



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr, vom 8. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 1. Juli 2011 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung wird auf die Abgabenschuldigkeiten laut Beilage I, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, eingeschränkt

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. Juli 2011, zugestellt am 7. Juli 2011, zog das Finanzamt den Berufungswerber (im Folgenden kurz als Bw bezeichnet) gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für folgende Abgabenschuldigkeiten der X-GmbH heran:

| Abgabenart | Zeitraum | Betrag |
|--------------------|------------|-------------|
| Umsatzsteuer | 06/09 | € 4.985,04 |
| Umsatzsteuer | 08/09 | € 9.878,19 |
| Umsatzsteuer | 10/09 | € 10.729,06 |
| Umsatzsteuer | 11/09 | € 5.677,51 |
| Umsatzsteuer | 12/09 | € 5.870,16 |
| Umsatzsteuer | 02/10 | € 6.663,85 |
| Umsatzsteuer | 03/10 | € 12.398,82 |
| Lohnsteuer | 2009 | € 1.669,78 |
| Lohnsteuer | 07/09 | € 1.494,11 |
| Lohnsteuer | 08/09 | € 1.419,68 |
| Lohnsteuer | 10/09 | € 1.457,59 |
| Lohnsteuer | 11/09 | € 1.988,47 |
| Lohnsteuer | 12/09 | € 1.237,34 |
| Lohnsteuer | 01/10 | € 1.313,13 |
| Lohnsteuer | 02/10 | € 313,22 |
| Lohnsteuer | 01-04/2010 | € 3.080,37 |
| Werbeabgabe | 2008 | € 36.372,32 |
| Werbeabgabe | 01/09 | € 528,17 |
| Werbeabgabe | 02/09 | € 4.536,88 |
| Werbeabgabe | 03/09 | € 1.657,38 |
| Werbeabgabe | 06/09 | € 3.596,76 |
| Werbeabgabe | 08/09 | € 856,69 |
| Werbeabgabe | 09/09 | € 516,85 |
| Werbeabgabe | 10/09 | € 3.190,12 |
| Werbeabgabe | 11/09 | € 2.017,35 |
| Werbeabgabe | 12/09 | € 3.327,39 |
| Werbeabgabe | 01/10 | € 327,60 |
| Werbeabgabe | 02/10 | € 1.855,15 |
| Werbeabgabe | 03/10 | € 3.693,57 |
| Werbeabgabe | 04/10 | € 2.890,94 |
| Körperschaftsteuer | 07-09/2009 | € 437,00 |
| Körperschaftsteuer | 10-12/2009 | € 439,00 |
| Körperschaftsteuer | 01-03/2010 | € 437,00 |
| Körperschaftsteuer | 04-06/2009 | € 437,00 |
| Kammerumlage | 04-06/2009 | € 43,60 |
| Dienstgeberbeitrag | 2009 | € 754,22 |
| Dienstgeberbeitrag | 07/09 | € 1.062,41 |
| Dienstgeberbeitrag | 08/09 | € 1.122,94 |

| | | |
|---------------------------------|------------|--------------|
| Dienstgeberbeitrag | 11/09 | € 1.007,09 |
| Dienstgeberbeitrag | 12/09 | € 600,58 |
| Dienstgeberbeitrag | 01/10 | € 744,78 |
| Dienstgeberbeitrag | 02/10 | € 744,78 |
| Dienstgeberbeitrag | 01-04/2010 | € 1.102,81 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 2009 | € 72,06 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 07/09 | € 101,52 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 08/09 | € 107,30 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 11/09 | € 96,23 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 12/09 | € 57,39 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 01/10 | € 71,18 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 02/10 | € 71,18 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 01-04/2010 | € 105,36 |
| Pfändungsgebühren | 2009 | € 1.663,74 |
| Pfändungsgebühren | 2010 | € 1.046,67 |
| Barauslagenersätze | 2009 | € 63,70 |
| Stundungszinsen | 2009 | € 338,21 |
| Säumniszuschlag 1 | 2009 | € 2.696,28 |
| Säumniszuschlag 1 | 2010 | € 430,78 |
| Säumniszuschlag 2 | 2009 | € 866,77 |
| Säumniszuschlag 3 | 2009 | € 705,28 |
| Dienstgeberbeitrag | 11/10 | € 559,65 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 11/10 | € 82,93 |
| Umsatzsteuer | 11/10 | € 104,10 |
| Werbeabgabe | 07/10 | € 944,54 |
| Werbeabgabe | 09/10 | € 705,05 |
| Werbeabgabe | 10/10 | € 1.954,94 |
| Umsatzsteuer | 10/10 | € 2.434,63 |
| Summe: | | € 159.756,19 |

Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Bw als Geschäftsführer dafür Sorge tragen hätte müssen, dass die Abgaben entrichtet werden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass diese gesetzliche Verpflichtung schulhaft verletzt worden sei. Die Abgaben seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 8. August 2011 wurde vorgebracht, dass gegen den Bw beim Landesgericht ein Strafverfahren anhängig sei. Es werde erst im Zuge der am 27. September 2011 anberaumten Verhandlung festzustellen sein, welche Dienstnehmer- bzw. welche Dienstgeberbeiträge tatsächlich abgeführt worden seien und welche Beträge der Bw tatsächlich schulde.

Außerdem sei gegen den Bw ein Konkursverfahren beim Bezirksgericht X eingeleitet worden. Im Zuge dieses Verfahrens werde festzustellen sein, welchen Forderungen des Finanzamtes tatsächlich eine Berechtigung zukomme.

Mit Vorhalt vom 30. August 2011 legte das Finanzamt die rechtlichen Voraussetzungen für die Vertreterhaftung dar und forderte den Bw auf, hierzu Stellung zu nehmen und die näher bezeichneten Unterlagen zu seiner Entlastung vorzulegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2011 wies das Finanzamt die Berufung unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen und die Rechtsprechung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 21. November beantragte der Insolvenzverwalter im Schuldenregulierungsverfahren des Geschäftsführers unter Hinweis auf die ergänzende Stellungnahme die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die dem Sachbearbeiter des Finanzamtes offensichtlich nicht zugegangene Stellungnahme vom 28. September 2011 wurde über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates am 17. Jänner 2012 übermittelt. Darin führt der Insolvenzverwalter im Wesentlichen aus, dass die Vorlage der gesetzmäßigen Aufzeichnungen dem Insolvenzverwalter nicht möglich sei, da sich die Geschäftsunterlagen beim Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin befänden.

Weiters wurde ausgeführt, dass im April 2010 das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet, im August 2010 aufgehoben und im Jänner 2011 der formale Anschlusskonkurs eröffnet worden sei.

Zudem habe die GmbH zwei Ausgleichsraten bezahlt und habe das Finanzamt Beträge aus Forderungspfändungen vereinnahmt. Eine Verbuchung sei aus dem Steuerkonto jedoch nicht zu entnehmen.

Aus den über die ISA (gemeint wohl IEF) angemeldeten Dienstnehmerforderungen lasse sich überdies zweifelsfrei erkennen, in welchen Zeiträumen keine Löhne/Gehälter mehr an die Mitarbeiter ausbezahlt worden seien. Eine persönliche Haftung des Geschäftsführers für die Nichtabfuhr der Lohnsteuer, DB, DZ u. ä. betreffend eines Zeitraumes, in welchem tatsächlich keine Zahlungen mehr an die Dienstnehmer geleistet worden sind, scheide aus.

Zur Werbeabgabe wurde ausgeführt, dass das Werbeabgabegesetz keine persönliche Durchgriffshaftung kenne und Zeiträume angeführt seien, für welche der Geschäftsführer jedenfalls schon aufgrund der obigen Ausführungen (Insolvenzverfahren) grundsätzlich nicht haften könne. Zu berücksichtigen sei auch, dass von rund € 90.000,00 an Forderungen der GmbH wegen unklarer Auftragsverhältnisse, Mängleinwendungen und Insolvenzen von Auftraggebern nur rund € 10 - 15.000,00 realistisch zu erwarten seien.

Abschließend wurde schließlich vorgebracht, dass die GmbH im Abgabenfälligkeitzeitpunkt – nachdem seitens des Finanzamtes laufend Forderungspfändungen durchgeführt worden seien

- überhaupt keine Mittel mehr zur Verfügung gehabt habe. Dem Bw sei daher keine haftungs begründende Pflichtverletzung vorzuwerfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw war vom 30. August 1998 bis zur Insolvenzeröffnung alleiniger Geschäftsführer der X- GmbH. Mit Beschluss vom nn.xxxxxx.nnnn wurde über die Gesellschaft das Ausgleichs- verfahren eröffnet. Der Ausgleich wurde am 9. Juli 2010 angenommen. Mit Beschluss vom 26. Jänner 2011 wurde das Ausgleichsverfahren wegen Nickerfüllung der Zahlungsverpflichtungen eingestellt und der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 23. Juli 2012 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Auf die Gläubiger entfiel eine Quote von 4,74382 %.

