



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA, vom 23. März 2011 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 22. Februar 2011, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma XY-GmbH. im Ausmaß von 5.152,42 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 2.905,78 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	2004	15.02.2005	2.621,04
Umsatzsteuer	2007	15.02.2008	284,74
Summe			2.905,78

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11.2.1988 war die Firma XY=GmbH. (Primärschuldnerin) mit Sitz in T, gegründet worden. Der Berufungswerber war Alleingesellschafter und auch alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Das Finanzamt nahm mit Bescheiden vom 4.11.2008 das Verfahren zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte diese mit 47.938,92 €

fest. Aus dieser Festsetzung ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 5.668,02 €. Im Bescheid wurde darauf hingewiesen, dass diese Nachforderung bereits fällig war.

Mit elektronisch eingebrachtem Zahlungserleichterungsansuchen vom 23.1.2009, ergänzt mit Eingabe vom 24.1.2009, wurde um ratenweise Entrichtung des zu diesem Zeitpunkt ausstehenden Abgabenrückstandes in Höhe von 6.137,98 € ersucht. Der Umsatzsteuerrestbetrag (Nachforderung aus dem Bescheid vom 4.11.2008) stamme "aus einer zivilrechtlich erzwungenen Rechnungs-USt" und könne nur unter Inanspruchnahme von Fremdkapital geleistet werden, welches jedoch nicht auf einmal aufgebracht werden könne. Es werde eine Anzahlung von 637,98 € geleistet, hinsichtlich des Restbetrages (5.500,00 €) mögen Monatsraten in Höhe von 1.100,00 € bewilligt werden.

Das Finanzamt bewilligte mit Bescheid vom 26.1.2009 die Abdeckung des Rückstandes in Höhe von 6.137,98 € unter Berücksichtigung der während der Laufzeit der Ratenbewilligung anfallenden Körperschaftsteuervorauszahlung in fünf Raten.

Ungeachtet dessen wurde am 2.2.2009 nur die angekündigte Anzahlung von 637,98 € geleistet; weitere Zahlungen erfolgten nicht.

Aus der mit Bescheid vom 11.2.2009 durchgeführten Veranlagung der Primärschuldnerin zur Umsatzsteuer 2007 ergab sich eine Nachforderung in Höhe von 355,92 €. Auch in diesem Bescheid wurde darauf hingewiesen, dass die Nachforderung bereits fällig war.

Im Juni 2009 kündigte der Rechtsvertreter des Berufungswerbers einen außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag zur Bereinigung der Abgabenschulden der Primärschuldnerin an. Trotz wiederholter diesbezüglicher Bekundungen des Rechtsvertreters wurde ein solcher Vorschlag jedoch in weiterer Folge beim Finanzamt nie eingereicht. Am 5.2.2010 beantragte daher das Finanzamt die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft.

In der am 19.3.2010 beim Landesgericht Linz abgehaltenen Tagsatzung zur Vernehmung des Schuldners gab der Berufungswerber als Vertreter der Primärschuldnerin an, dass die Gesellschaft seit ca. drei Jahren kein Unternehmen mehr betreibe. Er selbst sei beim Unternehmen seiner Frau (X GmbH) angestellt. Dieses Unternehmen sei im Bereich Elektroinstallationen tätig und im Jahr 2007 gegründet worden. Die Primärschuldnerin sei im Elektroinstallationenbereich tätig gewesen und habe sich zuletzt mit Errichtung und Verkauf von Reihenhäusern beschäftigt. Diesbezüglich habe es zwei Gewährleistungsprozesse beim Landesgericht Linz gegeben, die verloren worden wären und Mitursache für die Insolvenz seien. Beide Prozesse mit titulierten Gesamtforderungen von rund 29.000,00 € seien insbesondere auch im Hinblick auf die schlechte Bonität der Gesellschaft verglichen worden. Es sei in weiterer Folge ein außergerichtlicher Ausgleich versucht worden, dies insbesondere

auch deshalb, da bei der Finanz auch Verlustvorträge in Höhe von ca. 50.000,00 € lukriert werden sollten. Dieser außergerichtliche Ausgleich habe sich aber zerschlagen, da die Finanz mit der angebotenen ca. 20 %igen Quote nicht zufrieden gewesen sei.

Die Firma X GmbH wurde laut Firmenbuch am 26.6.2007 gegründet und hat ihren Sitz ebenfalls in T. Alleingeschäftsführer ist wiederum der Berufungswerber, Alleingesellschafterin seine Ehefrau.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 9.4.2010 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet.

