



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn H.F., vertreten durch Dr. Alexander Hofmann, LL.M. Rechtsanwalt, 1010 Wien, Biberstraße 3/8, vom 25. März 2005 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 8. März 2004 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 8. März 2004 wurde der Berufungswerber (in der Folge Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma B-GmbH im Ausmaß von € 4.898,56, nämlich Umsatzsteuer 1997 in Höhe von € 1.256,40,  
Lohnsteuer 09-12/1995 in Höhe von € 839,52,  
Lohnsteuer 01-12/1996 in Höhe von € 419,76,  
Lohnsteuer 04-12/1997 in Höhe von € 1.380,64,  
Körperschaftsteuer 1997 in Höhe von € 181,25,  
Dienstgeberbeitrag 09-12/1995 in Höhe von € 366,27,  
Dienstgeberbeitrag 01-12/1996 in Höhe von € 183,14,  
Dienstgeberzuschlag 09-12/1995 in Höhe von € 43,02,  
Dienstgeberzuschlag 01-12/1996 in Höhe von € 21,51,  
Dienstgeberzuschlag 04-12/1997 in Höhe von € 190,26 sowie  
Säumniszuschlag 1996 in Höhe von € 16,79,

zur Haftung herangezogen, da er seinen Verpflichtungen – die mit den bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen in der Begründung ausführlich dargestellt wurden – als im Zeitraum 17. Oktober 1995 bis 5. März 1998 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma B-GmbH, somit als zur Vertretung berufenen Person nicht nachgekommen sei. Der Bw. sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu bezahlen.

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 schuldhafte 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 des 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).

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, 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 Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens

vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer 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 (VwGH 17.9.1986, 84/13/0198 u.a.). Da der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die vom Bw. ins Treffen geführten Gründe seien nicht als haftungsbefreiend anzuerkennen, weil dieser im oben genannten Zeitraum als voll verantwortlicher Geschäftsführer im Handelsregister (Anmerkung: gemeint wohl Firmenbuch) eingetragen gewesen sei.

Die Schuldhaftigkeit werde damit begründet, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Weiters sei der Bw. seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung dazutun, nicht nachgekommen.

In der dagegen vom Masseverwalter für den Bw. eingebrachten Berufung vom 25. März 2004 wurde der Bescheid wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens, fehlender Tatsachenfeststellungen und unrichtiger rechtlicher Beurteilung zur Gänze angefochten.

Als Mangelhaftigkeit des Verfahrens werde gerügt, dass der Bw. vor Erlassung des Bescheides nicht gehört worden sei. Insbesondere sei ihm die Gelegenheit verwehrt worden, die zu seiner Entlastung vorliegenden Gründe vorzubringen. Absatz 10 der Begründung stelle eine unrichtige Leerformel dar, weil dem Bw. eben keine Möglichkeit eingeräumt worden sie, sich gegen die Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zu rechtfertigen.

Den Bw. treffe kein Verschulden an der mangelnden Einbringlichkeit der Abgaben. Zum Zeitpunkt seiner Bestellung zum Geschäftsführer der Gesellschaft seien noch Herr A.K. und Frau H.G. zu Geschäftsführern bestellt gewesen. Der Bw. sei in der Geschäftsführung nur für die Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften verantwortlich gewesen. Nach der Geschäftsordnung habe die finanzielle Gebarung und die rechtzeitige Abfuhr aller Steuern und Abgaben ausschließlich Frau H.G. obliegen. Diese habe nach der dem Bw. gegebenen Informationen über langjährige Erfahrung als Buchhalterin sowie im Finanz- und Rechnungswesen verfügt. Bis dahin habe der Bw. ca. 2 bis 3 Mal pro Monat die Geschäftsräume der Gesellschaft aufgesucht, um die in seinen Verantwortungsbereich fallenden Agenden (Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften) zu erledigen. Er habe hiebei Frau H.G. regelmäßig angetroffen und habe sich im Rahmen seiner eingeschränkten Verantwortung von der Erfüllung ihrer Aufgaben vergewissern können. Außerdem habe er sich darauf verlassen können, dass Frau H.G. die ihr übertragenen Aufgaben pflichtgemäß erfüllen werde. Anzeichen dafür, dass die Gesellschaft Zahlungsprobleme gehabt hätte oder Frau H.G.

