

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Bachmann & Bachmann, Rechtsanwälte, Opernring 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30. Dezember 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 3. Dezember 2014, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 wurde der über das Vermögen der T-GmbH am 2008 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung eines Haftungsvorhaltes vom 25. August 2014 teilte der Beschwerdeführer (Bf.) mit Schreiben vom 22. September 2014 mit, dass die nunmehrige Anspruchsverfolgung nicht nachvollziehbar sei. Bereits mit Schreiben vom 27. Jänner 2011 habe das Finanzamt denselben Sachverhalt gegenüber D.W. geltend gemacht. Dieser Haftungsanspruch sei begründet bestritten worden. Diesbezüglich werde auf den betreffenden Steuerakt und die damalige Argumentation verwiesen.

Mit dem zuständigen Referenten des Finanzamtes sei aufgrund dieser Argumentation und des gegenständlichen Sachverhaltes im Telefonat am 1. Dezember 2011 dahingehend verblieben worden, dass die Haftungsansprüche weder gegen D.W. noch gegenüber dem Bf. weiter verfolgt würden.

Lediglich eventualiter halte der Bf. fest, dass nach seiner Information bei der genannten Gesellschaft eine Quote von 34,7 % ausgeschüttet worden sei, sodass sich der Anspruch auch um diese Quote verringere.

Lediglich eventualiter dürfe er auch festhalten, dass der Fälligkeitstermin der gegenständlichen Umsatzsteuer 03/2007 der 15. Mai 2007 gewesen sei. Gemäß dem beiliegenden Gesellschafterbeschluss vom 14. Mai 2007 sei der Bf. bereits am 14. Mai 2007 als Geschäftsführer ausgeschieden, also vor dem Fälligkeitstag der gegenständlichen u. Auch aus diesem Grund bestehe der Anspruch nicht zu Recht.

Schließlich dürfe er auch darauf verweisen, dass das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bf. am 13. Juli 2007 eröffnet worden sei. Bei der gegenständlichen – bestrittenen – Forderung würde es sich also nur um eine Insolvenzforderung handeln. Soweit das Finanzamt diese Forderung als Insolvenzforderung in diesem Konkurs nicht angemeldet habe, sei die fehlende Anmeldung dem Finanzamt selbst zuzurechnen. Jedenfalls habe der Bf. den in diesem Verfahren abgeschlossenen Zahlungsplan vollständig erfüllt.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 3. Dezember 2014 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der T-GmbH für nachstehende Abgabe zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätte eingebracht werden können:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	03/2007	169.663,17	15.5.2007

Begründend wurde nach Anführung der maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom Bf. vorgebracht worden sei, dass er mit dem früher zuständig gewesenen Referenten des Finanzamtes im Telefonat am 1. Dezember 2011 dahingehend verblieben wäre, dass die Haftungsansprüche weder gegen die ehemalige Geschäftsführern D.W. noch gegen über ihm weiter verfolgt würden. Als Beweis dazu sei am 10. November 2014 ein Schreiben vom 5. Dezember 2011 an D.W. und den Bf. vorgelegt worden, in dem vermerkt sei, dass auch gegen den Bf. aufgrund seiner wirtschaftlichen Situation keine weiteren Ansprüche geltend gemacht würden.

Diesem Vorbringen werde entgegnet, dass früher davon auszugehen gewesen sei, dass aufgrund der wirtschaftlichen Situation eine Haftung nicht sinnvoll erscheine. Auch in einem Rechtshilfeersuchen in die Slowakei im Jänner 2014 sei bestätigt worden, dass der Bf. arbeitslos wäre und kein Vermögen hätte. Dem Lohnzettel des Bf. sei jedoch zu entnehmen, dass der Bf. im Jahr 2013 über € 100.000,00 bei der B-GmbH verdient habe. Ein Versicherungsdatenauszug habe ergeben, dass der Bf. zum Zeitpunkt der Abfrage am 25. August 2014 immer noch bei der B-GmbH angestellt sei. Unter diesen

Umständen sei nicht mehr von einer wirtschaftlichen Situation auszugehen, in der eine Haftung nicht zweckmäßig erscheine.

Weiters sei vom Bf. vorgebracht worden, dass eine Quote von 34,7 % ausgeschüttet worden wäre, sodass sich der Haftungsanspruch um diese Quote verringere. Laut beigelegtem Gesellschafterbeschluss vom 14. Mai 2007 wäre der Bf. als Geschäftsführer bereits ausgeschieden, weshalb der Haftungsanspruch nicht zu Recht bestünde. Auch wäre der Bf. seit 13. Dezember 2007 in Schuldenregulierung. Die Forderung könnte daher nur eine Insolvenzforderung sein, die nicht angemeldet worden wäre.

