



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 4. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. Oktober 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 33.378,40 (anstatt bisher € 41.353,90) eingeschränkt wird:

Umsatzsteuer 2/2008 in Höhe von € 5.646,80

Umsatzsteuer 3/2008 in Höhe von € 5.771,23

Umsatzsteuer 4/2008 in Höhe von € 5.333,76

Umsatzsteuer 5/2008 in Höhe von € 6.246,94

Umsatzsteuer 6/2008 in Höhe von € 10.379,67

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. Oktober 2009 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der X- **LTD.** für deren Abgabenschulden in Höhe von insgesamt € 41.353,90 zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Umsatzsteuer 2/2008 in Höhe von € 5.702,72  
Umsatzsteuer 3/2008 in Höhe von € 6.735,50  
Umsatzsteuer 4/2008 in Höhe von € 6.224,94  
Umsatzsteuer 5/2008 in Höhe von € 7.290,69  
Umsatzsteuer 6/2008 in Höhe von € 12.113,93  
Verspätungszuschlag 12/2007 in Höhe von € 334,80  
Verspätungszuschlag 1/2008 in Höhe von € 312,38  
Verspätungszuschlag 2/2008 in Höhe von € 527,22  
Verspätungszuschlag 3/2008 in Höhe von € 538,84  
Verspätungszuschlag 4/2008 in Höhe von € 498,00  
Säumniszuschlag1 2008 in Höhe von € 941,63 und  
Säumniszuschlag2 2008 in Höhe von € 133,25.

Zur Begründung wurde nach Zitierung der [§§ 9](#) und [80 BAO](#) und der maßgeblichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. im Zeitraum 10. November 2006 bis 2. Oktober 2008 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der genannten Firma und somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut gewesen sei.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer sei gemeldet, jedoch nicht entrichtet worden.

In der dagegen am 6. November 2009 form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass es um die Umsatzsteuer für Leistungen im Zeitraum vor Einreichung des Konkursverfahrens gehe und diese Steuerschuld bereits quotenmäßig im Aufteilungsverfahren beglichen worden sei, weshalb seitens des Bw. keine Haftung bestehe.

Die Zahlungsunfähigkeit sei durch die Nichteinbringlichkeit einer Forderung gegenüber einem Geschäftspartner entstanden. Die Forderung sei durch eine Ausgleichszahlung in einem nur geringen Anteil beglichen worden, da der Bw. keinen Rechtsstreit mit dem zur Verfügung stehenden Kapital habe führen können. Da nach mehrfachen Verhandlungen zwischen den Anwälten beider Parteien keine günstigere Einigung habe erzielt werden können und es dem Bw. finanziell nicht möglich gewesen sei, einen längeren Rechtsstreit einzugehen, habe der Rechtsanwalt dem Bw. geraten, dieser niedrigen Ausgleichszahlung zuzustimmen, um das Unternehmen vor der Zahlungsunfähigkeit zu bewahren.

Laut Saldenliste per 31. August 2009 der Buchhaltung ergebe sich eine Gesamtumsatzsteuer für das Jahr 2008 in Höhe von € 20.371,20.

Zudem hafte der Bw. als Geschäftsführer einer Ltd. nicht mit seinem Privatvermögen für Schulden des Unternehmens.

Der Bw. beziehe sich auf Informationen der Firma I. Ltd. und der W., welche dem Bw. bereits bestätigt habe, dass nach englischem Recht der Geschäftsführer einer Ltd. nur in Höhe der Einlagen haftbar gemacht werden könne.

Es liege auch keine schuldhafte Verletzung des Bw. als Vertreter der Firma vor. Auch nach bestem Wissen und Gewissen sei es ihm nicht möglich gewesen, einen Konkurs der Firma abzuwenden.

