



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 11

GZ. RV/0025-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Alexander Hartl, MBA, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 4020 Linz, Hamerlingstraße 27, vom 4. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch ADir. Rudolf Bayer, vom 22. Dezember 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) betreffend die Umsatzsreuer 5/2009 der Fa. PS. in Höhe von 3.138,95 Euro entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 22. Juli 2009 wurde über die Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 12. April 2010 wurde das Konkursverfahren über die Gemeinschuldnerin nach rechtskräftiger Bestätigung eines Zwangsausgleiches aufgehoben. Die Konkursgläubiger erhielten eine 20 %-ige Quote, zahlbar innerhalb von zwei Jahren.

Mit Schreiben vom 9. November 2010 hat das Finanzamt dem Berufungswerber (Bw.) vorgehalten, dass nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches die Umsatzsteuer 05/2009 fällig am 15. 7. 2009 zu 80 %, das sind 3.138,95 Euro, bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlich sei. Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass er seit 22.11.2005 Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung dieser Abgaben aus deren

Mitteln verantwortlich war.

Der Bw. wurde ersucht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Umsatzsteuer 05/2009 fällig am 15. 7. 2009 entrichtet wurde (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Im Übrigen wurde er ersucht, anhand eines beiliegenden Fragebogens seine derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) betreffend die Umsatzsteuer 5/2009 der GmbH in Höhe von 3.138,95 Euro geltend gemacht. Zur Begründung wurde ausgeführt, die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Aufgrund der Aktenlage - der Geschäftsbetrieb war bis zur Konkursöffnung aufrecht bzw. wurde das Unternehmen trotz Konkursöffnung fortgesetzt. Es sei davon auszugehen, dass zum Fälligkeitszeitpunkt der haftungsgegenständlichen Abgaben zwar (noch) Gesellschaftsmittel vorhanden waren, diese aber nicht zur Entrichtung der Abgabenschulden verwendet wurden. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden offenbar schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt wurden, ist von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen.

Im Übrigen hätte nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden kann, dass die Pflichtverletzung schulhaft gewesen ist. Ein diesbezüglicher Fragenvorhalt des Finanzamtes Linz vom 9.11.2010, mit welchem dem Haftungspflichtigen aufgetragen wurde darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Abgaben entrichtet wurden, wurde nicht beantwortet. Es sei daher von einem Verschulden an den angeführten Pflichtverletzungen auszugehen.

Die Geltendmachung der Haftung sei eine geeignete Maßnahme um den Abgabenausfall zu verhindern. Der Haftungspflichtige ist 37 Jahre alt und wird somit noch etliche Jahre am Erwerbsleben teilnehmen können, sodass davon auszugehen ist, dass Abgabenforderung beim Haftungsschuldner auch einbringlich sein wird.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, der Bw. hätte als Geschäftsführer stets seine abgabenrechtlichen Pflichten erfüllt und es seien bis zum Juli 2009 sämtliche Abgaben stets rechtzeitig entrichtet worden. Es gehe also lediglich um den Zeitraum Juli 2009 wo nur

für wenige Tage der Bw. möglicherweise nicht seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt hätte. Die plötzliche Zahlungsunfähigkeit sei in der ersten Hälfte des Monats Juli 2009 entstanden, als die Hausbank plötzlich die Konten fällig gestellt hatte. Bis dahin hätten sich Lieferantenverbindlichkeiten sowie Rückstände bei den Banken angehäuft jedoch keine Abgabenrückstände. Nur im Juli sei zuletzt am 1. Juli ein Betrag freigegeben worden, danach gingen nur mehr Forderungen am Konto ein, die von der Bank ab ca. 14. Juli nicht mehr freigegeben wurden (auf einen beiliegenden Kontoausdruck wurde verwiesen). Die Fortführung des Unternehmens bis 22. Juli sei in dieser Woche nur mehr mittels bar eingenommener Beträge und unter Verwendung dieser Mittel bar bezahlten Reparaturmaterials welches Zug um Zug geliefert wurde möglich gewesen. Aus Sicht des Bw. sei es überschießend aus diesem kurzen Zeitraum eine Sorgfaltswidrigkeit, die zu einer Privathaftung des Geschäftsführers führt „zu stricken“. Es wurde die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Aus dem vorgelegten Kontoauszug geht hervor:

