



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch W.T. Wirtschaftstreuhand GmbH, 1190 Wien, Scheibengasse 4, vom 6. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 1. Februar 2008 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftungsschuld auf € 122.819,50 herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 31. Mai 2007 wurde das über das Vermögen der V-GmbH am 22. Juni 2004 eröffnete Konkursverfahren nach Verteilung einer Quote von 5,294435 % aufgehoben.

Einem Ersuchen des Finanzamtes um Vorsprache vom 10. September 2007 kam der Berufungswerber (Bw.) nicht nach.

Daraufhin wurde der Bw. mit Bescheid vom 1. Februar 2008 gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der V-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 150.673,15, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fällig am</i>
Umsatzsteuer 2002	18.896,66	15. 02. 2003
Umsatzsteuer 07/2003	2.920,51	15. 09. 2003

Säumniszuschlag 2003	78,85	16. 10. 2003
Säumniszuschlag 2003	225,50	17. 11. 2003
Lohnsteuer 10/2003	1.652,12	17. 11. 2003
Dienstgeberbeitrag 10/2003	646,96	17. 11. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2003	60,38	17. 11. 2003
Pfändungsgebühr 2003	257,32	20. 11. 2003
Pfändungsgebühr 2003	0,51	20. 11. 2003
Umsatzsteuer 05/2003	8.600,00	15. 07. 2003
Umsatzsteuer 05/2003	2.937,52	15. 07. 2003
Umsatzsteuer 06/2003	2.913,62	18. 08. 2003
Umsatzsteuer 08/2003	7.034,04	15. 10. 2003
Lohnsteuer 11/2003	2.251,65	15. 12. 2003
Dienstgeberbeitrag 11/2003	1.244,05	15. 12. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2003	116,12	15. 12. 2003
Lohnsteuer 12/2003	1.652,12	15. 01. 2004
Dienstgeberbeitrag 12/2003	995,52	15. 01. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2003	94,72	15. 01. 2004
Körperschaftsteuer 01-03/2004	437,00	16. 02. 2004
Umsatzsteuer 12/2003	20.500,00	16. 02. 2004
Umsatzsteuer 2003	20.658,19	16. 02. 2004
Säumniszuschlag 2003	112,75	23. 02. 2004
Säumniszuschlag 2003	172,00	23. 02. 2004
Säumniszuschlag 2003	58,27	23. 02. 2004
Säumniszuschlag 2003	140,68	23. 02. 2004
Säumniszuschlag 2003	58,75	23. 02. 2004
Pfändungsgebühr 2004	532,19	02. 03. 2004
Pfändungsgebühr 2004	0,55	02. 03. 2004
Lohnsteuer 02/2004	1.646,55	15. 03. 2004
Dienstgeberbeitrag 02/2004	636,29	15. 03. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2004	56,56	15. 03. 2004
Lohnsteuer 03/2004	1.667,65	15. 04. 2004

Dienstgeberbeitrag 03/2004	639,36	15. 04. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2004	56,83	15. 04. 2004
Lohnsteuer 04/2004	1.660,62	17. 05. 2004
Dienstgeberbeitrag 04/2004	638,34	17. 05. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2004	56,74	17. 05. 2004
Umsatzsteuer 01-03/2004	19.000,00	17. 05. 2004
Säumniszuschlag 2003	112,75	21. 05. 2004
Säumniszuschlag 2003	86,00	21. 05. 2004
Säumniszuschlag 2003	70,34	21. 05. 2004
Lohnsteuer 05/2004	1.128,00	15. 06. 2004
Dienstgeberbeitrag 05/2004	594,82	15. 06. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2004	52,88	15. 06. 2004
Umsatzsteuer 04/2004	6.333,34	15. 06. 2004
Lohnsteuer 06/2004	5.412,21	15. 07. 2004
Dienstgeberbeitrag 06/2004	800,76	15. 07. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2004	71,18	15. 07. 2004
Umsatzsteuer 05/2004	6.333,34	15. 07. 2004
Säumniszuschlag 2004	410,00	19. 07. 2004
Säumniszuschlag 2004	380,00	19. 07. 2004
Umsatzsteuer 06/2004	6.333,34	16. 08. 2004
Verspätungszuschlag 04/2004	316,67	30. 08. 2004
Säumniszuschlag 2002	377,93	16. 09. 2004
Säumniszuschlag 2003	413,16	16. 09. 2004
Säumniszuschlag 2004	126,67	18. 10. 2004
Umsatzsteuer 2004	12,27	15. 02. 2005

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 6. März 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass die ihm zur Verfügung stehenden Geldmittel weder zur Aufrechterhaltung des Unternehmens noch zur Begleichung der Abgabenschulden ausgereicht hätten, obwohl er durch Aufnahme von Privatdarlehen und Einlage privater Mittel (Lebensversicherung, Bauspar-

vertrag) mehrmals den Versuch unternommen hätte, das Unternehmen vor dem endgültigen „Aus“ zu retten, da es sich bei der Firma um einen traditionellen Betrieb gehandelt hätte, den schon sein Vater geführt hätte. Bei Konkurseröffnung wäre der Bw. knapp vor seinem 60. Geburtstag gestanden; zu früh, um in Pension zu gehen, aber bei weitem nicht mehr jung genug, um ein „neues Leben“ zu beginnen.

