



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Legenstein & Partner Steuerberatungs KG, Brown Boveri Straße 8/9, 2351 Wiener Neudorf, vom 2. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. April 2012 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) vertrat die im Jahr 1993 als A.GmbH. errichtete, in weiterer Folge unter B.GmbH, C.GmbH, D.GmbH und seit dem Jahr 2007 unter E.GmbH firmierende Gesellschaft in der Zeit vom 22. Dezember 1999 bis 17. September 2005 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 1.1.2007, 001, wurde über die E.GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes 003 vom 2. April 2012 wurde der Bw. als Haftungspflichtiger für die bei der E.GmbH aushaftende Umsatzsteuer 2004 in der Höhe von 52.472,88 € in Anspruch genommen.

Nach einer Außenprüfung der Gesellschaft wurde vom Finanzamt 002 am 7. März 2007 der Umsatzsteuerbescheid 2004 mit einer Nachforderung in der Höhe von 105.923,54 € erlassen und dem Bw. zusammen mit dem Haftungsbescheid zur Kenntnis gebracht.

Im Haftungsbescheid wurde begründend ausgeführt, das über die E.GmbH eröffnete Konkursverfahren sei am 1.1.2008 gemäß § 139 KO aufgehoben worden, weshalb die Umsatzsteuer 2004 unter Berücksichtigung der Konkursquote von 0,92311% in der Höhe von 104.945,75 € bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei.

Der Bw. sei mit Vorhalt vom 11. August 2011 aufgefordert worden, Nachweise zu erbringen, welche Zahlungsmittel ab dem Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer (15. Februar 2005) zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß andere Gläubiger der Gesellschaft ab diesem Zeitpunkt befriedigt worden seien. Dieser Aufforderung sei der Bw. nicht nachgekommen.

Im Jahr 2005 seien von der Gesellschaft Umsätze in der Höhe von 826.324,88 € getätigt worden. Am Fälligkeitstag 15. Februar 2005 habe auf dem Abgabenkonto der GmbH ein Guthaben bestanden. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass der Gesellschaft Mittel zur Entrichtung ihrer Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden seien. Der Bw. sei zur anteiligen Verteilung der liquiden Mittel nach dem Gleichheitsgrundsatz verpflichtet gewesen. Da der Bw. keine rechnerische Darstellung der quotenmäßigen Gleichbehandlung aller Gläubiger vorgelegt habe, werde die Haftung für den gesamten Abgabenrückstand geltend gemacht.

Aus Ermessensüberlegungen – die Abgabe resultiere aus dem Jahr 2004 – erfolge die Haftungsinanspruchnahme nur für die Hälfte der Abgabenschuldigkeit in der Höhe von 52.472,88 €.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung.

Der Bw. habe die GmbH lediglich bis Mitte September 2005 vertreten. Aus der von der GmbH dem Finanzamt am 30. Jänner 2006 elektronisch übermittelten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 ergebe sich lediglich eine Nachzahlung in der Höhe von 511,59 €. Auf die Ausführungen des Bw. in der gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 eingebrachten Berufung werde verwiesen. Der aus der Betriebsprüfung resultierende Umsatzsteuerrückstand in der Höhe von 105.923,54 € sei dem Bw. nicht einmal zur Kenntnis gelangt. Zu einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen sei es deshalb gekommen, weil der Nachfolger des Bw. im Zuge der Prüfung keine Unterlagen vorgelegt habe. Dieser Umstand könne dem Bw. nicht als schuldhafte Pflichtverletzung angerechnet werden. Dass unter der Ägide des Bw. keine buchhalterischen Aufzeichnungen geführt worden seien, werde durch die von der GmbH für das Jahr 2004 erstellte Umsatzsteuererklärung und die Umsatzsteuerverprobung widerlegt. Ein Nachweis für die Gläubigergleichbehandlung an Hand des Datenmaterials aus der Finanzbuchhaltung sei der Berufung angeschlossen. Am Fälligkeitstag 15. Februar hätten die liquiden Mittel der Gesellschaft 2005 80.098,24 €, und die Gesamtschulden, errechnet aus

dem arithmetischen Mittel der Gesamtschulden Ende Jänner 2005 und Ende Februar 2005, 2.493.110,03 € betragen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2012 wies das Finanzamt 003 die Berufung als unbegründet ab. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimme sich nach dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe, unabhängig von deren bescheidmäßiger Festsetzung.

