



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K.L., (Bw.) vertreten durch Dr. Wolfgang Zatlach, RA, 1060 Wien, Mariahilferstr. 49, vom 4. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch Susanne Bandat, vom 7. August 2009 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Beträge eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	9/2005	6.243,22
Umsatzsteuer	10/2005	8.068,25
Umsatzsteuer	11/2005	10.017,52
Umsatzsteuer	12/2005	8.618,03
Umsatzsteuer	1/2006	9.431,14
Lohnsteuer	2004	4.673,27
Lohnsteuer	2005	11.313,69
DB	2004	136,97

DB	2005	5.990,80
DZ	2004	12,18
DZ	2005	1.022,58

Zusammen € 65.527,65

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 3/11, Schwechat und Gerasdorf hat am 7. August 2009 einen Haftungsbescheid erlassen und den Bw. für offene Abgabenschuldigkeiten der Firma L.GesmbH zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	1-5/2007	6.137,61
Umsatzsteuer	9/2005	6.243,22
Umsatzsteuer	10/2005	8.068,25
Umsatzsteuer	11/2005	10.017,52
Umsatzsteuer	12/2005	8.618,03
Umsatzsteuer	1/2006	9.431,14
Umsatzsteuer	2/2006	7.765,05
Umsatzsteuer	3/2006	8.848,46
Umsatzsteuer	4/2006	8.379,52
Lohnsteuer	2004	4.673,27
Lohnsteuer	2005	11.313,69
DB	2004	136,97
DB	2005	5.990,80
DZ	2004	12,18
DZ	2005	1.022,58

In der Begründung wurde nach Zitierung der Bestimmungen für eine Haftungsinanspruchnahme ausgeführt, dass es der Bw. unterlassen habe selbst zu berechnende Umsatzsteuervorauszahlungen sowie lohnabhängige Abgaben zu entrichten.

Es sei Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe.

Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabennachforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 4. November 2009, in der ausgeführt wird, dass dem Bw. die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer für 1-5/2007, sowie 2-4/2006 nicht angelastet werden könne, da er ab dem 21. März 2006 nicht mehr als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiert habe.

Die Geschäftsführer hätten für den Zeitraum, für den sie zur Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten verpflichtet gewesen seien, die ihnen obliegenden Verpflichtungen weitestgehend erfüllt, es seien im Zeitraum 9. Jänner 2006 bis 11. Dezember 2006 (also vor der Konkurseröffnung am 16. März 2007) Raten in der Höhe von € 75.500,00 bezahlt worden.

Es sei demnach keine Benachteiligung des Gläubigers Finanzamt eingetreten. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes komme es nicht darauf an, ob überhaupt eine schuldhafte Verletzung eines Organwalters einer juristischen Person vorliege, sondern müsse dessen Rechtsverletzung für die gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit der Gebührenschuld kausal sein. Dieser Umstand könne nicht nachgewiesen werden.

Schlussendlich werde auch eingewendet, dass eine Anrechnung der Konkursquote hätte vorgenommen werden müssen.

Zum Beweis werde auf den Akt des Handelsgerichtes Wien zu s, die Buchhaltungsunterlagen der L.GesmbH und die Angaben des Bw. verwiesen.

Der Berufung wurde mittels Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2010 teilweise, nämlich hinsichtlich der Umsatzsteuer für März und April 2006, stattgegeben.

Zur Abweisung wurde ausgeführt, dass der im Haftungsbescheid mit 1-5/2007 bezeichnete Zeitraum tatsächlich die Monate 1-7/2005 betreffe und diesbezüglich ein Schreibfehler vorliege.

Mit Rückstandsausweis vom 11. April 2005 sei erstmals Exekution gegen die Gemeinschuldnerin geführt worden. Nach der Einbuchung einer Umsatzsteuersonderprüfung im Oktober 2005 habe es Gespräche wegen einer Zahlungsvereinbarung gegeben. Im August 2006 habe es eine weitere Umsatzsteuernachschau mit einer Nachbelastung von rund € 90.000,00 gegeben, da weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen entrichtet worden seien.

Bei einer Besprechung zur Frage der Entrichtung der Abgabenschuld am 31. August 2006 sei bekannt gegeben worden, dass die Finanzverwaltung mit € 173.000,00 der Hauptgläubiger sei. Bei der Sozialversicherung sei damals ein Betrag von € 30.600,00 offen gewesen. In einer weiteren Besprechung vom 18. September 2006 habe der Unternehmensberater K. dazu bekannt gegeben, dass die Sozialversicherung mit € 15.000,00 und einer monatlichen Vereinbarung von € 500,00 stillgelegt worden sei. In Anbetracht von € 60.000,00, die an die Sozialversicherung geflossen seien, ergebe sich eine prozentuelle Benachteiligung der Finanzverwaltung.

Am 16. April 2010 wurde ein Vorlageantrag eingebracht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.*

Nach § 9 Abs.1 BAO liegt demnach eine Ausfallhaftung dar, somit ist zunächst festzustellen, dass die Außenstände bei der Primärschuldnerin, L.GesmbH, nicht mehr eingebracht werden können.

