



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwälte_GmbH, vom 20. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 23. Mai 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 9. Juni 2009 wurde der über das Vermögen der Firma W-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen.

Mit Bescheid vom 23. Mai 2011 wurde die Berufungswerberin (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 BAO als Geschäftsführerin der genannten Gesellschaft für Abgaben in der Höhe von € 8.839,04, nämlich

| Abgabe | Betrag | Fälligkeit |
|--------------------------------|----------|-------------------------------------|
| Kapitalertragsteuer 01-12/2004 | 2.400,00 | 08. 01. 2004 bis 07. 01. 2005 |
| Umsatzsteuer 2004 | 1.200,00 | 15. 02. 2005 |
| Kapitalertragsteuer 01-12/2005 | 2.400,00 | 08. 01. 2005 bis 07. 01. 2006 |
| Umsatzsteuer 2005 | 1.200,00 | 15. 02. 2006 |

| | | |
|-------------------------------|--------|--------------|
| Umsatzsteuer 2007 | 14,42 | 15. 02. 2008 |
| Umsatzsteuer 07/2008 | 132,23 | 15. 09. 2008 |
| Umsatzsteuer 09/2008 | 257,41 | 17. 11. 2008 |
| Körperschaftsteuer 10-12/2008 | 439,00 | 17. 11. 2008 |
| Umsatzsteuer 2008 | 202,25 | 16. 02. 2009 |
| Körperschaftsteuer 01-03/2009 | 437,00 | 16. 02. 2009 |
| Stundungszinsen 2009 | 67,73 | 19. 02. 2009 |
| Pfändungsgebühr 2009 | 82,90 | 03. 04. 2009 |
| Barauslagenersatz 2009 | 5,60 | 03. 04. 2009 |
| Körperschaftsteuer 04-06/2009 | 0,50 | 15. 05. 2009 |

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können.

In der dagegen am 20. Juni 2011 rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte die Bw. ein, dass das Unternehmen bereits Ende 2005 weitestgehend eingestellt worden wäre, die Räumung des Lokales wäre in den ersten zehn Tagen des Jahres 2006 durchgeführt worden. In der Folge wären von der Bw. nur noch geringfügige Bürodienstleistungen erbracht und sehr eingeschränkt Getränkehandel betrieben worden. Seit der Schließung der Gesellschaft wäre keine weitere Befriedigung vorhandener Gläubiger erfolgt.

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern und Kapitalertragsteuern 2004 und 2005, die mit Bescheiden vom Oktober 2008 festgesetzt worden wären, wären das Ergebnis einer Betriebsprüfung gewesen. Auch die weiteren Vorschreibungen wären nach faktischer Schließung und Einstellung von Zahlungen an Gläubiger erfolgt. Auf Grund der Vorschreibung der Beträge nach dem Jahr 2005 wäre es der Bw. nicht möglich gewesen, diese zu berücksichtigen. Auch bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten hätten die Vorschreibungen nicht bedient werden können.

Außerdem wären Verfahrensmängel zu rügen, da die Abgabenbehörde es versäumt hätte, die Bw. zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der Kausalität zwischen einer schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben einzuvernehmen.

Mit Schreiben vom 30. August 2011 forderte der Unabhängige Finanzsenat die Bw. zur Erstellung eines Liquiditätsstatus für den Zeitraum 7. Jänner 2005 bis 9. Juni 2009 mit Bekanntgabe sämtlicher Verbindlichkeiten und liquiden Mitteln auf.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab die Bw. mit Schreiben vom 27. Oktober 2011 Folgendes bekannt:

| Stichtag | Verbindlichkeiten | Liquide Mittel | Quote |
|--------------|-------------------|----------------|---------|
| 31. 12. 2004 | 30.394,22 | 6.254,81 | 20,57 % |

| | | | |
|--------------|-----------|-----------|---------|
| 31. 12. 2005 | 19.995,20 | 3.162,80 | 15,81 % |
| 31. 12. 2006 | 18.562,32 | 458,08 | 2,46 % |
| 31. 12. 2007 | 908,52 | 1.693, 34 | |

Die Berechnung der Abgabenquote wäre der Bw. nicht mehr möglich, weil die diesbezüglichen Unterlagen nicht mehr der Aufbewahrungspflicht unterlegen und dementsprechend auch nicht mehr vorhanden wären. Allerdings würden diese Daten beim Finanzamt aufliegen und könne die Abgabenquote leicht amtswegig errechnet werden.

Die Befriedigungen, die im Jahr 2008 vorgenommen worden wären, könnten den Aufstellungen der Bank- und Kassakonten entnommen werden. Die dort genannten Zahlungsempfänger wären die damals noch unberichtigt aushaftenden Gläubiger gewesen. Zu verweisen wäre darauf, dass die Zahlungen insbesondere an das Finanzamt gegangen wären.

