



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 18. August 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf Umsatzsteuer 2008 in der Höhe von 14.628,34 € eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

Nach der Aktenlage (Firmenbuchauszug FN 001) vertrat der Berufungswerber (Bw.) ab 1. Juli 2007 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer die mit dem Einbringungsvertrag vom 11. August 2000 errichtete F.GmbH.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes L vom 12. November 2010 wurde über die F.GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft in Folge des Konkurses aufgelöst. Der Konkurs wurde mit dem Beschluss des Landesgerichtes L vom 30. Juni 2011 nach der Schlussverteilung aufgehoben. Die Konkursquote betrug laut Aktenlage 1,7182%.

Mit dem Vorhalt vom 19. Juli 2011 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass am Abgabenkonto der F.GmbH Abgabebeträge in der Höhe von 40.184,05 € offen aushafteten. Der Bw. sei im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgaben deren alleiniger vertretungsbefugter Geschäftsführer gewesen. Im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde er aufgefordert, für den Fall, dass die GmbH ab den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur

(vollen) Bezahlung verfügt habe, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorzulegen. In dieser Aufstellung seien alle damaligen Gläubiger der GmbH, die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie alle verfügbar gewesen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben. Sollten keine Unterlagen übermittelt werden, in denen nachvollziehbar eine Gläubigergleichbehandlung festgestellt werden könne oder die Unterlagen als Nachweis nicht dienlich sein, liege es im Ermessen der Behörde, den Bw. zur Haftung heranzuziehen, wobei im Falle einer schuldhaften Pflichtverletzung das öffentliche Interesse an der Einbringung von Abgaben überwiege.

Mit dem Haftungsbescheid vom 18. August 2011 wurde der Bw. als Haftungspflichtiger für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der F.GmbH in der Gesamthöhe von 15.881,10 € in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2008	15.057,83
Umsatzsteuer	8/2010	228,62
Stundungszinsen	2010	265,24
Säumniszuschlag	2008	329,40

In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, die Abgaben seien bei der Primärschuldnerin nicht einbringlich, da über sie am 12. November 2011 das Konkursverfahren eröffnet und der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 IO aufgehoben worden sei. Der Bw. sei seit dem 1. Juli 2007 als Vertreter der F.GmbH bestellt gewesen, weshalb er die abgaberechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen hätte wahrnehmen müssen. Da auf den Vorhalt vom 19. Juli 2011 keine Stellungnahme erfolgt sei, gehe das Finanzamt davon aus, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Pflichten nicht vorschriftsmäßig nachgekommen sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. innerhalb offener Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Berufung, beantragte die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides und brachte begründend vor, er habe als Geschäftsführer der F.GmbH sehr wohl seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen wahrgenommen. Der Betrag von 15.881,10 € resultiere zum Großteil aus einer Umsatzsteuernachzahlung des Jahres 2008 auf Grund der Bilanz 2008. Die Bilanz 2008 inklusive Steuererklärungen sei beim Finanzamt eingereicht und die Umsatzsteuerverbindlichkeit daher offen gelegt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei eine Illiquidität der Gesellschaft noch nicht absehbar gewesen. Nach Zustellung des Bescheides sei wegen einer kurzfristigen Zahlungsstockung ein Ratenansuchen gestellt worden. In weiterer

Folge habe sich aber die Liquiditätssituation der GmbH dramatisch verschlechtert, weshalb die Ratenverpflichtung nicht eingehalten habe werden können.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Die Umsatzsteuererklärung 2008 mit einer Abgabennachforderung von 16.758,24 € sei am 17. April 2010 elektronisch eingebracht und am 20. April 2010 am Abgabenkonto verbucht worden. Am 5. Mai 2010 sei ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht worden, das mit Bescheid vom 11. Mai 2010 positiv erledigt worden sei. In der Folge seien am 11. Juni 2010, 2. August 2010 und 31. August 2010 Ratenzahlungen von jeweils 500 € geleistet worden.