Konto: 3211 BAWAG 46710-014-019 KKK					UstCod: 0 Ust%: 0 UstAut: 0	Datum: 2011/01/04	Blattnr: 1		
					Giz1...: 2300 Giz3: 2432				
PosNr	GegKto	Bel.Nr	Bel.Dat	T e x t	S o l l	H a b e n	S a l d o	S %	Skonto/Steuer
728	8290 BK	13	2009/07/01	Vortrag Zinsen soll	333.686,36	460.813,74-	127.227,38-		
729	200076 BK	13	2009/07/01	4651	202,74	3.376,90-	130.604,28-		
730	201228 BK	13	2009/07/01	4665	105,46		130.401,54-	20	
731	201198 BK	13	2009/07/01	4519	370,00		130.296,08-	20	
732	2895 BK	13	2009/07/01	Jungunternehmer Förderung		7.350,00	129.926,08-	20	
733	200911 BK	13	2009/07/01	4692	200,00		122.376,08-	20	
734	200098 BK	13	2009/07/01	4650	249,08		122.127,00-	20	
735	201193 BK	13	2009/07/02	4494	1.977,10		120.149,80-	20	
736	201209 BK	13	2009/07/03	4575	483,01		119.666,89-	20	
737	201209 BK	13	2009/07/03	4574	778,52		118.888,37-	20	
738	200390 BK	13	2009/07/06	4668	36,50		118.851,87-	20	
739	201212 BK	13	2009/07/06	4592	3.507,08		115.344,79-	20	
740	201193 BK	13	2009/07/06	4495	240,00		115.104,79-	20	
741	200073 BK	13	2009/07/06	4518	350,00		114.754,79-	20	
742	200237 BK	13	2009/07/07	4669	712,16		114.042,63-	20	
743	200903 BK	13	2009/07/08	4697	108,00		113.934,63-	20	
744	200076 BK	13	2009/07/08	Kreditdinger Center	1.260,97		112.673,66-		
745	200737 BK	13	2009/07/08	4557	917,17		111.756,49-	20	
746	200903 BK	13	2009/07/09	4699	666,84		111.089,65-	20	
747	200719 BK	13	2009/07/09	4642	580,00		110.509,65-	20	
748	201201 BK	13	2009/07/10	4522	716,43		109.793,22-	20	
749	201201 BK	13	2009/07/10	4523	429,29		109.363,93-	20	
750	201201 BK	13	2009/07/10	4525	270,38		109.093,55-	20	
751	201201 BK	13	2009/07/10	4524	122,95		108.970,60-	20	
752	200911 BK	13	2009/07/10	4692	4.959,99		104.010,61-	20	
753	201040 BK	13	2009/07/10	3815	3.900,00		100.110,61-	20	
754	201187 BK	13	2009/07/15	4456	285,00		99.825,61-		
755	200096 BK	13	2009/07/15	4690	260,48		99.565,13-	20	
756	7253 BK	14	2009/07/17	Guthaben Kfz		6,52	99.558,61-		
757	200882 BK	14	2009/07/20	4730	685,01		98.873,60-	20	
758	201219 BK	14	2009/07/22	4617	4.620,00		94.253,60-	20	
759	200090 BK	14	2009/07/22	Lakomatic	300,00		93.953,60-	20	
Firma mayer09		Jahr 2009	Jahresbudget	EB-Saldo 130.048,74-	Gesamt-Soll 362.880,52	Gesamt-Haben 456.834,12-	S a l d o 93.953,60-	Konto 3211	Seite 6

Die Haftungsschuld in Höhe von 3.138,95 Euro wurde am 1. Februar 2011 durch Überrechnung eines Guthabens vom Abgabekonto des Bw. im Ausmaß von 3.138,95 Euro zur Gänze getilgt.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Umsatzsteuer 05/2009 der Primärschuldnern war am 15. Juli 2009 fällig. Die Umsatzsteuer 05/2009 ist nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches nach Zusage einer Quote von 20 % zu 80 %, das sind 3.138,95 Euro, bei der GmbH uneinbringlich. Ab 14. Juli 2009 hat die Hausbank keine Überweisungen vom Konto der GmbH mehr zugelassen. Dennoch sind laut vorliegendem Kontoausdruck durch Forderungseingänge die Bankverbindlichkeiten zwischen 15. Juli 2009 und 22. Juli 2009, dem Datum der Konkursöffnung, von 99.826,61 Euro auf 93.953,60 Euro vermindert worden. Zudem hat die GmbH nach Angaben des Bw. in diesem Zeitraum noch mit bar eingenommenen Beträgen Zug-um-Zug Geschäfte durchgeführt. Die Umsatzsteuer 05/2009 wurde aus den offenbar vorhandenen Mitteln der GmbH nicht bedient.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 9 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (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 eingebbracht werden können.