In der vom Bw. vorgelegten Liquiditätsaufstellung sei bei der Berechnung der Tilgungsquote eine am 15. April 2008 getätigte Zahlung berücksichtigt worden. Der Stand der Abgabenverbindlichkeiten sei per 22. November 2007 herangezogen worden, Ebenso sei die Tilgungsquote der Gesamtverbindlichkeiten nicht richtig dargestellt worden, weil die im Konkursverfahren der Gesellschaft erzielte Quote für das Haftungsverfahren nicht relevant sei. Die übermittelten Unterlagen ließen keine Rückschlüsse zu, in welcher Höhe liquide Mittel im haftungsrelevanten Zeitraum vorhanden gewesen und wie diese Mittel verteilt worden seien. Es sei daher ein Nachweis, dass dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen worden sei, nicht erbracht worden.

In der Eingabe vom 14. Dezember 2012 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In einer weiteren Eingabe vom 14. Dezember 2011 (gemeint offensichtlich 14. Dezember 2012) brachte der Bw. ergänzend vor, im Zeitpunkt der ersten Amtshandlung des Finanzamtes 003 zum Zwecke der Geltendmachung des Haftungsanspruches – Vorhalt im August 2011 – sei die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO im Hinblick auf die Fälligkeit der Umsatzsteuer am 15. Februar 2005 bereits am 31. Dezember 2010 abgelaufen gewesen.

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.

Nach der Aufhebung des Konkursverfahrens gemäß § 139 KO über die E.GmbH steht fest, dass der über die erzielte Konkursquote von 0,92311% hinaus gehende Teil der Umsatzsteuer 2004 bei der Gesellschaft uneinbringlich ist.

Nach dem vorliegenden Firmenbuchauszug FN 004 war der Bw. in der Zeit vom 22. Dezember 1999 bis 17. September 2005 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der E.GmbH (vormals A.GmbH .) und kann daher gemäß § 9 BAO zur Haftung der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen, in der Zeit seiner Geschäftsführertätigkeit fälligen Abgaben, herangezogen werden.

Zur behaupteten Einhebungsverjährung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2004 ist auszuführen:

Gemäß [§ 238 Abs. 1 BAO](#) verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß [§ 238 Abs. 2 BAO](#) wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gemäß [§ 9 Abs. 1 KO](#) wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erkenntnis des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) wirken Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO anspruchsbezogen und entfalten somit nicht nur gegenüber dem Primärschuldner, sondern auch gegenüber einem allfälligen Haftungspflichtigen Wirkungen (vgl. VwGH 29.9.2011, [2011/16/0072](#)).

Da die Umsatzsteuer 2004 im Konkursverfahren der E.GmbH als Konkursforderung angemeldet und das Verfahren am 17. April 2008 gemäß § 139 KO aufgehoben wurde, begann die Einhebungsverjährungsfrist gemäß § 9 Abs. 1 KO – nach der zitierten Rechtsprechung auch gegenüber dem Bw. als Haftungspflichtigen – an diesem Tag von neuem zu laufen. Im Zeitpunkt des Ergehens des Vorhaltes vom 11. August 2011, der die

Verjährungsfrist neuerlich unterbrach, war die Einhebungsverjährungsfrist für die Umsatzsteuer 2004 daher noch nicht abgelaufen. Auf die Ausführungen im Schreiben des Finanzamtes 003 vom 9. Jänner 2013 wird verwiesen.

Die haftungsgegenständliche Abgabenschuld wurde vom Finanzamt 002 gegenüber der Primärschuldnerin (damals unter B.GmbH firmierend) nach Durchführung einer Außenprüfung mit dem Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 7. März 2007 festgesetzt. Gehen dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide voran, ist es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, [98/13/0144](#)) im Verfahren über die Heranziehung des Bw. zur Haftung verwehrt, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat im Haftungsverfahren von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0094](#)).

Dem Bw. wurde der Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 7. März 2007 zusammen mit dem Haftungsbescheid zur Kenntnis gebracht; er hat gemäß § 248 BAO auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In diesem Fall ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 27.1.2011, [2010/16/0258](#)). Einwendungen des Bw., die sich gegen die Abgabenfestsetzung richten, sind daher im – dem Haftungsverfahren nachgelagerten – Abgabenverfahren zu berücksichtigen.