Der Fälligkeitstag für die Umsatzsteuervorauszahlungen werde durch § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 bestimmt. Die gegenständliche Umsatzsteuernachforderung für 2008 sei daher am 15. Februar 2009 fällig geworden. Der Tag, an dem die Abgabenschuldigkeiten fällig geworden seien, bleibe durch die spätere Gewährung von Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) unberührt (VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106). Ein nach Eintritt der Fälligkeit von Abgaben eingebrachtes Ratenansuchen ändere nichts daran, dass ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabentrachtung vorliege (VwGH 21.12.2005, 2001/14/0154). Auch wäre der Abgabenausfall keinesfalls eingetreten, wenn die Abgaben (Umsatzsteuer 2008) bereits pflichtgemäß bei ihrer Fälligkeit entrichtet worden wären, sodass jedenfalls ein Verursachungszusammenhang zwischen der Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuer und einer derartigen Pflichtverletzung bestehe.

Im Schreiben vom 24. Oktober 2011 stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Nachzahlung der Umsatzsteuer 2008 resultiere aus der Umsatzsteuererklärung 2008. Diese wiederum stamme aus einem Forderungsverzicht der Firma E gegenüber der F.GmbH, welche zwar das laufende Jahr betreffe, in den Umsatzsteuervoranmeldungen aber nicht habe berücksichtigt werden können, da sich der Rückstand erst im Zuge der Bilanzierung ergeben habe. Der Steuerberater habe erst mit Bilanzerstellung Kenntnis von diesem Forderungsverzicht erlangt und dem Bw. sei die Problematik einer Umsatzsteuerkorrektur aufgrund von Forderungsverzichten nicht bewusst gewesen.

Der Bw. bestreite daher, seine abgabenrechtlichen Pflichten als Geschäftsführer nicht erfüllt zu haben. In weiterer Folge sei versucht worden, den Rückstand mittels eines Ratenansuchens abzutragen. Allerdings seien die Zahlungen nach einigen bezahlten Raten mangels vorhandener Mittel eingestellt worden. Andere Gläubiger seien zu dieser Zeit nicht mehr befriedigt worden. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuernachzahlung am 15.

Februar 2009 sei eine Nachforderung weder bekannt noch abzusehen gewesen. Von einer Pflichtverletzung des Bw. könne daher nicht ausgegangen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 9 BAO](#) haften die in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß [§ 80 Abs. 1 BAO](#) haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da nach der Aktenlage das über das Vermögen der F.GmbH eröffnete Konkursverfahren mit dem Beschluss des Landesgerichtes L vom 30. Juni 2011 aufgehoben und die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht wurde. Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der Abgabenverbindlichkeiten über die Konkursquote hinaus ist daher bei der nicht mehr existenten Gesellschaft nicht möglich.

Unbestritten ist weiters, dass der Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum der allein vertretungsbefugte Geschäftsführer der F.GmbH war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Nur die rechtliche Stellung als handelsrechtlicher Geschäftsführer einer GmbH zieht eine Verpflichtung zur Sicherstellung der Entrichtung der im Zeitraum der jeweiligen Geschäftsführung anfallenden Abgaben nach sich. Da der Bw. nach der Konkurseröffnung am 12. November 2010 nicht mehr als Vertreter der GmbH im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 18 Abs. 1 GmbHG anzusehen ist, kann für die nach der Konkurseröffnung fälligen Abgaben gegenüber dem Bw. keine Haftungsinanspruchnahme erfolgen. Der Berufung ist daher hinsichtlich der Stundungszinsen 2010 (Fälligkeitstag 18. November 2010) stattzugeben.

Für die Inanspruchnahme als Haftender gemäß § 9 Abs. 1 BAO ist maßgeblich, ob der Vertreter im Sinne des § 80 BAO (bis zum Ende seiner Vertretertätigkeit) abgabenrechtliche Pflichten der vertretenen Gesellschaft schuldhaft verletzt hat. Zu diesen Pflichten zählt insbesondere, dass die Abgaben der Gesellschaft bei Fälligkeit aus den verwalteten Mitteln entrichtet, Abgabenbemessungsgrundlagen vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt, bzw. Selbstbemessungsabgaben in richtiger Höhe berechnet, gemeldet und termingerecht bei gesetzlicher Fälligkeit bezahlt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln des Vertretenen zu sorgen, darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, 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 28.4.2011, [2011/16/0084](#)). Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil die vertretene Gesellschaft überhaupt keine liquiden Mittel verfügt hat, so verletzt der Vertreter dadurch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 26.11.2002, [99/15/0249](#)).

