



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., damals vertreten durch Rechtsanwalt, vom 28. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 11. Jänner 2010 betreffend Haftung „gemäß § 9 iVm § 12 BAO“ entschieden:

1.) Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf € 14.995,33 (Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 2.495,33 und Umsatzsteuer 10/08 in Höhe € 12.500,00) anstatt bisher € 15.442,33 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

2.) Aus Anlass der Berufung wird der Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend berichtigt, dass er anstatt „gemäß § 9 iVm § 12 BAO“ richtig „gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO“ lautet.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 11. Jänner 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 12 BAO für Abgabenschuldigkeiten der X- GmbH & Co KG Y in Höhe von € 15.442,33 zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich aus der Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 2.495,33, Umsatzsteuer 10/08 in Höhe von € 12.500,00 und einem Säumniszuschlag 2008 in Höhe von € 447,00 zusammen.

Das Finanzamt wies in der Begründung darauf hin, dass die X- GmbH unbeschränkt haftender Gesellschafter der X- GmbH & Co KG Y sei.

Als Geschäftsführer der GmbH sei er daher für die gegenständlichen Zeiträume verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der KG aus deren Mitteln entrichtet würden.

In der dagegen am 28. Jänner 2010 form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die X- GmbH & Co KG Y mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Mai 2007 gegründet worden sei. Bereits Anfang 2008 sei die Gesellschaft überschuldet gewesen, weswegen bereits 2008 gegen die Gesellschaft ein Konkursantrag eingebracht worden sei, der mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 14. Mai 2009 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden sei.

Faktischer Geschäftsführer sei ein Herr M. gewesen, der für sämtliche steuerliche Angelegenheiten der Gesellschaft verantwortlich gewesen sei.

Er habe die Gespräche mit dem Steuerberater geführt und entschieden, welche Verbindlichkeiten bezahlt würden.

Bereits Anfang 2008 sei die Gesellschaft überschuldet gewesen. Ab diesem Zeitpunkt seien nur mehr Zahlungen im geringen Ausmaß geleistet worden bzw. nur mehr jene Zahlungen, welche für die Aufrechterhaltung des Betriebes notwendig gewesen seien.

Liquide Mittel seien zu dieser Zeit jedenfalls nicht mehr ausreichend vorhanden gewesen.

Die Geschäftsführerhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO entspreche schadenersatzrechtlichen Grundsätzen. Auf Grund des schadenersatzrechtlichen Charakters der Geschäftsführerhaftung könne die Abgabenbehörde nur für jenen Teil eine Haftung aussprechen, welche auch bei anteilmäßiger Befriedigung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre (VwGH 28.5.2002, 99/14/0332).

Nachdem die Gesellschaft bereits Anfang 2008 überschuldet gewesen sei und ab diesem Zeitpunkt keine nennenswerten Zahlungen mehr geleistet worden seien, scheide eine Haftung des Bw. als Geschäftsführer aus.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass der Bw. laut Firmenbuch im Haftungszeitraum Geschäftsführer der X- GmbH, die seit 10. Mai 2007 als unbeschränkt haftender Gesellschafter der X- GmbH & Co KG Y fungiert habe, gewesen sei. Als Geschäftsführer der GmbH sei ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der KG oblegen.

Zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben sei festzustellen, dass die KG infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mit Eintragung vom 17. Juni 2009 mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG aufgelöst worden sei. Die Uneinbringlichkeit sei damit gegeben.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers gehöre insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet würden. Würden die vorhandenen Mittel für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, so sei der Vertreter zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis verpflichtet. Nach der Rechtsprechung obliege dem Vertreter der Nachweis, 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.

Laut dem Vorbringen des Bw. wäre die Gesellschaft bereits Anfang 2008 überschuldet gewesen, ab diesem Zeitpunkt wären nur mehr Leistungen im geringen Ausmaß geleistet worden. Ein Nachweis für die Gleichbehandlung der Abgabenbehörde mit sämtlichen Gläubigern sei nicht erbracht worden.

Zu der Einwendung, dass für die steuerlichen Belange der KG Herr M. allein verantwortlich gewesen sei, werde festgehalten, dass ein für die Haftung relevantes Verschulden bereits dann vorliege, wenn bei Übernahme der Funktion als Geschäftsführer die Beschränkung der Befugnisse durch jemand anderen akzeptiert oder in Kauf genommen werde.

Mit Notariatstreuhandvertrag vom 16. April 2007 habe der Bw. sowohl die Ausübung der Geschäftsführerfunktion als auch der Funktion als Gesellschafter unter persönlicher Abhängigkeit von M. vereinbart und damit die Einschränkungen der Befugnisse durch einen faktischen Geschäftsführer akzeptiert. Insoweit sei dem Bw. daher eine schuldhafte Pflichtverletzung als handelsrechtlicher Geschäftsführer vorzuwerfen.