Im zweiten Bericht des Masseverwalters vom 14.4.2010 stellte dieser fest, dass das gemeinschuldnerische Unternehmen bereits seit Mitte 2007 geschlossen ist.

In seinem dritten Bericht vom 4.6.2010 hielt der Masseverwalter unter anderem fest, dass die Gemeinschuldnerin ursprünglich als Elektrohandelsunternehmen, nachfolgend als Reparatur- und Serviceunternehmen, seit 2000 überwiegend (seit 2004 gemeinsam mit der Z GmbH) als Generalunternehmer für die Errichtung von Reihenhäusern tätig gewesen sei. Infolge von Forderungsausfällen sei die gemeinschuldnerische Tätigkeit beendet worden. Die Gewerbeberechtigung sei 2010 ruhend gemeldet worden. Den vorliegenden Jahresabschlüssen zum 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 und 31.12.2008 sei zu entnehmen, dass das Unternehmen mit Ausnahme des Geschäftsjahres 2007 Verluste erwirtschaftet habe. Die Ursache der nach Ansicht des Masseverwalters im Kalenderjahr 2008 eingetretenen materiellen Insolvenz sei insbesondere in der zu geringen Eigenkapitalausstattung und in den Forderungsausfällen zu suchen. Das letzte zur Gemeinschuldnerin bestehende Arbeitsverhältnis sei zum 31.7.2008 aufgelöst worden. In das Vermögen der Gemeinschuldnerin seien regelmäßig seit Oktober 2008 zumindest drei Exekutionen von zumindest drei Gläubigern geführt worden. Das Liegenschaftsvermögen der Gesellschaft sei mit Kaufvertrag vom 3.8.2007 anfechtungsfest an die X GmbH veräußert worden. Im Zeitpunkt der Konkurseröffnung sei kein werthaltiges gemeinschuldnerisches bewegliches körperliches Vermögen vorhanden gewesen. Laut den dem Masseverwalter vorliegenden Informationen seien sämtliche bei Beendigung der gemeinschuldnerischen Tätigkeit offenen werthaltigen Kundenforderungen an die Gemeinschuldnerin bezahlt worden. Eine Verrechnungsforderung gegenüber der Fa. Z GmbH in Höhe von 1.801,73 € sei von dieser auf das Massekonto überwiesen worden. An sonstigen gemeinschuldnerischen Vermögenswerten bestehe nur der zugunsten der Konkursmasse bereits realisierte Abschlussaldo bei der OÖ Gebietskrankenkasse in Höhe von 21,80 €. Im Vermögensstatus stellte der Masseverwalter daher diesen Aktiva in Höhe von 1.823,53 € festgestellte Konkursforderungen in Höhe von

74.090,44 € und voraussichtliche Verfahrenskosten in Höhe von 3.084,00 € gegenüber. Seitens der Gemeinschuldnerin werde ein 20 %iger Zwangsausgleich angestrebt.

Diesen Antrag auf Abschluss eines Zwangsausgleiches reichte der Vertreter des Berufungswerbers am 5.7.2010 für die Gemeinschuldnerin beim Landesgericht Linz ein. Die Finanzierung des Ausgleiches erfolge von dritter Seite. Das Quotenerfordernis sei bei ihm bereits treuhändig hinterlegt.

Am 10.8.2010 wurde der angebotene Zwangsausgleich angenommen, am 16.8.2010 bestätigt, und am 10.9.2010 das Konkursverfahren aufgehoben.

In einem Vorhalt vom 11.10.2010 wurde der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass aufgrund des abgeschlossenen Zwangsausgleiches bei der Gesellschaft (näher aufgegliederte) Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 5.152,42 € uneinbringlich wären. Als Geschäftsführer der Gesellschaft sei er für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Laut Aktenlage seien bis einschließlich Juli 2008 Lohnabgaben bekannt gegeben bzw. entrichtet worden, Vorsteuern seien bis Jänner 2010 geltend gemacht worden. Es sei daher davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel noch vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur zumindest anteiligen Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungswerber ersucht, mittels beigelegtem Fragebogen (Formular EV 7) seine aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Der Berufungswerber gab zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme ab, sondern retournierte denselben unter Anschluss des ausgefüllten Formulars EV 7. Darin gab er an, dass seine Ehegattin seinen Lebensunterhalt bestreite und er nur mit einer unentgeltlichen Geschäftsführung beschäftigt sei. Ein Wochenendgrundstück sei an die Bank verpfändet. An Fahrnissen wurden ein Fernseher, ein Fotoapparat und ein Motorrad Bj. 1995 angeführt. Die Einrichtungsgegenstände gehörten seiner Frau. An Bankverbindlichkeiten wurden 25.000,00 € angegeben. Daneben wurden sonstige (nicht näher erläuterte) Verbindlichkeiten bei der Sozialversicherung angeführt. Die Höhe der monatlichen Lebenshaltungskosten wurde mit 250,00 € beziffert.