Ferner wäre darauf zu verweisen, dass die Befriedigungen nicht bzw. in ganz untergeordnetem Ausmaß mit Finanzmittel der Gesellschaft vorgenommen worden wären, sondern wären von dritter Seite (V.E.) Privateinlagen eingebbracht worden, die zur Befriedigung der Gläubiger herangezogen worden wären. Mithin wäre im Zeitraum ab 2008 überhaupt keine Ungleichbehandlung zu verzeichnen, weil die Finanzmittel nicht von der GmbH stammen würden, sondern von dritter Seite.

Weiters brachte die Bw. vor, dass dem Vorlagebericht vom 24. August 2004 (*gemeint wohl: 2011*) in der Darstellung des Sachverhaltes zu entnehmen wäre, dass im Jahr 2006 ein außergerichtlicher Ausgleich mit einer Quote von 39,72 % angenommen worden wäre. Es falle auf, dass die beträchtlich bedeutenden berufungsgegenständlichen Abgaben den Zeitraum 2004 und 2005 mit einem Volumen von € 7.200,00 betreffen würden. Diese Beträge wären im Rahmen einer Schätzung im Jahr 2008 festgesetzt worden. Die Fälligkeit wäre rückwirkend festgelegt worden. Diese Rückwirkung könne aber nicht nur zum Nachteil der Bw. schlagend werden, sondern müsse auch zu ihren Gunsten angesetzt werden. Solcherart unterlägen die betreffenden Abgaben dem außergerichtlichen Ausgleich aus dem Jahr 2006 und wären von € 7.200,00 auf € 2.859,84 zu reduzieren.

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 eingebbracht 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 fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 9. Juni 2009 der über das Vermögen der Firma W-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen wurde.

Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Gemeinschuldners im Ausgleich unberücksichtigt geblieben sind, können gemäß § 156 Abs. 6 KO nach Aufhebung des Konkurses die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrage vom Gemeinschuldner verlangen.

Dem Vorbringen der Bw., dass die aus den Jahren 2004 und 2005 stammenden Abgaben auf die im außergerichtlichen Ausgleich des Jahres 2006 erzielte Quote von 39,72 % zu reduzieren wären, muss die – analog zu berücksichtigende - Bestimmung des § 156 Abs. 6 KO entgegengehalten werden, wonach die erst anlässlich der Betriebsprüfung im Jahr 2008 festgesetzten Kapitalertrag- und Umsatzsteuern dem damals im Jahr 2006 abgeschlossenen außergerichtlichen Ausgleich nicht unterliegen, weil diese Abgaben nicht ordnungsgemäß, nämlich rechtzeitig und vollständig, von der Bw. gemeldet wurden.

Unbestritten ist, dass der Bw. als Geschäftsführerin der 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.

Aus dem Einwand der Bw., dass der Großteil der haftungsgegenständlichen Abgaben erst anlässlich einer Betriebsprüfung nach der Einstellung des Unternehmens festgesetzt worden wäre, lässt sich nichts gewinnen, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Ver-

trete die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, [2001/15/0108](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)). Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Körperschaftsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, [88/17/0216](#)).

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 schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

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 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](#)).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bw. vor, dass nach der Schließung des Unternehmens Ende 2005 keine weitere Befriedigung vorhandener Gläubiger vorgenommen worden wäre. Dem müssen die von der Bw. selbst für das Jahr 2008 vorgelegten Bank- und Kassakonten entgegengehalten werden, wonach laufend Zahlungen an damals noch unberichtigt aushaftende Gläubiger geleistet wurden. Daran vermag auch der Einwand der Bw., dass die Finanzmittel nicht von der GmbH, sondern von dritter Seite durch Privateinlagen des Mehrheitsgesellschafters und Ehegatten, V.E. , stammen würden, nichts ändern, weil diese Einlagen uno actu zu liquiden Mitteln der Gesellschaft wurden, die gleichmäßig zu verteilen gewesen wären.

Was aber eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies von der Bw. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

An der Bw., der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung 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 Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#)).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, [2001/14/0176](#)).

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 hat die Bw. jedoch trotz Aufforderung und genauer Anleitung nicht aufgestellt, weil eine (bilanz)stichtagsbezogene Aufstellung keinen Schluss über die im gesamten Zeitraum vorhandenen Verbindlichkeiten und liquiden Mittel sowie deren Verwendung zulässt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der 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 Kapitalertragsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz, da diesfalls nur eine vom Empfänger der Leistung geschuldete Abgabe treuhändig einzubehalten und abzuführen gewesen wäre.

Das Verschulden der Bw. zeigt sich auch aus dem vorliegenden Betriebsprüfungsbericht vom 15. Oktober 2008 hinsichtlich der Jahre 2004-2007, wonach grobe Mängel der Buchführung und den Aufzeichnungen, die dann in weiterer Folge zu den Schätzungen der Bemessungsgrundlagen geführt haben, festgestellt wurden. Dies wiegt umso schwerer, weil bereits anlässlich der über die Jahre 1995-1996 abgeführten Betriebsprüfung (Bericht vom 21. Mai 1999) die gleichen Mängel beanstandet wurden.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die 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.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der Firma W-GmbH zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2011