

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/2100055/2013

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache B, Adresse1, vertreten durch V, Adresse2, über die Beschwerde des Haftungspflichtigen gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 28. März 2012 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO nach der am 3. September 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten in der Gesamthöhe von 196.070 Euro geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2007	110.385,00
Umsatzsteuer	2008	85.685,00

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) vertrat seit 31. August 2007 die A.GmbH als handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Gesellschafter der A.GmbH waren G1, Lebensgefährtin des früheren Geschäftsführers G, zu 40 % und G2 als Treuhänder für die Z.Privatstiftung zu 60 %.

Mit dem Beschluss des Gerichtes vom 3. August 2011 wurde über die A.GmbH ein Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet. Mit dem Beschluss des Gerichtes vom 4. Jänner 2012 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben. Die Mittel zur Erfüllung der Quote von 35 % wurden von der Gesellschafterin Z.Privatstiftung zur Verfügung gestellt.

Im Zuge einer bei der A.GmbH über die Jahre 2005 bis 2007 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass diese mit der O.GmbH und der Z.Privatstiftung Kaufverträge über Fahrzeuge zu einem fix vereinbarten Nettopreis abgeschlossen hat. Der Verkauf der Fahrzeuge an die O.GmbH blieb zur Gänze unbesteuert. Hinsichtlich des Verkaufs an die Z.Privatstiftung wurde in der nachgereichten Umsatzsteuererklärung 2007 nur der Kaufpreisanteil als Umsatz erklärt, der aus den Aufschlägen zuzüglich den offenen Mietkauf- und Leasingraten resultierte.

Der Prüfer stellte weiters fest, dass steuerpflichtige Umsätze im Jahr 2007 in der Höhe von 1.275.491,83 Euro, im Jahr 2008 in der Höhe von 2.047.699,92 Euro und im Jahr 2009 in der Höhe von 926.698,55 Euro nicht erklärt wurden (Bericht über die Außenprüfung ABNr. 02).

Der Bf. gab anlässlich einer von einem Organ des Finanzamtes mit ihm über die mögliche Inanspruchnahme als Haftender gemäß § 9 BAO aufgenommenen Niederschrift am 17. November 2011 zu Protokoll, er habe am 2. Jänner 2007 bei der A.GmbH ein Dienstverhältnis begonnen. Er habe allgemeine Büroarbeiten verrichtet, wie Kostenrechnung, Erstellung der Ausgangsrechnungen und Kontierung der Eingangsrechnungen. Der Gesellschaft sei es immer schwerer gefallen, den laufenden Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Nachdem Z den damaligen Geschäftsführer G mit dem Verdacht der Veruntreuung diverser Betriebsmittel (Treibstoffe) und Paletten konfrontiert habe, habe dieser seine Tätigkeit als Geschäftsführer zurückgelegt. Nach einem Versuch, für eine neue Firma Dienstnehmer abzuwerben, sei er entlassen worden. Die A.GmbH sei somit handlungsunfähig gewesen; es habe ein interimsmäßiger Notgeschäftsführer bestellt werden müssen. Bei seiner Bestellung im August 2007 sei der Bf. nur von einer vorübergehenden Geschäftsführertätigkeit ausgegangen. Er habe seine Arbeiten unverändert fortgeführt, auch sein Gehalt sei gleich geblieben.

Sämtliche Zahlungen, die Erstellung der Ausgangsrechnungen sowie die Eingangsrechnungen seien über das Büro in O gegangen, die anschließende Verbuchung habe jedoch in N in Salzburg im Büro der O.GmbH stattgefunden. Dort sei F für das Rechnungswesen zuständig gewesen. Dort seien auch die laufenden monatlichen

Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt und per Finanz-Online beim Finanzamt eingereicht worden. Der Bf. selbst habe nie eine derartige Voranmeldung gesehen oder unterzeichnet. Er habe nicht einmal Zugang zum Berechtigungscode für Finanz-Online gehabt. In N sei nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch die Kraftfahrzeugsteuer ermittelt und die gesamte Lohnabgabenberechnung durchgeführt worden. Er habe F vertraut; eine Kontrolle sei nie zur Debatte gestanden.

Die Bankgeschäfte der A.GmbH habe G1 geführt. Nach ihrem Ausscheiden ca. im Juni 2007 habe dies zur Gänze F übernommen. Die Zahlungsanweisungen habe ebenfalls er veranlasst.

Die Entscheidung für den Wechsel von der Steuerberatungskanzlei in K zur Firma U in Salzburg habe nicht der Bf. getroffen. Er habe die Firma U bis dahin auch nicht gekannt.