Mit Haftungsbescheid vom 22.2.2011 nahm das Finanzamt den Berufungswerber gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von insgesamt 5.152,42 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	davon 80 %
Umsatzsteuer	2004	15.02.2005	3.276,30	2.621,04
Körperschaftsteuer	10-12/2008	17.11.2008	439,00	351,20
Säumniszuschlag 1	2005	17.12.2008	113,36	90,69
Körperschaftsteuer	01-03/2009	16.02.2009	437,00	349,60
Umsatzsteuer	2007	15.02.2008	355,92	284,74
Körperschaftsteuer	04-06/2009	15.05.2009	437,00	349,60
Stundungszinsen	2009	20.05.2009	68,94	55,15
Körperschaftsteuer	07-09/2009	17.08.2009	437,00	349,60
Körperschaftsteuer	10-12/2009	16.11.2009	439,00	351,20
Körperschaftsteuer	01-03/2010	15.02.2010	437,00	349,60
Summe				5.152,42

In der Begründung wurde auf die nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches feststehende Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft hingewiesen. Aufgrund der im – abgesehen von der Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse – unbeantwortet gebliebenen Vorhalt getroffenen Feststellungen sei davon auszugehen, dass zu den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zwar noch Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur zumindest anteiligen Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Die Geltendmachung der Haftung sei zweckmäßig, da der 53-jährige Haftungspflichtige voraussichtlich noch etliche Jahre am Erwerbsleben teilnehmen könne. Es könne daher nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass nicht zumindest ein Teil der Abgabenschuldigkeiten (im Haftungsweg bei ihm) einbringlich sein werde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 23.3.2011 Berufung erhoben und darin auf die oben bereits zitierten Berichte des Masseverwalters verwiesen. Diesen zufolge sei das Unternehmen der Primärschuldnerin seit Mitte 2007 geschlossen gewesen, im Jahr 2008 die materielle Insolvenz eingetreten, und wären seit Oktober 2008 regelmäßig Exekutionen gegen die Gesellschaft geführt und Verbindlichkeiten von mehr als 70.000,00 € vorhanden gewesen. Mangels liquider Mittel habe der Berufungswerber daher "Abgaben, die in der Zeit zwischen dem 17.11.2008 (auch – wie später relevant – 4.11.2008) und dem 15.2.2010 fällig" gewesen waren, gar nicht mehr abführen können. Da gar keine Gläubiger mehr befriedigt werden hätten können, sei auch das Gleichbehandlungsgebot nicht verletzt worden. Den Berufungswerber treffe kein Verschulden, weil maßgebliche Insolvenzursache "nicht erhebliche" (gemeint wohl: nicht unerhebliche) Forderungsausfälle gewesen seien. Dies hätte bei der Bemessung des "Haftungsanteils" und der Verschuldensfrage jedenfalls berücksichtigt werden müssen. Forderungsausfälle seien im Regelfall nicht kalkulierbar, sodass dem