Dem sei vom Finanzamt zu entgegnen, dass im Konkurs der T-GmbH € 264.420,17 an Umsatzsteuer 03/2007 als Forderung angemeldet worden sei. Bei Zahlung einer Quote von 34,716544 % = € 91.797,54 verbleibe ein nicht bezahlter Betrag an Umsatzsteuer 03/2007 von € 172.622,63, was sogar mehr sei als der im Haftungsvorhalt angeführte Betrag von € 169.663,17.

Weiters stellt das Finanzamt fest, dass der Bf. im Zeitraum vom 18. Jänner 2007 bis 30. Mai 2007 sowie vom 18. Oktober 2007 bis 22. Oktober 2007 und vom 7. Mai 2008 bis 2. Juni 2008 handelsrechtlicher Geschäftsführer der T-GmbH, daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen und zur Entrichtung deren Abgaben verpflichtet gewesen sei.

Der Gesellschafterbeschluss vom 14. Mai 2007, mit dem der Bf. seiner Funktion enthoben und D.W. zur neuen allein vertretungsberechtigten Geschäftsführerin bestellt werde, sei nur vom Bf. als Vertreter der alleinigen Gesellschafterin C-GmbH unterschrieben worden. Die Unterschrift von D.W. fehle. Gemäß § 15 Abs. 1 UGB könne, solange eine in das Firmenbuch einzutragende Tatsache nicht eingetragen und bekanntgemacht sei, diese von demjenigen, in dessen Angelegenheiten sie einzutragen gewesen sei, einem Dritten nicht entgegengehalten werden, es sei denn, dass sie diesem bekannt gewesen sei (Schutzfunktion und Publizitätswirkung).

Im vorliegenden Fall sei es seitens der T-GmbH unterlassen worden, den Geschäftsführerwechsel gegenüber der Abgabenbehörde vor der Eintragung ins Firmenbuch bekanntzugeben, weshalb die Außenwirkung des Wechsels in der Geschäftsführung daher erst mit der Eintragung ins Firmenbuch am 31. Mai 2007 (und nicht mit dem Einlangen des Antrages am 16. Mai 2007) gegenüber Dritten wirksam haben werden können.

Erst durch das Ersuchen um Ergänzung vom 16. Juni 2011 und die nachfolgende Übermittlung des Gesellschafterbeschlusses vom 14. Mai 2007 am 29. Juni 2011 sei bekannt geworden, dass die Unterschrift der neu zu bestellenden Geschäftsführerin fehle. Aufgrund des erst am 16. Mai 2007 eingelangten Antrages beim Firmenbuchgericht sei der Wechsel des Geschäftsführers erstmalig mit 31. Mai 2007 mit Außenwirkung für Dritte ersichtlich gewesen. Deshalb stehe fest, dass der Bf. noch bis zum 31. Mai 2007 im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragen gewesen sei und nicht D.W.. Daher habe

der Bf. von der Abgabenbehörde, die von seinem Ausscheiden keine Kenntnis gehabt habe, in Anspruch genommen werden können.

Die Haftung gegenüber dem Bf. sei auch nicht schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen geltend gemacht worden. Die Haftungsschuld entstehe gemäß § 224 BAO mit Ausstellung des Haftungsbescheides. Das Schuldenregulierungsverfahren sei bereits am 13. Jänner 2009 aufgehoben worden.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 30. Dezember 2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass das Finanzamt die grundsätzliche Geltendmachung der Haftung sowie das Ausmaß der Haftung im Rahmen einer Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu prüfen habe. Es könne nur als unbillig beurteilt werden, wenn das Finanzamt plötzlich nach mehr als siebeneinhalb Jahren mit Haftungsbescheid vom 3. Dezember 2014 eine Haftung für eine Umsatzsteuer 03/2007 geltend mache. Dafür gebe es keine sachliche Rechtfertigung.

Im Rahmen seiner Ermessensentscheidung habe das Finanzamt auch nicht begründet, aus welchem Grund nach dieser langen Zeitdauer plötzlich ein Haftungsanspruch geltend gemacht werde. Diese Vorgehensweise des Finanzamtes sei umso unbilliger, als es geradezu unmöglich sei, nach einer so langen Zeit einen präzisen Quotenvergleich vom Bf. zu verlangen. Es sei unverständlich, weshalb das Finanzamt nicht bereits in den Jahren zuvor – der gegenständliche Konkurs sei immerhin am Datum-1, also vor mehr als vier Jahren aufgehoben worden – das Haftungsthema geltend gemacht habe.

