe daher zu Recht bestanden.

Da offensichtlich Abgaben nicht entrichtet worden seien, liege eine schuldhafte Pflichtverletzung vor. Der Berufung werde teilweise stattgegeben und die Bemessungsgrundlage auf € 12.842,91 herabgesetzt.

Im Schreiben vom 7. Juli 2006 stellt der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und weist nochmals darauf hin, dass von ihm alle Lohnabgaben für das Jahr 2002 bezahlt worden seien. Dies sei aus den bereits übermittelten Zahlungsbelegen ersichtlich. Bei den Zahlungen für 05/2002 und 12/2002, welche die Abgabenbehörde erster Instanz als offen darstelle, sei eindeutig der Abgabenzeitraum aus dem Text der Überweisungen ersichtlich. Für die falsche Verbuchung wie in der Berufungsvorentscheidung angegeben, könne er nichts.

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 eingebbracht 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 der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit von 25. Jänner 2000 bis zur Konkurseröffnung am 3. März 2005 Geschäftsführer der Firma N-GmbH war.

Aufgrund des Beschlusses des Gerichtes zur GZ S-1 vom 6. Juli 2006, mit dem der Konkurs der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung aufgehoben wurde, steht die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben in dem die Konkursquote von 17,485568 % übersteigenden Ausmaß fest. Ausgehend von den im Konkurs angemeldeten Abgabenforderungen in Höhe von € 104.146,32 wurde vom Masseverwalter die Quote mit Zahlung vom 1. August 2006 in Höhe von € 18.210,58 entrichtet.

Gemäß den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen haftet ein bestellter Vertreter einer juristischen Person, der deren Abgaben nicht entrichtet hat, für die Abgaben, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweisen kann, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.11.1998, 98/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Dem Vertreter obliegt die konkrete Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters gemäß 80 BAO gehört im Übrigen auch die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 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.

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Gesellschafters

auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, Slg.N.G. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich bereits aus § 78 Abs. 3 EStG 1999, dass der Arbeitgeber, falls die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Auszahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten 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 (VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Die Verpflichtung zur Entrichtung der genannten Abgaben ist nämlich bereits vor Bescheiderlassung ex lege eingetreten (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer stellt in jedem Falle eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

In diesem Zusammenhang weist der Bw. darauf hin, dass von ihm alle Lohnabgaben für das Jahr 2002 bezahlt wurden, was aus den bereits übermittelten Zahlungsbelegen ersichtlich ist. Eine an den Bw. gerichtete Einladung vom 25. Jänner 2008, die von ihm angesprochene Aufstellung der Zahlungen und Zahlungsbelege vorzulegen, da die entsprechende Suche im Finanzamtsakt ergebnislos verlief, blieb unbeantwortet.

Bei den Zahlungen für 05/2002 und 12/2002, welche die Abgabenbehörde erster Instanz als offen darstellt, ist laut Darstellung des Bw. eindeutig der Abgabenzeitraum aus dem Text der Überweisungen ersichtlich. Für die falsche Verbuchung wie in der Berufungsverfahrensentscheidung angegeben, kann der Bw. nichts.

Dem Abgabenkonto ist dazu zu entnehmen, dass der Bw. zwar diverse Umsatzsteuervoranmeldungen mit Gutschriften abgegeben hat (UVA 02/02 am 10.4.2002 mit einer Gutschrift von € 9.505,99, UVA 05/02 am 4.7.2002 mit einer Gutschrift von € 20.626,90

sowie UVA 7/02 am 18.9.2002 mit einer Gutschrift von € 18.295,98), Lohnabgaben wurden damit jedoch keine gemeldet und konnten daher auch mangels (Andeutung einer) Verrechnungsweisung nicht entsprechend entrichtet werden.