Den Verspätungszuschlag für 12/2007 in Höhe von € 334,80 erkenne der Bw. vollständig an.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2009 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und reduzierte die Haftungsschuldigkeiten auf einen Betrag in Höhe von € 35.872,31, die sich wie folgt zusammensetzen:

Umsatzsteuer 2/2008 in Höhe von € 5.646,80  
Umsatzsteuer 3/2008 in Höhe von € 5.771,23  
Umsatzsteuer 4/2008 in Höhe von € 5.333,76  
Umsatzsteuer 5/2008 in Höhe von € 6.246,94  
Umsatzsteuer 6/2008 in Höhe von € 10.379,67  
Verspätungszuschlag 12/2007 in Höhe von € 286,87  
Verspätungszuschlag 1/2008 in Höhe von € 267,66  
Verspätungszuschlag 2/2008 in Höhe von € 451,74  
Verspätungszuschlag 3/2008 in Höhe von € 461,70  
Verspätungszuschlag 4/2008 in Höhe von € 426,71  
Säumniszuschlag 1 2008 in Höhe von € 599,23

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass gemäß [§ 80 Abs. 1 BAO](#) die zur Vertretung berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen hätten, die den von ihnen Vertretenen obliegen würden, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden.

Aus den Bestimmungen der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO ergebe sich, dass der Geschäftsführer einer GmbH, der Vorstand einer AG oder wer auch immer mit der Vertretung einer anderen juristischen Person wie z.B. einer „UK Private Company Limited by Shares“ betraut sei, für die diese Gesellschaft treffenden Abgaben insoweit hafte, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihm als Geschäftsführer auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten. Dabei sei es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er habe nicht Sorge dafür tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, ansonsten von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 21.12.1989, [84/17/0006](#)).

Gemäß [§ 248 BAO](#) könne der nach den Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Abgabenanspruch mittels Berufung die Rechte geltend machen, die dem Abgabepflichtigen zustehen würden.

Die Berufung eines Haftungspflichtigen gegen die Heranziehung zur Haftung einerseits und gegen den Abgabenanspruch andererseits müsse zwar nicht in zwei gesonderten Schriftsätzen erfolgen, dennoch könne daraus nicht geschlossen werden, dass über beide Berufungen in einem einheitlichen Schriftsatz abzusprechen sei.

Vielmehr sei zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung die Legitimation des Berufungswerbers zur Einbringung einer Berufung gegen den Abgabenanspruch ergebe. Würde der Berufung des Haftenden gegen seine Heranziehung zur Haftung stattgegeben, so wäre seine gegen den Abgabenanspruch eingebrachte Berufung mangels Aktivlegitimation als unzulässig zurückzuweisen.

Infolge dessen sei Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und alleine die Frage, ob der Berufungswerber zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden sei oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestünden oder nicht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben könnten daher in diesem Verfahren nicht erfolgreich erhoben werden. Dies sei erst mit der Berufung gegen den Abgabenbescheid, welcher an den Abgabepflichtigen erlassen worden sei, möglich.

Damit seien sämtliche Einwendungen, die sich gegen die Höhe des Haftungsbetrages richten würden, in diesem Verfahren bedeutungslos. Sollte der Anspruch gegen die Primärschuldnerin nachträglich vermindert werden, so könne auch die Haftungsinanspruchnahme infolge der Akzessorietät nur in diesem begrenzten Ausmaß vollzogen werden.

In diesem Verfahren sei hingegen lediglich zu prüfen, ob der Ausspruch über die Haftung rechtens gewesen sei.

Aus der Aktenlage sei ersichtlich, dass der nunmehrige Bw. bereits mit Schriftsatz vom 7. Mai 2009 auf die sachliche und rechtliche Lage hingewiesen und aufgefordert worden sei, die Umstände darzulegen, die ihn möglicherweise gehindert hätten, seinen abgabenrechtlichen Obliegenheiten nachzukommen. Er sei auch damit beauftragt worden, die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes darzulegen.

