



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat10 über die Berufung der Bw., nunmehr vertreten durch Rechtsanwalt vom 15. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 17. August 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 29. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 147.698,44 (statt bisher € 170.453,16) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	06/2003	11.243,14
Umsatzsteuer	07/2003	17.735,07
Umsatzsteuer	08/2003	109.942,35
Lohnsteuer	05/2003	2.363,88
Lohnsteuer	06/2003	3.160,09
Lohnsteuer	07/2003	2.690,27
Lohnsteuer	08/2003	354,77
Lohnsteuer	09/2003	208,87

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. August 2011 wurde die Berufungswerberin (Bw.) als ehemalige Geschäftsführerin der X-GmbH für deren nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 170.453,16 gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	06/2003	12.936,22
Umsatzsteuer	07/2003	20.405,75
Umsatzsteuer	08/2003	126.498,32
Lohnsteuer	2002	513,16
Lohnsteuer	05/2003	2.719,85
Lohnsteuer	06/2003	3.635,96
Lohnsteuer	07/2003	3.095,39
Lohnsteuer	08/2003	408,19
Lohnsteuer	09/2003	240,32

Zur Begründung wurde nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bw. im Zeitraum 20. Dezember 2000 bis 17. Dezember 2003 handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH und daher zu deren Vertretung berufen gewesen zu sein.

Sie wäre daher verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 leg. cit., selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern seien zwar gemeldet, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten

Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten. In der Vorhaltebeantwortung vom 11. August 2011 betreffend Haftungsinanspruchnahme werde ausgeführt, dass seinerzeit die vorhandenen liquiden Mittel der Gesellschaft für alle Gläubiger gleichteilig verwendet worden seien, es wäre andernfalls zu Anfechtungsprozessen durch den Masseverwalter gekommen.

Es sei jedoch kein Nachweis erbracht worden, welcher Betrag bei pflichtgemäßem Verhalten und gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Werde der Nachweis nicht erbracht, so hafte der Vertreter für die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze.

Hinsichtlich der Haftung für die Lohnsteuer verwies das Finanzamt auf § 78 EStG.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten der Bw. als Vertreterin der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Der Einwand in der Vorhaltsbeantwortung zur Haftungsinanspruchnahme vom 10. August 2011, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben verjährt seien, sei nicht richtig.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjähre das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Gemäß § 238 Abs. 2 BAO werde 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 sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen. Durch Anmeldung im Konkurs werde gemäß § 9 IO (früher KO) die Verjährung der angemeldeten Forderungen unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginne von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden sei.

Die früheste Fälligkeit sei im Jänner 2003 (für die Lohnsteuer 2002) gewesen. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO wäre diesfalls die Einhebungsverjährung frühestens 31. Dezember 2008 eingetreten. Die Verjährung sei gemäß § 9 IO durch die Anmeldung der Konkursforderung am 17. Februar 2004 und 25. März 2004 unterbrochen worden. Die fünfjährige Verjährungsfrist

habe gemäß § 9 IO erst wieder mit Beendigung des Konkursverfahrens am 8. Februar 2011 neu zu laufen begonnen.

Das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, sei demnach für keine der haftungsgegenständlichen Abgaben verjährt. Weiters sei die Bw. ihrer Verpflichtung, Beweisanbote zu ihrer Entlastung darzutun nicht nachgekommen.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass sie jegliche persönliche Haftung bestreite. Es sei richtig, dass sie vom 29. Dezember 2000 bis 17. Dezember 2003 handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH gewesen sei.

Am 13. Februar 2004 sei über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Am 7. Februar 2011 sei dieses aufgehoben worden, die Konkursquote habe 13,087898% betragen. Der Rückstand, für den die Bw. zur Haftung herangezogen worden sei, berücksichtige diese Quotenzahlung nicht.

