



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 29. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 10. Dezember 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben auf den Betrag von € 9.615,99 (statt bisher € 19.231,97) herabgesetzt:

Umsatzsteuer 2001	8.300,33
Umsatzsteuer 03/2002	1.315,66

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 16. Februar 2006 wurde der über das Vermögen der P-GmbH (ehemals B-GmbH) am 14. März 2003 eröffnete Konkurs nach Verteilung lediglich an die Massegläubiger aufgehoben.

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2004 bzw. 19. Juli 2004 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Bekanntgabe, wer in der Zeit seiner Geschäftsführung für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Belange zuständig gewesen wäre, sowie um Erbringung eines Gläubigergleichbehandlungsnachweises.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. mit Schreiben vom 6. September 2004 mit, dass er in der Zeit vom 25. September 2000 bis 29. Mai 2002 Geschäftsführer der GmbH gewesen wäre. In diesen Zeitraum würden nur zwei aushaftende Abgaben, nämlich die Umsatzsteuer 03/2002, fällig am 15. Mai 2002, und die Umsatzsteuer 2002, fällig am 15. Februar 2002, fallen.

Während der Zeit der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. wäre auch Herr P. und zeitweise Herr W. Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen. Herr W. wäre jedenfalls während des gesamten Zeitraumes Angestellter der Gesellschaft in leitender Position gewesen. Laut nachstehendem Organigramm, das auf Aufforderung des Bw. bei Beginn der Tätigkeit der B erstellt worden wäre, wäre Herr W. unter Anderem für den Bereich Buchhaltung und Finanzierung zuständig und damit auch verantwortlich gewesen. In seinem Bereich hätten auch die gesamten Abrechnungen der Steuern stattgefunden.

<i>Aufgabenverteilung B-GmbH</i>			
M.R.	H.P.	M.V.	P.W.

<i>Supervision</i>	<i>Technische Betreuung</i>	<i>Verkaufsförderung</i>	<i>Controlling</i>
--------------------	-----------------------------	--------------------------	--------------------

Kontrolle & Steuerung	Service & Reparaturen	Vertrieb	Organisation
Filialerweiterung	EDV Wartung & Installation	Bestellwesen	Buchhaltung
Öffentlichkeitsarbeit	Produktentwicklung	Werbung	Kontenführung
	Projektentwicklung	Marketing	Investitionen
	Kommunikationslösungen	Mitarbeiter Motivation	Finanzierungen
	Filialbetreuung	Filialerweiterung	Personalmanagement
	Öffentlichkeitsarbeit	Öffentlichkeitsarbeit	Öffentlichkeitsarbeit

Von der Gesellschaft wäre zunächst der Auftrag zur Führung der Buchhaltung an die Steuerberatungskanzlei T. erteilt worden, die diese Abrechnung auch für die Monate 01-04/2001 gemacht hätte. Da die Qualität der Auswertungen der Geschäftsführung, insbesondere Herrn W. , nicht zufriedenstellend erschienen wäre, wäre Herr F.C. als Buchhalter eingestellt worden. Aus dessen vorgelegtem Lebenslauf wäre ersichtlich gewesen, dass er damals bereits seit 32 Jahren als Buchhalter bei verschiedenen Firmen zu deren Zufriedenstellung gearbeitet hätte. Herr W. hätte auch noch veranlasst, dass Herr C. die Buchhaltung 01-04/2001 nochmals durchgeführt hätte, um absolut sicherzugehen, dass die Abrechnungen immer richtig wären und um die Arbeit des Herrn C. überprüfen zu können.

Der Bw. und Herr W. hätten somit einen Fachmann für die Durchführung der Buchhaltung und der Monatsabrechnungen engagiert und hätten sich auf das Ergebnis der Abrechnungen verlassen können. Dies umso mehr, als die Buchhaltung des Herrn C. zu einer Korrektur der Buchhaltung für 01-04/2001 des Steuerberaters T. geführt hätte.

Erst nachdem der nunmehrige steuerliche Vertreter im Zuge der Bilanzierungsarbeiten des Jahres 2001 am 20. November 2002 eine detaillierte Nachprüfung der Umsatzsteuerabrechnung vorgenommen hätte (Umsatzsteuererklärung 2001 am 26. Juni 2003 beim Finanzamt eingereicht), wäre bekannt geworden, dass die bisherigen Zahlungen von Umsatzsteuer € 922.988,95 zu gering gewesen wären und sich eine Restzahlung von € 26.601,01 ergeben hätte. Zu diesem Zeitpunkt wäre der Bw. seit über fünf Monaten nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen.