Berufungswerber das Fehlen liquider Mittel infolge von Forderungsausfällen nicht als Verschulden anzulasten sei. Eine Haftung für die Körperschaftssteuern nach Einstellung der Geschäftstätigkeiten scheide zur Gänze aus. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2004, Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages, Umsatzsteuer 2007 und Festsetzung von Stundungszinsen datierten vom 4.11.2008, 10.11.2008, 11.2.2009 und "9.4.2004" (richtig: 9.4.2009). Es gelte demnach für diese das oben Ausgeführte. Vor allem auf die Umsatzsteuer 2004 träfen die obigen Ausführungen vollinhaltlich zu, weil für den Berufungswerber erst nach Erhalt des Bescheides vom 4.11.2008 erkennbar gewesen sei, dass eine Nachforderung anfalle. Zu diesem Zeitpunkt habe es jedoch keine liquiden Mittel mehr gegeben, weshalb nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot verstoßen worden sei. Die (betragsmäßigen) Angaben bezüglich der Umsatzsteuer 2004 seien darüber hinaus divergierend. Im Rückstandsausweis vom 26.1.2010 sei die am 15.2.2005 fällig gewesene Umsatzsteuer 2004 mit 2.138,62 beziffert worden, im angefochtenen Bescheid sei sie mit 3.276,30 € beziffert, im Umsatzsteuerbescheid selbst belaufe sich die Nachforderung auf 5.668,02 €. Woraus der im Haftungsbescheid angeführte Betrag von 3.276,30 € resultiere und warum dieser heranzuziehen wäre, sei unbekannt und nicht nachvollziehbar; die Richtigkeit dieses Betrages werde daher bestritten. Zur Ermessensübung wurde ausgeführt, dass die Ausgleichsquote 20 % betragen habe. Ein 20 %ige Inanspruchnahme würde daher im Zuge der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit einer ordnungsgemäßen Ermessensausübung im Sinne des Verwaltungsgerichtshofes entsprechen, nicht jedoch eine 100 %ige Inanspruchnahme für den uneinbringlichen Teil der offenen Abgaben. Zu berücksichtigen sei, dass der Berufungswerber 54 Jahre alt sei, sodass aus Billigkeitserwägungen, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass wesentlicher Grund für die Insolvenz der Gemeinschuldnerin Forderungsausfälle gewesen seien, von einer Haftungsanspruchnahme Abstand zu nehmen gewesen wäre.

In einem Vorhalt vom 19.5.2011 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber um Vorlage eines Vermögensstatus der Gesellschaft per Mitte 2007 bzw. Datum der Betriebsschließung. Ferner wurde eine Aufstellung aller Einnahmen verlangt, die der Gesellschaft danach noch zugeflossen seien sowie eine Darstellung deren Verwendung. Weiters sollte der Berufungswerber darlegen, worauf die nach Betriebsschließung bis zur Konkurseröffnung geltend gemachten Vorsteuergutschriften zurückzuführen seien. Darüber hinaus sollte er sämtliche nach Betriebsschließung eingetretenen Forderungsausfälle samt Gründen für dieselben und allfällige erfolglose exekutive Einbringungsversuche nachweisen. Schließlich wies das Finanzamt darauf hin, dass die Nachforderung an Umsatzsteuer 2004 aus einer berichtigten Umsatzsteuererklärung vom 11.7.2008 resultiere. Laut Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters habe die Gesellschaft aufgrund einer Klage eines Kunden für eine mit Kaufvertrag

vereinbarte Grundstückslieferung eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausstellen müssen. Das diesbezügliche Urteil möge vorgelegt werden.

Dieser Vorhalt wurde nach gewährter Fristverlängerung mit Eingabe vom 3.8.2011 wie folgt beantwortet (wobei die Stellungnahme zu den Punkten 1 bis 3 durch die ehemalige steuerliche Vertreterin der Primärschuldnerin erfolgte):

- 1) Im vorgelegten Vermögensstatus per 30.9.2007 wurden an Anlagevermögen nur Sachanlagen in Höhe von 509,73 € und Finanzanlagen in Höhe von 973,07 € ausgewiesen. Im Umlaufvermögen wurden Kundenforderungen von 7.137,58 € sowie sonstige Forderungen von 9.492,54 € angeführt. Der Kassenbestand sowie Guthaben bei Kreditinstituten wurde immerhin noch mit 9.247,11 € beziffert. Die (näher aufgegliederten) Verbindlichkeiten betrugen insgesamt 42.586,81 €.
- 2) Laut den verbuchten Belegen der Gesellschaft seien nach dem 30.9.2007 keine Einnahmen mehr zugeflossen.
- 3) Die noch laufend geltend gemachten Vorsteuergutschriften würden Rechnungen der steuerlichen Vertreterin für geleistete Buchhaltungs-, Lohnverrechnungs- und Jahresabschlusstätigkeiten betreffen.
- 4) Nach der Betriebsschließung habe es zwei näher bezeichnete Forderungsausfälle gegeben. In beiden Fällen seien Rechnungen erstellt, aber nicht bezahlt worden. Sofern eine Vorlage dieser Rechnungen erforderlich sei, werde um entsprechende Information ersucht.
- 5) Zum angesprochenen Zivilprozess wurden das Urteil des Oberlandesgerichtes Linz vom 20.3.2007, die von der Gesellschaft dagegen erhobene Revision und der Beschluss des OGH vom 28.4.2008, [2Ob115/07m](#), mit dem die Revision zurückgewiesen, übermittelt.