Mit der Bilanzerstellung der A.GmbH habe er nichts zu tun gehabt. Zu Bilanzbesprechungen sei er nie eingeladen worden. Die Umsatzsteuerjahreserklärung 2007 mit einer Restschuld von 49.800 Euro habe er per E-Mail erhalten, unterfertigt und wieder an die U zurückgemailt.

Auf Vorhalt von fünf vom Bf. unterfertigten Kaufverträgen vom 24. August 2007, in dem die A.GmbH 22 LKWs an die Z Privatstiftung verkauft und in welchen die Kaufsumme, der jeweilige Geldbetrag in Euro sowie das Wort "netto" jeweils fett geschrieben sind, gab der Bf. an, er habe lediglich die vorgefertigten Verträge unterschrieben. Die in den Rechnungen ausgewiesenen Restwerte habe F ermittelt. Er habe natürlich gewusst, was die Begriffe "netto" und "brutto" bedeuten, er habe aber die diesbezüglichen Buchungen nicht vorgenommen.

Nach der Betriebsprüfung seien gegenüber der A.GmbH hohe Umsatzsteuernachforderungen geltend gemacht worden. Die Gesellschaft habe sodann an die O.GmbH umsatzsteuergerechte Ausgangsrechnungen gelegt, was bei letzterer zum Vorsteuerabzug geführt habe. Eine gänzliche Gegenverrechnung zwischen beiden Gesellschaften sei in der Folge auf Grund von Gegenforderungen der O.GmbH unterblieben. Dabei habe es sich um Schadenersatzforderungen aus Palettengeschäften des G gehandelt.

Mit dem Haftungsbescheid vom 28. März 2012 nahm das Finanzamt den Bf. als Haftungspflichtigen für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der A.GmbH im Ausmaß von 250.000 Euro (Umsatzsteuer 2007 110.385 Euro, Umsatzsteuer 2008 85.685 Euro, Umsatzsteuer 04/2009 13.230 Euro und Umsatzsteuer 07/2009 40.700 Euro) in Anspruch und forderte ihn auf, den Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

Als Geschäftsführer wäre es Aufgabe des Bf. gewesen, die Aufzeichnungen und die für die Voranmeldungserstellung maßgeblichen Abrechnungen zu kontrollieren bzw. zu überwachen. Auf Grund der Unterlassung jeglicher Kontrolltätigkeit liege jedenfalls eine

schuldhafte Pflichtverletzung vor. Bei rechtzeitiger richtiger Erfassung der Geschäftsfälle in den Voranmeldungen bzw. spätestens in den Jahreserklärungen wäre der Abgabenausfall vermeidbar gewesen.

Der nach der Erzielung einer Quote von 35 % im Sanierungsverfahren der Primärschuldnerin verbleibende Teil der Abgaben im Ausmaß von 65 % (504.615,25 Euro) sei uneinbringlich.

Der Bf. werde zur Haftung in der Höhe von ca. 50 % der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten herangezogen. Auf Grund seines Alters und einem angenommenen zu erzielenden Jahreseinkommen von 50.000 bis 60.000 Euro könne die Haftungsschuld in einem absehbaren Zeitraum im Rahmen einer Ratenzahlung abgestattet werden.

Gegen den Haftungsbescheid vom 28. März 2012 brachte der Bf. am 24. April 2012 das vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigende Rechtsmittel der Berufung ein.

Er sei im Sommer 2007 auf Grund der Entlassung des Geschäftsführers G "vorübergehend" zum Geschäftsführer der A.GmbH bestellt worden, obwohl er zu diesem Zeitpunkt erst acht Monate im Unternehmen tätig gewesen sei und weder Erfahrungen in der Speditionsbranche noch als Geschäftsführer gehabt habe. Er habe sich mühsam in das von G hinterlassene Durcheinander einarbeiten müssen, eine angemessene Übergabephase habe es nicht gegeben. Er habe niemanden gehabt, der ihn eingewiesen hätte und habe auch nicht gewusst, an wen er sich intern oder extern wenden sollte. F, der damals verantwortlicher Rechnungswesenleiter für ein Partnerunternehmen gewesen sei, habe ihm ab und zu Hinweise gegeben. Großteils sei ihm aber nicht bewusst gewesen, welche Aufgaben er überhaupt zu erledigen hatte.

Er habe darauf vertraut, dass die Finanzen durch ein eingearbeitetes Team gut laufen.

Da ihm G ein illiquides Unternehmen hinterlassen habe, habe er versucht, mit allen Lieferanten ein Einvernehmen und Zahlungsaufschübe bzw. -erleichterungen zu erreichen.

