



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, vom 10. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 12. Jänner 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma T-GmbH entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf Umsatzsteuer 2005 in Höhe von 4.496,67 €, fällig gewesen am 15.2.2006, eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 24.3.2004 war die Firma T GmbH (Primärschuldnerin) gegründet worden. Zum haftungsrelevanten Fälligkeitstermin der Umsatzsteuer 2005 (15.2.2006) waren der Berufungswerber und M handelsrechtliche Geschäftsführer der Gesellschaft.

Von der Gesellschaft waren für das Jahr 2005 monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden, aus denen sich mit Ausnahme der Voranmeldung für Juni 2005 stets Vorsteuerüberschüsse ergeben hatten. Die Zahllast für Juni 2005 wurde termingerecht entrichtet. Insgesamt ergab sich aufgrund der Voranmeldungen für das Jahr 2005 ein Vorsteuerüberschuss von insgesamt 14.664,12 €.

Über das Vermögen dieser GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 18.4.2007 das Konkursverfahren eröffnet. In diesem Insolvenzverfahren meldete das

Finanzamt am 1.6.2007 Abgabenforderungen in Höhe von 20.647,96 € als Konkursforderungen an.

Erst nach dieser Forderungsanmeldung reichte der Masseverwalter mit Schreiben vom 19.6.2007 unter anderem ein ausgefülltes, aber nicht unterfertigtes Formular U 1 (Umsatzsteuererklärung) für das Jahr 2005 ein. Der Masseverwalter wies darauf hin, dass der Berufungswerber in seinem Auftrag diese Steuererklärung erarbeitet habe. Diese Erklärung werde an das Finanzamt übermittelt, weil sie gegebenenfalls als Unterstützung bei der Vornahme der Schätzung, um deren Vornahme er ersuche, dienen könnte. Er habe die Steuererklärung nicht unterfertigen können, da ihm die zur Überprüfung derselben erforderlichen Informationen nicht zur Verfügung stünden.

In diesem Formblatt wurden die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer detailliert angegeben. Der Gesamtbetrag der Lieferungen und Leistungen wurde mit 2.834.947,58 € beziffert, davon allerdings 2.448.407,23 € steuerfreie Grundstücksumsätze. Insgesamt ergab sich ein Vorsteuerüberschuss (Gutschrift) von 10.003,75 € bzw. unter Berücksichtigung der im Zuge der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen durchgeführten Gutschriften von 14.664,12 € eine Restschuld von 4.660,37 €.

Mit Bescheid vom 29.6.2007 erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung der Gemeinschuldnerin zur Umsatzsteuer 2005. Aus diesem Bescheid ergab sich eine Nachforderung in Höhe der erklärten Restschuld von 4.660,37 €. Ferner wurde im Bescheid angeführt, dass dieser Betrag bereits fällig war. Der Bescheid enthält keinen Hinweis darauf, dass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt worden wären.

Wie einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 7.1.2008 zu entnehmen ist, war zu diesem Zeitpunkt laut telefonischer Auskunft des Masseverwalters nur eine Konkursquote von rund 0,4 % zu erwarten. Von einer nachträglichen Anmeldung der Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2005 als Konkursforderung wurde abgesehen, da die darauf entfallende Konkursquote nur ca. 18 € betragen, die Kosten für die Anmeldung sich dagegen auf 17 € belaufen hätten.

Nachdem die Konkursgläubiger eine Quote von 0,46558 % erhalten hatten, wurde das Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 17.4.2008 aufgehoben.

Mit Vorhalt vom 4.6.2008 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass seine Heranziehung zur Haftung für die zu diesem Zeitpunkt noch mit einem Betrag von 4.518,37 € aushaftende Umsatzsteuer 2005 sowie den aufgrund der verspäteten Entrichtung dieser Abgabe vorgeschriebenen Säumniszuschlag von 93,21 € beabsichtigt sei. Das Konkurs-

verfahren bei der Primärschuldnerin sei am 17.4.2008 nach Verteilung aufgehoben worden. Die Abgabenschulden seien bei der Gesellschaft uneinbringlich. Der Berufungswerber sei von 26.5.2004 bis 14.2.2007 Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Bei Nichtbeantwortung des Vorhaltes gehe das Finanzamt von einer schuldhaften Verletzung der in § 80 Abs. 1 BAO normierten Pflichten als Geschäftsführer aus.