Durch Verschleppung von längst fälligen Kundenforderungen verschiedener Hausverwaltungen bzw. durch einen besonders krassen Fall in Zusammenhang mit einer langwierigen Erbschaftsangelegenheit am Zinshaussektor wäre aus einer vorübergehenden Zahlungsstockung letztendlich eine endgültige Zahlungsunfähigkeit geworden. Immer wieder versprochene Kundenzahlungen wären nicht oder zumindest nicht rechtzeitig eingelangt. Die Stammkunden hätten immerwährend neue Leistungen verlangt und sich auf traditionelle Privilegien beim überzogenen Zahlungsziel berufen. Die Bankkredite wären bis auf den äußersten Rahmen ausgenutzt worden.

Schließlich hätten sich offene Forderungen der steuerlichen Vertretung derart aufgeschaukelt, dass diese ihre Tätigkeit einstellen hätte müssen. Sie hätte bis zuletzt zwar für die ordnungsgemäße Berechnung und Meldung der Abgaben gesorgt, allerdings auf die Auszahlungsmodalitäten zB der Löhne und Gehälter am Ende keinen Einblick mehr gehabt. Es wäre der steuerlichen Vertretung aber bekannt gewesen, dass letztendlich Dienstnehmer und Lieferanten, aber auch Finanzamt und Gebietskrankenkasse nicht mehr hätten bezahlt werden können. Es wäre aus der Vielzahl der angemeldeten Gläubiger, darunter auch Lieferanten und Dienstnehmer, eindeutig nachvollziehbar, dass die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt worden wären als andere Verbindlichkeiten.

Die Bank hätte das Elternhaus des Bw., das auch zur Bedienung der Bankverbindlichkeiten hätte verkauft werden müssen, als persönliche Sicherheit erhalten. Der Erlös hätte jedoch zur gänzlichen Abdeckung der Schuld nicht ausgereicht.

Was die Reduktion der Lohnsteuer auf Basis der ausgezahlten Beträge angehe, so wäre es dem Bw. schon auf Grund mangelnder Lohnverrechnungskennntnisse heraus unmöglich gewesen, derartige Berechnungen anzustellen.

Nach Ansicht des Bw. wäre daher weder eine schuldhafte Pflichtverletzung noch eine Ungleichbehandlung der Gläubiger vorgelegen, weshalb die Haftungsinanspruchnahme zu Unrecht geltend gemacht werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2008 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftungsschuld auf € 129.685,53 eingeschränkt, da die Fälligkeitszeitpunkte der Lohnabgaben 06/2004, der Umsatzsteuern 05/2004, 06/2004 und 2004, der Säumniszuschläge 2002, 2003 und 2004 sowie des Verspätungszuschlages 04/2004 nicht in die Zeit der

Vertreter Tätigkeit gefallen wären. Im Übrigen wurde die Berufung unter Zitierung der maßgeblichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes abgewiesen.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 30. Mai 2008 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Schreiben vom 22. August 2008 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. um Erstellung eines Liquiditätsstatus für den Zeitraum 15. Februar 2003 bis 22. Juni 2004, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits sowie die Höhe und Verwendung der vorhandenen Mittel ankäme und auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen wären.

In Beantwortung dieses Vorhalts teilte die steuerliche Vertretung des Bw. am 21. Oktober 2008 mit, dass er die geforderte Liquiditätsrechnung nicht erstellen könne. Ende des Kalenderjahres 2002, also im Wirtschaftsjahr 2003 wäre sie gezwungen gewesen, mangels Zahlung der offenen Honorarnoten die Arbeit für den Bw. im Wesentlichen einzustellen. Lediglich die Berechnung der Lohnabgaben und periodische Umsatzsteuervoranmeldungen auf Basis der vom Bw. übermittelten Unterlagen hätte die steuerliche Vertretung noch ausgefertigt.

Ihres Erachtens nach wäre jedoch aus dem Anmeldeverzeichnis, welches in Kopie vorgelegt werde, nachvollziehbar, dass die Abgabenbehörde bei weitem nicht der Hauptgläubiger im Konkursverfahren gewesen wäre und auch andere Gläubiger über einen längeren Zeitraum nicht befriedigt worden wären. Selbst die Gebietskrankenkasse und die Dienstnehmer wären über einen längeren Zeitraum hinaus nicht bezahlt worden. Bei der Wiener Gebietskrankenkasse wäre das Monatsaufkommen etwa bei € 5.000,00 gelegen gewesen, es wäre jedoch in etwa der zehnfache Betrag angemeldet worden.