Die Umsatzsteuerschulden seien nachträglich im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt worden. Dass die Umsätze ohne Umsatzsteuer zwischen den Unternehmen verrechnet worden seien, habe er in Ordnung gehalten bzw. sich darüber keine Gedanken gemacht, da er die Rechnungen nicht selbst erstellt und sich auf die Mitarbeiter verlassen habe. Er habe in der Berichtigung der Rechnungen kein Problem gesehen, da die A.GmbH die Vorsteuer von der O.GmbH rückerstattet erhalten würde. Er habe nicht wissen können, dass die O.GmbH die höheren Rechnungen nicht begleichen, sondern mit einer Gegenforderung der gestohlenen Paletten gegenrechnen würde.

Die A.GmbH sei niemals in der Lage gewesen, die Umsatzsteuer zu begleichen. Ebensowenig erlaubten es die persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bf., die Haftungsschuld zu begleichen. Er verdiene derzeit 22.400 Euro pro Jahr und müsse seiner geschiedenen Gattin und den beiden

minderjährigen Kindern Unterhalt in der Höhe von 51% seines Einkommens bezahlen. Es verbleibe ein pfändbares Einkommen in der Höhe von 231 Euro pro Monat; er zahle 90 Jahre an seinem Steuerrückstand; sein Leben sei zerstört.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 13. Dezember 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Der Bf. hätte sich bei Übernahme der Vertretertätigkeit darüber unterrichten müssen, ob und in welchem Ausmaß die Gesellschaft bisher ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen sei. Nehme der Vertreter eine Beschränkung seiner Befugnisse in Kauf, liege darin ein haftungsrelevantes Verhalten. Unkenntnis könne den Bf. nicht exkulpieren, weil ein Mindestmaß an Überwachung des mit der Wahrnehmung der buchhalterischen und steuerlichen Belange betrauten Personals für den allein vertretungsbefugten Geschäftsführer als gesetzliches Vertretungsorgan der Gesellschaft verlangt werden müsse. Aus den Ausführungen des Bf. ergebe sich, dass dieser bereits mit dem Tagesgeschäft eingedeckt bzw. überlastet gewesen sei. In dieser Situation wäre die Zurücklegung der Geschäftsführertätigkeit der einzig richtige Weg gewesen.

Im Vorlageantrag vom 18. Jänner 2013 führte der Bf. durch seine steuerliche Vertreterin aus, G sei Ende August 2007 als Geschäftsführer abberufen worden. Zu diesem Zeitpunkt habe sich die Gesellschaft wegen dessen (vermutlichen) Malversationen in erheblichen Liquiditätsproblemen befunden. Lieferanten, Banken und Leasingunternehmen konnten nur mehr zeitverzögert bedient werden. Der Bf. habe sich unerwartet und unvorbereitet um viele Dinge kümmern müssen, mit denen er zuvor noch nicht betraut gewesen sei.

Der Bf. habe mit Unterstützung der Gesellschafterin umfangreiche Sanierungsschritte eingeleitet und dazu auch den Versuch eines stillen Ausgleichs mit allen Lieferanten mit 50 %iger Quote unternommen. Bis auf die Zustimmung des Finanzamtes (es habe sich um Abgabenrückstände in Höhe von rund 200.000 Euro gehandelt) habe der Ausgleich mit allen Lieferanten durchgeführt werden können.

Im Februar 2010 sei durch die Finanzverwaltung eine erst im Jahr 2011 abgeschlossene Betriebsprüfung eröffnet worden, in deren Rahmen es zu erheblichen Umsatzsteuer-Nachverrechnungen über Geschäftsfälle in den Jahren 2007 bis 2010 gekommen sei. Es handle sich dabei um die Umsatzsteuerkorrektur von Geschäftsfällen, die durch das Unternehmen irrtümlich als umsatzsteuerfrei beurteilt worden seien.

Da die Fakturierungen bis dahin noch keine Probleme aufgeworfen hatten, habe der Bf. zu Recht davon ausgehen können, dass Ausgangsrechnungen über Geschäftsfälle korrekt ausgestellt werden. Die Falschverrechnung habe der Gesellschaft keine Vorteile gebracht, da die Rechnungsausstellung ohne Umsatzsteuer zu keinem Vorsteuerabzug geführt habe und die Umsatzsteuer zwischen Unternehmen daher ein Nullsummenspiel sei.

Der Bf. habe erst im Zeitpunkt der Prüfung erkennen können, dass ein Abgabenrückstand bestehe. In diesem Zeitpunkt habe die Gesellschaft nicht mehr über ausreichende Mittel zur Begleichung der nachträglich festgesetzten Umsatzsteuer verfügt.

Die Geschäftsvorfälle des Jahres 2007 fielen auch nicht in den Verantwortungsbereich des Bf., sondern in den des vorigen Geschäftsführers G. Die Geschäftsvorfälle der späteren Jahre seien als gleichartige "Folgeirrtümer" des Bf. aus dem ersten Irrtum des Jahres 2007 anzusehen.