Dem sei nicht entsprochen worden. Aus dem vorgelegten Kontoauszug könne nicht entnommen werden, welche Mittel zu diesen Zeitpunkten überhaupt vorhanden gewesen seien oder in welchem Ausmaß Zahlungen erfolgt wären. Im Mail vom 7. August 2009 werde die angebliche Mittellosigkeit im gesamten Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit behauptet, doch sei dies schon deswegen unglaublich, da in der Berufungsschrift (Saldenliste August 2008) selbst von Erlösen in Höhe von fast € 100.000,00 die Rede sei.

Der Bw. habe also weder dargelegt, welche Gründe ihn daran gehindert hätten, ohne Verschulden die in Frage stehenden Umsatzsteuerbeträge nicht bei Fälligkeit beglichen zu habe. Der Nachweis der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes sei ebenso nicht erbracht worden.

Überhaupt gehe die Argumentation des Bw. in weiten Bereichen am eigentlichen Thema vorbei. Es gehe hier nicht um die Haftung der „Limited“ (die mit ihrem Vermögen natürlich voll hafte), es gehe auch nicht um die Haftung der Anteilseigner (shareholder, die nur mit ihrem eingesetzten Kapital haften würden), es gehe vielmehr um die Haftung des schuldhaft handelnden Geschäftsführers in personam, unabhängig davon, ob er an der Gesellschaft, die er führe, überhaupt beteiligt sei. Auch ein angestellter Geschäftsführer, der es schuldhaft unterlasse, aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln die Abgabenschulden zumindest anteilmäßig zu begleichen, könne zur Haftung herangezogen werden, wenn durch dieses Verschulden die Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich werden sollten.

Im gegenständlichen Fall bestehe das Fehlverhalten des Bw. darin, die Umsatzsteuerbeträge für die Monate Februar bis August 2008 nicht spätestens am 15. des jeweils zweitfolgenden Monats tatsächlich zur Einzahlung gebracht zu haben. Dadurch seien diese uneinbringlich geworden und zwar im die Konkursquote übersteigenden Ausmaß.

Nicht das allfällige (mangelnde) Verschulden an der Überschuldung habe die Haftungspflicht gemäß §§ 9 und 80 ausgelöst, sondern das Verschulden an der nicht einmal anteilmäßig erfolgten Abfuhr, also der Nichtabfuhr der bereits fälligen USt-Beträge.

Die Uneinbringlichkeit der eingangs genannten Beträge stehe durch das Ergebnis des Konkursverfahrens fest. Zum Zeitpunkt der Konkureröffnung am 2. Oktober 2008 habe auf dem Abgabenkonto ein fälliger Rückstand von € 49.992,30 bestanden.

Mit Beschluss vom 16. April 2009 sei der Konkurs nach Schlussverteilung (Quote 14,31622379%) aufgehoben worden. Unter Anrechnung dieser 14,31622379% habe sich der verbleibende uneinbringliche, zum 9. September 2008 noch bestehende fällige Rückstand von € 49.992,30 auf € 42.835,29 reduziert. Da aber die Umsatzsteuern 12/2007 und 1/2008 nicht mehr im Rückstand enthalten seien, ergebe sich ein Restbetrag von nunmehr € 35.872,31.

Hinsichtlich der Ermessensübung sei anzuführen, dass in Anbetracht der Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin keine anderen Möglichkeiten bestünden, zumindest einen Teil der noch ausständigen Beträge herein zu bekommen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte zur weiteren Begründung aus, dass sich aus dem dem Haftungspflichtigen

eingeräumten Berufungsrecht gegen die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide („Grundlagenbescheide“) gemäß [§ 248 BAO](#) ergebe, dass dem Haftungspflichtigen anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen sei (VwGH 18.3.1997, [92/17/0003](#)), und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches (vgl. z.B. VwGH 25.7.1990, 88/17/0235; 11.7.2000, 2000/16/0227). Eine solche Bekanntmachung habe durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen (vgl. z.B. *Ellinger/Wetzel, BAO*, 194). Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung mache den Haftungsbescheid rechtswidrig (VwGH 28.5.1993, [93/17/0049](#); vgl. auch *Stoll, JBI* 1982, 9).