In diesem Rechtsstreit ging es um die Verpflichtung der beklagten Primärschuldnerin zur Ausstellung einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis an die Klägerin. Diese hatte gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten von der beklagten Primärschuldnerin mit notariellem "Kaufvertrag (Bauträgervertrag)" vom 22.10.2003 je zur Hälfte eine Liegenschaft erworben. Gleichzeitig erteilten die Erwerber der Primärschuldnerin den im Vertragstext näher umschriebenen Bauauftrag zur Errichtung eines Wohnhauses. In Punkt V des Vertrags wurde für das Grundstück samt Reihenhaus ein Kaufpreis "inklusive Umsatzsteuer" von 238.541,58 EUR vereinbart. Die Klägerin hatte den Berufungswerber als Geschäftsführer der beklagten Partei anlässlich der Vertragsgespräche darauf hingewiesen, dass sie das Objekt teilweise auch betrieblich nutzen wolle. Seit ihrem Einzug in das fertiggestellte Haus nutzte sie dieses im Ausmaß von etwa 30 bis 33 % für unternehmerische Zwecke. Nachdem sie die beklagte

Primärschuldnerin mehrmals vergeblich zur Rechnungslegung aufgefordert hatte, begehrte sie mit der am 6.12.2005 beim Erstgericht eingelangten Klage die Verpflichtung der beklagten Gesellschaft zur Ausstellung einer den Bestimmungen des § 11 UStG entsprechenden Rechnung über das Rechtsgeschäft, "die insbesondere den auf das vereinbarte Entgelt entfallenden Umsatzsteuerbetrag enthält." Sie benötige die Rechnung, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen.

Die Vorinstanzen hatten dem Klagebegehren stattgegeben, der Oberste Gerichtshof wies die Revision wie bereits erwähnt zurück. Infolgedessen war es zur Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2004 und zur Erlassung des neuen Sachbescheides gekommen, aus dem sich die bereits eingangs dargestellte Nachforderung in Höhe von 5.668,02 € ergeben hatte, die sich bis zur Erlassung des Haftungsbescheides durch die am Abgabenkonto in der Zeit zwischen 10.11.2008 und 11.3.2010 erfolgten Gutschriftsbuchungen auf einen Betrag von 3.276,30 € vermindert hatte.

In dem vom Berufungswerber angesprochenen Rückstandsausweis vom 26.1.2010 wurde diese Umsatzsteuer insgesamt mit einem Betrag von 3.357,10 € ausgewiesen, allerdings in zwei Teilbeträgen und zwar in der ersten Zeile der im Rückstandsausweis aufgegliederten Abgaben als Umsatzsteuer 2004, fällig am 15.2.2005, mit einem Betrag von 2.138,62 € und in der achten Zeile mit einem weiteren Teilbetrag von 1.218,48 €. Der Grund für diese aufgesplittete Darstellung der Umsatzsteuer liegt in einer zu Unrecht am 19.6.2009 am Abgabenkonto erfolgten Buchung einer Überweisung, die tatsächlich das Abgabenkonto der X GmbH betraf und vom Finanzamt am 8.7.2009 durch eine Umbuchung auf dieses Abgabenkonto und am 9.7.2009 im Zuge einer Rückstandsumwandlung am Abgabenkonto der Primärschuldnerin richtig gestellt wurde. Der im Haftungsbescheid zutreffend angeführte Betrag von 3.276,30 € ergibt sich durch Abzug aller am Abgabenkonto in der Zeit zwischen 4.11.2008 und Konkurseröffnung erfolgter Gutschriftsbuchungen (mit Ausnahme der erwähnten, tatsächlich die X GmbH betreffenden Gutschrift) von der ursprünglichen Nachforderung von 5.668,02 €.

Mit Wirksamkeit 8.2.2011 wurde vom persönlichen Abgabenkonto des Berufungswerbers ein dort ausgewiesenes Guthaben in Höhe von 1.223,86 € zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld umgebucht. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2004 reduzierte sich dadurch von 2.621,04 € auf 1.397,18 € und wird auch nur mehr mit diesem Betrag am Abgabenkonto der Primärschuldnerin ausgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin sind im Wesentlichen unbestritten, nur hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 wurde die Richtigkeit des im Haftungsbescheid diesbezüglich angeführten Betrages von 3.276,30 € bestritten. Dazu wurde bereits oben eingehend erläutert, wie dieser Betrag ermittelt wurde bzw. woraus sich die Verminderung der ursprünglichen Nachforderung von 5.668,02 € auf diesen Restbetrag ergibt. Im Übrigen sind Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären (vgl. etwa VwGH 26.1.1999, [98/14/0154](#) mit Hinweis auf VwGH 10.4.1997, [94/15/0188](#)).