Diese Vorgehensweise sei umso unbilliger, als der zuständige Referent des Finanzamtes am 1. Dezember 2011 dezidiert erklärt habe, dass die Haftungsansprüche weder gegenüber D.W. noch gegenüber dem Bf. weiterverfolgt würden.

Das Finanzamt begründe im Haftungsbescheid das Abgehen von dieser Zusage damit, dass sich die wirtschaftliche Situation des Bf. erheblich verbessert hätte. Es übersehe allerdings, dass auch für das Finanzamt der rechtskräftig bestätigte Zahlungsplan mit einer Zahlungsplanquote von 2 % bindend sei. Es dürfe als rechtlich unstrittig vorausgesetzt werden, dass der gegenständliche Sachverhalt, also die Umsatzsteuer 03/2007 vor Eröffnung dieses Schuldenregulierungsverfahrens am 13. Dezember 2007 gelegen sei, sodass es sich immer nur um eine Insolvenzforderung gehandelt habe und es maximal immer nur um eine Quote von 2 % gegangen sei, nämlich im Zeitpunkt der Zusage des Referenten des Finanzamtes sowie im Zeitpunkt des nunmehrigen Haftungsbescheides. Diese geringe Quote von 2 % und die Strittigkeit des gegenständlichen Haftungsanspruches seien der Grund für seine Zusage, diese Ansprüche nicht gegenüber dem Bf. geltend zu machen, gewesen.

Einzig aufgrund des gegenständlichen Privatkonkurses des Bf. sei dessen wirtschaftliche Situation negativ gesehen worden.

Unrichtig sei die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die Außenwirkung des Wechsels in der Geschäftsführung erst mit der Eintragung ins Firmenbuch am 31. Mai 2007 gegenüber dem Finanzamt hätte wirksam werden können und nicht bereits das Ausscheiden mit Gesellschafterbeschluss vom 14. Mai 2007 maßgeblich sei.

Der bezug habende Gesellschafterbeschluss vom 14. Mai 2007 sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 22. September 2014 vorgelegt worden. Es sei rechtlich unstrittig, dass die Abberufung schon mit Beschlussfassung wirksam sei und die Eintragung der Löschung im Firmenbuch nur deklarative Bedeutung habe (*Petrasch/Verweijen* in *Straube*, GmbHG § 17, Tz 2). Es sei auch rechtlich völlig irrelevant, ob die Unterschrift von D.W. fehle, da es bei der Haftung des Bf. einzig um die Frage gehe, ob dieser als Geschäftsführer ausgeschieden sei, und nicht darum, wann D.W. wirksam zur Geschäftsführerin bestellt worden sei.

Auch der Hinweis auf § 15 Abs. 1 UGB, dem negativen Publizitätsprinzip, gehe fehl. Da diese Bestimmung lediglich den rechtsgeschäftlichen Verkehr schütze, also Dritte, die im Vertrauen auf den Firmenbuchstand Rechtsgeschäfts abgeschlossen hätten. Jedoch gelte § 15 UGB nicht im Verwaltungsrecht, ebenso nicht im Sozialversicherungsrecht und ebenso nicht im Steuerrecht. Dort gehe es nicht um das Vertrauen des Vertragspartners im rechtsgeschäftlichen Verkehr (siehe *Völkl/Ettmayer* in *Straube* UGB I<sup>4</sup>, § 15, Tz 2ff).

Dies habe zur Folge, dass der Bf. notwendigerweise mit dem Gesellschafterbeschluss vom 14. Mai 2007 ausgeschieden sei. Im Zeitpunkt seines Ausscheidens habe allerdings kein Rückstand bestanden, sondern sogar ein Guthaben von € 33.560,68. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 03/2007 am 15. Mai 2007 sei der Bf. nicht mehr Geschäftsführer gewesen.

Das gegenständliche Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bf. sei am 13. Dezember 2007 eröffnet worden, hingegen betreffe der maßgebliche Sachverhalt die Umsatzsteuer 03/2007. Es handle sich sohin, selbst wenn die Haftungsvoraussetzungen zutreffen sollten, nur um eine Insolvenzforderung, die dem rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan unterliege.

Eine Abgabenbehörde, etwa das Finanzamt, könne die Qualifikation als Forderung nicht willkürlich dadurch beeinflussen, wann sie irgendeinen Bescheid erlasse. Maßgebend sei einzig der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt, also die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer 03/2007.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 16. Februar 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass gemäß § 80 Abs. 1 BAO die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen hätten, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und sie seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten aber

insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, ordnungsgemäß entrichtet würden.