Eine solche Bekanntmachung sei auch erforderlich, wenn der Haftungspflichtige vom Abgabenanspruch Kenntnis haben müsse, z.B. weil ihm als gemäß [§ 9 BAO](#) haftendem Geschäftsführer einer GmbH die betreffenden Bescheide zugestellt worden seien (vgl. *Stoll, JBI* 1982; VwGH 28.5.1993, [93/17/0049](#); vgl. *Ritz, BAO*<sup>3</sup> § 248 TZ 8f).

Sei bei Selbstbemessungsabgaben noch kein Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) bzw. bei Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 21 Abs. 3 UStG erlassen worden, so sei daher ein Bescheid über den betreffenden Abgabenanspruch zu erlassen (vgl. *Ritz, BAO*<sup>3</sup> § 248 Tz 5).

Der Haftungsbescheid vom 20. Oktober 2009 sei somit mangels Bekanntgabe der Grundlagenbescheide formell und inhaltlich rechtswidrig.

Verfüge der Vertretene (X- Limited) über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Entrichtung die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Es könne aber nicht verlangt werden, dass der Vertreter den Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedige (VwGH 29.4.1994, [93/17/0395](#); 17.8.1998, [98/17/0038](#); 24.2.2004, [99/14/0278](#)). Er habe die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz; vgl. *Ritz, BAO*<sup>3</sup> § 9 Tz 11).

Sämtliche Original-Kontoauszüge und die Monatssaldenlisten der X- Limited für den haftungsgegenständlichen Zeitraum habe der Bw. an Frau M. (**FA 1/23**) im Rahmen des Haftungsverfahrens übergeben.

Wie sich aus den an Frau M. übergebenen Unterlagen ergebe, hätten mangels ausreichender Liquidität des Vertretenen die gegenständlichen Abgabenschulden (*sofern diese überhaupt bestanden hätten*) nicht bezahlt werden können; der Vertreter habe somit auch keine abgabenrechtliche Pflicht schulhaft verletzt bzw. verletzen können. Im Übrigen sei der Gleichbehandlungsgrundsatz eingehalten worden. In diesem Zusammenhang sei noch darauf

hingewiesen, dass die Verbuchung von Umsatzerlösen nicht zwangsläufig mit einem Zufluss an liquiden Mitteln verbunden sei - wie in der Bescheidbegründung angedeutet werde - da ein Bilanzierer das „Aufwands- und Ertrags-Prinzip“ einzuhalten habe und nicht nach dem „Zu- und Abfluss-Prinzip“ bilanziere.

Die in der Bescheidbegründung angeführte Aussage hinsichtlich der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes sei als Pauschalaussage zu werten und sei vom Finanzamt überhaupt nicht begründet worden; einen diesbezüglichen Nachweis der schuldhafte Pflichtverletzung habe das Finanzamt nicht erbringen können.

Das Finanzamt habe in der Bescheidbegründung lediglich ein Fehlverhalten des Vertreters festgestellt, ohne auf die Verschuldensfrage näher einzugehen; Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sei aber insbesondere eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Auch die vom Finanzamt erfolgte Darlegung des Fehlverhaltens - welche hier ausdrücklich bestritten werde - sei nicht korrekt: „Im gegenständlichen Fall besteht das Fehlverhalten des Bw. darin, die Umsatzsteuerbeträge für die Monate Februar *bis August 2008* nicht jeweils spätestens am 15. des jeweils zweitfolgenden Monats tatsächlich zur Einzahlung gebracht zu haben. [...].“ Laut Spruch des Bescheides seien nur die Voranmeldungszeiträume Februar *bis Juni 2008* (nicht: bis August 2008) haftungsgegenständlich.