Allgemein ist festzuhalten, dass der Bw. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin immer wieder Lohnabgaben einerseits erst nach den entsprechenden Fälligkeitsterminen entrichtet hat, andererseits wiederholt doppelte Zahlungen für identische Abgabenzahlungszeiträume entrichtet hat, die Höhe der Abgaben aber mit unterschiedlichen Beträgen gemeldet hat, sodass auch bei Angabe eines anderen (bereits gemeldeten und entrichteten) Zeitraumes die Lohnabgaben für Monate gebucht wurden, die möglicherweise vom Bw. gemeint waren, aber nicht so bezeichnet worden sind, da teilweise keine Verrechnungsweisungen erteilt wurden und nur eine Summe (ohne nähere Begründung oder Angabe von Abgabenart und zuordenbarer Beträge, geschweige denn Abgabenzahlungszeiträume) auf das Abgabenkonto einzahlt wurde.

Am Abgabenkonto wurden für die Haftungszeiträume 2002 und 2004 die gemeldeten oder entrichteten Beträge wie folgt gebucht:

	Lohnsteuer	DB	DZ	Entrichtungstag	Fälligkeitstag
Jänner 2002	2202,12	719,22	75,12	18.03.2002	15.02.2002
Februar 2002					
März 2002	1553,42	573,40	59,89	17.04.2002	15.04.2002
März 2002	1890,47	621,91	94,96	24.05.2002	15.04.2002
April 2002	1872,51	621,01	64,86	17.06.2002	15.05.2002
Mai 2002					
Juni 2002					
Juli 2002	2113,44	1030,31	107,61	16.08.2002	16.08.2002
Juli 2002	1366,00	451,13	47,12	18.09.2002	16.08.2002
August 2002					
September 2002	2428,36	645,88	67,46	15.10.2002	15.10.2002
Oktober 2002	1894,06	556,93	58,17	15.11.2002	15.11.2002
Oktober 2002	3401,79	767,35	80,15	12.12.2002	15.11.2002
November 2002					
Dezember 2002	3724,16	1271,25	132,78	23.01.2003	15.01.2003
	Lohnsteuer	DB	DZ	Entrichtungstag	Fälligkeitstag
Jänner 2004	5962,82	1785,80	166,67	12.02.2004	16.02.2004
Februar 2004	4976,41	1577,17	147,20	11.03.2004	15.03.2004

März 2004	4406,26	1682,37	157,02	20.04.2004	15.04.2004
April 2004	3177,75	1320,99	123,29	19.05.2004	17.05.2004
Mai 2004	2887,17	1376,09	128,44	17.06.2004	15.06.2004
Juni 2004	2792,31	1141,63	106,55	19.07.2004	15.07.2004
Juli 2004	3082,30	2313,76	215,95	18.08.2004	16.08.2004
August 2004	2558,99	1068,23	99,70	21.09.2004	15.09.2004
September 2004	2266,24	1030,74	96,20	08.11.2004	15.10.2004
Oktober 2004	2344,37	1030,54	96,18	10.11.2004	15.11.2004
November 2004					
Dezember 2004	2594,88	1101,34	102,79	24.01.2005	17.01.2005

Eine Zahlung in Höhe von € 7.271,90 wurde am 19. Jänner 2004 ohne Verrechnungsweisung oder Zeitraum auf das Abgabenkonto einbezahlt. Genau dieser Betrag wurde auch in der Verrechnungsweisung vom 9. November 2004 als Lohnabgaben 12/2003 dargestellt, gleichzeitig wurden die Lohnabgaben 9/2004 doppelt entrichtet, da am 8. November 2004 (nur einen Tag zuvor) ein Betrag von insgesamt € 3.393,18 ohne Verrechnungsweisung vom Finanzamt für Lohnabgaben 9/2004 gebucht wurde. Insgesamt wurde am 9. November 2004 ein Betrag von € 26.567,39 mit folgender Verrechnungsweisung überwiesen:

U 08/04 € 10.897,36, U 09/04 € 5.004,95, L 09/04 € 2.266,24, DB 9/04 € 1.030,74, DB 09/04 € 96,20, L 12/03 € 5.355,42, DB 12/03 € 1.745,78, DZ 12/03 € 170,70.

Vom Finanzamt wurde, da die Lohnabgaben 09/04 bereits am 8. November 2004 gemeldet und entrichtet wurden, der Betrag nach Buchung der Umsatzsteuer 2003 für diese Abgabe aufgebraucht.