Wenn daher der Bw. nach seinen Ausführungen im Vorlageantrag vom 24. Oktober 2011 mangels vorhandener finanzieller Mittel die monatlichen Ratenzahlungen ab September 2010 einstellen musste und in diesem Zeitraum auch keine anderen Gläubiger der GmbH befriedigt hat, stellt die Nichtentrichtung der am 15. Oktober 2010 fälligen Umsatzsteuer 8/2010 keine Pflichtverletzung dar, weshalb der Berufung insoweit stattzugeben ist.

Das Vorbringen des Bw. hinsichtlich des beantragten und bescheidmäßig am 11. Mai 2010 bewilligten Zahlungserleichterungsansuchens ist grundsätzlich geeignet, ein schuldhaftes Verhalten seinerseits auszuschließen, zumal zum Zeitpunkt der Antragstellung am 5. Mai 2010 sowohl der Bw. als auch das Finanzamt von einem nur vorüber gehenden Liquiditätsengpass der GmbH ausgegangen sind. Die am 28. Juni 2010 fällige erste Rate von 500,00 € wurde am Abgabenkonto der GmbH bereits am 11. Juni 2010 entrichtet. Nach der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes trifft den Geschäftsführer, der eine Gefährdung in Abrede gestellt hat, ein Verschulden am Abgabenausfall nur dann, wenn die Entrichtung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben wurde (VwGH 24.10.1990, [90/13/0087](#)). Anhaltspunkte dahin gehend, dass der Zahlungserleichterungsbescheid vom 11. Mai 2010 ungerechtfertigt erwirkt wurde, liegen nicht vor. Da dem Bw. somit hinsichtlich der Nichtentrichtung des am 18. Juni 2010 fälligen Säumniszuschlages 2008 ein schuldhaftes Verhalten nicht angelastet werden kann, ist eine Haftung für diese Abgabe nicht auszusprechen und der Berufung ebenso insoweit stattzugeben.

Zur in Haftung gezogenen Umsatzsteuer 2008 ist vorweg auszuführen, dass ihr Fälligkeitstag auf Grund des abweichenden Wirtschaftsjahres der GmbH (1. Juli bis 30. Juni) auf den 18. August 2008 fiel. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer wäre daher bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung (spätestens) bis 18. August 2008 abzuführen gewesen. Bei Abgaben, welche der Abgabenschuldner selbst zu berechnen und abzuführen hat, bestimmt sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 24.9.2003, [2001/13/0286](#)). Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes). Den Ausführungen des Bw., es sei nach der Zustellung des Umsatzsteuerbescheides 2008 ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden, das in Folge der schlechten Liquiditätssituation der Gesellschaft nicht habe eingehalten werden können, ist daher entgegen zu halten, dass durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen lediglich der Zeitpunkt der Entrichtung der Abgabenschuld hinausgeschoben wird, der Fälligkeitstag aber unberührt bleibt.

Darüber hinaus ändert nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein verspätetes Ratenansuchen nichts an dem Umstand, dass der Abgabenausfall keinesfalls eingetreten wäre, wenn die Abgaben bereits pflichtgemäß bei ihrer Fälligkeit entrichtet worden und nicht schuldhafterweise unberichtigt geblieben wären (VwGH 18.12.1992, [89/17/0083](#)).

Zur schuldhaften Pflichtverletzung bringt der Bw. vor, die Umsatzsteuernachzahlung im Zuge der Jahreserklärung resultiere aus einem Forderungsverzicht, von dem der Steuerberater erst im Zuge der Bilanzerstellung Kenntnis erlangt habe. Aus dem weiteren Vorbringen des Bw., ihm sei die Problematik der Umsatzsteuerkorrektur auf Grund von Forderungsverzichten nicht bewusst gewesen, weshalb diese nicht in den Umsatzsteuervoranmeldungen habe