Nach dem im Steuerakt erliegenden Firmenbuchauszug wurde die Gesellschaft nach Abschluss eines Konkursverfahrens (Aufhebung wegen Geringfügigkeit) am 11. Juni 2009 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Eine Konkursquote wurde nicht erzielt.

Ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft ist somit nicht möglich, die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner nicht gegeben.

Der Bw. fungierte ab 9. März 2004 bis 21. März 2006 als handelsrechtlicher Geschäftsführer und war daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum seiner Geschäftsführerfunktion Sorge zu tragen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

*Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Die Fälligkeit der Vorauszahlungen für Februar bis April 2006 fällt nicht mehr in den Zeitraum der handelsrechtlichen Geschäftsführung des Bw., daher war der Bescheid in diesem Punkt aufzuheben.

Für den Zeitraum 1-7/2005 wurde am 3. Oktober 2005 nach einer Umsatzsteuernachschau eine Abgabenfestsetzung mit € 47.390,00 vorgenommen, von der letztlich ein Teilbetrag von € 6.137,61 nicht durch die Gesellschaft entrichtet wurde. Hinsichtlich dieser Abgabennachforderung wurde die Bw. mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 7. September 2006 rechtskräftig wegen einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG bestraft.

Allerdings wurde im gegenständlichen Haftungsbescheid der Zeitraum irrtümlich mit 1-5/2007 angegeben. Eine Bescheidkorrektur liegt hierzu nicht vor.

Durch den Spruch des Haftungsbescheides, womit die Haftung für einen bestimmten Betrag einer bestimmten Abgabe geltend gemacht wird, wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren iSd § 289 Abs. 2 BAO festgelegt. Eine darüber hinausgehende Einbeziehung von Abgaben in die Haftung mit

Berufungsentscheidung würde somit ein Hinausgehen über die Sache des erstinstanzlichen Bescheides bedeuten (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Der Bescheid war somit wegen falscher Bezeichnung des Zeitraumes in diesem Punkt aufzuheben.

Für die Zeiträume 9 -12/2005 und 1/2006 wurden ebenfalls nach verspäteter Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen (elektronisch am 16. August 2006) von der Abgabenbehörde Festsetzungen vorgenommen.

Hinsichtlich dieser Abgabennachforderung wurde die Bw. neuerlich mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 15. November 2007 rechtskräftig wegen einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs.1 lit. a FinStrG bestraft.

Zu den Fälligkeitsterminen wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und auch keine Vorauszahlungen entrichtet, damit wurde gegen die Bestimmung des § 21 des Umsatzsteuergesetzes verstoßen und liegt auch eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Mit Prüfungsauftrag vom 3. Oktober 2006 wurde eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12. 2005 abgehalten. Zu Prüfungsbeginn erstattete V.L. eine Selbstanzeige, dass Lohnsteuer für April bis Dezember 2004 in der Höhe von € 4.186,67, Lohnsteuer für Jänner bis Dezember 2005 in der Höhe von € 3.419,69, Dienstgeberbeiträge für diesen Zeitraum in der Höhe von € 10.048,98 und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen in der Höhe von € 893,24 nicht entrichtet worden seien und begründete das Vorgehen mit finanziellen Schwierigkeiten.

Festgestellte Abfuhrdifferenzen sowie die Privatnutzung arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge führten zur Vorschreibung von Nachforderungsbeträgen nach Abschluss der Prüfung mit Buchung vom 8. Jänner 2007 in der im Haftungsbescheid angeführten Höhe.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137).

*Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.*

Die im Haftungsbescheid enthaltenen Lohnabgaben wurden demnach nicht im Sinne der abgabenrechtlichen Vorschriften gemeldet und entrichtet, damit liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor. Auch hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben liegt eine rechtskräftige Bestrafung wegen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG vor (ebenfalls Erkenntnis des Spruchsenates vom 15. November 2007). Die Lohnsteuer ist nach dem Umfang

der ausbezahlten Löhne abzuführen, eine Kürzung hinsichtlich der Bezahlung von Löhnen wurde nicht eingewendet.

Dem Vertreter obliegt der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht aus (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlichen Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Mit Vorhalt vom 18. Jänner 2011 wurde der Bw. aufgefordert eine Gleichbehandlung der Gläubiger bei Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlungen für 1-7, 9,10,11,12/2005 und 1/2006 sowie der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für 2004 und 2005 nachzuweisen und einen Liquiditätsstatus zu den angeführten Fälligkeitstagen vorzulegen.