Bezüglich der Umsatzsteuer 03/2002, fällig am 15. Mai 2002, wandte der Bw. ein, dass er am 27. Mai 2001 als Geschäftsführer abberufen worden wäre und dass zu diesem Zeitpunkt die Gesellschaft über ausreichende Mittel verfügt hätte, um diese Schuld zu bezahlen, weshalb er nicht einmal auf den Gedanken gekommen wäre, dass eine Zahlung an das Finanzamt nicht termingerecht durchgeführt worden wäre. Die Umsatzsteuern 01-02/2002 sowie die Umsatzsteuern 2001 laut Berechnung des Buchhalters wären auch immer zur Gänze abgeführt worden. Erst nach seinem Ausscheiden wäre dann ab der Umsatzsteuer 03/2002 eine Stockung in der Entrichtung eingetreten.

Weiters brachte er vor, dass zwar im gegenständlichen Fall ein Kausalzusammenhang gegeben wäre, nicht aber eine schuldhafte Pflichtverletzung, sei es auch nur im Rahmen einer leichten Fahrlässigkeit, da der Bw. durch die Aufteilung der Kompetenzen – vor allem aber durch die Auswahl eines in Buchhaltung und Steuerabrechnung durch Schulung und Praxis gut ausgebildeten Erfüllungsgehilfen, dessen Arbeit noch dazu durch Vergleich mit der Arbeit des Steuerberaters für den Zeitraum 01-04/2001 auf ihre Qualität auch durch einen Nichtfachmann hätte überprüft werden können – alles einem im Rechnungswesen nicht Ausgebildeten Mögliche getan, um für eine ordnungsgemäße Abführung der Abgaben an das Finanzamt Sorge zu tragen.

Einer nicht im Rechnungs- und Abgabewesen ausgebildeten Person wäre es einfach unmöglich, exakt nachzurechnen, welche Abgaben auf Grund der laufenden Geschäfte an das Finanzamt zu entrichten wären. Dies insbesondere auch deswegen, weil die Abgabendifferenz von € 26.601,02 im Verhältnis zur gesamten Umsatzsteuer von € 922.988,95 nur 2,88 % betrage und schon aus Gründen der relativen Geringfügigkeit für jeden damit Befassten nur nach langwierigen und fachkundigen Recherchen zu erkennen gewesen wäre.

Mit Bescheid vom 10. Dezember 2010 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm. [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der damaligen B-GmbH (und nunmehrigen P-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 19.231,97, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 2001	16.600,66	15. 02. 2002
Umsatzsteuer 03/2002	2.631,31	15. 05. 2002

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 29. Dezember 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass der Anspruch auf Einhebung der geltend gemachten Abgaben gemäß [§ 238 BAO](#) verjährt wäre, da die Einhebungsverjährung 2003 begonnen hätte und am 31. Dezember 2007 abgelaufen wäre. Möglicherweise wäre die Verjährung durch die Vorsprache im Finanzamt am 6. September 2004 unterbrochen worden. Die sich daraus ergebende Frist wäre am 31. Dezember 2009 abgelaufen.

Weiters wäre die erstmalige Geltendmachung eines Abgabensanspruches durch Haftungsbescheid unzulässig, weil das Recht auf Festsetzung der Abgaben gemäß [§ 207 BAO](#) für 2001 im Jahr 2008 und für 2002 im Jahr 2009 verjährt wäre.

Auf die Wiedergabe des übrigen Vorbringens wird wegen Identität mit den in der Stellungnahme vom 6. September 2004 ausgeführten Einwendungen verzichtet, um Wiederholungen zu vermeiden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass die Einhebungsverjährungsfrist gemäß [§ 238 BAO](#) fünf Jahre betrage. Diese Frist werde durch eine nach außen hin erkennbare Amtshandlung unterbrochen, die dem Abgabepflichtigen nicht zur Kenntnis gelangt sein müsse (VwGH 28.5.1986, [84/13/0246](#); VwGH 28.3.1990, [89/13/0189](#)). Diese Unterbrechungshandlung wirke nicht personenbezogen, sondern wäre anspruchbezogen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0038). Da die Unterbrechungshandlungen bei den anderen handelsrechtlichen Geschäftsführern H.P. und P.W. in den Jahren 2004, 2008 und letztlich 2010 erfolgt wären, wäre die Einhebungsverjährung gemäß [§ 238 BAO](#) nicht eingetreten.