Ebenso unbestritten ist die Tatsache, dass der Berufungswerber bis zur Konkurseröffnung alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft und damit für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten derselben verantwortlich war.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht im Hinblick auf die nach Abschluss des Zwangsausgleiches erfolgte Aufhebung des Konkursverfahrens ebenfalls fest. Dieser Zwangsausgleich steht der Geltendmachung der Haftung hinsichtlich der die Zwangsausgleichsquote übersteigenden Abgabenschuld nicht entgegen (ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#)).

Die Zwangsausgleichsquote von 20 % wurde vom Finanzamt zutreffend aliquot auf die einzelnen Abgabenschulden verrechnet (vgl. VwGH 28.9.2004, [2001/14/0176](#)). Die für eine Haftungsinanspruchnahme verbleibenden Abgabenschulden wurden mit jeweils 80 % ermittelt und im Haftungsbescheid dargestellt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf.

Aus dem Einwand, dass Forderungsausfälle wesentlicher Grund für die Insolvenz der Primärschuldnerin gewesen wäre, kann für den Berufungswerber nichts gewonnen werden, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft oder nicht (Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 10 mit Judikaturnachweisen).

Der Vorhalt des Finanzamtes vom 11.10.2010 zur Klärung der Frage, ob den Berufungswerber ein haftungsrelevantes Verschulden im Sinne des § 9 BAO trifft, war unbeantwortet geblieben. Erst in der Berufung wurde dazu vorgebracht, dass die Gesellschaft im Zeitraum ab 4.11.2008 völlig mittellos gewesen wäre.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil die vertretene Gesellschaft überhaupt keine liquiden Mittel (mehr) hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (z.B. VwGH 21.12.2007, [2007/17/0204](#); weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 10).

Im gegenständlichen Verfahren wurde ausreichend glaubhaft gemacht, dass die Gesellschaft ab 4.11.2008 tatsächlich über keine Mittel mehr verfügte, die zur Abgabentrachtung herangezogen werden hätten können. Im vorgelegten Vermögensstatus per 30.9.2007 wurden die liquiden Mittel (Kassa, Bank) zwar noch mit 9.247,11 € beziffert. Laut dem beim Firmenbuch eingereichten Jahresabschluss zum 31.12.2007 betrugen die liquiden Mittel zu diesem Zeitpunkt dagegen nur mehr mit 416,10 €. Im Hinblick auf die auch in den Berichten des Masseverwalters bestätigte Betriebseinstellung Mitte 2007 ist die Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin glaubwürdig, dass nach dem 30.9.2007 keine Einnahmen mehr zugeflossen sind. Am Abgabenkonto wurden zwar im Zeitraum zwischen dem 4.11.2008 und der Konkurseröffnung noch drei Überweisungen gebucht, die jedoch nicht mehr von Bankkonten der Primärschuldnerin erfolgten. Die Überweisungen per 30.10.2008 über 598,01 € und per 2.2.2009 über 637,98 € (Anzahlung zum Zahlungserleichterungsansuchen vom 23.1.2009) erfolgten ausweislich der Überweisungsbelege vom Bankkonto der Firma X GmbH (Kontonummer 1). Die Überweisung per 17.6.2009 über 1.929,04 € erfolgte vom Bankkonto

des Berufungswerbers (Kontonummer 2) und wurde wie oben dargestellt am Abgabenkonto der Primärschuldnerin storniert und auf das Abgabenkonto der X GmbH umgebucht.