Die Umsatzsteuer würde aus einem Verkauf von Einrichtungen bzw. des Frisörsalons herrühren. Die GmbH habe dazu mit Kaufvertrag vom 31. Juli 2003 für den Verkauf der Einrichtung bzw. des Friseursalons eine Bruttorechnung von € 780.000,00 ausgewiesen. Darin sei eine USt von 20% in der Höhe von € 130.000,00 enthalten gewesen. Dieser Umsatz sei mit der UVA gemeldet worden. Der Kaufpreis sei, jedenfalls während ihrer Geschäftsführertätigkeit, nicht oder nur zu einem geringen Teil vom Käufer bezahlt worden. In weiterer Folge sei der Käufer einen sehr großen Teil des vereinbarten Kaufpreises schuldig geblieben. Der MV habe daher die Forderung aus dem großen Restkaufpreis namens der GmbH klageweise betrieben. Die Kaufpreiszahlungen seien überwiegend an den MV geflossen. Dieser habe dann wegen Zahlungssäumigkeit gegen den Käufer eine Klage beim HG Wien eingebracht. Letztlich sei es zu einem Vergleich und damit zu einer Reduktion des Kaufpreises gekommen. Damit habe sich auch die Umsatzsteuer reduziert. Nach Einschätzung der Bw. habe es zu einer USt-Gutschrift von zumindest € 100.000,00 zu reichen. Ob diese Gutschriften beantragt und/oder dann letztlich ausgewiesen worden seien, entziehe sich der Kenntnis der Bw. Jedenfalls dürften im Zusammenhang dieses Vorganges keine USt-Belastungen für die GmbH letztlich hervorkommen, wenn diese Ankaufsrechnung erheblich reduziert worden sei. Dieser Sachverhalt gehe aus den Berichten im Zuge des Insolvenzverfahrens hervor, den der MV dem Konkursgericht erstattet habe. Da das Finanzamt Gläubiger in diesem Konkurs gewesen sei, seien diese Informationen diesem auch zugegangen. Die Bw. mache daher geltend, dass die erforderliche Korrektur in der Umsatzsteuerbelastung möglicherweise nicht veranlasst worden sei.

An den Zahlungssäumigkeiten des Käufers treffe die Bw. kein Verschulden. Sie habe jedenfalls ihre Geschäftsführertätigkeit ordnungsgemäß weitergegeben, bis zur Zurücklegung habe die Gesellschaft geordnete wirtschaftliche Bereiche gehabt. Dass nachfolgend wirtschaftliche Schwierigkeiten für die Gesellschaft hervorgekommen seien, könne zwar als Ursache für die Insolvenz angesehen werden, doch sei die Bw. dafür nicht verantwortlich.

Die Bw. habe jedenfalls seinerzeit die vorhandenen liquiden Mittel der Gesellschaft gleichteilig verwendet, andernfalls wäre es zu Anfechtungsprozessen durch den MV gekommen. Damit treffe die Bw. an möglichen Zahlungssäumnissen kein Verschulden. Auch die Tatsache des Verkaufes von € 780.000,00 habe erwiesen, dass die Gesellschaft weder überschuldet, noch zahlungsunfähig gewesen sei. Die Gesellschaft habe mit der Bezahlung des Kaufpreises rechnen können. Für nachträgliche Zahlungssäumnisse der Gesellschaft, die zur Konkurseröffnung geführt hätten, sei die Bw. nicht verantwortlich. Aber auch dazu sei vermerkt, dass gegen den nachfolgenden Geschäftsführer Überprüfungen wegen Krida stattgefunden hätten. Ein Sachverständigengutachten habe ergeben, dass im Zusammenhang mit dem Verkauf von Friseurobjekten kein strafrechtliches Verhalten vorliege. Das Verfahren sei von der Staatsanwaltschaft gemäß § 90 StPO eingestellt worden. Wenn dies schon für Tätigkeiten des nachfolgenden Geschäftsführers festgestellt worden sei, so treffe dies auch für die Bw. zu.

Auch werde der Abgabenrückstand der Höhe nach bestritten.

Letztlich werde Verjährung von Haftungsansprüchen eingewendet, da die Frist von fünf Jahren im Dezember 2008 abgelaufen sei.

Die Bw. beantrage die Durchführung und Erhebung folgender Beweise, die den dargelegten Berufungsstandpunkt belegen würden

Beischaffung des Konkursaktes der GmbH

Beischaffung des Prozessaktes 1111111 des HG A. (Kläger RA Mag. L. als MV wegen € 234.000,00)

Beischaffung des Aktes LG für Strafsachen Wien (Verdächtiger H.)

Einvernahme von D.L., RA als Zeuge

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2011 gab das Finanzamt der Berufung insoweit Folge, als es die Konkursquote berücksichtigte. Der Haftungsbetrag reduzierte sich demgemäß auf € 148.144,44.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben nach Abschluss des Konkursverfahrens feststehe.