Der Bw. wäre unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der genannten Gesellschaft in der Zeit vom 25. September 2000 bis 27. Mai 2002 gewesen. Zu den abgabenrechtlichen

Pflichten des Vertreters gehöre insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet würden.

Bei Beauftragung Dritter (zB Angestellter – wie in der Berufung dargestellt F.C.) mit den abgabenrechtlichen Pflichten bestehe die Haftung vor allem bei Verletzung von Überwachungspflichten (VwGH 22.2.1993, [91/15/0065](#); VwGH 26.5.1998, [97/14/0080](#); VwGH 19.11.1998, [98/15/0159](#)). Der Vertreter hätte das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen würden, dass ihm insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleiben würden (VwGH 26.5.1998, [97/14/0080](#)). Bei mehreren Vertretern könnten die Aufgaben verteilt werden. Eine derartige Arbeitsaufteilung bewirke allerdings nicht, dass die Vertreter sich untereinander nicht um die Beaufsichtigung der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten zu kümmern bräuchten.

Der Berufung folgend werde zudem festgestellt, dass zum Zeitpunkt der Abberufung des Bw. die Gesellschaft über ausreichende Mittel verfügt hätte, um die Abgabenschuldigkeiten zu entrichten. Damit wäre dokumentiert, dass die Vertretene Mittel zur Entrichtung durch den/die Vertreter gehabt hätte.

Der Kausalzusammenhang der Uneinbringlichkeit bei der Gesellschaft wäre ebenfalls gegeben, weil die Gesellschaft am 22. Juli 2006 im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden wäre.

Abschließend brachte das Finanzamt vor, dass der Zeitpunkt der Fälligkeit maßgebend wäre, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt werde (VwGH 25.10.1996, [93/17/0280](#)). Die Fälligkeiten der Umsatzsteuer 03/2002 und der Umsatzsteuer 2001 wären der 15. Mai 2002 und der 15. Februar 2002 gewesen, die somit in den Zeitraum der handelsrechtlichen Geschäftsführung des Bw. fallen würden.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 22. März 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass es für einen Geschäftsführer praktisch unmöglich wäre, alle Verpflichtungen, die sich aus dem laufenden Geschäftsbetrieb ergeben würden, dauernd und vollständig zu überwachen.

Im Ergänzungsschreiben vom 6. April 2011 führte er das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.5.1998, 97/14/0080, auszugsweise an:

„Wenn der verantwortliche Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt, wird er dadurch nicht von seiner Verantwortung befreit. Es treffen ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungs-

folgen nach [§ 9 BAO](#) führen kann. Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlichen Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, verborgen bleibt."

Wollte man das Gesetz so auslegen, dass der Geschäftsführer in allen Fällen die Buchhaltung und Steuerberechnung selbst zu kontrollieren hätte und für Unrichtigkeiten schuldhaft verantwortlich wäre, käme man nach Ansicht des Bw. zu abstrusen Ergebnissen. So müsste beispielsweise der Generaldirektor eines Großunternehmens die Buchhaltungsunterlagen von einer Vielzahl von BuchhalterInnen, also die korrekte Verarbeitung und Auswertung von Millionen von Belegen selbst überprüfen, was offensichtlich unmöglich wäre. Eine Detailprüfungsmöglichkeit durch Geschäftsführer oder Vorstände wäre in der Realität nicht gegeben.

Aus Gesetz, Rechtsprechung und der täglichen Praxis ergebe sich, dass je kleiner der Betrieb wäre, desto eher vom Geschäftsführer eine direkte Kontrolle verlangt werden könne, und je größer der Betrieb wäre, desto eher vom Geschäftsführer nur die Installation und Auswahl der damit befassten Organe zu vertreten wäre. Die zu erfüllenden Pflichten würden sich von der Überprüfung der Aufzeichnung auf die Auswahl der Organe verlagern, die mit der Erfüllung dieser Pflichten beauftragt würden. Die Gesellschaft wäre mit einem geschätzten Umsatz von über € 10 Mio. und zehntausenden Belegen in einer Größenordnung, die eine direkte persönliche Kontrolle durch den Geschäftsführer nicht mehr zulasse.