Da bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall spreche (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006), sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Eingabe vom 19. Mai 2010 teilte der Einschreiter mit, dass mit Beschluss des Bezirksgerichtes W. über das Vermögen des Bw. das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden und er zum Masseverwalter bestellt worden sei. In seiner Eigenschaft als Masseverwalter beantrage er die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Eine weitere Berufungsbegründung wurde nicht vorgebracht.

### ***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 betreffenden 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 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.*

Unbestritten war die X GmbH in den haftungsgegenständlichen Zeiträumen persönlich haftender Gesellschafter der X- GmbH & Co KG Y. Bei einer GmbH & Co KG, bei welcher die KG durch die KomplementärGmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer, vertreten wird, haben diese Geschäftsführer die abgabenrechtliche Verpflichtungen, die die KG betreffen, zu erfüllen. Sie haften bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (VwGH 25.1.2006, 2001/14/0126).

Gemäß den vorliegenden Urkunden war der Bw. im Zeitraum 27. April 2006 bis 14. September 2009 handelsrechtlicher Geschäftsführer der X- GmbH und zählt somit zum Kreis der im § 80 BAO genannten Vertreter, welche zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

*Gemäß § 12 BAO haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.*

Da der Bw. allerdings nicht Gesellschafter der GmbH Co KG war, kann er nicht auch gemäß § 12 BAO zur Haftung herangezogen werden,

Der Spruch des angefochtenen Bescheides war daher insoweit zu berichtigen.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben steht aufgrund der amtswegigen Löschung der GmbH & Co KG gemäß § 30 Abs. 2 UGB per 21. September 2010 sowie der Löschung der GmbH gemäß § 40 FBG, ebenfalls per 21. September 2010, zweifelsfrei fest.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe.

Ein Säumniszuschlag in Höhe von € 447,00 haftet am Abgabenkonto nicht aus. Es handelt sich hier gemäß einer Datenabfrage um zwei erste Säumniszuschläge in Höhe von € 72,00 und € 250,00, fällig am 20. Mai 2009, sowie um einen zweiten Säumniszuschlag in Höhe von € 125,00, fällig am 17. September 2009.

Wenn nun der Spruch des Haftungsbescheides dermaßen unkonkret ist, dass nicht nachvollzogen werden kann, aus welchen einzelnen Abgabenschuldigkeiten sich der gesamte Haftungsbetrag zusammensetzt, ist der Haftungsbescheid mit einem Mangel behaftet, der lediglich zur Aufhebung des Bescheides führen kann. Eine Abänderung wäre nur dann möglich, wenn einzelne Abgabenschuldigkeiten im Spruch des angefochtenen Bescheides konkret angeführt wurden. Dies ist jedoch im gegenständlichen Fall unterblieben. Der Berufung war daher hinsichtlich des „Säumniszuschlages 2008“ in Höhe von € 447,00 stattzugeben.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Unternehmens haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Der Bw. bringt in seiner Berufung vor, dass für die steuerlichen Angelegenheiten der faktische Geschäftsführer M. verantwortlich gewesen sei.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1992, 92/17/0057) ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden hat. Auch binden im Innenverhältnis erteilte Weisungen den Geschäftsführer insoweit nicht, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt aber auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere auch den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Die mangelnde Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der Gesellschaft vermag daher ein fehlendes Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht zu begründen.

Weiters bringt der Bw. vor, dass die Gesellschaft Anfang 2008 überschuldet gewesen sei und nur mehr die für die Aufrechterhaltung des Betriebes notwendigen Zahlungen geleistet worden seien.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch 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). Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

Dass einzelne Gläubiger bevorzugt befriedigt wurden ergibt sich bereits aus dem Berufungsvorbringen, dass nur mehr jene Zahlungen geleistet worden seien, die für die Aufrechterhaltung des Betriebes unbedingt notwendig gewesen seien.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erstreckt sich im Falle der Benachteiligung des Abgabengläubigers die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei Gleichbehandlung der Verbindlichkeiten die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie tatsächlich bekommen hat.

Am Bw., dem als Geschäftsführer ausreichend Einblick in die Gebarung der Primärschuldnerin zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

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 geforderte 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 ankommt - hat der Bw. jedoch nicht aufgestellt, obwohl er in Kenntnis darüber sein muss, dass die Quote vom Geschäftsführer zu errechnen ist, da er selbst in der Berufung auf die entsprechende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vom 25.5.2002, 99/14/0332) verwiesen hat, .

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).

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.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Von der beantragten Vernehmung der Zeugen war gemäß § 183 Abs. 3 BAO abzusehen, da der Entscheidung ohnehin das Tatsachenvorbringen der Berufung zugrunde gelegt wurde und somit die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden (vgl. VwGH 23.4.2001, 97/14/0145).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. November 2010