Abgaben seien im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO uneinbringlich, wenn Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen des Primärschuldners erfolglos gewesen seien oder voraussichtlich sein würden (VwGH 27.4.2000, 98/15/0129). Die Uneinbringlichkeit bei der T-GmbH stehe objektiv fest und werde auch nicht bestritten.

Die finanziellen Mittel seien ab der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit insoweit an alle Gläubiger zu verteilen, als jeder einen aliquoten Betrag im Verhältnis der Schulden zu den vorhandenen finanziellen Mitteln zu erhalten habe (Gläubigergleichbehandlung). Die Gleichbehandlung beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Nachweis einer Gleichbehandlung obliege dem Vertreter (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Ein solcher Nachweis habe durch Gegenüberstellung sämtlicher Verbindlichkeiten und deren Tilgung zu den Tilgungsquoten der Abgaben zu erfolgen. Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes liege aber auch dann vor, wenn bei Feststellung einer Zahlungsunfähigkeit neben dem Gebot der Gläubigergleichbehandlung neue Schulden aufgenommen würden (zB neue Sachgüter bar bezahlt oder Ausgaben für Miete bar entrichtet würden), das angeblich beim Bf. (ohne Nachweis) nicht zuträfe. Vom Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung seien auch die Abfuhrabgaben (zB Lohnabgaben) ausgenommen. Das bedeute, dass bereits die Nichtentrichtung dieser Abgaben eine schuldhafte Pflichtverletzung begründe.

Die Geltendmachung der Haftung liege auch im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller maßgebenden Umstände zu treffen. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die Abgabenschuld beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen. Da der Abgabenausfall auf das Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen sei, sei den zweckmäßighkeitsgründen gegenüber den Interessen der Partei der Vorrang einzuräumen.

Der aus Sicht des Bf. angeblich vorliegende Unbilligkeitsgrund einer verspäteten Haftungsinanspruchnahme könne die angeführten Ermessensgründe jedoch nicht derogieren. Das Konkursverfahren der T-GmbH sei erst am Datum-1 aufgehoben worden. Erst zu diesem Zeitpunkt sei offensichtlich gewesen, dass, als eine der Haftungsvoraussetzungen, die Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich geworden seien. Danach seien mehrere Ermittlungshandlungen innerhalb der Verjährungsfrist notwendig gewesen, um die Haftungsvoraussetzungen überprüfen

zu können. Anlässlich der Prüfung dieser Haftungsvoraussetzungen habe im Rahmen der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bf. festgestellt werden können, dass er damals nur über ein geringfügiges Einkommen verfügt habe. Die seitens der Abgabebehörde abgegebene Absichtserklärung der Nichtgeltendmachung einer Haftung sei aufgrund seiner damaligen Einkommensverhältnisse im Rahmen der Ermessensübung unverbindlich gewesen und habe sich nur auf den damaligen Stichtag bezogen. Ein Zeitraum von vier Jahren ab Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen bis zur Haftungsinanspruchnahme liege innerhalb der von der Rechtsprechung geforderten Frist. Im Rahmen weiterer Erhebungen sei bekanntgeworden, dass der Bf. in der Zwischenzeit erhebliche Einkünfte lukriere. Aus diesem Grund sei die Haftung erst zum gegebenen Zeitpunkt geltend gemacht worden. Es seien daher keine Unbilligkeitsgründe feststellbar, die eine Haftung ausschließen hätten können.

Der Bf. wende weites ein, dass eine 2 %ige Quote aufgrund des genehmigten Zahlungsplanes auch auf die Haftungsschuld anzuwenden wäre. Eine Haftungsschuld begründe aber eine eigene Fälligkeit, daher sei der Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme für sonstige Rechtsfolgen maßgeblich, aber nicht vergangene Verhältnisse, wie zB solche in einem vorangegangenen Schuldenregulierungsverfahren.

Schließlich sei dem Argument des Bf. zu entgegnen, dass der für den Rücktritt der Geschäftsführung maßgebliche Wirksamkeitszeitpunkt mit sofortiger Wirkung (Unterzeichnung) zustande gekommen wäre. Da dieser vor dem Fälligkeitstag der in Haftung gezogenen Abgabe liege, wären aus Sicht des Bf. die Haftungsvoraussetzungen für diese Abgabe nicht gegeben. Ein solcher Rücktritt werde erst nach Ablauf von vierzehn Tagen rechtlich wirksam (vgl. § 16a Abs. 1 GmbHG). Folglich sei der Bf. bei Fälligkeit der Abgabe noch nicht rechtlich wirksam abbestellt gewesen und die Haftungsinanspruchnahme sei daher zu Recht erfolgt.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 18. März 2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

Soweit die Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung meine, dass auch „insolvenzrechtlich“ gesehen die Haftungsschuld eine eigene Fälligkeit begründe, sei ihr die ständige Rechtsprechung entgegenzuhalten:

OGH 16.2.2012, 6Ob231/11f (pflichtwidriges Verhalten des Schuldners nach Verfahrenseröffnung begründe keine Masseforderung): Ob eine Abgabeforderung eine Masseforderung sei, hänge nach dieser ständigen Rechtsprechung nur von den Bestimmungen des Insolvenzrechts ab. Ob eine von der Abgabenbehörde geltend gemachte Forderung überhaupt im Insolvenzverfahren zu berücksichtigen sei, hänge ebenfalls von den Bestimmungen des Insolvenzrechts ab. In dieser Entscheidung sei vom OGH ausdrücklich festgehalten worden, dass sich die Finanz nicht darauf stützen könne, dass die Haftung mit Erlassung eines Haftungsbescheides konstitutiv begründet worden sei. Auch in seinem Fall könne sich die Finanz daher nicht auf eine konstitutive Haftung

durch den Haftungsbescheid berufen, da maßgebend die insolvenzrechtlichen Vorschriften seien.

So auch etwa OGH 24.8.2011, 3Ob103/11k: Ob eine Forderung eine Masseforderung sei, habe das Gericht zu entscheiden, so auch bei Abgabeforderungen. Im Abgabeverfahren entscheide jedoch die Behörde über den Bestand und die Höhe der Steuerpflicht.

Die Finanz habe daher in seinem Fall zu berücksichtigen, dass der gegenständliche Sachverhalt, also die Umsatzsteuer 03/2007, vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens am 13. Dezember 2007 gelegen sei, sodass nach maßgebender insolvenzrechtlicher Einordnung es sich bei der gegenständlichen Forderung nur um eine Insolvenzforderung handeln könne. Insolvenzrechtlich gesehen habe eben der Haftungsbescheid nach ständiger Rechtsprechung keine konstitutive Wirkung.

Der Bf. behalte sich daher ausdrücklich vor, in den nächsten Tagen eine Feststellungsklage über die insolvenzrechtliche Einordnung bei Gericht einzubringen.

### **Über die Beschwerde 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.*

### **Uneinbringlichkeit:**

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 65,283456 % fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 der über das Vermögen der T-GmbH am 2008 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 34,716544 % aufgehoben wurde.

Zum Einwand des Bf., dass die geltend gemachte Abgabe noch um die erhaltene Konkursquote zu kürzen sei, wird festgestellt, dass laut Abgabekonto die gegenständliche Umsatzsteuer 03/2007 am 29. Mai 2007 in Höhe von € 297.980,85



gemeldet und gebucht wurde. Am 26. August 2010 (Konkursbeendigung Datum-1 ) ging die Quotenzahlung von € 94.757,00 auf dem Abgabenkonto ein und wurde zur Gänze mit der Umsatzsteuer 03/2007 verrechnet.

Eine weitere Kürzung war daher nicht vorzunehmen.

### **Vertreterstellung:**

Bestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der T-GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag, da er bereits am 14. Mai 2007, somit vor der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 03/2007, dem 15. Mai 2007, von der Geschäftsführung durch Gesellschafterbeschluss abberufen worden sei.

*Die Bestellung zum Geschäftsführer kann gemäß § 16 Abs. 1 GmbHG unbeschadet der Entschädigungsansprüche aus bestehenden Verträgen durch Beschluss der Gesellschafter jederzeit widerrufen werden.*

*§ 16a Abs. 1 GmbHG: Geschäftsführer können unbeschadet der Entschädigungsansprüche der Gesellschaft ihnen gegenüber aus bestehenden Verträgen ihren Rücktritt erklären; liegt ein wichtiger Grund hierfür vor, kann der Rücktritt mit sofortiger Wirkung erklärt werden, sonst wird der Rücktritt erst nach Ablauf von 14 Tagen wirksam.*

*§ 16a Abs. 2 GmbHG: Der Rücktritt ist gegenüber der Generalversammlung, wenn dies in der Tagesordnung angekündigt wurde, oder gegenüber allen Gesellschaftern zu erklären. Hievon sind allfällige Mitgeschäftsführer und, wenn ein Aufsichtsrat besteht, dessen Vorsitzender zu verständigen.*

*§ 17 Abs. 1 GmbHG: Die jeweiligen Geschäftsführer und das Erlöschen oder eine Änderung ihrer Vertretungsbefugnis sind ohne Verzug zum Firmenbuch anzumelden. Der Anmeldung ist der Nachweis der Bestellung oder der Änderung in beglaubigter Form beizufügen. Zugleich haben neue Geschäftsführer ihre Unterschrift vor dem Gerichte zu zeichnen oder die Zeichnung in beglaubigter Form vorzulegen.*