Weder im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftstätigkeit des Bf. noch bei Abschluss der Betriebsprüfung seien die entsprechenden finanziellen Mittel zur Bezahlung der gegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden.

Im gegenständlichen Fall liege keine schuldhafte Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten und daher auch kein kausaler Zusammenhang mit der Uneinbringlichkeit der Abgaben vor.

Die Ursache für die Uneinbringlichkeit der Abgaben liege in einem Rechtsirrtum über die Umsatzsteuerpflicht von Lieferungen, der erst im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden sei. Da das Unternehmen im Zeitpunkt der Richtigstellung des Rechtsirrtums über keine liquiden Mittel mehr verfügt habe, stelle die Nichtabfuhr der Abgaben ebenfalls keine schuldhafte Pflichtverletzung dar.

Es liege auch kein Auswahl- oder Überwachungsverschulden vor, da sämtliche mit der Rechnungslegung betraute Personen langjährig im bzw. für das Unternehmen tätig gewesen und ihren Aufgaben immer sorgfältig nachgekommen seien.

Der Gleichbehandlungsgrundsatz sei ebenfalls nicht verletzt worden, da der Bf. nach den im Juni und Juli 2011 erlassenen Umsatzsteuerbescheiden keine Zahlungen mehr vorgenommen und einen Antrag auf Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eingebracht habe.

Der Bf. habe sich bei Übernahme der Geschäftsführertätigkeit sehr wohl über die abgabenrechtliche Situation der A.GmbH kundig gemacht. Dabei seien für ihn keine Pflichtverletzungen seines Vorgängers erkennbar gewesen. Der Stand des Abgabekontos der GmbH sei von Ende August 2007 bis Ende Februar 2009 relativ ausgeglichen gewesen bzw. hätten hohe Guthaben bestanden. Dies bedeute, dass der Bf. stets seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten nachgekommen sei.

Erst ab Februar 2009 habe sich am Finanzamtskonto langsam wegen der wirtschaftlichen Schwierigkeiten und nicht wegen abgabenrechtlicher Pflichtverletzungen des Bf. ein Rückstand aufgebaut. Selbst in dieser Phase habe der Bf. für die Entrichtung der laufenden Abgaben gesorgt. Verwiesen werde auf diverse Schreiben, persönliche Gespräche über (eingehaltene) Ratenvereinbarungen und gewährte Stundungen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung im Februar 2010 hätten für den Bf. bei Antritt seiner Geschäftsführertätigkeit in keinem Fall ab- oder vorhersehbar sein können.

Der Bf. habe sich mit keiner Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt noch eine solche in Kauf genommen, wie das Finanzamt behaupte, noch habe eine solche stattgefunden. Seine Aufgabe sei nicht gewesen, Mängel im Rechnungswesen aufzuarbeiten, sondern die Agenden eines betrügerisch handelnden Vor-Geschäftsführers im laufenden Tagesgeschäft zu überprüfen und wieder ins Reine zu bringen. Da zu diesem Zeitpunkt Abgabepflichtverletzungen nicht vorlagen noch zu erkennen waren, träfen die in der Berufungsvorentscheidung zitierten Literaturstellen und Erkenntnisse auf den Sachverhalt nicht zu.

Hinweise, dass Rechtsirrtümer hinsichtlich Verrechnungen von Leasing-Übernahmen, Personalkostenverrechnungen und Frachtverrechnungen im Bereich umsatzsteuerlicher Behandlung vorlagen, seien erst im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahr 2011 aufgekommen.

In einem Schriftsatz vom 22. August 2014 führte die Abgabenbehörde ergänzend aus, sämtliche Umsatzsteuer-Fälligkeitstage seien in die Geschäftsführungsära des Bf. und nicht in die seines Vorgängers gefallen. Dies gelte sowohl für die mit Kaufvertrag vom 25. Juli 2007 von der A.GmbH verkauften 18 LKWs als auch für die mit Kaufvertrag vom 24. August 2007 verkauften weiteren 22 LKWs. Letzteren habe der Bf. mitunterzeichnet; er habe aber Kenntnis von allen LKW-Verkäufen gehabt, handelte es sich bei den 40 LKWs doch um die gesamte damalige LKW-Flotte der Gesellschaft. Kraftfahrzeugsteuer sei vom Bf. ab diesem Zeitpunkt nicht mehr entrichtet worden.

Die Fahrer seien nach dem Verkauf zunächst Dienstnehmer der A.GmbH geblieben, deren Löhne laufend ausbezahlt wurden. Die Verbindlichkeiten der Gebietskrankenkasse seien ebenso zur Gänze beglichen worden wie laufende Zug-um-Zug-Geschäfte.