Nach [§ 80 Abs. 1 letzter Satz BAO](#) haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Zu den Vertretern nach § 80 Abs. 1 gehören bei einer GmbH die Geschäftsführer ([§§ 18 ff GmbHG](#)).

Den Vertreter iSd [§ 80 BAO](#) trifft die Pflicht, für die Abgabenentrichtung aus den vorhandenen Mitteln der Gesellschaft zu sorgen und die Mittel insbesondere nicht zur bevorzugten Befriedigung anderer Gesellschaftsschulden zu verwenden. Dabei kommt es auf die Dispositionen der zur Verfügung stehenden Finanzmittel an (Vgl. VwGH 22.4.1998, [98/13/0057](#)). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, und kann eine Bevorzugung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form von Zug-um-Zug-Geschäften bestehen. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch

die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (Vgl. etwa VwGH 28. 4. 2011, [2011/16/0084](#); VwGH 26. 1. 2011, Zl. [2007/13/0063](#)).

Nimmt ein Vertreter in Kauf, dass er infolge einer Zession an die Hausbank nicht in der Lage war, dem Gleichbehandlungsgebot nachzukommen, liegt auch darin eine Pflichtverletzung. Er müsste entweder sofort diese Behinderung abstellen oder seine Funktion niederlegen und als Geschäftsführer ausscheiden.

Ein Vertreter, der abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen hat, diesen Pflichten jedoch nicht nachkommt, unterliegt einer besonderen Darlegungspflicht. Es ist daher Aufgabe des Vertreters, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert ständig, dass nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel (Vgl. zB VwGH 16. 12. 2009, [2009/15/0127](#); VwGH 27. 8. 2008, [2006/15/0279](#); VwGH 28. 5. 2008, [2006/15/0322](#), VwGH 18. 10. 2007, [2006/15/0073](#), VwGH 29. 3. 2007, [2005/15/0116](#), VwGH 19. 2. 2002, [98/14/0189](#), VwGH 30. 10. 2001, [98/14/0082](#); VwGH 18. 12. 2001, [2001/15/0187](#)).

Im gegenständlichen Fall ist von einer Verletzung der abgabenrechtlichen Pflicht des [§ 80 Abs. 1 letzter Satz BAO](#) durch den Bw. auszugehen, da er nicht dargelegt hat, ob und welche Schritte er gegen die Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank gesetzt hat.

Dennoch kam es durch den Eingang von Forderungen auf dem Bankkonto zu einer nicht unbedeutenden Reduzierung der Bankverbindlichkeiten nach Fälligkeit der Umsatzsteuer 05/2009. Zudem gesteht der Bw. selbst zu, vereinnahmte Barmittel zur Abwicklung von Zug-um-Zug-Geschäften und nicht zur anteiligen Befriedigung der Gläubiger verwendet zu haben. Damit ist die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Bw. evident.

Keine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes wäre gegeben, wenn der Vertreter die Abgabenschulden bei Fälligkeit zwar nicht vollständig entrichtet, weil die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt. Die Haftung besteht nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Die Haftung des Vertreters erstreckt sich nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat (Vgl. VwGH 22. 9. 1999, [96/15/0049](#)). Reichen die liquiden Mittel zur

Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat jedoch der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Der Vertreter muss solche Unterlagen vorlegen, aus denen sich die Höhe der Mittel des Primärschuldners zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsrelevanten Abgaben ergibt. Den Vertreter trifft auch die Verpflichtung den Nachweis zu erbringen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (Vgl. VwGH 28. 9. 2004, [2001/14/0176](#)).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. es trotz nachweislich zugestellten Vorhaltes des Finanzamtes unterlassen darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Umsatzsteuer 05/2009 entrichtet wurde. Auch in der Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides wurde der Bw. auf diesen Umstand ausdrücklich hingewiesen, trotzdem hielt es der Bw. nicht für notwendig trotz Einräumung einer Pflichtverletzung substantiiert darzulegen, wie hoch tatsächlich der dadurch verursachte Schaden ist. Damit kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es den uneinbringlich gewordenen Teil der Umsatzsteuer 05/2009 zur Gänze vorgeschrieben hat. Die Behörde ist nämlich nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet wird.