*§ 17 Abs. 2 GmbHG: Das Erlöschen der Vertretungsbefugnis kann auch vom abberufenen oder zurückgetretenen Geschäftsführer unter Bescheinigung der Abberufung oder des Zugangs der Rücktrittserklärung zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet werden.*

*§ 17 Abs. 3 GmbHG: Ist eine Person als Geschäftsführer eingetragen oder bekannt gemacht, so kann ein Mangel ihrer Bestellung einem Dritten nur entgegengehalten werden, wenn der Mangel diesem bekannt war.*

Dazu war festzustellen, dass laut Firmenbuch folgende Gesellschafter- und Geschäftsführerverhältnisse zum Zeitpunkt der Abberufung des Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin, dem 14. Mai 2007, aufscheinen:

Gesellschaft	Gesellschafter	Geschäftsführer
--------------	----------------	-----------------

T-GmbH	C-GmbH	A.L.
C-GmbH	A-GmbH	A.L.
A-GmbH	A.L.	A.L.

Da sich somit letztendlich der Bf. selbst als Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH, diese wiederum Gesellschafterin der C-GmbH als Gesellschafterin der T-GmbH, mit dem vorliegenden Gesellschafterbeschluss vom 14. Mai 2007 von seiner Geschäftsführungsfunktion bei der Primärschuldnerin abberief, war dieser Beschluss für dessen Wirksamkeit notariatsaktpflichtig, was auch ordnungsgemäß erfolgte.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass ein Rücktritt eines Geschäftsführers gemäß § 16a Abs. 1 GmbHG erst nach Ablauf von 14 Tagen rechtlich wirksam werde, muss entgegengehalten werden, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um einen gemäß § 16a GmbHG seitens des Geschäftsführers zu erklärenden Rücktritt handelt, sondern um einen Widerruf der Bestellung zum Geschäftsführer gemäß § 16 GmbHG.

Gemäß § 16 Abs. 1 GmbHG kann die Bestellung zum Geschäftsführer durch Beschluss der Gesellschafter jederzeit widerrufen werden.

Die Abberufung ist eine rechtsgeschäftliche Erklärung der Gesellschaft (OGH 3Ob182/75 GesRZ 1976, 27; *Reich-Rohrwig* I<sup>2</sup> Rz 2/625), bei deren Abgabe diese grundsätzlich durch die Gesellschafter vertreten wird; ein Zusammenwirken aller Gesellschafter ist aber nicht erforderlich (*Koppensteiner/Rüffler*<sup>3</sup> § 16 Rz 3). Der Abberufungsbeschluss ist entsprechend mit dem Zugang (= Mitteilung) an den abberufenen Geschäftsführer wirksam (ist der Geschäftsführer bei der Beschlussfassung anwesend, erübrigt sich eine gesonderte Mitteilung freilich), womit dieser nicht mehr geschäftsführungs- und vertretungsbefugt ist (OGH RIS-Justiz RS0112031; *Koppensteiner/Rüffler*<sup>3</sup> § 16 Rz 14; *Reich-Rohrwig* I<sup>2</sup> Rz 2/626; *Runggaldier/Schima* 191; *Wünsch* § 16 Rz 16). Es erlöschen organschaftliche Pflichten und Befugnisse (etwa *Duursma/Duursma-Kepplinger/M.Roth* Rz 2842; zu Nachwirkungen *Rauter/Ratka* in *Ratka/Rauter*<sup>2</sup> Rz 1/39).

Die Firmenbucheintragung (dh die Löschung des Geschäftsführers; vgl. § 17 Abs. 1 GmbHG) ist zwar unverzüglich anzumelden, jedoch wird die Abberufung schon vor dieser wirksam (OGH RIS-Justiz RS0059467). Sie hat an sich bloß deklarative Wirkung (idS etwa OLG Wien 6 R 58/90 NZ 1991, 300).

Die Wirksamkeit der Bestellung oder Abberufung eines Geschäftsführers ist im Regelfall unabhängig von der (deklarativen) Eintragung im Firmenbuch. Dritte jedoch sollen in diesem Zusammenhang auf das Firmenbuch vertrauen können. Im rechtsgeschäftlichen Verkehr muss die Gesellschaft auch den zu Unrecht eingetragenen Geschäftsführer gegen sich gelten lassen. Nur positive Kenntnis der wahren Rechtslage durch den Dritten enthebt die Gesellschaft ihrer Verpflichtung (siehe dazu auch OGH wbl 2003, 599).