Die Abgabe Umsatzsteuer 2001 wäre in verschiedenen Teilen im Laufe des Jahres 2001 zu entrichten und spätestens am 15. Februar 2002 zur Zahlung fällig gewesen. Da der Bw. am 27. Mai 2002 als Geschäftsführer abberufen worden wäre, wäre er zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe als Geschäftsführer für deren Entrichtung verantwortlich gewesen. Ihm wäre aber bis zu seinem Ausscheiden als Geschäftsführer nicht bekannt gewesen, dass die Umsatzsteuer 2001 nicht vollständig entrichtet worden wäre.

Weiters führte der Bw. aus, dass Herr C. Mitte 2001 als Buchhalter aufgenommen worden wäre und seitdem die Buchungen durchgeführt hätte. Herr W. hätte die interne Kontrolle des Rechnungswesens durchgeführt. Der Bw. hätte sich in der monatlichen Kontrolle darauf beschränkt, festzustellen, ob die Abrechnungen der Umsatzsteuer (und anderer Abgaben und Beiträge) erfolgt wäre und ob schätzungsweise die entrichteten Abgaben den

Monatsergebnissen entsprochen hätten. Schließlich hätte er die abschließende Kontrolle der Umsatzsteuerberechnung alljährlich durch den Steuerberater der Gesellschaft angeordnet, die auch im Zuge der Abstimmungs- und Bilanzierungsarbeiten jedes Jahr durchgeführt worden wäre. Bei der durch ihn durchgeführten monatlichen Kontrolle hätte der Bw. geringfügige Abweichungen von einigen Prozent nicht feststellen können, denn um das zu bewirken, hätte er die Erfassung und Verbuchung jeder einzelnen Eingangs- und Ausgangsrechnung nachvollziehen müssen, was einer Vollbeschäftigung des Geschäftsführers als Buchhalter gleichgekommen wäre.

Der Bw. wäre somit seinen Verpflichtungen, für die Auswahl von qualifizierten Personen (Herr C.), für eine Kontrolle dieser Personen durch die Einführung eines internen Kontrollsystems (Herr W.) sowie für eine durch ihn vorzunehmende überblicksmäßige Kontrolle der Arbeiten dieser Personen in Bezug auf Abgabenermittlung und -entrichtung Sorge zu tragen, in vorbildlicher Weise nachgekommen.

Ein Geschäftsführer, der nach dem GmbHG für die ordnungsgemäße Führung einer Gesellschaft verantwortlich wäre, hätte neben dem Rechnungswesen für eine Vielzahl anderer Tätigkeiten und Entscheidungen, unter Anderem für die Erfüllung umfangreicher Rechtsvorschriften in den einzelnen Bereichen, die Investitionspolitik, die Personalpolitik, die Wirtschaftsentwicklung, die Finanzierungen, etc., die ein derartiger Betrieb mit sich bringe, zu sorgen, hätte aber nach den Gesetzen der Natur nur eine bestimmte Kapazität, die er zur gesamten Betriebsführung einsetzen könne.

Es wäre anzunehmen, dass es in dem angeführten Geschäftsumfang der Gesellschaft keinen Geschäftsführer eines Unternehmens gebe, der in der Lage wäre, jeden einzelnen Geschäftsvorfall und dessen steuerliche Auswirkung zu kontrollieren und somit Umsatzsteuerdifferenzen in relativ geringer Höhe festzustellen und zu vermeiden. Damit liege aber ein schuldhaftes Verhalten des Bw., das Voraussetzung für die Haftung wäre, nicht vor.

Soweit in den vorstehenden Ausführungen auf die Umsatzsteuerdifferenz 2001 Bezug genommen worden wäre, gelte dies sinngemäß auch für die Umsatzsteuer 03/2002.

In Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. August 2011, wer nach F.C. die Buchhaltung geführt und die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt und dem Finanzamt gemeldet hätte, da dieser lediglich vom 2. April bis 31. Oktober 2001 Angestellter der Gesellschaft gewesen wäre, sowie wie die Nachforderung an Umsatzsteuer 2001 laut Bescheid vom 8. September 2003 zustande gekommen wäre, teilte der Bw. mit Schreiben vom 28. September 2011 mit, dass nach dem Ausscheiden des Buchhalters F.C.

dessen Chef, der Leiter der sogenannten Controlling-Abteilung, Herr P.W. , die Buchhaltung übernommen hätte. Auch Herr W. wäre erstklassig im Rechnungswesen ausgebildet gewesen und hätte vor seinem Eintritt in die P-GmbH die verantwortungsvolle Aufgabe der Leitung einer Bankfiliale im Burgenland übergehabt, danach wäre er Leiter der Abteilung Burgenland in der Zentrale dieser Bank gewesen. Neben seinen Erfahrungen im Rechnungswesen und seinen kaufmännischen Kenntnissen aus Vorperioden hätte er durch die dauerhafte Kontrolle der von Herrn C. geführten Buchhaltung auch genaue Kenntnisse der genannten Gesellschaft gehabt. Seine Betrauung mit der Führung des Rechnungswesens hätte der Bedeutung entsprochen, die der Bw. dieser Abteilung beigemessen hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 238 Abs. 1 BAO](#) verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß [§ 238 Abs. 2 BAO](#) wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 leg.cit. unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Dem Einwand des Bw., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß [§ 238 BAO](#) verjährt wären, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach ab 15. Februar 2002 (dem ältesten Fälligkeitstag) folgende – unvollständige, da nur den Bw. betreffende, aber ausreichende - Unterbrechungshandlungen, die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist (ursprünglich bis 31. Dezember 2007) jeweils neu in Gang setzten, gesetzt wurden.

Durch die Anmeldung im Konkurs wird gemäß [§ 9 Abs. 1 KO](#) die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Darüber hinaus war auch auf Grund des vom 12. Jänner 2004 bis 16. Februar 2006 anhängigen Konkursverfahrens, bei dem die haftungsgegenständlichen Forderungen angemeldet waren, die Verjährung gemäß [§ 9 Abs. 1 KO](#) unterbrochen.

<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>Datum</i>	<i>Verjährungsfrist</i>
Haftungsvorhalt	08. 01. 2004 bzw. 19. 07. 2004	31. 12. 2009

Konkurs	12. 01. 2004 bis 16. 02. 2006	16. 02. 2011
Haftungsbescheid	10. 12. 2010	31. 12. 2015

Dem Einwand des Bw., dass allfällige Maßnahmen nicht seine Person betreffen würden, wird zum Einen die dagegensprechende Aktenlage laut vorstehender Tabelle entgegengehalten und zum Anderen auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach der VwGH den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht hält und sich nunmehr zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen derart bekennt, dass Amtshandlungen nach [§ 238 Abs. 2 BAO](#) die Verjährung des in [§ 238 Abs. 1 BAO](#) genannten Rechtes gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten. Der Text dieser Vorschrift nimmt nicht Bezug auf eine Person, sondern handelt allein vom Anspruch. "Jede" zur Durchsetzung "des Anspruches" unternommene, nach außen "erkennbare" Amtshandlung wird als verjährungsunterbrechend normiert, ohne dass diesem Gesetzestext ein Anhaltspunkt für die Anordnung entnommen werden kann, eine bestimmte, von einer solchen Amtshandlung "betroffene" Person in das die Verjährungsunterbrechung bewirkende Geschehen einzubinden (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#)).

Daraus erhellt, dass eine Verjährung der Einhebung nach [§ 238 Abs. 1 BAO](#) zufolge der regelmäßigen Unterbrechungshandlungen gemäß [§ 238 Abs. 2 BAO](#) nicht eingetreten ist.