Sie werden aufgefordert, eine Gegenüberstellung der jeweils liquiden Mittel an den Fälligkeitstagen zu ihren tatsächlich an Gläubiger getätigten Zahlungen einzureichen.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	<b>1-7/2005</b>	jeweils am 15. des zweitfolgenden Monats	6.137,61
Umsatzsteuer	9/2005	15.11.2005	6.243,22
Umsatzsteuer	10/2005	15.12.2005	8.068,25
Umsatzsteuer	11/2005	15.1.2006	10.017,52
Umsatzsteuer	12/2005	15.2.2006	8.618,03

Umsatzsteuer	1/2006	15.3.2006	9.431,14
DB	2004	jeweils am 15. des nächstfolgenden Monats	136,97
DB	2005	„-“	5.990,80
DZ	2004	„-“	12,18
DZ	2005	„-“	1.022,58

Dazu erging am 10. Februar 2011 eine Stellungnahme, in der angeführt wird, dass zwischen 1.1.2005 bis 31.12.2005 Einzahlungen von € 439.931,70 erfolgt seien.

Darüber hinaus seien Zahlungen an die Wiener Gebietskrankenkasse für den Zeitraum Jänner 2006 bis März 2006 und weitere Ratenzahlungen an das Finanzamt für Jänner 2006 bis Dezember 2006 vorgenommen worden.

Die Gläubiger seien gemäß den gestellten Forderungen bedient worden, wobei primär keine Rückstände mehr hinsichtlich der Dienstnehmerforderungen gewesen seien und die Forderungen der Wiener Gebietskrankenkasse sowie auch des Finanzamtes durch Teilzahlungen reguliert worden seien.

Hinsichtlich des Restzeitraumes 1.1.2006 bis 31.3.2006 befänden sich die Buchhaltungsunterlagen beim Masseverwalter.

Die für Jänner 2005 bis Dezember 2006 in Frage stehenden Steuernachforderungen seien durch Ratenzahlungen zur Gänze bedient worden, wobei keine Besserstellung gegenüber anderen Forderungen erfolgt sei.

Dem Schreiben wurden zwei Seiten Tabellen mit folgendem Inhalt beigelegt:

Büro Material	1.441,90	1.863,36	
Strom	922,15	2596,03	
Mühl	501,41	983,82	
Sach Versicherungen	748,10	1208,95	
Fahrt Spesen	1263.29	3819,75	



Schadensfälle		4814,48	
Geld Verkehrs Spesen	568,24	1083,63	
Betriebsberatung	9341,50	2513,25	
Rechtsberatung	5.473,83	2525,22	
Instandhaltung Büro und Lager	859,43	1298,12	
Wartung	728,16	1280,59	
Instandhaltung Arbeitsgeräte	1473,50	391,59	
KFZ Versicherungen	3370,01	10.288,20	
Leasing	4793,52	18.511,14	
Zinsen	1253,71	1049,35	
Factoring Zinsen	2815,92	7738,83	
Körperschafts Steuer	1750,00	1750,00	
Werbung	1526,28		
Fuhrpark	3979,78		
	235162,43	439,931,67	
Wr GKK	für Jänner 2006 bis 7.9.2006	€ 2989,28	
	Febr.	€ 5987,15	
	März	€ 4.347,89	
Finanzamt	Ratenzahlung	9.1.2006	4000
		28.2.06	8000
		19.5.06	4000

		5.10.06	30000
		20.10.06	30000
		11.12.06	1500

	01.04.2004	01.01.2005	01.01.2006
	31.12.2004	31.12.2005	31.3.2006
Finanzamt			Die drei Monate im Jahr 2006 hat Mag. Richter
WGKK			
NÖGKK			
SGKK			
STMGKK			
KGKK			
Material Einkauf	3864,92	10.014,17	
Leih Mieten Geräte	262,33	288,35	
Fremd Leistungen		26.423,03	
Fremd Personal		2.637,80	
Löhne	124077,35	228.197,44	
Nicht Leistungslöhne	11973,74	23.557,82	
Freiwilliger Sozial Aufwand	594,63	2.294,41	
Gehälter	17639,88	29.343,11	
Lehrlingsentschädigung		2.970,69	
Sonder Zahlung	12974,30	20.060,61	

Fahrt Spesen	4345,12	7.808,83	
Personal Kleidung	1536,01	857,17	
Abfertigungen	2022,04	4.157,20	
Gebühren und Abgaben	692,94	778,00	
Kammerumlage	52,67	60,71	
Parkgebühren	697,62	1.121,41	
Miete	3017,34	5.130,37	
Betriebskosten	1801,20	1.686,58	
Telefon Internet	4415,47	3.563,55	
Grundgebühr	1864,14	4.154,36	
Porto	520,00	1.109,75	

Aus diesen Aufstellungen sind lediglich angefallene Aufwendungen der Jahre 2004 und 2005 ersichtlich (wobei die zwei Seiten offensichtlich falsch zusammengeheftet wurden). Eine abverlangte Aufstellung der Mittelverwendung bei Fälligkeit der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben wurde somit nicht vorgelegt. Dass jedoch generell selbst bei Fälligkeit der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2006 noch Geldmittel zur Verteilung vorhanden waren, zeigen die saldowirksamen Einzahlungen vom 1.3. und 22.5.2006.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat keine Gegenäußerung zur Stellungnahme vom 10. Februar 2011 erstattet.

Da kein Nachweis zur Gleichbehandlung der Gläubiger erbracht wurde, war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Nach Lehre und Rechtssprechung 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 Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann

gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Wien, am 29. März 2011