Steuern und Abgaben nicht ordnungsgemäß abführen würde, seien für den Bw. bis Ende 1997 nicht erkennbar gewesen. Dass die Gesellschaft nicht mehr ordnungsgemäß geleitet worden sei, habe dem Bw. erst gegen Ende 1997 auffallen können, als wegen der Verletzung gewerberechtlicher Vorschriften Strafbescheide gegen ihn ergangen seien. Erst im September 1997 habe der Bw. überhaupt vom Ausscheiden von Frau H.G. aus der Geschäftsführung erfahren. Der Bw. habe hierauf sofort (noch im September 1997) seine Funktion als Geschäftsführer zurückgelegt und seine Löschung als Geschäftsführer im Firmenbuch initiiert. Dass die Löschung erst mit einer Verzögerung von mehr als fünf Monaten eingetragen worden sei, habe außerhalb der Ingerenz des Bw. gelegen. Rückblickend habe der Bw. erkennen müssen, dass er von den übrigen Geschäftsführern getäuscht und hintergangen worden sei.

Die Haftung sei auch der Höhe nach unbegründet. Wären die Abgabengrückstände jeweils nach Maßgabe der vorhandenen Mittel quotenmäßig im selben Verhältnis wie die Forderungen der anderen Gläubiger befriedigt worden, hätte sich keine nennenswerte höhere Abdeckung der in Rede stehenden Abgabenschuld ergeben (Beweis: Vernehmung des Bw., Firmenbuch, weitere Beweis vorbehalten).

Der angefochtene Bescheid sei auch in rechtlicher Hinsicht mangelhaft. Die Begründung erschöpfe sich in der Wiedergabe verschiedener Spruchformeln. Konkrete Feststellungen darüber, worin gerade im vorliegenden Fall die dem Bw. anzulastende schuldhafte Verletzung der Pflichten als Geschäftsführer liegen solle, fehlen und hätten in Ermangelung eines ordentlichen Ermittlungsverfahrens auch gar nicht getroffen werden können.

Der Bw. stelle daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu aufzuheben und der Behörde erster Instanz die neuerliche Entscheidung aufzutragen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 20. Mai 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass ein für die Haftung relevantes Verschulden auch dann vorliege, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nehme, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere auch den Abgabenbehörden gegenüber unmöglich mache. Die mangelnde Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der Gesellschaft vermag daher ein fehlendes Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht zu begründen.

Das Finanzamt bleibe weiterhin zur Annahme berechtigt, dass der Berufungswerber seiner Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen sei, indem er das Gleichbehandlungsgebot missachtet habe. Was die haftungsgegenständliche Lohnsteuer betreffe, so sei von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen,

wenn die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt werde. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG ergebe sich nämlich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten sei. Die Verpflichtung gehe daher hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden bzw. aller Gläubiger hinaus.

Im Vorlageantrag vom 25. Mai 2005 verweist der Bw. neuerlich darauf, dass die in der Berufungsverfahrensentscheidung vertretene Rechtansicht verfehlt sei. Sie würde darauf hinaus laufen, dass jemandem, der eine Funktion mit eingeschränktem Verantwortungsbereich übernehme, eine verschuldensunabhängige Erfolgshaftung auferlegt werden würde. Dies entspreche nicht dem Gesetz.

### ***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 laut Firmenbuch der Bw. in der Zeit vom 17. Oktober 1995 bis 5. März 1998 neben Frau H.G. Geschäftsführer der Firma B-GmbH gewesen ist. Zudem war Herr A.K. vom 24. Februar 1994 bis 10. November 1995 im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragen.

Da mit Beschluss des Gerichtes vom 29. Juni 1999 über die Firma B-GmbH das Konkursverfahren eröffnet wurde, ist die Tatsache, dass Vollstreckungsmaßnahmen bei der Primärschuldnerin 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.

Wenn die Abgabenbehörde erster Instanz ausführt, dass ein für die Haftung relevantes Verschulden auch dann vorliege, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine

solche Beschränkung in Kauf nehme, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere auch den Abgabenbehörden gegenüber unmöglich mache, ist darauf zu verweisen, dass dies zweifellos dann der Fall ist, wenn es nur einen Geschäftsführer zur Vertretung der Gesellschaft gibt. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, würde eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines einzelnen Geschäftsführers darstellen, die zweifellos als schuldhafte Pflichtverletzung zu werten wäre (vgl. VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat jedoch offenbar übersehen, dass in der – auch vom Bw. nach außen vertretenen – Gesellschaft mehrere Geschäftsführer mit bestimmten abgesteckten Bereichen tätig gewesen sind.