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 in folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebraucht werden können.

Gemäß [§ 7 Abs. 2 BAO](#) erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche ([§ 3 Abs. 1 und 2 BAO](#)).

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.

Die Inanspruchnahme als Haftender setzt daher die Stellung als Vertreter, das Bestehen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit, die Verletzung abgaben- rechtlicher Pflichten durch den Vertreter, das Verschulden des Vertreters und die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus.

Im Berufungsfall sind die Stellung des Bw als Vertreter und die Uneinbringlichkeit der Abga- benschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin unstrittig.

Die von der Primärschuldnerin geschuldeten Abgaben haben sich gegenüber dem Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides durch zwischenzeitlich erfolgte Gutschriften (unter anderem auch der Quote aus dem Insolvenzverfahren) verringert. Die Abgabenschuldigkeiten U 06/2009, U 10/2010, U 11/2010 sind daher zur Gänze und U 08/2009 mit Ausnahme eines Betrages von € 425,62 getilgt. Die Haftungsschuld war daher entsprechend einzuschränken.

Haftungsmindernd waren weiters die im Rahmen der Lohnsteuerprüfung (Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 24. Juni 2010) festgestellten Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge

und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag von insgesamt € 7.990,25 (L 2009: € 1.669,78; DB 2009: € 754,22; DZ 2009: € 72,06; L 2010: € 3.685,53, DB 2010: € 1650,90; DZ 2010: € 157,76) zu berücksichtigen, welche durch die Gesellschaft nicht mehr ausbezahlt Löhne und Gehälter betreffen.

Im Ergebnis haftet vom ursprünglich im Haftungsbescheid vom 1. Juli 2011 ausgewiesenen Betrag von € 159.756,19 nur mehr ein Betrag von insgesamt € 134.789,60 als uneinbringlich aus.

Dem Vorbringen, dass Ausgleichsraten bzw. weitere vereinnahmte Beträge aus Forderungspfändungen nicht berücksichtigt worden seien, kommt keine Berechtigung zu. Die Ausgleichsraten in Höhe von jeweils € 2.413,97 sind am 19. Oktober 2010 und am 1. Februar 2011 auf dem Konto der Primärschuldnerin saldomindernd verbucht worden und daher in der Haftungssumme nicht enthalten. Das gleiche gilt für die bis zur Erlassung des Haftungsbescheides vereinnahmten Beträge aus Forderungspfändungen. Der angegebene Betrag aus der Forderungspfändung gegenüber der Firma F. in Höhe von € 2.520,00 wurde entgegen der Behauptung am 12. Mai 2010 verbucht.

Im Übrigen darf angemerkt werden, dass über die Richtigkeit der Geburung nicht im Haftungsverfahren, sondern zutreffendenfalls über entsprechenden fristgerechten Antrag mit Abrechnungsbescheid ([§ 216 BAO](#)) abzusprechen ist.

Die Eröffnung eines Ausgleichsverfahrens über eine GmbH befreit den Geschäftsführer nicht von seiner Verpflichtung, die während dieses Verfahrens anfallenden Abgaben bei Fälligkeit zu entrichten. Ein Ausgleichsverfahren exkulpiert einen Geschäftsführer auch nicht betreffend die vor der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens fällig gewordenen aber von ihm schulhaft nicht entrichteten Abgaben.

Abgesehen davon, dass die Verpflichtungen aus dem Ausgleichsverfahren nicht vollständig erfüllt worden sind und deshalb im Jänner 2011 das Insolvenzverfahren eröffnet werden musste, sind – wie sich aus der Spalte Fälligkeit der Beilage I ergibt - in die Haftung keine Abgabenschuldigkeiten einbezogen worden, deren Fälligkeit nach dem Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegt.