Da die Abgabenschulden (*sofern diese überhaupt bestanden hätten*) im gegenständlichen Fall auch ohne einer allfälligen schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden wären, bestehe - mangels Kausalität - keine Haftung des Vertreters.

Da die kumulativen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ausfallhaftung gemäß §§ 9 iVm. 80 Abs. 1 BAO nicht vorlägen, sei die Haftungsinanspruchnahme zu Unrecht erfolgt. Der Haftungsbescheid vom 20. Oktober 2009 sei somit auch aus diesem Grunde formell und inhaltlich rechtswidrig.

Im Übrigen liege die Haftungsinanspruchnahme im Ermessen ([§ 20 BAO](#)) der Abgabenbehörde (siehe *Ritz, BAO<sup>3</sup> § 7 Tz 5 mwN*).

Der „Haftungspflichtige verfüge weder über ausreichendes Einkommen noch über ausreichendes Vermögen (siehe dazu die „Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Geschäftsführers“ vom Finanzamt aus dem Jahr 2009); die eingeforderten Abgabenschulden seien demnach auf Grund der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des „Haftungspflichtigen“ bei diesem selbst uneinbringlich.

Im Hinblick auf die Länge der verstrichenen Zeit zwischen Entstehen des Abgabenanspruches und Haftungsinanspruchnahme trage die Behörde ein (Mit-) Verschulden an der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner.

Angesichts der Länge der verstrichenen Zeit zwischen Entstehen des Abgabenanspruches und Haftungsinanspruchnahme sei die Geltendmachung der Ausfallshaftung gemäß §§ 9 iVm. 80 Abs. 1 BAO unbillig.

Hinsichtlich der Ermessensübung habe das Finanzamt in der Bescheidbegründung lediglich Folgendes angeführt: „[ ... ] dass in Anbetracht der Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin keine anderen Möglichkeiten bestehen, zumindest einen Teil der noch ausständigen Beträge herein zu bekommen.“

Die Ermessensübung des Finanzamtes sei somit nicht im Rahmen der Ermessensrichtlinie erfolgt. Weiters habe das Finanzamt die Ermessensübung überhaupt nicht begründet. Der Haftungsbescheid vom 20. Oktober 2009 sei somit auch aus diesem Grunde formell und inhaltlich rechtswidrig.

Im gegenständlichen Fall habe das Finanzamt auch den Untersuchungsgrundsatz verletzt: Die vom Finanzamt in diesem Zusammenhang „im Rahmen der freien Beweiswürdigung“ angestellten Erwägungen und Folgerungen - insbesondere zur „schulhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten und zur schulhaften Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes“ - seien nicht schlüssig und würden in der Bescheidbegründung nicht entsprechend dargelegt. Insbesondere seien die an Frau M. übergebenen Unterlagen überhaupt nicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit herangezogen worden.

Hätte das Finanzamt den Sachverhalt vollständig und richtig ermittelt, so hätte dieser Umstand zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt bzw. es wäre nie ein Haftungsbescheid erlassen worden.

Darüber hinaus bedürfe die Sachverhaltsgrundlage für die Erlassung eines Haftungsbescheides einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich (siehe VwGH vom 16.05.2007, [2005/14/0083](#)), welche im gegenständlichen Fall nicht erfolgt sei.

Diese Verfahrensmängel seien als „wesentlich“ zu qualifizieren, da bei deren Vermeidung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder überhaupt die Erlassung neuer Bescheide hätte unterbleiben können. Der Haftungsbescheid vom 20. Oktober 2009 gegen den Bw. sei somit auch aus diesem Grunde formell und inhaltlich rechtswidrig.

Darüber hinaus wäre in der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2009 *im Spruch* der Grund der (teilweisen) Stattgabe anzugeben *gewesen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> § 7 Tz 11 unter Verweis auf Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 189)*; dies ist jedoch nicht erfolgt.