Wird im Zuge einer Geschäftsverteilung ein bestimmter Geschäftsführer mit den steuerlichen Angelegenheiten betraut, haftet ein weiterer Geschäftsführer für uneinbringliche Abgabenschulden nur dann, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit von dessen Geschäftsführung zu zweifeln. Eine Kontrollpflicht, insbesondere auch hinsichtlich des Abgabenkontos der Gesellschaft, ist, solange kein derartiger Anlass vorliegt, nicht gegeben (VwGH 25.11.2002, 99/14/0121).

Im Fall einer Aufteilung der Agenden zwischen mehreren Geschäftsführern einer GmbH können im Regelfall die mit Abgabenangelegenheiten nicht befassten Personen zur Haftung dafür nicht herangezogen werden (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der mit den abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter der Gesellschaft nur dann zur Haftung heranzuziehen, wenn er trotz zumutbarer Wahrnehmbarkeit von Unzulänglichkeiten im Agendenbereich des zuständigen Vertreters nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen (VwGH 13.4.2005, 2005/13/0001).

Der Bw. verweist in seinen Ausführungen darauf, dass er Frau H.G., die nach den ihm gegebenen Informationen über langjährige Erfahrung als Buchhalterin sowie im Finanz- und Rechnungswesen verfügt, in den Gesellschaftsräumlichkeiten regelmäßig angetroffen und sich im Rahmen seiner eingeschränkten Verantwortung von der Erfüllung ihrer Aufgaben vergewissern habe können. Außerdem habe er sich darauf verlassen können, dass Frau H.G. die ihr übertragenen Aufgaben pflichtgemäß erfüllt. Anzeichen dafür, dass die Gesellschaft Zahlungsprobleme gehabt hätte oder Frau H.G. Steuern und Abgaben nicht ordnungsgemäß abführen würde, seien für den Bw. bis Ende 1997 nicht erkennbar gewesen. Dass die Gesellschaft nicht mehr ordnungsgemäß geleitet worden sei, habe dem Bw. erst gegen Ende 1997 auffallen können, als wegen der Verletzung gewerberechtlicher Vorschriften

Strafbescheide gegen ihn ergangen seien. Erwähnt werden muss in diesem Zusammenhang, dass diese Berufungsausführungen von der Abgabenbehörde erster Instanz unwidersprochen blieben, daher an deren Richtigkeit nicht gezweifelt wird.

In Anwendung dieser Rechtsprechung auf den Berufungsfall hätte ein dem Geschäftsführer anzulastendes Verschulden am Unterbleiben rechtzeitiger Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben vorausgesetzt, dass er in Kenntnis der Unterlassung einer Entrichtung der Abgabenbeträge durch die laut Geschäftsordnung der Gesellschaft zuständige Geschäftsführerin zumutbare Abhilfemaßnahmen unterlassen hätte.

Zusammengefasst lässt sich ableiten, dass dem Bw. bis September 1997 kein Überwachungsverschulden anzulasten ist, welches eine Haftung für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft rechtfertigen würde.

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 ÖStZB 2005/444 S. 554).

Als der Bw. im September 1997 vom Ausscheiden von Frau H.G. aus der Geschäftsführung erfahren hat, hat er noch im September 1997 seine Funktion als Geschäftsführer zurückgelegt und die Löschung als Geschäftsführer im Firmenbuch initiiert, womit er die vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebene Handlungsweise erfüllt hat. Laut Firmenbuch wurde der Antrag vom 22. September 1997 auf Löschung der Funktion erst am 5. März 1998 eingetragen. Diese Verzögerung kann keinesfalls dem Bw. zur Last gelegt werden.

Wenn jemandem eine schuldhafte Pflichtverletzung vorzuwerfen wäre, dann der weiteren ehemaligen Geschäftsführerin Frau H.G.. Da eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. im Sinne der §§ 9 und 80 BAO jedoch nicht vorliegt, war der Berufung vollinhaltlich statzugeben.

Wien, am 24. Jänner 2006