Hinsichtlich der nach dem 4.11.2008 fällig gewordenen Abgabenschulden kann dem Berufungswerber somit kein Verschulden an deren Nichtentrichtung zur Last gelegt werden, da die Gesellschaft über keine Mittel mehr verfügte. Der Berufung war daher insoweit stattzugeben.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 2004 und 2007 ist jedoch zu beachten, dass die sich aus den Bescheiden vom 4.11.2008 und 11.2.2009 ergebenden Nachforderungen bereits am 15.2.2005 (Umsatzsteuernachforderung 2004) und 15.2.2008 (Umsatzsteuernachforderung 2007) fällig gewesen waren. Diese Fälligkeit ergibt sich aus der Bestimmung des § 21 Abs. 5 UStG. Auf die bereits eingetretene Fälligkeit war auch in beiden Umsatzsteuerbescheiden hingewiesen worden. Am Fälligkeitstermin ändern auch die lediglich am Abgabenkonto bzw. den Buchungsmitteilungen ausgewiesenen Nachfristen im Sinne des § 210 Abs. 4 BAO nichts (Ritz, BAO⁴, § 210 Tz 9 und 11).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes). Auf die mit einer bescheidmäßigen Nachforderung verbundene Nachfrist im Sinne des § 210 Abs. 4 BAO kommt es daher im Haftungsverfahren nicht an, entscheidend ist der Fälligkeitstermin.

Dass die Gesellschaft zum 15.2.2005 (Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderung 2004) bzw. zum 15.2.2008 (Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderung 2007) völlig mittellos gewesen wäre, hat der Berufungswerber weder behauptet noch glaubhaft gemacht. Dies bedarf für den 15.2.2005, als das primärschuldnerische Unternehmen noch in vollem Umfang tätig war, wohl keiner näheren Erörterung, gilt aber auch für den 15.2.2008, wurden doch zum 31.12.2007 – wenn auch nur mehr geringe – liquide Mittel in Höhe von 416,10 € ausgewiesen. Es hätte daher eines entsprechenden Vorbringens und Nachweises seitens des Berufungswerbers bedurft, dass diese Mittel zum 15.2.2008 nicht mehr zur Entrichtung der Umsatzsteuernachforderung 2007 in Höhe von 355,92 € zur Verfügung standen. Der – unbeantwortet gebliebene – Vorhalt des Finanzamtes vom 11.10.2010 hatte sich auf alle haftungsgegenständlichen Abgaben bezogen.

Es wurden auch keine Gründe vorgebracht, warum es zur Nachforderung aus dem Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 kam. Dies wäre deshalb geboten gewesen, weil eine Nachforderung in einem Umsatzsteuerjahresbescheid regelmäßig aus einer Unrichtigkeit der Selbstberechnung im Rahmen der laufenden monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen resultiert. Der Haftungspflichtige hätte daher in einem solchen Fall im Ergebnis darzulegen, dass ihn an der Unrichtigkeit dieser laufenden Selbstberechnung kein Verschulden traf. Nur wenn dieser Nachweis gelingt, scheidet eine Haftungsinanspruchnahme für die Nachforderung aus dem Jahresbescheid im Regelfall aus. Da hinsichtlich der Nachforderung 2007 jedoch weder solche Gründe vorgebracht wurden, noch das Fehlen gänzlicher bzw. zumindest für eine anteilige Entrichtung ausreichender Mittel dargetan wurde, erfolgte die Haftungsinanspruchnahme für diese Abgabe zu Recht.

Gleiches gilt für die Umsatzsteuernachforderung 2005. In diesem Zusammenhang wurden zwar die Gründe für die Nachforderung dargestellt. Es wurde jedoch weder dezidiert behauptet noch näher begründet und glaubhaft gemacht, dass und aus welchen Gründen den Berufungswerber an der sich als unzutreffend erweisenden Rechtsansicht hinsichtlich der Steuerpflicht der erbrachten Leistung kein Verschulden treffen würde.

Unter dem Aspekt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten ist es beachtlich, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre. Dass ein derartiger, nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre, wird aber mit dem bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung des Vertreters in keiner Weise dargetan (VwGH 23.4.2008, [2004/13/0142](#)). Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen. Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung noch nicht dargetan (VwGH 26.8.2009, [2007/13/0024](#)).

Der Berufungswerber hat das Vorliegen eines nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums weder behauptet noch näher begründet. Aus den vorgelegten zivilgerichtlichen Entscheidungen ergibt sich lediglich, dass der Berufungswerber zu Unrecht von einer Steuerfreiheit der erbrachten Lieferung bzw. Leistung ausgegangen war. Er hat sich auch der Rechtsansicht der Zivilgerichte angeschlossen. Es wurde nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen

des Finanzamtes im Vorhalt vom 19.5.2011 eine berichtigte (aufgrund der bereits erfolgten Skartierung jedoch nicht mehr aktenkundige) Umsatzsteuerjahreserklärung für 2005 eingereicht. Der daraufhin im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene neue Umsatzsteuerbescheid mit der haftungsgegenständlichen Nachforderung erwuchs auch in Rechtskraft.