Da der Bw. nicht substantiiert dargelegt hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, konnte das Finanzamt ohne Weiteres davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung schulhaft war. Auch die Ausführungen in der gegenständlichen Berufung legen nicht schlüssig dar, warum der Bw. nicht schulhaft gehandelt hat. Der Hinweis auf die Kürze des relevanten Zeitraumes zwischen Fälligkeit der Abgabe und Konkursöffnung sind kein ausreichender Grund dafür, mangelndes Verschulden anzunehmen. Der Bw. räumt selbst ein, in diesem Zeitraum pflichtwidrig gehandelt zu haben, warum dies unverschuldet geschehen sein soll, wurde nicht erläutert. Auch das bisherige steuerliche Verhalten sagt nichts über mangelndes Verschulden bei der Entrichtung der Umsatzsteuer 05/2009 aus. Es geht nämlich immer um die Beurteilung des konkreten Verhaltens in Zusammenhang mit der Entrichtung einer Abgabe und nicht um die Beurteilung des bisherigen Verhaltens. Es ist daher auszugehen, dass die Pflichtverletzung in Zusammenhang mit der Entrichtung der Umsatzsteuer 05/2009 schulhaft war, zumal nicht Gegenteiliges vorgebracht wurde.

Der Ermessensübung des Finanzamtes ([§ 20 BAO](#)), wonach die Geltendmachung der Haftung eine geeignete Maßnahme sei, um den Abgabenausfall zu verhindern, zumal der Haftungspflichtige mit 37 Jahren noch etliche Jahre am Erwerbsleben teilnehmen könne, kann nicht entgegen getreten werden. Der Bw. hat es trotz konkreter Aufforderung unterlassen, seine wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen. Auch die Berufung enthält keine Hinweise darüber, dass die Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Bw. nicht billig sei. Im Übrigen konnte die Haftungsschuld zur Gänze durch Überrechnung eines Guthabens vom Abgabenkonto des Bw. getilgt werden. Eine Rückzahlung dieses Betrages ist unzweckmäßig.

Die Haftung wurde vom Finanzamt sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach zu Recht geltend gemacht.

Die Haftung für eine Abgabenschuld ist nur insoferne akzessorisch, als sie das Bestehen des Abgabenanspruches zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhalts voraussetzt. Das konstitutive Element des Haftungsbescheides iSd [§ 224 BAO](#) besteht dabei lediglich darin, dass erst mit der Geltendmachung der Haftung die Voraussetzungen für die Einhebung erfüllt werden und erst mit der Geltendmachung der Haftung die Gesamtschuldnerschaft entsteht (VwGH 9. 11. 2000, [2000/16/0376](#)). Dass mit einer Berufungsentscheidung im Haftungsverfahren die Haftung für den Zeitpunkt der Erlassung des Berufungsbescheides ausgesprochen wird, bedeutet nicht, dass die Bezahlung der Haftungsschuld durch den Haftungspflichtigen selbst zum Erlöschen der Haftung führen könnte. Dies wird aus [§ 254 BAO](#) deutlich. Wie die Tilgung einer erstinstanzlich festgesetzten Abgabenschuld durch den Abgabenschuldner die Berufungsbehörde nicht dazu veranlassen kann, einer vom Abgabenschuldner gegen den erstinstanzlichen Abgabenbescheid erhobenen Berufung "wegen Entrichtung der Abgabenschuld" durch Beseitigung des erstinstanzlichen Abgabenbescheides stattzugeben, so hat auch die Entrichtung eines von einem Haftungsausspruch betroffenen Betrages im Zuge des darüber geführten Berufungsverfahrens durch den Haftungspflichtigen nicht zu einem Erfolg der Berufung gegen den erstinstanzlichen Haftungsbescheid zu führen (Vgl. VwGH 22.3.2000, [99/13/0181](#)). Im gegenständlichen Fall erfolgte die Tilgung der Haftungsschuld durch Überrechnung eines Guthabens des Bw. auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin, daher konnte diese Tilgung der Haftungsschuld nicht zu einem Erfolg der Berufung gegen den erstinstanzlichen Haftungsbescheid führen.

Die gegenständliche Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. August 2013