Laut Aktenvermerk vom 30.6.2008 erkundigte sich der Berufungswerber telefonisch beim Finanzamt über die näheren Umstände für die beabsichtigte Haftungsinanspruchnahme. Wegen der "Schätzung" der Umsatzsteuer (tatsächlich war ohnehin eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgt) wurde der Berufungswerber an das zuständige Veranlagungsteam verwiesen.

In einer schriftlichen Stellungnahme vom 7.7.2008 wies der Berufungswerber auf das bereits beendete Konkursverfahren bei der primärschuldnerischen Gesellschaft hin. Da ihm leider keine Unterlagen mehr vorlägen, da diese alle dem Masseverwalter übergeben worden wären, ersuche er um Akteneinsicht, um eine ordnungsgemäße Stellungnahme bzw. Antworten auf das Ergänzungsersuchen geben zu können.

Anlässlich eines weiteren aktenkundigen Telefonates wurde der Berufungswerber auch betreffend Akteneinsicht an das zuständige BV-Team verwiesen. Der Berufungswerber gab an, dass er sich anschließend wieder beim Team Abgabensicherung melden werde.

Da eine weitere Kontaktaufnahme mit dem Team Abgabensicherung nicht mehr erfolgte und auch keine weitere Stellungnahme zum Vorhalt abgegeben wurde, nahm das Finanzamt den Berufungswerber mit Haftungsbescheid vom 12.1.2009 für die zu diesem Zeitpunkt noch mit einem Betrag von 4.518,37 € aushaftende und am 15.2.2006 fällig gewesene Umsatzsteuer 2005 sowie den wegen nicht termingerechter Entrichtung dieser Umsatzsteuer festgesetzten und erst am 17.9.2007 fällig gewesenen Säumniszuschlag in Höhe von 93,21 € in Anspruch. In der Bescheidebegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, und auf das bereits abgeschlossene Konkursverfahren bei der Primärschuldnerin hingewiesen. Die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten seien somit bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlich. Aufgrund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht

zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden wären, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Im Übrigen habe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei. Der Vorhalt des Finanzamt vom 4.6.2008 sei nur mangelhaft beantwortet worden, weshalb vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen sei.

Auch der zweite Geschäftsführer M wurde mit weiterem Haftungsbescheid vom 12.1.2009 für dieselben Abgabenschuldigkeiten in Anspruch genommen.

Mit Eingabe vom 10.2.2009 wurde gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben. Der Berufungswerber führte darin aus, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten durch eine "Betriebsprüfung, vorgenommen während des bereits eröffneten Konkursverfahrens, nachträglich ermittelt" worden seien. Das Konkursverfahren sei am 18.4.2007 eröffnet, und am 17.4.2008 aufgehoben worden. Zu diesem "Zeitpunkt" sei eine fristgerechte Bezahlung der Abgabenschulden (Umsatzsteuer für 2005) nicht mehr möglich gewesen. Während eines laufenden Konkursverfahrens wäre auch keine Zahlung an einen Gläubiger (Finanzamt Linz) wegen Gläubigerbevorzugung erlaubt gewesen. Es habe auch keinen Bescheid oder eine diesbezügliche Zahlungsaufforderung an die Geschäftsführer gegeben. Die Feststellung, dass Gesellschaftsmittel in den Jahren 2005 oder 2006 vorhanden gewesen wären oder diese nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden wären, sei "nicht begründbar", da die Abgabenschuld erst 2007 vom Finanzamt Linz nachträglich festgestellt worden sei. Daher liege auch weder eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes vor noch ein Verschulden der Pflichtverletzung zur rechtzeitigen Zahlung der Abgabenverbindlichkeiten. Im Zuge des Konkursverfahrens wäre es möglich gewesen, die offene Umsatzsteuer 2005 im damals laufenden Konkursverfahren anzumelden.

### ***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 eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. Der im Erstbescheid angeführte Säumniszuschlag war erst am 17.9.2007 und damit zu einem Zeitpunkt fällig, in dem der Berufungswerber nicht mehr Vertreter der Primärschuldnerin war. Laut Firmenbuch bzw. den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes im Vorhalt vom 4.6.2008 war der Berufungswerber nur bis 14.2.2007 Geschäftsführer. Abgesehen davon wurde am 18.4.2007 das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet, sodass auch unter diesem Gesichtspunkt eine Haftung für den erst nach Konkurseröffnung fällig gewordenen Säumniszuschlag nicht zulässig war. Der Berufung war daher insoweit stattzugeben, und der Säumniszuschlag aus der Haftung auszuscheiden.