Der Argumentation, dem Bw. sei die Nachforderung aus der Betriebsprüfung nicht zur Kenntnis gelangt, weil er zu diesem Zeitpunkt nicht mehr als Geschäftsführer der Gesellschaft fungiert habe, ist entgegen zu halten, dass 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 28.9.1998, [98/16/0018](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuer ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, [98/17/0038](#)); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, [93/17/0280](#)).

Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat.

Gemäß [§ 21 Abs. 5 UStG 1994](#) wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von den Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Die Umsatzsteuer 2004 war daher am 15. Februar 2005 und somit zu einem Zeitpunkt fällig, in dem der Bw. Vertreter der Gesellschaft war.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters (Geschäftsführers), darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter (Geschäftsführer) schuldhaft seine Pflicht für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, verletzt, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (siehe VwGH 17.12.2003, [99/13/0032](#), mwN).

Der Vertreter (Geschäftsführer) haftet für nicht entrichtete 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 weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 21.1.2004, [2002/13/0218](#), mwN). Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschulden zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, [95/14/0056](#)).

Als Pflichtverletzung wird dem Bw. daher *nicht* der Umstand vorgeworfen, dass im Betriebsprüfungsverfahren die nachfolgenden Geschäftsführer keine Unterlagen vorgelegt haben, sondern dass der Bw. seiner Gleichbehandlungspflicht hinsichtlich der Abgabenverbindlichkeiten nicht nachgekommen ist. Dabei ist die ohnehin gesetzlich vorgesehene quotenmäßige Gleichbehandlung der Gläubiger im Konkursverfahren nicht von Relevanz.

Wie von der Abgabenbehörde erster Instanz richtig ausgeführt wurde, endet die Pflicht zur Entrichtung der Abgabenschuld nicht mit dem Fälligkeitszeitpunkt, sondern erst mit der Abstattung der Abgabe. Der haftungsrelevante Zeitraum erstreckt sich daher im vorliegenden Fall vom 15. Februar 2005 (Fälligkeit der Umsatzsteuer 2004) bis 17. September 2005 (Löschung der Geschäftsführerfunktion des Bw. im Firmenbuch). Die Zahlung am Abgabenkonto der Gesellschaft am 15. April 2008 ist daher für die Abgabentilgungsquote nicht relevant.

Der Verwaltungsgerichtshof fordert in seiner ständigen Judikatur einen Nachweis hinsichtlich der *Gleichbehandlung der Gläubiger zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten* unter Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel bzw. der Zahlungseingänge. Erforderlich ist

daher nicht nur die Angabe der liquiden Mittel zu einem bestimmten Zeitpunkt, sondern auch die Verwendung der liquiden Mittel. Die (Nicht-) Benachteiligung der Abgabverbindlichkeiten gegenüber anderen Verbindlichkeiten kann nur dann entschieden werden, wenn die Höhe der Zahlungen an andere Gläubiger bekannt ist.

Diesen Nachweis hat der Bw. nicht erbracht, weshalb das Finanzamt von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen konnte und ihn zu Recht zur Haftung der Umsatzsteuer 2004 herangezogen hat.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, [90/15/0114](#)).

Auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen ([§ 20 BAO](#)) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 24. 2. 1997, [96/17/0066](#)).

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](#)).

Im vorliegenden Fall ist die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht möglich, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens der Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden, der laut Firmenbuchauszug im haftungsrelevanten Zeitraum einziger verantwortlicher Geschäftsführer der E.GmbH war.

Allerdings darf die Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten bei der Ermessensübung nicht außer Betracht gelassen werden (VwGH 3.9.2008, [2006/13/0159](#)).

Das lange Zuwarten mit der Erlassung des Haftungsbescheides und das Verschulden an der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben halten sich die Waage, weshalb nicht zu beanstanden ist, dass das Finanzamt in Abwägung der Billigkeits- und

Zweckmäßigkeitsgründe dem Bw. die Haftung nur im Ausmaß der Hälfte des uneinbringlichen Betrages auferlegt hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. Juni 2013