Mit Vorhalt vom 28. Dezember 2010 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. zur Vorlage eines Liquiditätsstatus auf, wobei darauf hingewiesen wurde, dass die Übermittlung von Bankauszügen, der Saldenliste per 31. August 2008, von Rechnungen und des Anmeldeverzeichnisses diese vom haftungspflichtigen Geschäftsführer zu erbringende rechnerische Darlegung jener Beträge, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung mit den im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte, nicht ersetzen könne.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

### ***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 schuldhafte 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.

Voraussetzung für die Haftung ist die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin.

Am 2. Oktober 2008 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet, das nach Schlussverteilung am 16. April 2009 aufgehoben wurde. Die Konkursquote betrug 14,31622379%. Die Uneinbringlichkeit steht daher im Ausmaß von 85,68377621% fest.

Am 2. Juli 2009 wurde die Zweigniederlassung der X- LTD gemäß [§ 10 Abs. 2 FBG](#) infolge Löschung des ausländischen Rechtsträgers amtswegig gelöscht.

Unbestritten ist, dass der Bw. im Zeitraum 10. November 2006 bis zur Konkurseröffnung (2. Oktober 2008) als handelsrechtlicher Geschäftsführer der X- LTD im Firmenbuch eingetragen war.

Damit zählt der Bw. zu den im [§ 80 BAO](#) genannten Vertretern und kann daher zur Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) herangezogen werden.

Der Geschäftsführer haftet, wie bei einer GmbH, auch bei einer Ltd persönlich für Steuern, Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge, für Schäden aus verspäteter Insolvenzanmeldung sowie strafrechtlich für die fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen sowie allenfalls Betrug.

Der Bw. bringt in seiner Berufung vor, dass der Haftungsbescheid mangels Bekanntgabe der Grundlagenbescheide formell und inhaltlich rechtswidrig sei.

Den haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern liegen Voranmeldungen der GmbH zu Grunde.

Gemäß § 21. Abs. 1 UStG hat der Unternehmer eine sich aus der Voranmeldung ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Eine bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen hat gemäß § 21 Abs. 3 UStG nur dann zu erfolgen, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Nachdem die Umsatzsteuern erklärungsgemäß verbucht wurden, war kein Bescheid gemäß § 21 Abs. 3 UStG zu erlassen. Der Einwand, es wäre ein Bescheid über den Abgabenanspruch zu erlassen gewesen, geht daher ins Leere.

Die Umsatzsteuern 12/07 und 1/08 sind allerdings im Rückstandsausweis nicht mehr enthalten, weshalb der Berufung auch hinsichtlich dieser Abgabenschuldigkeiten stattzugeben war.

Nach der Bestimmung des [§ 248 BAO](#) kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid § 224 Abs. 1 leg. cit.) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 leg. cit. sinngemäß.

"Bescheide über den Abgabenanspruch" sind insbesondere Abgabenbescheide ([§ 198 BAO](#)) und Haftungsbescheide ([§ 224 BAO](#)).

Ein Antrag auf Mitteilung der für den Haftungsbescheid maßgeblichen Nebengebührenbescheide wurde seitens des Bw. jedenfalls nicht gestellt.

Die genannte Bestimmung ermöglicht es dem Bw., nicht nur gegen den Haftungsbescheid, sondern auch gegen die diesem zugrunde liegenden, an die Primärschuldnerin gerichteten Abgabenbescheide berufen zu können. Aus dem dem Haftungspflichtigen eingeräumten Berufungsrecht ergibt sich allerdings, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches (vgl. zB VwGH 25.7.1990, [88/17/0235](#) sowie VwGH 11.7.2000, 2000/16/022). Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) der maßgeblichen Bescheide über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen (vgl. zB Ellinger/Wetzel, BAO, 194). Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung macht den Haftungsbescheid rechtswidrig (Ritz, BAO3, § 248 Tz 8 mit weiteren Nachweisen in VwGH 28.5.1993, [93/17/0049](#) und Stoll, JBl.1982, 9).