Es sei unbestritten, dass die Bw. im Zeitraum 29. Dezember 2000 bis 17. Dezember 2003 Geschäftsführerin der GmbH gewesen sei. Da das Insolvenzverfahren erst am 7. Februar 2011 beendet worden sei, sei die Haftung erst zum gegenständlichen Zeitpunkt geltend gemacht worden, da eine Geschäftsführerhaftung stets nur eine Ausfallhaftung darstellen könne.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Geschäftsführer darzutun, aus welchen Gründen eine Erfüllung der Abgabepflichten unmöglich gewesen sei. Tue er dies nicht, so dürfe die Abgabenbehörde annehmen, dass er schuldhaft seine Pflicht verletzt habe. Da für eine Haftung bereits leichte Fahrlässigkeit genüge, habe der Geschäftsführer zu beweisen, dass ihn nicht einmal leichte Fahrlässigkeit treffe. In diesem Sinn trage der Geschäftsführer auch die Beweislast dafür, dass die Gesellschaft keine ausreichenden Mittel mehr gehabt habe, um die Steuerschulden zahlen zu können. Da der Beweis von der Bw. nicht erbracht werden können, sei eine schuldhafte Pflichtverletzung zwingend anzunehmen.

Entgegen den Ausführungen, dass in der Zeit der Geschäftsführertätigkeit der Bw. bei der Primärschuldnerin keine Abgabenrückstände vorhanden gewesen wären, sei auszuführen, dass im Zeitpunkt 27. Oktober 2003 insgesamt € 307.005,07 an Abgabenschuldigkeiten auf dem Konto der Primärschuldnerin ausgehaftet hätten. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte die Bw. infolge Zahlungsunfähigkeit eine Gläubigergleichbehandlung in Form einer aliquoten Tilgung aller Verbindlichkeiten vornehmen müssen. Ein solcher Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung im gesamten Verfahren habe nicht erbracht werden können, es liege daher eine schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. vor.

Bezüglich der Umsatzsteuervoranmeldung 8/2003 hätte die Bw. eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung einbringen müssen, wenn die Voraussetzungen tatsächlich vorgelegen wären. Die Bw. hätte auch im Rahmen dieser Berufung gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide berufen können.

Für Lohnabgaben hafte der Geschäftsführer stets in voller Höhe, auch wenn kein Nachweis über die Gläubigergleichbehandlung vorliege. Auf die Begründung im Haftungsbescheid werde verwiesen.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit sei dabei die Bedeutung „berechtigter Interessen der Partei“, dem Begriff der Zweckmäßigkeit die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der

Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die Abgabenschuld beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die gesetzliche Vertreterhaftung geltend zu machen. Da der Abgabenausfall auf das Verschulden der Bw. zurückzuführen sei, sei den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den Interessen der Partei der Vorrang einzuräumen.

Dem Rechtsmittel könne aber insoweit stattgegeben werden, als die Quote des Konkursverfahrens auf die Haftungsschuld aliquot angerechnet werde.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass es ihr unmöglich gemacht worden sei, einen Haftungsbefreiungstatbestand nachzuweisen, da Unterlagen der Gesellschaft aus dem Jahr 2003 nicht mehr vorlägen, zumal die Aufbewahrungsfrist im Jahr 2010 geendet habe. Dies könne der Bw. nicht zum Nachteil gereichen. Eine allfällige Beweispflicht könne daher nicht zu ihren Lasten gehen. Für mögliche unterlassene Eingaben sei die Bw. nicht haftbar, da sie nur für einen kurzen Zeitraum Geschäftsführerin gewesen sei.

Sie habe aber ganz korrekt aufgezeigt, warum Haftungen nicht vorlägen und habe damit der Beweispflicht der BAO entsprochen.

Die Bw. verweise auf nachstehende Rechtssätze des VwGH zum Erkenntnis vom 16.12.2009, 2009/15/0127)

*„Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22. September 1999, 96/15/0049, VwSlg 7440 F/1999, klargestellt hat, haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch 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. 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, obliegt allerdings dem Vertreter. Weist er 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0176). Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 29. März 2001, 2000/14/0149, und das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038, VwSlg 7038 F/1995).*

*Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers, nach welcher es ihm obliegt, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, bedeutet nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht der Geschäftsführer seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (Hinweis E 13. April 2005, 2001/13/0220)."*

Die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung werde beantragt und die Durchführung der Beweisanträge.

