



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwältin, vom 12. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 30. Mai 2012 betreffend Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 30.733,53 (anstatt € 85.864,59) herabgesetzt:

Abgabe	Betrag
Lohnsteuer 2009	364,36
Dienstgeberbeitrag 2009	168,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009	15,39
Umsatzsteuer 2010	30.185,06

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom Tag-1 wurde der über das Vermögen der A-GmbH am Tag-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Mit Schreiben vom 13. April 2012 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als ehemaligen Geschäftsführer der genannten Gesellschaft um Erbringung eines Nachweises zur Gleichbehandlung der Gläubiger.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. mit, dass er als Geschäftsführer am 15. Dezember 2010 aus dem gegenständlichen Unternehmen ausgetreten wäre. Zu diesem Zeit-

punkt hätte auf dem Abgabenkonto ein Guthaben in Höhe von € 2.098,94 bestanden. Er hätte daher sohin nach seinem Wissensstand sämtliche Verpflichtungen gegenüber dem Finanzamt zur Gänze erfüllt. Er hätte sich dazu auch eines Steuerberaters bedient.

Hinsichtlich der weiters vorgeschriebenen Abgaben für Jänner 2011 hätte er keine Zugangsberechtigung zu Konten der Gesellschaft mehr gehabt und wäre nicht mehr berechtigt gewesen, irgendwelche Vertretungshandlungen für die Primärschuldnerin vorzunehmen.

Mit Bescheid vom 30. Mai 2012 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) als ehemaliger Geschäftsführer der A-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 85.864,59, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 2009	364,36	15. 01. 2010
Dienstgeberbeitrag 2009	168,72	15. 01. 2010
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009	15,39	15. 01. 2010
Umsatzsteuer 11/2009	69,83	15. 01. 2010
Umsatzsteuer 12/2009	14.871,06	15. 02. 2010
Umsatzsteuer 2010	30.185,06	17. 05. 2010
Lohnsteuer 2010	1.189,88	15. 01. 2011
Dienstgeberbeitrag 2010	245,88	15. 01. 2011
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010	21,84	15. 01. 2011
Säumniszuschlag 1 2010	306,28	18. 05. 2011
Säumniszuschlag 1 2010	78,19	18. 05. 2011
Säumniszuschlag 1 2010	210,23	18. 05. 2011
Säumniszuschlag 2 2010	105,12	17. 10. 2011
Körperschaftsteuer 2010	37.259,00	28. 11. 2011
Anspruchsziens 2010	55,93	28. 11. 2011
Säumniszuschlag 1 2010	603,70	16. 12. 2011
Säumniszuschlag 3 2010	105,12	16. 01. 2012

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

In der dagegen am 12. Juni 2012 rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte der Bw. ergänzend zu seiner Vorhaltsbeantwortung ein, dass die damalige Steuerberatungskanzlei mit Schreiben vom 4. März 2011 dem Bw. mitgeteilt hätte, dass ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von € 21.259,64 bestehe. Vorsichtshalber werde daher die Richtigkeit der Umsatzsteuernachforderung für die Jahre 2009 und 2010 bestritten respektive releviert, dass zumindest das bestehende Guthaben von € 21.259,64 in Abzug gebracht werden müsste.

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 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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung sind gemäß § 214 Abs. 1 BAO Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungszeitpunkt zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. (...).

Eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift ist gemäß § 214 Abs. 8 BAO auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, dass der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Wird ein Abgabenbescheid ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben oder wird durch Bescheid ausgesprochen, dass die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nicht vorliegen, so ist eine sich daraus ergebende sonstige Gutschrift in gleicher Weise zu verrechnen.

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 fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom Tag-1 der über das Vermögen der A-GmbH am Tag-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Geschäftsführer der genannten GmbH im Zeitpunkt vom 12. August 2009 bis 15. Dezember 2010 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Daraus folgt, dass der Bw. für die Entrichtung der nachstehenden Abgaben nicht mehr verpflichtet war:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 2010	1.189,88	15. 01. 2011
Dienstgeberbeitrag 2010	245,88	15. 01. 2011
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010	21,84	15. 01. 2011
Säumniszuschlag 1 2010	306,28	18. 05. 2011
Säumniszuschlag 1 2010	78,19	18. 05. 2011
Säumniszuschlag 1 2010	210,23	18. 05. 2011
Säumniszuschlag 2 2010	105,12	17. 10. 2011
Körperschaftsteuer 2010	37.259,00	28. 11. 2011
Anspruchszinsen 2010	55,93	28. 11. 2011
Säumniszuschlag 1 2010	603,70	16. 12. 2011
Säumniszuschlag 3 2010	105,12	16. 01. 2012

Aus dem Vorbringen des Bw., dass zum Zeitpunkt seines Ausscheidens als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ein Guthaben bestanden hätte, lässt sich nichts gewinnen, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, [2001/15/0108](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)). Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Körperschaftsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, [88/17/0216](#)).