Dazu könne man der übermittelten Abgabenauflistung entnehmen, dass eine Mehrzahl an Abgaben (in etwa € 50.000,00) im Schätzungsweg ermittelt worden wären. Diese Beträge wären zweifellos der Höhe nach weit über den tatsächlich getätigten Einnahmen gelegen gewesen. Auch wäre es zu Doppelbuchungen von geschätzten und dann offensichtlich selbst berechneten Abgaben gekommen. Inwieweit die Jahresbeträge an Umsatzsteuer für 2002 und 2003 mit den tatsächlich geschuldeten Beträgen übereinstimmen würden, könne derzeit mangels entsprechender Unterlagen nicht festgestellt werden.

Wie in der Berufung bereits ausgeführt, hätte der Bw. nicht zuletzt auf Grund seiner angeschlagenen gesundheitlichen Situation mit extremen Lebensängsten zu kämpfen und wäre seiner Meinung und Überlegung nach der Erhalt des Unternehmens trotz aller widrigen Umstände ein Ziel gewesen. Eine schuldhafte Pflichtverletzung bzw. eine Ungleichbehandlung

insbesondere des Abgabengläubigers könne auf Grund der dargelegten Umstände und auch durch das vorgelegte Anmeldeverzeichnis im Konkurs keinesfalls unterstellt werden.

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

*Gemäß § 9 Abs. 1 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.*

*Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.*

*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 Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 94,705565 % fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 31. Mai 2007 das über das Vermögen der V-GmbH am 22. Juni 2004 eröffnete Konkursverfahren nach Verteilung einer Quote von 5,294435 % aufgehoben und die Firma am 27. September 2007 im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der V-GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Dem Vorbringen des Bw., dass die Nachforderungen zum Teil auf Schätzungen der Betriebsprüfung basieren würden, die weit über den tatsächlich getätigten Einnahmen gelegen wären, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch.

Darüber hinaus lässt sich daraus nichts gewinnen, da die haftungsgegenständlichen Umsatz-

steuern (sowohl Vorauszahlungen als auch Jahressteuer) bescheidmäßig festgesetzt wurden, weshalb die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabensfestsetzung ausgehen kann.

Dies trifft zwar nicht auf die lediglich gemeldeten, nicht jedoch bescheidmäßig festgesetzten Lohnabgaben zu. Dennoch konnte aus dem Einwand, dass die Dienstnehmer nicht mehr bezahlt worden wären, nichts gewonnen werden, da der Bw. nur das Anmeldeverzeichnis der Forderungen zum Konkurs vorlegte, aus dem aber keine Berechnungen der Lohnabgaben möglich sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Das Vorbringen des Bw. die Gründe der Zahlungsunfähigkeit betreffend war jedoch nicht geeignet, ihn zu exkulpieren, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft jedoch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall brachte der Bw. zwar vor, dass die ihm zur Verfügung stehenden Geldmittel weder zur Aufrechterhaltung des Unternehmens noch zur Begleichung der Abgabenschulden ausgereicht hätten, konnte diesen Einwand aber nicht nachweisen, da er den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen

Verbindlichkeiten andererseits sowie die Höhe und Verwendung der vorhandenen Mittel ankommt - nicht aufgestellt hat.

Auch die Vorlage des Anmeldeverzeichnisses zum Konkurs ist für den Nachweis der gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung nicht dienlich, da damit keine Aussage über die Liquiditätslage, die Verwendung der Mittel und die Höhe der Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten getroffen wird.

Der Einwand, dass mangels vorhandener Unterlagen kein Nachweis erbracht werden könnte, kann nicht zur Umkehr der Beweislast führen, da es am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, gelegen gewesen wäre, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115). Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückhaltung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Für folgende haftungsgegenständliche Abgaben kann jedoch keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegen, da diese erst nach Konkurseröffnung (22. Juni 2004) fällig wurden:

Lohnsteuer 06/2004	5.412,21	15. 07. 2004
Dienstgeberbeitrag 06/2004	800,76	15. 07. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2004	71,18	15. 07. 2004
Umsatzsteuer 05/2004	6.333,34	15. 07. 2004
Säumniszuschlag 2004	410,00	19. 07. 2004
Säumniszuschlag 2004	380,00	19. 07. 2004
Umsatzsteuer 06/2004	6.333,34	16. 08. 2004



Verspätungszuschlag 04/2004	316,67	30. 08. 2004
Säumniszuschlag 2002	377,93	16. 09. 2004
Säumniszuschlag 2003	413,16	16. 09. 2004
Säumniszuschlag 2004	126,67	18. 10. 2004
Umsatzsteuer 2004	12,27	15. 02. 2005

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der V-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 122.819,50 (Konkursquote wurde bereits abgezogen) zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. November 2008