Im Bereich des öffentlichen Rechts greift § 17 Abs. 3 GmbHG nicht, dh es kommt nicht auf die (bloß deklarative) Eintragung an (SZ 63/69 = wbl 1990, 340 = ecolex 1990,

703 = RdW 1991, 54). Der zu Unrecht noch eingetragene abberufene Geschäftsführer kann sich daher durch den Nachweis seiner Abberufung der Geschäftsführerhaftung für Abgabenschulden (ÖStZB 1988, 280; ÖStZB 1991, 128) oder der deliktischen Haftung gegenüber Gesellschaftsgläubigern entziehen (*Reich-Rohrwig* I<sup>2</sup> Rz 2/709).

Auch geht das Vorbringen des Finanzamtes, dass auf dem Gesellschafterbeschluss vom 14. Mai 2007 die Unterschrift der neu zu bestellenden Geschäftsführerin fehle, ins Leere, da es, wie bereits vom Bf. in der Beschwerde zutreffend ausgeführt, bei seiner Haftung einzig um die Frage geht, ob der Bf. als Geschäftsführer ausgeschieden ist, und nicht darum, wann D.W. wirksam zur Geschäftsführerin bestellt wurde.

Die Abberufung des Bf. als Geschäftsführer der T-GmbH war daher bereits mit der Unterzeichnung des Gesellschafterbeschlusses vom 14. Mai 2007 rechtlich wirksam.

Allerdings lässt sich daraus für den Bf. nichts gewinnen, da er nochmals vom 18. Oktober 2007 bis 22. Oktober 2007 und vom 7. Mai 2008 bis 2. Juni 2008 als Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Firmenbuch aufscheint. Dieser Sachverhalt, der seitens des Finanzamtes im Haftungsbescheid dargelegt wurde, wurde vom Bf. nicht bestritten und wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

### **Schuldhafte Pflichtverletzung:**

Bei Übernahme der Vertretertätigkeit hat sich dieser darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß der von ihm nunmehr Vertretene bisher seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (zB VwGH 9.11.2011, 2011/16/0079). Und in weiterer Folge hätte der Bf. auch für die Entrichtung schon vor seinem Eintritt als Geschäftsführer fällig gewordener, aber noch nicht entrichteter Abgaben sorgen müssen (VwGH 20.1.2010, 2009/13/0019).

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 schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; 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 (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bf. jedoch nicht aufgestellt.

Dieser Nachweis wurde auch nicht durch die lange Verfahrensdauer unmöglich gemacht, da gemäß § 132 Abs. 1 BAO Bücher, Aufzeichnungen und Belege sieben Jahre aufzubewahren sind. Da die Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer am 15. Mai 2007 eintrat, war die Frist bis zur Erlassung des Haftungsbescheides vom 3. Dezember 2014 (bzw. des Haftungsvorhaltes vom 25. August 2014) noch nicht abgelaufen.

Die Aufbewahrungsfrist verlängert sich gemäß § 132 Abs. 1 BAO zwar nur dann, solange die Unterlagen für am Ende der Siebenjahresfrist anhängige Verfahren, die die Abgabenerhebung (daher nicht die Abgabeneinhebung) betreffen, von Bedeutung sind. Wer allerdings weiß, dass Unterlagen zu Beweis Zwecken bedeutsam sind, riskiert bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise – vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft – in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (vgl. VwGH 24.11.1998, 97/14/0152).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur

Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

### **Kausalität:**

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. 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.

### **Rechtliche Qualität der Forderung:**

Zum Einwand des Bf., dass es sich bei der gegenständlichen Forderung um eine Insolvenzforderung handle, weshalb nur die im Schuldenregulierungsverfahren über sein Vermögen bestimmte Zahlungsplanquote von 2 % gefordert werden dürfe, war Folgendes festzustellen:

Das Vorbringen des Bf., dass insolvenzrechtlich gesehen ein Haftungsbescheid nach ständiger Rechtsprechung keine konstitutive Wirkung habe, ist unzutreffend, weil ein Haftungsbescheid insoweit konstitutiv wirkt, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird (zB VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014), wie auch aus der vom Bf. zitierten Entscheidung des obersten Gerichtshofes (OGH 16.2.2012, 6Ob231/11f) hervorgeht.

Dennoch war der Bf. mit seiner Rechtsansicht der Einordnung der Umsatzsteuer 03/2007 als Insolvenzforderung in seinem Schuldenregulierungsverfahren im Recht, da die Haftung einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet ist, hat doch die begründete Mitschuld ein pflichtwidriges Verhalten des Geschäftsführers und einen dadurch bewirkten (oder zu befürchtenden) Einnahmenausfall der Abgabenbehörde zur Voraussetzung (OGH 16.2.2012, 6Ob231/11f).