Gemäß [§ 4 Werbeabgabegesetz 2000](#) hat der Abgabenschuldner die Abgabe selbst zu berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen des Abgabenanspruches zu entrichten. Die in der Beilage I angeführten Werbeabgabebeträge sind nicht entrichtet worden. Soweit der Bw vorbringt, dass das Werbeabgabegesetz keine Haftungsbestimmung enthalte, ist er darauf hinzuweisen, dass auch die Werbeabgabe unter die Haftungsnorm des § 9 BAO fällt. Das diesbezügliche Vorbringen geht daher ins Leere.

Mit dem Vorbringen, dass allenfalls die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderungen der Primärschuldnerin zu berücksichtigen sei, was zu einer Verringerung der Umsatzsteuer führen müsste, ist für das vorliegende Haftungsverfahren nichts zu gewinnen. Eine derartige Umsatzsteuerberichtigung (§ 16 Abs. 3 Z 1UStG 1994) ist zutreffendenfalls im betreffenden Voranmeldungszeitraum geltend zu machen. Eine amtswegige Berichtigung sieht das Gesetz nicht vor.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhafte war (vgl. VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#); VwGH 20.1.2005, [2002/14/0091](#); VwGH 13.4.2005, [2002/13/0183](#), VwGH 27.1.2011, [2009/16/0108](#)).

Der Vertreter hat auch für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (vgl. VwGH 7.9.1990, [89/14/0132](#)). Das Vorbringen, dass die Unterlagen nicht zur Verfügung stünden, geht daher ins Leere

Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat aber nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel (auch unter Einbeziehung der Zug-um-Zug-Geschäfte, Barzahlungen etc.) anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft (vgl. zB VwGH 25.11.2009, [2008/15/0263](#); VwGH 22.4.2009, [2008/15/0283](#); VwGH 27.8.2008, [2006/15/0010](#); VwGH 28.5.2008, [2006/15/0322](#)).

Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters entbindet die Abgabenbehörde dann nicht von der Ermittlungs- und Feststellungspflicht, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Hinweise auf das Fehlen von Mitteln zur Abgabenentrichtung ergeben (vgl. VwGH 20.11.1996, [94/15/0127](#); VwGH 17.12.2002, [98/17/0250](#)).

Im vorliegenden Haftungsfall hat der Bw den diesbezüglichen nochmaligen Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. November 2012 unbeantwortet gelassen und insbesondere keine Angaben darüber gemacht, welche Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der

haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin vorhanden waren bzw. wie diese verwendet wurden. In dem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 28. September 2011 wurde lediglich die allgemein gehaltene Behauptung aufgestellt, dem Bw seien keine Mittel zur Abgabenentrichtung zur Verfügung gestanden. Aus den vom Finanzamt durchgeführten Forderungspfändungen allein, ist nicht zwingend abzuleiten, dass dadurch der Gesellschaft über den gesamten vom Haftungsbescheid umfassten Zeitraum überhaupt keine Mittel mehr zur Verfügung standen. Hinzu kommt, dass die Gesellschaft bis zur Eröffnung der Insolvenz operativ tätig war und auch entsprechende Umsätze erklärt hat. So wurden beispielsweise für das Jahr 2010 Entgelte für Werbeeinschaltungen in Höhe von € 335.436,62 und Umsätze in Höhe von € 281.058,52 erklärt. Es ist daher davon auszugehen, dass trotz Forderungspfändungen der Gesellschaft Mittel zugeflossen sind.

Macht der Bw keine Angaben, dann kann nach ständiger Rechtsprechung davon ausgegangen werden, dass die Abgabenschuldigkeiten schulhaft nicht entrichtet worden sind und diese Verpflichtungsverletzung kausal für die Nichteinbringung der Abgabenschuldigkeiten war (VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#); 23.4.2008, [2004/13/0142](#); 2.9.2009, [2008/15/0201](#); 28.4.2011, [2011/16/0082](#)).

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles neben der Nachrangigkeit der Haftung ein zentrales Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenkonform ist, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist. Der Bw war die einzige zur Vertretung der Gesellschaft befürfene Person und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Er hat aus den oben dargelegten Gründen die Abgabenzahlungspflicht schulhaft verletzt und dadurch den Abgabenausfall herbeigeführt. Gründe, welche die Abgabeneinhebung unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bw hingegen nicht vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Aufstellung der Abgabenschuldigkeiten

Innsbruck, am 11. April 2013