Gemäß [§ 224 Abs. 3 BAO](#) ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Aber auch aus dem Einwand des Bw., dass die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches durch Haftungsbescheid unzulässig wäre, weil das Recht auf Festsetzung der Abgaben gemäß [§ 207 BAO](#) für 2001 im Jahr 2008 und für 2002 im Jahr 2009 verjährt wäre, lässt sich nichts gewinnen, da aus [§ 224 Abs. 3 BAO](#) nicht abgeleitet werden kann, dass die Bestimmungen der Festsetzungsverjährung in jedem Fall auf die Geltendmachung der Haftung anzuwenden wären, da dies nur auf den - hier nicht gegebenen - Fall zutrifft, dass eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe noch nicht festgesetzt und daher erst mit dem Haftungsbescheid erstmals geltend gemacht wurde. Im gegenständlichen Fall handelt es sich aber bei den haftungsverfangenen Abgaben zum Einen um eine ohnehin bereits mit Bescheid vom 8. September 2003 festgesetzte Abgabe (Umsatzsteuer 2001) und zum Anderen um eine

von der Gesellschaft gemeldete Selbstbemessungsabgabe (Umsatzsteuer 03/2002). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird jedoch durch die Selbstbemessung die Rechtswirkung der Abgabefestsetzung geschaffen (VwGH 26.4.2007, [2006/14/0039](#)), wodurch (in beiden Fällen) der Abgabeananspruch daher bereits vor der Haftungsinanspruchnahme geltend gemacht wurde und sohin nicht mehr der Festsetzungsverjährung unterliegt.

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.

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 16. Februar 2006 der über das Vermögen der P-GmbH (ehemals B-GmbH) am 14. März 2003 eröffnete Konkurs nach Verteilung lediglich an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Zur Überprüfung, ob und wann dem Bw. als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag, dient folgende Übersicht:

<i>Zeitraum</i>	<i>Geschäftsführer</i>		
10. 11. 1999 bis 25. 09. 2000	H.P.		
25. 09. 2000 bis 22. 03. 2001	H.P.	P.W.	M.R.
22. 03. 2001 bis 27. 05. 2002	H.P.		M.R.
27. 05. 2002 bis 10. 03. 2003	H.P.	P.W.	
10. 03. 2003 bis 12. 01. 2004	H.P.		

Dazu ist festzustellen, dass der im gesamten Zeitraum der vor Erlassung des Haftungsbescheides rückständigen Abgaben (€ 92.353,84) bis zur Konkurseröffnung tätige Geschäftsführer H.P. mit rechtskräftigem Bescheid vom 10. Dezember 2010 (zugleich mit dem Bw.) zur

Haftung für die Abgaben Umsatzsteuer 04-06/2002 im Gesamtbetrag von € 18.346,76 herangezogen wurde.

Der nur zeitweise als Geschäftsführer in Erscheinung tretende, aber laut Organigramm für die steuerlichen Angelegenheiten zuständige P.W. erhielt lediglich einen Haftungsvorhalt und wurde mit Bescheid vom 3. Februar 2010 nach Leistung einer Abschlagszahlung von € 10.000,00, die (zu Gunsten des Bw.) auf die gegenständliche Umsatzsteuer 2001 als älteste Abgabenschuld verrechnet wurde, aus der Gesamtschuld entlassen.

Vor Erlassung der Haftungsbescheide verfügte das Finanzamt am 7. Dezember 2010 die Löschung eines Abgabenbetrages von € 44.775,11, sodass lediglich die zur Haftung in Anspruch genommenen Abgaben verblieben.

Bei mehreren Vertretern können die Aufgaben verteilt werden, wie auch das vorgelegte Organigramm zeigt. Eine derartige Arbeitsaufteilung bewirkt allerdings nicht, dass ein Vertreter sich um die Tätigkeit der anderen nicht mehr kümmern braucht. Jedem Vertreter obliegt die Überwachung der anderen zB hinsichtlich der Pflicht, für die Führung der erforderlichen Bücher Sorge zu tragen (VwGH 21.5.1992, 88/17/0126).

Die Geschäftsverteilung kann einen Vertreter aber exkulpieren, wenn er sich diesbezüglich nach Lage des Falles auf den intern zuständigen Vertreter verlassen durfte. Dies gilt nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, dieser erfülle die ihm intern zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig (VwGH 26.1.1982, [81/14/0083](#), 81/14/0169), wenn somit ein Anlass vorlag, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu zweifeln (VwGH 3.7.2003, [2000/15/0043](#)).