Eine Haftungsinanspruchnahme kam daher nur hinsichtlich der am 15.2.2006 fällig gewordenen Umsatzsteuernachforderung 2005 in Betracht. Diese Abgabe ist bei der Gesellschaft im Hinblick auf das bereits beendete Konkursverfahren uneinbringlich. Der Berufungswerber war im Fälligkeitszeitpunkt Geschäftsführer der Gesellschaft und daher zur Entrichtung der Abgaben aus den Gesellschaftsmitteln verantwortlich.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (z.B. VwGH 29.3.2007, 2005/15/0116 mit Hinweis auf VwGH 24.2.2004, 99/14/0278). Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden.

Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers war daher nicht entscheidend, ob die Gesellschaft im Zeitpunkt der Festsetzung der Umsatzsteuer 2005 über die Mittel zur Entrichtung der daraus resultierenden Nachforderung verfügte oder die Zahlung aus konkursrechtlichen Gründen unzulässig gewesen wäre, sondern ob im Zeitpunkt der Fälligkeit eine solche möglich gewesen wäre. Dass eine Entrichtung im Fälligkeitszeitpunkt nicht oder allenfalls nur anteilig möglich gewesen wäre, hat der Berufungswerber aber nicht einmal behauptet, geschweige denn glaubhaft gemacht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat aber der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgaben-

behörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen 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 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. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Auch bei der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2005 war es daher 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 durfte (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0156 mit Hinweis auf VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Derartige Gründe wurden aber nicht vorgebracht. Die Umsatzsteuernachforderung 2005 beruhte auf keiner Schätzung des Finanzamtes, sondern auf der erklärungsgemäßen Veranlagung. Die Steuererklärung war nach den Angaben des Masseverwalters vom Berufungswerber erstellt worden. Die Nachforderung an Umsatzsteuer hatte sich ergeben, weil in den eingereichten Voranmeldungen insgesamt ein höherer Vorsteuerüberschuss geltend gemacht worden war. Warum in den Voranmeldungen – im Hinblick auf die nachfolgend erstellte Jahreserklärung zu Unrecht – insgesamt zu hohe Vorsteuerüberschüsse erklärt worden waren, legte der Berufungswerber nicht dar. Wären aber bereits im Rahmen der Voranmeldungen zutreffende (der Jahreserklärung entsprechende) Zahllasten bzw. Überschüsse ermittelt worden, wäre es zu keiner Nachforderung im Jahresbescheid gekommen, die uneinbringlich werden konnte. Die schuldhafte Pflichtverletzung war daher auch kausal für den Abgabenausfall.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Im gegenständlichen Fall ist jedoch zu berücksichtigen, dass eine Anmeldung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin aus den oben angeführten Gründen unterblieben ist. Nun mag zwar ein Verzicht auf die Forderungsanmeldung aus Kostengründen durchaus zweckmäßig gewesen sein, es wäre jedoch unbillig (im Sinne des § 20 BAO), jenen Teil der Umsatzsteuer, der im Insolvenzverfahren bei der Primärschuldnerin einbringlich gewesen wäre, im Haftungsweg vom Berufungswerber zu fordern. Auf die Umsatzsteuer 2005 in Höhe von 4.660,37 € wäre eine Konkursquote von 21,70 € (0,46558 %) entfallen. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer wurde daher um diesen Differenzbetrag von 4.518,37 € auf 4.496,67 € vermindert, und der Berufung insoweit stattgegeben. Zum haftungsrelevanten Fälligkeitstermin war auch M handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Das Vorliegen einer Agendenverteilung, derzufolge einer der beiden Geschäftsführer von der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft ausgeschlossen gewesen wäre, wurde nicht behauptet. Besteht zwischen zwei Geschäftsführern einer GmbH keine Zuständigkeitsaufteilung, trifft die Pflicht zur Abgabenerichtung beide Vertreter gleichermaßen, und ist es nicht ermessenswidrig, wenn beide Geschäftsführer in voller Höhe zur Haftung für die uneinbringlichen Abgaben der Gesellschaft herangezogen werden (UFS 16.7.2008, RV/0437-I/03). Darüber hinaus dient die Geltendmachung der Haftung gegenüber mehreren potenziell Haftungspflichtigen der Steigerung des zu erwartenden Einbringungserfolges dieser Maßnahme und ist daher auch unter diesem Gesichtspunkt zweckmäßig.

Unter Berücksichtigung aller Umstände war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. Februar 2010