Für das Jahr 2004 ergibt sich bei Durchsicht der Buchungen am Abgabenkonto der Primärschuldnerin, dass zwar für die Monate Jänner bis Oktober und Dezember die Lohnabgaben – wenn auch vorwiegend verspätet, aber doch – entrichtet wurden. Für die Lohnabgaben November 2004 fehlt sowohl eine Buchung als auch eine entsprechende Zahlung. Tatsache ist, dass eine Verrechnungsweisung für die doppelt gemeldeten Lohnabgaben für den Zeitraum 9/2004 vom Finanzamt anders gebucht wurde. Daher kann nicht behauptet werden, der Bw. hätte diese Beträge an Lohnabgaben nicht gemeldet oder entrichtet, vielmehr ist eine Zahlung für Lohnabgaben dieses Jahres, auch wenn die Verrechnungsweisung (L 09/04 € 2.266,24, DB 9/04 € 1.030,74, DB 09/04 € 96,20) vom Finanzamt anders gewertet wurde, auf die Lohnabgaben dieses Jahres anzurechnen und die Haftungssumme entsprechend zu verringern.

Im Haftungsverfahren ist zwar die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 248 Tz 14), doch hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass der Haftungsschuldner Gründe aufzeigen kann, aus denen ihm ein Verschulden an Lohnsteuerfehlberechnungen (im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne) nicht anzulasten sei (VwGH 28.2.2002, 96/15/0224).

Auch wenn es aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 29. Mai 2006 nicht ersichtlich ist, wurde der Berufung deshalb teilweise stattgegeben und die Abgabenschuldigkeiten um die Lohnabgaben in Höhe von gesamt € 4.099,40 verringert, da dem Bw. ein Verschulden an der Nachversteuerung von Schmutzzulagen für das Jahr 2004 nicht vorgeworfen wurde und diese Abgaben offensichtlich nur aufgrund einer anderen Rechtsansicht des Bw. weder gemeldet noch entrichtet worden sind. Mangels schuldhafter Pflichtverletzung des Bw. fehlt es insoweit an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung im Sinne des § 9 BAO, sodass diese Lohnabgaben 2004 ebenfalls aus der Haftungssumme auszuscheiden waren und der Berufung insoweit stattzugeben war.

Unter Berücksichtigung der Ausführungen zu den Lohnabgaben 9/2004 sowie Schmutzzulagen 2004 (L € 5.161,51, DB € 2.132,08, DB € 198,99) verbleibt eine Haftung für Lohnsteuer 2004 (€ 7.864,66 abzüglich € 5.161,51 unter Berücksichtigung der Konkursquote von 17,485568 % in Höhe von € 472,66) mit einem Betrag von € 2.230,49.

Soweit der Bw. auf von ihm veranlasste Zahlungen für 05/2002 und 12/2002 verweist, für die laut eigener Darstellung eindeutig die Abgabenziträume aus dem Text der Überweisungen ersichtlich sein sollen, ist festzuhalten, dass das Finanzamt nachgewiesener Maßen (auch) Zahlungen anders gebucht hat, als vom Bw. auf den Überweisungen angegeben. Leider ist diese vom Bw. übermittelte Aufstellung aller zu entrichtenden L, DB und DZ der Jahre 2002 und 2004 nach Abgaben und Zahlungen im Akt nicht mehr auffindbar, sodass ein Nachweis, ob die entsprechenden Verrechnungsweisungen für die Lohnabgaben des Jahres 2002 erfolgt sind oder vom Bw. schuldhaft unterlassen wurden, nicht geführt werden kann. Der Berufung war daher hinsichtlich der Lohnabgaben des Jahres 2002 stattzugeben.

Dass der Bw. in anderen Abgabenzahlungszeiträumen Gutschriften lukriert hat, so will er immerhin insgesamt (in den Jahren 2002 bis 2004) € 4.955,99 mehr an Abgaben bezahlt haben, ist für eine schuldhafte Pflichtverletzung in anderen Zeiträumen und die damit zusammen hängende Prüfung der Geltendmachung einer Haftung ohne Bedeutung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. März 2008