berücksichtigt werden können, ergibt sich, dass die Umsatz- bzw. Vorsteuerberichtigung sehr wohl bereits zuvor in den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen durchzuführen gewesen und dies in den Aufgabenbereich des Geschäftsführers der GmbH gefallen wäre. Worauf die Umsatzsteuernachforderung konkret zurückzuführen war, und dass den Bw. an der Unrichtigkeit der im Rahmen der Voranmeldungen durchgeführten Selbstberechnung kein Verschulden trifft, wurde vom Bw. nicht dargestellt. Mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen wurde der den Vertreter treffenden qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungspflicht nicht entsprochen. Da somit nicht ausreichend dargetan wurde, aus welchen Gründen dem Bw. die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist bzw. dass ihn an der nicht zeitgerechten Erklärung der "nachgemeldeten" Umsatzsteuer kein Verschulden trifft, durfte das Finanzamt im Sinne der oben erwähnten Rechtsprechung von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ausgehen.

Daran vermag auch das allenfalls nur äußerst geringe Verschulden des Bw. nichts zu ändern, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als schuldhaft im Sinne der Bestimmung des § 9 BAO jede Form des Verschuldens gilt, somit auch leichte Fahrlässigkeit (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 91/13/0038).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spricht im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, [90/15/0114](#)).

Dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2008 am 18. August 2008 deren Entrichtung nicht möglich gewesen wäre, wird vom Bw. nicht vorgebracht. Im Gegenteil wird in der Berufung gegen den Haftungsbescheid ausgeführt, dass im Zuge der Offenlegung der Umsatzsteuerverbindlichkeit im April 2010 (und somit fast zwei Jahre später) eine Illiquidität der Gesellschaft noch nicht absehbar gewesen sei.

Darüber hinaus wurde der Bw. mit dem Vorhalt vom 19. Juli 2011 aufgefordert, für den Fall, dass die GmbH ab den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung verfügt habe, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen, die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie alle verfügbar gewesen liquiden Mittel vorzulegen. Der Bw. hat weder vorgebracht, dass der F.GmbH im Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer 2008 überhaupt keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, noch dass er vorhandene Mittel zur anteiligen Gläubigerbefriedigung verwendet hätte.

Wird aber der Nachweis, dass keine liquiden Mittel vorhanden waren oder welcher Betrag aus vorhandenen Mitteln bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu

entrichten gewesen wäre, vom Vertreter nicht erbracht, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 16.9.2003, [2003/14/0040](#)).

Der bei der GmbH noch aushaftende Betrag an Umsatzsteuer 2008 ist wie folgt zu ermitteln:

Die Abgabennachforderung betrug laut Umsatzsteuerbescheid vom 20. April 2010 16.758,24 €. Von diesem Betrag sind das zu diesem Zeitpunkt am Abgabenkonto der GmbH bestehende Guthaben von 274,16 € und die aus der am 28. April 2010 verbuchten Umsatzsteuervoranmeldung 2/2010 resultierende Gutschrift von 100,00 € in Abzug zu bringen. Die in der Folge geleisteten Ratenzahlungen von 1.500,00 € sind gemäß § 214 Abs. 1 BAO ebenfalls auf die Umsatzsteuer 2008 anzurechnen, sodass bei der GmbH ein Betrag an Umsatzsteuer 2008 in der Höhe von 14.884,08 € offen aushaftet. Nach Abzug der Konkursquote von 1,7182% verbleibt ein dem Bw. anzulastender Betrag an Umsatzsteuer 2008 in der Höhe von 14.628,34 €.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen ([§ 20 BAO](#)) der Abgabenbehörde gestellt. Die gegenständliche Berufung enthält kein Vorbringen dahingehend, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführte Ermessensübung gesetzwidrig oder missbräuchlich wäre. Im gegenständlichen Fall stellt die Haftungsinanspruchnahme des Bw. die einzige Möglichkeit dar, den bei der F.GmbH eingetretenen Abgabenausfall einbringlich zu machen, weswegen im gegenständlichen Fall dieser im Interesse der Allgemeinheit gelegenen Zweckmäßigkeitserwägung höhere Gewichtung gegenüber in der Person des Bw. gelegenen Billigkeitserwägungen zuzumessen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 26. April 2012