Für den Verkauf der LKWs seien erstmalig im Jahr 2011 Rechnungen an die Käuferin gelegt worden. Eine "Rechnungsberichtigung", wie der Bf. behaupte, habe mangels Ausstellung von Rechnungen daher gar nicht erfolgen können.

Der Bf. habe hinsichtlich seiner umsatzsteuerlichen Pflichten keinerlei Kontrollfunktion ausgeübt, die mangelnde Informationsbeschaffung und die fehlende Mitarbeiterüberwachung seien ihm als Verschulden vorzuwerfen.

In der am 3. September 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der Bf. vor, der Vorgesäftsführer G sei 2013 wegen Veruntreuung verurteilt worden. Von der A.GmbH sei gegen ihn ein Arbeitsgerichtsprozess geführt worden, der mit dem Urteil des OLG Graz vom 3. April 2014 beendet wurde.

Aus den vorgelegten Urteilen gehe hervor, dass auch die Gerichte die erheblichen Liquiditätsprobleme der Gesellschaft ab dem Jahr 2006 festgestellt haben. Ergänzend zu den dem Finanzamt vorliegenden Bilanzen ergebe sich, dass die Gesellschaft im Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben keine finanziellen Mittel gehabt habe.

Jene finanziellen Mittel, die durch den laufenden Betrieb der Gesellschaft hereinkamen, seien von der Bank gepfändet worden.

Rückstände bei der Gebietskrankenkasse wurden vom Gesellschafter abgedeckt. Die laufenden Beiträge wurden ebenso wie die laufenden Abgaben von der Gesellschaft abgeführt. Dass die laufenden Zug-um-Zug-Geschäfte im Haftungszeitraum zur Gänze beglichen wurden, wurde nicht bestritten.

Weiters brachte der Bf. vor, dass zwar im Haftungsbescheid angeführt werde, die an die Gesellschaft ergangenen rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheide seien in Abschrift beigelegt. Im Zuge der Recherchetätigkeit für die mündliche Verhandlung sei aber festgestellt worden, dass diese dem Haftungsbescheid nicht beigelegt wurden. Als Nachweis für dieses Vorbringen könne das E-Mail des Bf. vom 4. April 2012 an die steuerliche Vertreterin angesehen werden, in dem der Bf. den persönlich am 3. April übernommenen Haftungsbescheid vom 28. März 2012 übermittelt habe. In der Mail wurden die Umsatzsteuerbescheide nicht mitübermittelt, die der Bf. aber jedenfalls mitgeschickt hätte, wenn er sie erhalten hätte.

Diesbezüglich verwies der Vertreter des Finanzamtes auf den im Haftungsakt erliegenden Zustellnachweis mit dem folgenden Vermerk: "Eh 1 zu 05; 4 BeschAbschr." Die Ziffer "4" in diesem Vermerk sei handschriftlich ergänzt. Da am Rückschein weiters "AS(xx)" vermerkt sei, stehe eindeutig fest, dass die Sachbearbeiterin, die auch den Haftungsbescheid ausgestellt habe, im Zuge der Kuvertierung des Bescheides die Zahl 4 eingefügt habe und die Umsatzsteuerbescheide daher beigelegt waren.

Gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 04/2009 vom 21. September 2009 sei das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden. Unter Punkt 3 des BP-Berichtes vom 9. Februar 2011 sei vom Prüfer festgestellt worden, dass der Berufung stattgegeben werde und das Jahr 2008 und die Monate 4 und 5/2009 neu veranlagt würden. Die Umsatzsteuer 04/2009 hafte daher gar nicht mehr aus und sei zu Unrecht in den Haftungsbescheid aufgenommen worden.

Im Haftungsbescheid seien die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. falsch dargestellt worden. Ein Bruttoeinkommen von 50.000 - 60.000 Euro werde vom Bf. derzeit nicht erzielt. Der Bf. verdiene ca. 1.600 Euro netto monatlich; davon zahle er 780 Euro Unterhalt.

Der der Abgabenschuld zu Grunde liegende Sachverhalt sei komplex und könne nicht zur Gänze dem Bf. zugerechnet werden. Im Zuge des Verkaufs der Fahrzeuge habe die Käuferin die offenen Rückzahlungsraten aus den Leasingverträgen übernommen, was umsatzsteuerrechtlich falsch als Schuldübernahme beurteilt worden sei. Danach seien die Fahrzeuge von der A.GmbH rückangemietet worden. Auch dieser Vorgang sei umsatzsteuerrechtlich falsch beurteilt worden, weil man von einer Unternehmensgruppe ausgegangen sei, in der Umsatzsteuer nicht zu verrechnen sei. Die Umsätze seien zwar erklärt worden, aber als steuerfreie Umsätze. Vom Prüfer sei dann alles als

umsatzsteuerpflichtig bewertet worden, wobei auch von diesem Fehlfestsetzungen vorgenommen wurden, die in weiterer Folge bekämpft werden mussten.