Letztlich habe das Finanzamt das gehörige Ermessen in dieser Sache nicht richtig angewendet, hätte es doch bei Bejahung der Haftung zu einer erheblichen Reduktion der Haftungssumme reichen müssen.

In der am 29. November 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass zunächst einmal die Haftungsvoraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO bestritten würden. Eine schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. werde im gegenständlichen Fall zu verneinen sein, da sie ihre abgabenrechtlichen Pflichten als Geschäftsführerin erfüllt und die Gläubiger auch gleich behandelt habe. Dies sei durch ein Kridaverfahren betreffend den Nachfolge-GF, das mit Freispruch geendet habe, erwiesen. Die von der Bw. abverlangten Gleichbehandlungsnachweise würden in Anbetracht der lange zurückliegenden Haftungsschuld aus 2003 und des mittlerweile erfolgten Ablaufes der Aufbewahrungspflicht nicht zumutbar sein. Sowohl dieser Umstand als auch die lange Dauer des Konkursverfahrens, welche eine Beweisführung nunmehr wesentlich erschwert habe, werde bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein.

Als weiterer zweiter zentraler Punkt des Rechtsmittelvorbringens werde die Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten angezweifelt und einer näheren Überprüfung zu unterziehen sein, zumal die Kaufpreisschuld aus dem Verkauf der Geschäftslokale aus August 2003 in der Folge im Konkurs nicht voll eingegangen sei.



Es werde daher beantragt, den angefochtenen Haftungsbescheid aufzuheben bzw. in eventu die Sache an die I. Instanz zurückzuverweisen um die richtige Höhe der haftungsrelevanten Abgabenschuldigkeiten festzustellen.

Die im Berufungsschriftsatz gestellten Beweisanträge würden aufrechterhalten: Beschaffung des Konkurs-, der Straf- und Prozessakten.

Auf Befragen des Finanzamtsvertreters, ob die genaue Höhe der ausgefallenen Kaufpreisschuld aus dem Verkauf der Geschäftslokale im August 2003 seitens des steuerlichen Vertreters beziffert werden könne, führte der steuerliche Vertreter aus, dass eine derartige Bezifferung nicht möglich sei. Möglicherweise sei jedoch durch Einvernahme des ehemaligen steuerlichen Vertreters und des Masseverwalters eruierbar, welche Forderungen eingegangen seien, jedenfalls seien Zahlungen nachträglich in der Konkursmasse aufgegangen.

Daraufhin erläuterte der Vorsitzende die Rechtslage hinsichtlich der nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gemäß § 16 UStG, insbesondere dass eine derartige Berichtigung erst in Zeiträumen zu erfolgen habe, in dem die Uneinbringlichkeit der Forderungen feststehe, und auch dass aus der Aktenlage mit Sicherheit gesagt werden könne, dass die Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Kaufpreisforderung aus dem Betriebsverkauf nicht in den haftungsgegenständlichen Zeiträumen eingetreten sei.

Daraufhin fasst der Senat den Beschluss, dass die darauf gerichteten Beweisanträge, soweit die Beweise bisher noch nicht aufgenommen wurden, einer weiteren Beweisführung nicht zugeführt werden, weil sie Zeiträume betreffen, die nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass insbesondere auch bei der Ermessensübung die lange Dauer des Verfahrens und auch die derzeitige sehr schlechte wirtschaftliche Situation der Berufungswerberin zu berücksichtigen sein werde.

### ***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.*

Durch die Anmeldung im Konkurs wird die Verjährung der angemeldeten Forderung gemäß § 9 Abs. 1 KO (nunmehr § 9 IO) 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.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben wurden am 24. März 2004 im Konkursverfahren angemeldet. Mit Beschluss des Gerichtes vom 12. Jänner 2011 wurde das Konkursverfahren aufgehoben. Da der Haftungsbescheid am 17. August 2011 erlassen wurde, kann keine Verjährung eingetreten sein.

*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 12. Jänner 2011 das am 13. Februar 2004 eröffnete Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH aufgehoben wurde und die Gesellschaft im Firmenbuch bereits gelöscht wurde. Die Konkursquote betrug 13,087898%. Insoweit war der Berufung stattzugeben und die Haftung entsprechend dieser Quote zu reduzieren.

Unbestritten ist, dass die Bw. im Zeitraum 29. Dezember 2000 bis 17. Dezember 2003 Geschäftsführerin der GmbH war und ihr daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere hatte sie im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften bei der Primärschuldnerin unberichtigt aus.

