



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Geza Simonfay, Rechtsanwalt, 1070 Wien, Neustiftgasse 3/6, vom 31. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 29. Februar 2012 betreffend Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben auf den Betrag von € 133.041,24 herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 10/2009	330,97
Lohnsteuer 2009	518,45
Umsatzsteuer 2009	65.307,11
Umsatzsteuer 11-12/2009	39.894,00
Lohnsteuer 02/2010	95,75
Umsatzsteuer 01-02/2010	24.549,29
Lohnsteuer 03/2010	1.597,91
Lohnsteuer 04/2010	747,76

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 wurde der über das Vermögen der S-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Mit Schreiben vom 20. September 2011 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) um Bekanntgabe der Aufteilung der vorhandenen Mittel auf die aushaftenden Verbindlichkeiten der Gesellschaft.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 29. Februar 2012 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der S-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 133.384,74, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 10/2009	331,85	15. 11. 2009
Lohnsteuer 2009	519,83	15. 01. 2010
Umsatzsteuer 2009	65.470,63	15. 02. 2010
Umsatzsteuer 11-12/2009	40.000,00	15. 02. 2010
Lohnsteuer 02/2010	96,00	15. 03. 2010
Umsatzsteuer 01-02/2010	24.614,52	15. 04. 2010
Lohnsteuer 03/2010	1.602,16	15. 04. 2010
Lohnsteuer 04/2010	749,75	15. 05. 2010

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 31. Juli 2012 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass es zwar richtig wäre, dass er im Zeitraum vom 30. Jänner 2009 bis zum 24. Mai 2010 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen wäre. Der faktische Geschäftsführer wäre allerdings Herr M.L. gewesen, der sämtliche finanzielle Tätigkeiten, einschließlich der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten organisiert hätte.

Der Bw. hätte die Tätigkeit des faktischen Geschäftsführers anfangs durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen beobachten können. Der Bw. hätte immer in der Begleitung des faktischen Geschäftsführers Geld vom Firmenkonto abgehoben und die Summe der Sekretärin des faktischen Geschäftsführers bereitgestellt, die aus diesem Betrag sämtliche Rechnungen und Abgaben bezahlt hätte. Diese Zusammenarbeit hätte bis Dezember 2009 funktioniert, als es zum Streit zwischen den Bw. und dem faktischen Geschäftsführer gekommen wäre. In den Monaten Jänner bis Februar hätte die Firma nach dem Wissen des Bw. gar keine Aufträge bekommen; in diesen Monaten wären sowohl der Bw. als auch die Arbeiter auf Winterurlaub gewesen.

Ab März 2010 hätte der faktische Geschäftsführer dann jegliche Einsichtsmöglichkeiten in die Buchhaltungsunterlagen verweigert. Sobald dieser Umstand dem Bw. bekanntgeworden wäre und er realisiert hätte, dass er die Behinderung seiner Funktion erfolglos abzustellen versucht hätte, hätte er seine Funktion als Geschäftsführer niedergelegt.

Aus all diesen Gründen wäre es dem Bw. unmöglich gewesen, der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nachzukommen, zumal sämtliche Firmeneinnahmen dem faktischen Geschäftsführer zugeflossen wären. Den Bw. treffe kein Verschulden daran, dass die Abgaben nicht hätten entrichtet werden können, da er seine Geschäftsführerfunktion sofort niedergelegt hätte, als er die Behinderung seiner Funktion als Geschäftsführer realisiert hätte.

Festzuhalten wäre, dass der faktische Geschäftsführer möglicherweise sämtliche Firmen- und Buchhaltungsunterlagen ohne Erlaubnis und Hinterlassung von Kopien mitgenommen hätte, weshalb es dem Bw. derzeit nicht möglich wäre, diese vorzulegen. Feststehe, dass die Gesellschaft in den Monaten Jänner und Februar 2010 seines Wissens nach gar keine Aufträge bekommen hätte, weshalb die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2010 auf jeden Fall unberechtigt wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten 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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 99,735 % fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 der über das Vermögen der S-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 0,265 % aufgehoben wurde.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben waren daher um diese Quote zu vermindern:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Abzüglich Konkursquote</i>
Lohnsteuer 10/2009	331,85	330,97
Lohnsteuer 2009	519,83	518,45
Umsatzsteuer 2009	65.470,63	65.307,11
Umsatzsteuer 11-12/2009	40.000,00	39.894,00

Lohnsteuer 02/2010	96,00	95,75
Umsatzsteuer 01-02/2010	24.614,52	24.549,29
Lohnsteuer 03/2010	1.602,16	1.597,91
Lohnsteuer 04/2010	749,75	747,76
gesamt		133.041,24

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Geschäftsführer der genannten GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft im Zeitraum vom 30. Jänner 2009 bis zum 24. Mai 2010 oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Den haftungsgegenständlichen Abgaben liegen eine Betriebsprüfung vom 6. Mai 2010 für den Zeitraum 11/2009-02/2010 sowie eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 18. Juni 2010 zu Grunde.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht geht hervor, dass die Gesellschaft seit dem Voranmeldungszeitraum November 2009 weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Vorauszahlungen getätigt hätte:

„Dem Finanzamt liegen Rechnungen vom Dezember 2009 über insgesamt € 136.124,16 brutto vor. Auf Grund der Rechnungsnummern ist ersichtlich, dass noch weitere Rechnungen ausgestellt wurden. Es erging daher eine Vorladung zum Prüfungsbeginn am 6. Mai 2010. Da dieser nicht Folge geleistet wurde, und keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) zu ermitteln. (...)“

Mit Bescheiden vom 7. Mai 2010 wurden die Umsatzsteuern 11-12/2009 und 01-02/2010 gebucht. Die Festsetzung der Umsatzsteuer 2009 erfolgte ebenfalls im Schätzungsweg am 29. September 2010.