Es werde ersucht, das Zustandekommen der gegenständlichen Abgabenschuld bei der Ermessensübung zu berücksichtigen. Die Kaufverträge über die Fahrzeuge im Jahr 2007 wurden vom vorigen Geschäftsführer G abgeschlossen und nicht vom Bf.

Der Pfändungsbescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 16. Mai 2011 werde als Beweis dafür vorgelegt, dass das Finanzamt offensichtlich auch von einem Verschulden des Geschäftsführers G ausgegangen sei.

Dazu führte der Vertreter des Finanzamtes aus, der Pfändungsbescheid richte sich an die A.GmbH als Primärschuldnerin. Die Schadenersatzforderung der Gesellschaft gegen G in der Höhe von 468.000 Euro sei vom Finanzamt gepfändet worden und spiele daher im gegenständlichen Haftungsverfahren keine Rolle.

Weiters wurde vorgebracht, dass die Finanzstrafbehörde gegen Z und F finanzstrafrechtliche Erhebungen eingeleitet habe, sodass sich auch aus diesem Umstand ergebe, dass das Finanzamt davon ausgehe, dass auch andere Beteiligte an der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer ein Verschulden treffe.

Die Vertreterin des Bf. beantragte die Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides mit der Begründung, es liege das Verschulden nicht ausschließlich beim Bf.

(Rechtsirrtum), liquide Mittel seien nicht vorhanden gewesen, um die Abgaben zu entrichten und die Abgabenbescheide seien den Bescheiden nicht beigelegt worden.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der Beschwerde, da alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 BAO erfüllt seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.

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.

Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der A.GmbH

Unbestritten ist, dass im vorliegenden Beschwerdefall nach dem Abschluss des Sanierungsverfahrens (Quote 35 %) am Abgabenkonto der A.GmbH Abgaben in der Höhe von 504.615,25 Euro uneinbringlich aushaften.

Geschäftsführer der A.GmbH

Laut Firmenbuchauszug FN 01 fungierte der Bf. vom 31. August 2007 bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens am 3. August 2011 als alleiniger handelsrechtlicher Vertreter der Gesellschaft.

Als solcher hatte der Bf. die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen. Zu diesen gehört u.a. die Pflicht zur Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln, die Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die fristgerechte Einreichung von (vollständigen) Abgabenerklärungen und die Beachtung des § 78 Abs. 3 EStG 1988.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird der verantwortliche Vertreter, der seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt, nicht von seiner Verantwortung befreit. Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen, durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0084).

Ebenso hat der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person(en) in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164).

Übermittlung der Umsatzsteuerbescheide

Der Bf. brachte in der mündlichen Verhandlung vor, die an die Gesellschaft ergangenen Umsatzsteuerbescheide seien dem Haftungsbescheid nicht beigelegt worden.

Im angefochtenen Haftungsbescheid wird im letzten Absatz und damit an nicht zu übersehender Stelle darauf hingewiesen, dass die an die GmbH ergangenen rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheide in Abschrift beigelegt seien. Der im Akt erliegende Zustellnachweis über die Zustellung des vom Bf. persönlich übernommenen Haftungsbescheides enthält unter "GZ:" folgenden Vermerk: "Eh 1 zu XXX/YYY; 4 BeschAbschr.", wobei einwandfrei erkennbar ist, dass die Zahl "4" handschriftlich mit Kugelschreiber ergänzt wurde.

Das Vorbringen des Bf. schließt aus, dass diese handschriftliche Ergänzung von ihm stammt; damit ist dem Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes zu folgen, wonach die den Haftungsbescheid erlassende Sachbearbeiterin im Zuge der Einkuvertierung des Bescheides und der Bescheidabschriften ("BeschAbschr.") die Zahl "4" am Briefkuvert

handschriftlich ergänzt hat. Es wäre sinnwidrig, die Anzahl der Beilagen handschriftlich zu ergänzen, ohne diese tatsächlich beizulegen.

Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, die Umsatzsteuerbescheide seien nicht mitübermittelt worden, kann daher nicht gefolgt werden. Der Bf. hat den Haftungsbescheid persönlich am 3. April 2012 übernommen und gegen diesen selbst das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Sowohl auf dem Briefkuvert als auch im Haftungsbescheid wurde unübersehbar auf die Beilagen verwiesen. Der Umstand, dass der Bf. in der Mail vom 4. April 2012 an seine steuerliche Vertreterin die Umsatzsteuerbescheide nicht zusammen mit dem Haftungsbescheid übermittelt hat, kann auch auf andere Gründe zurückzuführen sein (so war die Vertreterin des Bf. bereits im Besitz der gegenständlichen Umsatzsteuerbescheide, weil deren Zustellung an die A.GmbH zu Händen der steuerlichen Vertreterin des Bf. erfolgte). Der nach der Aktenlage evidente Nachweis der Zustellung der Abgabenbescheide an den Haftungspflichtigen kann nicht mit der Behauptung, der Bf. hätte sie jedenfalls der steuerlichen Vertreterin gemailt, hätte er sie erhalten, mehr als zwei Jahre nach deren Zustellung widerlegt werden.