Auch im Erkenntnis vom 24.2.2010, 2005/13/0145 hat der VwGH unter Hinweis auf Vorjudikatur ausgeführt, dass bei unterlassener Bekanntmachung des für den Haftungsbescheid maßgeblichen Abgabenbescheides ein Mangel des Verfahrens vorliegt, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist.

Da im berufungsgegenständlichen Fall anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides eine Zusendung der Bescheide über die Nebenansprüche (Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge) nicht erfolgt ist und darüber hinaus der Haftungsbescheid keinen Hinweis im Sinne des [§ 245 Abs. 1 BAO](#) enthielt, wonach eine (weitere) Begründung zum Bescheid noch ergehen werde (diesfalls hätte auch eine spätere Zusendung der Abgabenbescheide als "anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides" zugestellt gegolten, weil erst zu diesem Zeitpunkt die Rechtmittelfrist zu laufen begonnen hätte), wurde der Haftungsbescheid bezüglich der Nebenansprüche mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den ihm auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für

die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, 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 vom 19.1.2005, [2004/13/0156](#)).

Dies setzt voraus, dass der Geschäftsführer aufgrund seiner besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht im Verfahren die Grundlagen für die behördliche Feststellung des bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mittel beigebracht hat. Es wird hier an eine Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben zu denken sein, wobei es auf die gesamten Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der anderen Verbindlichkeiten andererseits ankommt (Liquiditätsstatus).

Vermag der Geschäftsführer 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 der Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Der maßgebliche Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, [98/16/0018](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, [98/17/0038](#)).

In Beantwortung des Vorhaltes der Abgabenbehörde erster Instanz vom 7. Mai 2009 übermittelte der Bw. Ablichtungen von Bankauszügen, der Saldenliste per 31. August 2008, Rechnungen und des Anmeldeverzeichnisses. Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Dezember 2010 wurde der Bw. unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass die Vorlage der genannten Unterlagen, den von der Judikatur geforderten Liquiditätsstatus nicht ersetzen kann und aufgefordert, eine entsprechende Berechnung vorzulegen. Dies schon deshalb, da der Abgabenbehörde nur die jeweils fälligen Abgabenschuldigkeiten, jedoch nicht die sonstigen Verbindlichkeiten und die zur Verfügung stehenden liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bekannt sein können. Es ist im Hinblick auf die besondere Behauptungs- und Beweislast nicht Aufgabe der

Behörde einen solchen Liquiditätsstatus anhand der vorgelegten Unterlagen selbst zu erstellen.

Dieser Aufforderung ist der Bw. nicht nachgekommen. Eine quotenmäßige Einschränkung der Haftung kommt daher nicht in Betracht.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers gehört insbesondere die Abgabenentrichtung aus den Mitteln die er verwaltet. Dass die Gesellschaft im haftungsgegenständlichen Zeitraum (15. April 2008 bis zur Konkurseröffnung) nicht völlig mittellos war ergibt sich bereits aus dem Bw. vorgelegten Bankauszügen, wonach die Gesellschaft beispielsweise am 15. April 2008 über ein Guthaben in Höhe von € 5.712,76, am 15. Mai 2008 über ein Guthaben von € 3.114,47, am 16. Juni 2008 über ein Guthaben in Höhe von € 3.205,59 oder am 30. September 2008 über ein Guthaben in Höhe von € 18.206,49 verfügte.

Weiters hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung auf die Saldenbilanz, die Umsätze in Höhe von ca. € 100.000,00 hingewiesen.

Eine Berufungsvorentscheidung hat den Charakter eines Vorhaltes.

Im Vorlageantrag wird diesbezüglich festgestellt, dass Umsatzerlöse nicht zwangsläufig mit einem Zufluss an liquiden Mitteln verbunden sein müssten.