Laut Lohnsteuerprüfungsbericht mussten mangels Vorlage der Unterlagen die Berechnungsgrundlagen ebenfalls gemäß [§ 184 BAO](#) ermittelt werden. Die Festsetzung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern erfolgte am 19. Juli 2011.

Der Bw. brachte nun vor, dass in Wahrheit ein sogenannter faktischer Geschäftsführer die Gesellschaft geleitet hätte und auch für die abgabenrechtlichen Belange zuständig gewesen wäre, der ihn ab März 2010 an der Überwachung gehindert hätte.

Ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden liegt jedoch 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. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, [2003/14/0097](#)).

Aus diesem geht auch der Einwand des Bw., dass er ohnehin bereits drei Monate nach dem Beginn der Behinderung die Geschäftsführung zurückgelegt hätte, ins Leere, weil diese Behinderung in Wahrheit bereits seit dem Antritt des Bw. als Geschäftsführer der GmbH bestand.

Für eine Pflichtverletzung nach [§ 9 BAO](#) kommt es nur darauf an, dass der potentiell Haftende als Geschäftsführer bestellt war. Nach der Judikatur ist der Umfang der Verpflichtungen eines Geschäftsführers bei einer Ressortverteilung unter mehreren handelsrechtlichen Geschäftsführern anders zu sehen als bei einer Auslagerung von steuerlichen Agenden auf externe Dritte. Im zweiten Fall bleibt der Geschäftsführer trotz Wahrnehmung der Geschäfte durch einen Dritten für die Ausübung der abgabenrechtlichen Belange zuständig, da dadurch eine Haftungspflicht des Dritten nach [§ 9 BAO](#) nicht begründet wird (Rechtslage vor Einführung des [§ 9a BAO](#) ab 1. Jänner 2013).

Der externe Dritte - in diesem Fall der faktische Geschäftsführer - ist laufend zu überwachen, auch ohne dass ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit zu zweifeln. Es gehört zu den Pflichten eines Geschäftsführers, durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen, dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Es sind solche Überwachungsmaßnahmen zu setzen, die es ausschließen, dass Steuerrückstände verborgen bleiben.

Der zur Haftung für offene Abgabenschulden der GmbH herangezogene Geschäftsführer hat die Erfüllung der Überwachungspflicht gegenüber den beauftragten Personen darzutun.

Selbst wenn die mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten befasste Person davor stets sorgfältig gehandelt hätte, so trifft den Geschäftsführer dennoch ein Verschulden, wenn er diese Person trotz ihrer vermeintlichen Verlässlichkeit nicht regelmäßig überwachte.

Der Einwand, dass in den ersten beiden Monaten des Jahres 2010 keine Aufträge erteilt worden wären, geht ins Leere, weil damit noch keine Aussage über erwirtschaftete Umsätze getätigt wurden und darüber hinaus laut Betriebsprüfung tatsächlich Rechnungen ausgestellt wurden. Darüber hinaus ist der Unabhängige Finanzsenat an die Abgabenfestsetzungsbescheide gebunden.

Aus dem Umstand, dass die Nachforderungen auf Schätzungen der Betriebsprüfung basieren, weswegen ihm keine Möglichkeit eingeräumt wurde, zu den Feststellungen Stellung zu nehmen, lässt sich nichts gewinnen, da Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß [§ 248 BAO](#) betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach [§ 9 BAO](#) erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0094](#)) hat.

Auch der Umstand, dass ein Teil der Abgaben erst nach dem Ausscheiden des Bw. aus der Gesellschaft festgesetzt wurden, vermag ihn nicht zu exkulpieren, weil sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, [2001/15/0108](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)).

Die Lohnsteuer 2009 war am 15. Jänner 2010 fällig und die Umsatzsteuer 2009 am 15. Februar 2010. Da der Einwand des konsumierten Winterurlaubes ins Leere geht, da auch für diesen Fall Vorsorge seitens des Bw. zu treffen gewesen wäre, hat er die schuldhaftes Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung dieser (und aller anderen haftungsgegenständlichen) Abgaben zu verantworten.

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 schuldhaftes Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständ-

lichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären oder dass er die Gläubiger gleich behandelt hätte.

Der Hinweis, dass er bereits am 24. Mai 2010 aus der Geschäftsführung ausgeschieden wäre und keinen Zugriff mehr auf die geschäftlichen Unterlagen hätte, vermag den Bw. nicht zu exkulpieren, weil es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen zu treffen und sich jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (VwGH 27.9.2012, [2009/16/0181](#)).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 29.1.2004, [2000/15/0168](#)), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der S-GmbH in Höhe von nunmehr € 133.041,24 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. September 2013