Nach der Aktenlage wurden dem Haftungsbescheid die Umsatzsteuerjahresbescheide 2007 (BVE vom 19. Mai 2011) und 2008 (BVE vom 21. Juni 2011) sowie die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2009 vom 21. September 2009 und für 07/2009 vom 24. Jänner 2011 beigelegt.

Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber insoweit nur eine zeitlich begrenzte Wirkung, als er mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides außer Kraft gesetzt wird. Demnach hätte der Bf. als Haftungspflichtiger Einwendungen gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 04/2009 und 07/2009 nur im Zuge einer Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 geltend machen können. Der vom Finanzamt am 6. Juni 2011 an die Gesellschaft erlassene Umsatzsteuerbescheid 2009 wurde dem Bf. jedoch nach der Aktenlage nicht zur Kenntnis gebracht.

Da der Bf. für die Einbringung einer Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 nicht rechtzeitig über dessen Erlassung informiert wurde, liegt infolge unvollständiger Information ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist (vgl. VwGH 24.10.2013, 2013/16/0165, VwGH 28.2.2013, 2011/16/0053). Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben.

Auf die weiteren, in der mündlichen Verhandlung gegen die Haftung für Umsatzsteuer 04/2009 vorgebrachten Einwendungen ist daher nicht weiter einzugehen.

Fehlen liquider Mittel

Der Bf. brachte in der mündlichen Verhandlung vor, der Gesellschaft seien im Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben keine finanziellen Mittel zu deren Entrichtung zur Verfügung gestanden. Dies ergebe sich sowohl aus den Bilanzen der Gesellschaft als

auch aus den Feststellungen des Urteils des Gerichtes vom 21.11.2013, 03 und des Urteiles des Gerichtes² vom 3. April 2014, 04.

Bereits im Schriftsatz vom 24. April 2012 führte der Bf. aus, G habe ihm ein illiquides Unternehmen hinterlassen. Der Bf. habe versucht, mit allen Lieferanten "ein Einvernehmen" und Zahlungsaufschübe bzw. -erleichterungen zu erreichen.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der vertretenen Gesellschaft überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung standen, trifft den Vertreter kein Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Reichten die vorhandenen liquiden Mittel hingegen nicht zur Begleichung sämtlicher Abgabenschulden aus, erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, den er bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gehabt hätte (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Aus dem Vorbringen des Bf., jene finanziellen Mittel, die durch den laufenden Betrieb der Gesellschaft hereinkamen, seien von der Bank gepfändet und die Zug-um-Zug-Geschäfte seien im Haftungszeitraum zur Gänze beglichen worden, lässt sich erschließen, dass die Gesellschaft Einnahmen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb erzielte.

Der Bf. bringt weiters vor, Rückstände bei der Gebietskrankenkasse seien vom Gesellschafter abgedeckt wurden. Damit sind der Gesellschaft liquide Mittel zugeflossen, die diese zur Gänze nur einem Gläubiger zukommen hat lassen. Die Benachteiligung des Abgabengläubigers ist evident.

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückzahlung nachzuweisen, sondern der zur Haftung Herangezogene das Fehlen ausreichender Mittel. In diesem Zusammenhang wäre es am Bf. gelegen, nicht nur die Liquiditätsprobleme der Gesellschaft ab dem Jahr 2006 mit dem Hinweis auf die Bilanzen der Gesellschaft und die o.a. Urteile des Gerichtes² und des Gerichtes allgemein aufzuzeigen, sondern den konkreten Nachweis zu erbringen, welcher Betrag im Fall der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Der Nachweis erheblicher Liquiditätsprobleme ersetzt nicht einen den Anforderungen der im Haftungsverfahren dem Bf. auferlegten Beweislast entsprechenden Nachweis über die Gläubigergleichbehandlung durch die Beibringung von Liquiditätsaufstellungen. Da der Bf. weder entsprechende Beweise angeboten noch erbracht hat, war die Abgabenbehörde berechtigt, dem Bf. die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorzuschreiben (VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137).