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 (vgl. 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 (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen 06 und 07/2003 wurde kein Vorbringen erstattet.

Die Bw. führt zur Umsatzsteuer 08/03 aus, dass mit Kaufvertrag vom 31. Juli 2003 der Friseursalon bzw. die Einrichtung um einen Betrag in Höhe von € 780.000,00 verkauft worden sei. In der Rechnung sei die Umsatzsteuer ausgewiesen, der Kaufpreis sei nicht vollständig bezahlt worden. Der Masseverwalter habe die Restkaufpreisforderung eingeklagt, wobei es zu einem Vergleich und damit zu einer Reduktion des Kaufpreises gekommen sei.

Dieses Vorbringen ist schon deshalb nicht zielführend, da gemäß § 19 Abs. 2 Zi 1 UStG die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des Monats der Lieferung (Sollbesteuerung) entstanden ist.

Demzufolge wäre die Umsatzsteuer zum Fälligkeitstag in voller Höhe zu entrichten gewesen, unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis später (vollständig) entrichtet wurde oder nicht. Zur Berichtigung des gemeldeten Umsatzsteuerbetrages wird auf § 16 UStG verwiesen. Eine solche Berichtigung ist in dem Zeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Durch eine Änderung der Bemessungsgrundlage erfährt die für den Voranmeldungszeitraum 8/2003 gemeldete Umsatzsteuervorauszahlung daher keine Änderung. Das diesbezügliche Vorbringen stellt daher keinen Schuldausschließungsgrund dar, zumal in diesem Verfahren zu prüfen ist, ob der Bw. hinsichtlich der Nichtentrichtung der gemeldeten Selbstbemessungsabgaben zum jeweiligen Fälligkeitstag eine schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist.

Aus dem Prozessakt 1111111, der zur Einsichtnahme angefordert wurde, geht hervor, dass die X-GmbH ihr Unternehmen mit Kaufvertrag vom 31. Juli 2003 um den Kaufpreis in Höhe von brutto € 780.000,00 an die F- GesmbH veräußert hat. Hinsichtlich des Kaufpreises wurden Raten vereinbart. Klagegegenstand waren offengebliebene Restkaufpreisforderung in Höhe von € 236.000,00 samt Zinsen.

Am 31. Dezember 2004 wurde zwischen der F- GesmbH und der Y- GmbH ebenfalls ein Kaufvertrag über sämtliche Friseurbetriebe abgeschlossen, wobei sich die Y- GmbH verpflichtet hat, die offene Kaufpreisschuld der F- GesmbH zu übernehmen. Zwischen der Y- GmbH und der F- GesmbH wurde aufgrund eines beim Handelsgerichtes Wien zur Zahl AZ 222222 anhängig gewesenen Klageverfahren ein Vergleich dahingehend abgeschlossen,

dass mit Zahlung eines Betrages von € 112.300,00 sämtliche wechselseitigen Verbindlichkeiten bereinigt und verglichen sind.

Mit dem von der Bw. angesprochenen Vergleich (35 Cg 39/08m) verpflichtete sich die Y-GmbH (nunmehr: S-GmbH) an den Masseverwalter den Betrag von 120.000,00 zu bezahlen.

Eine Berichtigung des hier in Rede stehenden Kaufpreises und somit eine Änderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage kann aus der Aktenlage nicht abgeleitet werden, weshalb auch keine Änderung für die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer eingetreten ist. Dass in der Folge der Vergleichsbetrag nicht entrichtet und uneinbringlich wurde, wurde weder von der Bw. behauptet, noch liegen hierfür Anhaltspunkte vor. Nähere diesbezügliche Sachverhaltserhebungen waren für die Beurteilung des Verschuldens zu den hier maßgeblichen Fälligkeitstagen nicht erforderlich.

Gemäß § 16 UStG sind Berichtigungen für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Zweifelsfrei steht fest, dass eine eventuelle Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Kaufpreisforderung aus dem Betriebsverkauf nicht in die haftungsgegenständlichen Zeiträume fällt.

Da die Bw. bis zuletzt Gesellschafterin der GmbH war, ist sie jedoch gemäß § 80 Abs. 3 BAO Vertreterin der aufgelösten Gesellschaft und könnte bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung beim Finanzamt einbringen.