Bei dieser Sachlage ging das Finanzamt hinsichtlich der Umsatzsteuernachforderung 2005 jedoch im Ergebnis zu Recht vom Vorliegen eines Verschuldens im Sinne des § 9 BAO aus.

Hinsichtlich der Umsatzsteuernachforderungen 2005 und 2007 lagen daher die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers vor.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. In diesem Zusammenhang brachte der Berufungswerber zunächst vor, dass die Zwangsausgleichsquote 20 % betragen habe, weshalb eine 20 %ige Haftungsinanspruchnahme einer ordnungsgemäßen Ermessensausübung im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechen würde.

Der Berufungswerber erkennt dabei jedoch, dass das Ausmaß der im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin erzielten Zwangsausgleichsquote zwar selbstverständlich für das Ausmaß der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin relevant ist, aber keine Bedeutung für die Ermessensübung im Zuge der Haftungsinanspruchnahme hat. Nur dann, wenn auch der Haftungspflichtige selbst insolvent wurde, in seinem eigenen Insolvenzverfahren ein Zwangsausgleich bzw. Zahlungsplan zustande kam, und die Tatbestandsanforderungen für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Eröffnung seines Insolvenzverfahrens verwirklicht wurden, entspricht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu

berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die nach Abschluss seines Insolvenzverfahrens erfolgte Haftungsinanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote (Ausgleichsquote) orientiert, wenn es auch der Behörde unbenommen ist, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen. Dies folgt daraus, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zwangsausgleiches bzw. Zahlungsplanes erfasst worden wäre (vgl. UFS 16.5.2011, RV/0497-L/10 mit Hinweis auf VwGH 5.7.2004, [2002/14/0123](#); VwGH 23.1.1997, [95/15/0173](#) und VwGH 24.6.2010, [2010/16/0014](#)). Ein solches Insolvenzverfahren des Berufungswerbers selbst, in dem vor seiner Heranziehung zur Haftung ein Zwangsausgleich bzw. Zahlungsplan abgeschlossen worden wäre, liegt jedoch nicht vor.

Auch im Rahmen der Ermessensübung kann dem vom Berufungswerber diesbezüglich vorgebrachten Einwand, dass Forderungsausfälle wesentlicher Grund für die Insolvenz der Primärschuldnerin gewesen wären, nichts gewonnen werden. Es wurde bereits oben darauf hingewiesen, dass es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft.

Ferner rechtfertigen auch das Alter des Berufungswerbers und seine im Formular EV 7 angeführten schlechten wirtschaftlichen Verhältnissen keine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung. Die Haftung darf keineswegs nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0007](#); VwGH 29.6.1999, [99/14/0128](#)). Selbst eine gänzliche Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0089](#)). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervor-gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#); VwGH 14.12.2006, [2006/14/0044](#)). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, [2004/13/0142](#)).

Schließlich erweist sich die Geltendmachung der Haftung als zweckmäßig, weil damit ein Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg bereits eingebracht werden konnte. Wie bereits oben festgestellt, wurde vom persönlichen Abgabenkonto des Berufungswerbers ein Guthaben in Höhe von 1.223,86 € zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld umgebucht. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2004 reduzierte sich dadurch von 2.621,04 € auf 1.397,18 € und wird auch nur mehr mit diesem Betrag am

Abgabenkonto der Primärschuldnerin ausgewiesen. Diese "Zahlung" vermindert zwar den vom Berufungswerber zu entrichtenden Haftungsbetrag, ändert aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (bzw. in der Berufungsentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (VwGH 27.1.2000, [97/15/0191](#)). Die Haftung bestand daher in dem im Spruch angeführten Ausmaß zu Recht, ein Teil dieser Haftungsschuld wurde vom Berufungswerber aber bereits entrichtet, wodurch sich der offene Rest der Haftungsschuld entsprechend vermindert. Von den im gegenständlichen Spruch ausgewiesenen Abgaben in Höhe von 2.905,78 € ist somit nur mehr ein Restbetrag von 1.681,92 € (1.397,18 € an Umsatzsteuer 2004 und 284,74 € an Umsatzsteuer 2007) offen.

Insgesamt gesehen war daher die Geltendmachung der Haftung somit zweckmäßig und erfolgte im spruchgegenständlichen Umfang zu Recht.

Linz, am 15. Oktober 2013