Schuldhaftes Verhalten

Für die Prüfung der Haftungsvoraussetzungen kommt es auf den Zeitpunkt der Festsetzung der Selbstbemessungsabgaben - wie im vorliegenden Fall der Umsatzsteuer - nicht an (VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220), sondern relevant ist jener Zeitpunkt, zu dem

die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Ob der GmbH daher im Zeitpunkt der Betriebsprüfung bzw. nach deren Abschluss keine oder ausreichende Mittel zur Entrichtung der gegenständlichen Umsatzsteuer zur Verfügung standen, ist für die Frage der Haftung des Bf. nicht entscheidend; ebensowenig wie der Umstand, dass die Leistungsempfängerin die Vorsteuer aus den korrigierten Rechnungen nicht an die Gesellschaft entrichtet, sondern (teilweise) mit Gegenforderungen verrechnet hat.

Der Bf. hat in der Niederschrift vom 17. November 2011 zu Protokoll gegeben, er habe die "allgemeinen Büroarbeiten", die er seit seiner Einstellung bei der Gesellschaft erledigt habe, auch nach seiner Bestellung zum Geschäftsführer bei gleichem Gehalt unverändert fortgeführt. Da er genug Arbeit im laufenden Betrieb gehabt und Herrn H vertraut habe, seien Kontrollen nie zur Debatte gestanden.

Der Bf. hatte nach eigenen Angaben keinen Zugang zu Finanz-Online, hat keine Umsatzsteuervoranmeldung der Gesellschaft erstellt oder unterzeichnet, keine Zahlungsanweisungen erteilt, war bei keinen Bilanzbesprechungen anwesend und hat die Jahreserklärungen, die ihm per E-Mail übermittelt wurden, ohne weitere Prüfung unterfertigt. Nach den Ausführungen des Bf. wurde die Geschäftsführung daher faktisch von anderen Personen ausgeübt.

Geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, ob die abgabenrechtlichen Pflichten tatsächlich erfüllt werden, wurden vom Bf. nach seinen Ausführungen nicht ergriffen.

Die Fälligkeitstage der aus dem Verkauf des Fuhrparks resultierenden Umsatzsteuer 7/2007 und 8/2007 fallen in die Zeit der Geschäftsführertätigkeit des Bf.; der Bf. hat den Kaufvertrag vom 24. August 2007 selbst unterfertigt und auch hinsichtlich des Kaufvertrages vom 25. Juli 2007 im Hinblick auf den Verkauf der gesamten Fahrzeugflotte der Gesellschaft Bescheid gewusst. Eine Rechnung an den Käufer wurde erstmalig nach abgeschlossener Außenprüfung im Jahr 2011 gelegt.

In der mündlichen Verhandlung wurde eine Mitschuld des Bf. an der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer nicht mehr in Abrede gestellt.

Das Vorbringen, die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer sei auf einen Rechtsirrtum zurückzuführen, wurde ebenfalls nicht aufrecht erhalten. Im Übrigen wäre eine irrtümliche Rechtsauffassung dem Bf. nur dann nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024). Dies ist aber nicht der Fall, wenn der Bf. einen Kaufvertrag mit ausgewiesenen Nettobeträgen unterschreibt und sich in weiterer Folge nicht um die Ausstellung einer korrekten Rechnung bzw. der Abfuhr der Umsatzsteuer kümmert.

Die Haftung des Vertreters nach § 9 BAO setzt eine bestimmte Schuldform nicht voraus. Zur Haftungsinanspruchnahme genügt auch der Vorwurf der leichten Fahrlässigkeit (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137). Eine solche liegt durch das Untätigsein des Bf. im Hinblick auf die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft vor, weshalb die Abgabenbehörde zu Recht von einem schuldhaften Verhalten des Bf. ausgegangen ist.

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Ermessen

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

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht selbst die Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Im Zuge der Ermessensentscheidung muss daher die Haftungssumme nicht den derzeitigen Einkommens- bzw. Vermögensverhältnissen bzw. den künftigen Finanzierungsmöglichkeiten des Bf. "angepasst" werden, zumal eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Eine allfällige falsche Darstellung der (jetzigen oder künftigen) wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. durch die Abgabenbehörde ist daher nicht von Relevanz.

Die vorgebrachten Billigkeitsgründe (Zustandekommen der gegenständlichen Abgabenschuld durch umsatzsteuerrechtliche Fehlbeurteilung des Sachverhaltes, nur Teilverschulden des Bf., da faktische Geschäftsführung durch andere Personen) können

daher auch zu keiner weiteren Herabsetzung der Abgabenschuld führen, da der Bf. im angefochtenen Bescheid ohnehin nur zur Haftung in der Höhe von 50% der möglichen Haftungssumme herangezogen wurde.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, weil die Ausführungen in der Entscheidung auf der (oben zitierten) ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung eines Geschäftsführers nach § 9 BAO beruhen.

Graz, am 13. Oktober 2014