In diesem Zusammenhang ist die Tatsache, ob das haftungsbegründende Fehlverhalten des Gemeinschuldners vor oder nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens stattfand, entscheidungswesentlich, da nach der Judikatur des Obersten Gerichtshofes im ersten Fall künftige Schadenersatzansprüche im Konkurs als bedingte Konkursforderungen mit dem Schätzwert zur Zeit der Konkurseröffnung anzumelden sind (OGH 2.8.2012, 4Ob125/12d). Im zweiten Fall sind nach Insolvenzeröffnung entstandene Ersatzansprüche gegen den Gemeinschuldner aus seinen persönlichen rechtswidrigen Handlungen nach der Insolvenzordnung weder Insolvenz- noch Masseforderungen (OGH 16.2.2012, 6Ob231/11f).

Im gegenständlichen Fall lag das pflichtwidrige Verhalten des Bf. in seiner Geschäftsführungsperiode vom 18. Oktober 2007 bis 23. Oktober 2007 vor, da er seit seiner früheren Geschäftsführertätigkeit vom 18. Jänner 2007 bis 14. Mai 2007 durchgehend mittelbar (über die Gesellschaften C-GmbH und A-GmbH) deren Gesellschafter war und seit diesem Zeitpunkt der ersten Abberufung die Primärschuldnerin

laut Abgabekonto keinerlei Geschäftstätigkeit mehr entfaltete, weshalb das Aushaften der am 15. Mai 2007 fälligen, jedoch im Zeitraum der zweiten Geschäftsführungsperiode nach wie vor unberichtigten Umsatzsteuer 03/2007 ohne Weiteres erkannt werden konnte.

Nach einem rechtskräftig bestätigten Zahlungsplan kann der Gläubiger, auch wenn die künftigen Schadenersatzansprüche nicht angemeldet wurden, nur noch die Feststellung der Haftung für diese Ansprüche nach Maßgabe des Zahlungsplanes begehren (vgl. in Analogie zum Zwangsausgleich OGH 2.8.2012, 4Ob125/12d).

Da das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des Bf. am 13. Dezember 2007 eröffnet wurde und das pflichtwidrige Verhalten des Bf. zu diesem Zeitpunkt bereits vorlag, wäre die Haftungsschuld in diesem Insolvenzverfahren als bedingte Forderung anzumelden gewesen, selbst wenn die Haftung noch nicht mittels Haftungsbescheides geltend gemacht wurde.

Da die Höhe der vom Bf. bekanntgegebenen Zahlungsplanquote von 2 % seitens des Finanzamtes nicht bestritten wurde, wird diese der Entscheidung zugrunde gelegt, sodass lediglich ein Betrag von € 3.393,26 zur Haftung verbleibt.

### **Ermessen:**

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).

Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (vgl. VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Im Rahmen des Ermessens war der Einwand des Bf., dass die Haftungsinanspruchnahme (3. Dezember 2014) erst mehr als vier Jahre nach der Konkursbeendigung ( Datum-1 ) erfolgte, zu würdigen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass während eines anhängigen Insolvenzverfahrens eine Haftung nicht geltend gemacht werden kann.

Festzustellen war, dass die Behauptung des Finanzamtes, dass die Haftungsinanspruchnahme mangels eines vorhandenen ausreichenden Einkommens und Vermögens nicht früher in Frage gekommen sei, nicht zutreffend ist, wie die der Finanz übermittelten Lohnzettel des Bf. beweisen:

<i>Auszahlende Stelle</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Bruttobetrag</i>
L-Privatstiftung	01. 01. – 09. 05. 2010	35.653,44
B-GmbH	10. 05. – 31. 12. 2010	64.288,99
B-GmbH	01.01. – 31. 10. 2011	100.845,88
B-GmbH	01. 01. – 31. 12. 2012	107.564,80
B-GmbH	01. 01. – 31. 12. 2013	122.108,54
B-GmbH	01. 01. – 31. 12. 2014	126.918,50

Eine Haftungsinanspruchnahme wäre daher schon ab Konkursbeendigung (Datum-1) möglich gewesen, weshalb auch die (unbestrittene) Zusage seitens des Finanzamtes vom 1. Dezember 2011 auf Abstandnahme von einer Geltendmachung einer Haftung wegen der angeblich schlechten Einkommenssituation des Bf. nicht unberücksichtigt bleiben kann.

Im Rahmen des Ermessens kommt daher aufgrund der lange verstrichenen Zeit sowie der Zusage des Finanzamtes eine Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Umsatzsteuer 03/2007 als Abgabenschuldigkeit der T-GmbH nicht mehr in Betracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 26. Mai 2015