Dem ist zwar prinzipiell zuzustimmen, jedoch handelt es sich hier um keine konkrete Behauptung, dass diese Beträge tatsächlich nicht zugeflossen sind. Im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Beweislast wäre es Sache des Bw. gewesen, sich ziffernmäßig konkret mit dem Vorbringen auseinanderzusetzen. Davon abgesehen, hätte der Bw. Gelegenheit gehabt, einen Liquiditätsstatus vorzulegen, in dem ohnedies die liquiden Mittel anzugeben gewesen wären.

Die liquiden Mittel wären jedoch zur (anteilmäßigen) Tilgung der Abgabenschuldigkeiten zu verwenden gewesen. Damit liegt aber eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. vor.

Ergänzend ist noch festzustellen, dass sich entgegen der Ansicht des Bw. aus der Saldenbilanz per 31. August 2008 die Gesamtsteuer für 2008 nicht entnehmen lässt.

Bei dem genannten Betrag in Höhe von € 20.371,20 handelt es sich um die zum Bilanzstichtag aushaftende Umsatzsteuerverbindlichkeit laut Buchhaltung.

Laut Rückstandsaufgliederung per 31. August 2008 hafteten jedoch Umsatzsteuern 12/07 und 1-6/08 in Höhe von insgesamt € 47.081,71 aus.

Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, sind nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach [§ 216 BAO](#) zu klären (vgl. etwa VwGH 26.1.1999, [98/14/0154](#) mit Hinweis auf VwGH 10.4.1997, [94/15/0188](#)). Dem Bw. steht daher innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffenden Verbuchungen erfolgt sind oder erfolgen hätten müssen, die Einbringung eines Antrages im Sinne des [§ 216 BAO](#) offen. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass allein aufgrund des bisherigen Vorbringens eine fehlerhafte Verrechnung nicht erkennbar ist.

Zusammenfassend folgt aus den Ausführungen, dass die Einwendungen des Bw. nicht geeignet waren, die Annahme einer schulhaften Pflichtverletzung auszuschließen.

Infolge der schulhaften 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.

Nach der Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des [§ 20 BAO](#) innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Frage kommender Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (VwGH vom 23.1.1989, [87/15/0136](#)).

Laut Firmenbuchauszug war der Bw. einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der [§ 9 Abs. 1 BAO](#), und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebbracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, [97/14/0176](#)) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Soweit der Bw. vorträgt, dass im Rahmen des Ermessens die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen seien, ist darauf hinzuweisen, dass die derzeitige wirtschaftliche Lage nicht ausschließt, dass sich diese durch künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte grundlegend ändert.

Da der Haftungsbescheid innerhalb von eineinhalb Jahren ab der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben erlassen wurde, bzw. das Haftungsverfahren bereits innerhalb eines Monat nach Beendigung des Konkursverfahrens eingeleitet wurde (Vorhalt des

Finanzamtes vom 7. Mai 2009), kann auch hinsichtlich des Elementes der Billigkeit kein Ermessensmissfehler erblickt werden, sondern muss im Gegenteil festgestellt werden, dass das Finanzamt vorbildlich zeitnah gearbeitet hat.

Weiters der Einwendung, dass im Spruch der Grund der teilweisen Stattgabe anzugeben sei, entgegengehalten, dass dies gemäß Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 7, TZ 11, für den Fall, dass der Haftungspflichtigen auf Grund des Haftungsbescheides Zahlungen auf die Haftungsschuld leistet erforderlich ist, ein solcher Fall jedoch hier nicht vorliegt.

Die Haftung besteht daher für nachstehende Abgaben unter Berücksichtigung der Konkursquote zu Recht:

Umsatzsteuer 2/2008 in Höhe von € 5.646,80

Umsatzsteuer 3/2008 in Höhe von € 5.771,23

Umsatzsteuer 4/2008 in Höhe von € 5.333,76

Umsatzsteuer 5/2008 in Höhe von € 6.246,94

Umsatzsteuer 6/2008 in Höhe von € 10.379,67

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. März 2011