So ein Fall liegt hier aber nicht vor:

Da die haftungsgegenständlichen Abgaben in einem Zeitraum fällig waren, in dem der Bw. gemeinsam mit H.P. als Geschäftsführer der GmbH tätig war, lässt sich aus dem zur Zeit des Beginns der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. erstellten Organigramm nichts gewinnen, weil der für die Buchhaltung zuständige P.W. zu den Fälligkeitszeitpunkten nicht (mehr) Geschäftsführer war. Da laut dieser Aufstellung H.P. nur für die technische Betreuung zuständig war, der Bw. aber für das Controlling, und der Bw. selbst bestätigte (Ergänzung des Vorlageantrages vom 6. April 2011, Seite 2, letzter Satz), dass er im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben für deren Entrichtung verantwortlich war, steht unzweifelhaft dessen Zuständigkeit für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen fest.

Bei Betrauung Dritter, wie den vom Bw. als zuverlässig befundenen Buchhalter F.C. mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten. Der Vertreter hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Melde- und Zahlungspflichten verborgen bleiben (VwGH 16.9.2003, [2000/14/0106](#)).

Ein Auswahlschulden liegt hinsichtlich des F.C. auf Grund dessen offensichtlichen und durch Zeugnisse belegten Versiertheit nicht vor. Allerdings zeigt ein Blick in die Abgabendatei, dass F.C. lediglich in der Zeit vom 2. April bis 31. Oktober 2001 Angestellter der Primärschuldnerin war. Für die am 15. Februar 2002 bzw. 15. Mai 2002 fälligen Umsatzsteuern 2001 und 03/2002 lässt sich aus dem Einwand des sorgfältig ausgewählten Buchhalters daher nichts gewinnen, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein Personalwechsel eine erhöhte Sorgfalt bei der Überwachung bedingt (VwGH 10.2.1981, [1729/80](#)).

Nach den Angaben des Bw. führte dann in der Folge P.W. die Buchhaltung, der im haftungsgegenständlichen Zeitraum zwar nicht Geschäftsführer, aber dafür nach Angaben des Bw. leitender Angestellter und laut Organigramm für die Buchhaltung zuständig war, und der von ihm als im Bereich Rechnungswesen und EDV sehr versiert beurteilt wurde. Dass dies aber offenbar eine Fehleinschätzung war, belegt die Tatsache, dass nach dem Vorbringen des Bw. Herr C. die von der Steuerberatungskanzlei T. erstellte und von Herrn W. kontrollierte Buchhaltung der Monate 01-04/2001 für unzureichend befand und einer Änderung unterziehen musste.

Dem Bw. musste somit bereits seit diesem Zeitpunkt klar geworden sein, dass die Überwachung des als Buchhalter eingesetzten P.W. nicht ausreichend sein konnte.

Dies trifft auf die Umsatzsteuer 2001 zu, aber noch viel mehr auf die Umsatzsteuer 03/2002, die ja nicht einmal in der gemeldeten Höhe entrichtet wurde, woraus folgt, dass hier offenbar jedes Controlling versagte.

Ein Überwachungsverschulden war dem Bw. daher anzulasten.

Insbesondere ist im Rahmen der Pflichten eines Geschäftsführers für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Der Einwand des Bw., dass die Nachforderung an Umsatzsteuer 2001 erst nach seiner Abberufung bescheidmäßig festgesetzt worden wäre, geht ins Leere, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel

hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, [2001/15/0108](#)), ist bei Selbstbemessungsabgaben 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](#)).

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 der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Seitens des Bw. wurde nicht vorgebracht, dass die Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine finanziellen Mitteln mehr verfügt hätte bzw. wurde auch nicht behauptet, es seien sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal der Bw. auch selbst einbekannte, dass im Zeitpunkt seines Ausscheidens die Gesellschaft über ausreichende Mittel verfügt hätte, um die rückständigen Abgaben zu begleichen (Berufung, Seite 3, Mitte). Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bw. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

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](#)).

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.

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](#)).

Im Rahmen des Ermessens war aber dennoch der Einwand des Bw. zu berücksichtigen, dass auf Grund der Größe des Unternehmens (laut Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 8. September 2003 betrug der Umsatz rund € 4,6 Mio.) kein strenger Maßstab an die Überwachungspflicht gelegt werden kann, weshalb ihn auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur ein milderer Grad des Versehens anzulasten ist. Die Haftungsschuld wird daher im Ermessenswege auf die Hälfte reduziert.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der P-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 9.615,99 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Oktober 2011