Dem Vorbringen der Bw., dass die Richtigkeit der Nachforderungen bestritten werde, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß [§ 248 BAO](#) betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach [§ 9 BAO](#) erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0094](#)).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, [2002/14/0091](#)), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, [2004/13/0027](#)).

Allerdings besteht der Einwand des Bw., dass die damalige Steuerberatungskanzlei ihm mitgeteilt hätte, dass ein Umsatzsteuerguthaben bestehe, das in Abzug gebracht werden müsste, zu Recht. Dabei war folgender Sachverhalt festzustellen:

Der Bw. brachte am 15. Jänner bzw. 15. Februar 2010 für die Zeiträume 11/2009 und 12/2009 Umsatzsteuervoranmeldungen mit jeweils geltend gemachten Gutschriften von € 15.600,46 bzw. € 4.359,42 ein.

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 25. März 2011 wurde festgestellt, dass ein Lieferant der Primärschuldnerin, die Firma N-GmbH sowie auch deren Geschäftsführer weder an der angeführten Firmenadresse noch sonst wo ausfindig gemacht werden konnten, weshalb es offensichtlich erscheint, dass diese Firma Leistungen nie selbst ausführte und daher der Vorsteuerabzug für die A-GmbH zu versagen war.

Daraus folgten Abgabenbescheide vom 6. April 2011 für die Umsatzsteuern 11/2009 und 12/2009 mit Nachforderungen von € 15.314,00 sowie € 14.871,06.

Bereits am 20. März 2011 reichte der damalige Geschäftsführer der Primärschuldnerin die Umsatzsteuererklärung 2010 (abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. April 2009 bis 31. März 2010) ein, logischer Weise noch ohne Berücksichtigung des Betriebsprüfungsergebnisses, weshalb auch mit Bescheid vom 31. Mai 2011 die Umsatzsteuer 2010 unrichtig mit einer Gutschrift von € 30.320,06 gebucht wurde.

Die Gutschrift wurde gemäß [§ 214 Abs. 1 BAO](#) auf die dem Fälligkeitstag ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten verrechnet, nämlich auf zum Großteil nach dem Ausscheiden des Bw. (15. Dezember 2010) aus dem Unternehmen fällige Abgaben (Umsatzsteuer 11/2010 und 12/2010) sowie auch auf die von ihm zu vertretende Umsatzsteuervorauszahlung 11/2009.

Nach Erhalt des Bescheides bemerkte der damalige Geschäftsführer die unrichtige Veranlagung und brachte in der Berufung vom 11. Juni 2011 vor, dass sich die Gutschrift auf € 135,00 reduzieren würde.

Daraufhin erging am 19. Oktober 2011 die Berufungsvorentscheidung mit Festsetzung einer Nachforderung in Höhe von € 30.185,06 (entspricht den Nachforderungen aus der Festsetzung der Umsatzsteuern 11/2009 und 12/2009).

Im Hinblick auf die Verschuldensprüfung war zu berücksichtigen, dass die Verbuchung zwar nach [§ 214 Abs. 1 BAO](#) erfolgte, jedoch nach den Bestimmungen des [§ 214 Abs. 8 BAO](#) die Gutschrift aus der Umsatzsteuer 2010 bei den Vorauszahlungen 2009 anzurechnen gewesen

wäre, zumal andernfalls der Bw. die Streichung der Vorsteuern doppelt zu verantworten hätte. Haftungsbeträge hinsichtlich Umsatzsteuer daher:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer 11/2009	0,00
Umsatzsteuer 12/2009	0,00
Umsatzsteuer 2010	30.185,06

Für die verbleibenden Lohnabgaben 2009 ergibt sich die schuldhafte Pflichtverletzung aus dem Prüfungsbericht vom 2. Februar 2012, wonach auf Grund von festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen eine Hinzuschätzung erfolgte.

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 und vollständig 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 Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bw. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 29.1.2004, [2000/15/0168](#)), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des

vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

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

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

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 30.733,53 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 2009	364,36
Dienstgeberbeitrag 2009	168,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009	15,39
Umsatzsteuer 2010	30.185,06

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Juli 2013