Mangels Relevanz für den Gegenstand des Berufungsverfahrens und bei geklärter Sach- und Rechtslage wurde von der Beischaftung des Konkursaktes und die Durchführung der Zeugeneinvernahme Abstand genommen.

Ein freisprechendes Urteil im wegen des Verdachts der betrügerischen oder fahrlässigen Krida eingeleiteten gerichtlichen Strafverfahren steht einer Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO nicht entgegen (VwGH vom 16.12.1999, 96/05/0104). Abgesehen davon hat das von der Bw. angesprochene Verfahren den nachfolgenden Geschäftsführer betroffen und lässt keine Rückschlüsse darauf zu, dass die Bw. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist.

Mangels Relevanz wurde von der Beischaftung des Strafaktes abgesehen.

Dem nicht näher ausgeführten Einwand der unrichtigen Höhe des Abgabenrückstandes ist entgegenzuhalten, dass dieser abgesehen von der Nachforderung an Lohnsteuer 2002 von

der GmbH zeitgerecht, somit im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Bw. gemeldet wurde.

Gehen einem Haftungsbescheid Abgabenbescheide voran, so ist die Behörde daran. gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125).

Der Bescheid über die Festsetzung der Lohnsteuer 2002 wurde nach der Konkursöffnung erlassen und kann der Bw. daher nicht bekannt sein, zumal der Bescheid dem Haftungsbescheid nicht beigelegt wurde. Wird der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt, dass die Abgabe schon bescheidmäßig festgesetzt wurde, liegt infolge unvollständiger Information ein Mangel vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0145).

Der Berufung war daher hinsichtlich der Lohnsteuer 2002 in Höhe von € 513,16 stattzugeben.

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). Im gegenständlichen Fall wurde jedoch nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

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).

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es grundsätzlich 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).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer

Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280).

Der Einwand, dass die Bw. keine Beweispflicht mehr treffe, da die Aufbewahrungspflicht für die Bücher und Schriften aus dem Jahr 2003 bereits im Jahr 2010 geendet habe, ist nicht zielführend, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132) den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen trifft, sodass er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat. Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweis Zwecken bedeutsam sind, riskiert bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise - vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft - in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 132, Tz. 9).

Die Bw. war in Kenntnis davon, dass sie die selbstgemeldeten Abgabenschuldigkeiten während der Zeit ihrer Geschäftsführertätigkeit nicht entrichtet hat und musste nach Ablauf des Konkursverfahrens damit rechnen, dass diese Unterlagen für die Prüfung in einem eventuellen Haftungsverfahren von Bedeutung sein würden.

Davon abgesehen normiert § 93 Abs. 3 GmbHG, dass die Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die Person des Verwahrers wird in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages oder eines Beschlusses der Gesellschafter durch das Handelsgericht bestimmt.

Gemäß Abs. 4 leg. cit. behalten die Gesellschafter und deren Rechtsnachfolger das Recht auf Einsicht und Benützung der Bücher und Schriften. Gläubiger der Gesellschaft können von dem Gerichte zur Einsicht ermächtigt werden.

Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen gemäß § 124 BAO auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

Gründe dafür, weshalb trotz der Bestimmung des § 93 Abs. 3 GmbHG die Bücher und Schriften nicht aufbewahrt wurden, wurden nicht dargetan. Eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kann daher nicht in Abrede gestellt werden.

Der zur Haftung Herangezogene hat das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabenerichtung nachzuweisen. Der Haftende erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei einer

gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (Hinweis auf VwGH 12.12.1999, 96/14/0104).

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. nicht aufgestellt. 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 daher nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Aus dem Vorbringen, dass es bei einem Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz zu Anfechtungsprozessen durch den Masseverwalter gekommen wäre, kommt keine Bedeutung zu, da sich die Anfechtungsbestimmungen der Konkursordnung vor allem gegen kurz vor der Konkurseröffnung (vgl. die Frist von 60 Tagen gemäß § 30 Abs. 1 KO) vorgenommene Vermögensverschiebungen zu Gunsten einzelner Gläubiger richten. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten waren jedoch lange zuvor fällig.

Hinsichtlich der Lohnsteuer hat die Bw. zwar kein Vorbringen erstattet, der Vollständigkeit halber wäre dazu jedoch auszuführen, dass sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt, dass der Arbeitgeber, wenn die Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist - ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, die Verpflichtung eines Vertreters hinsichtlich der Lohnsteuer geht somit über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger hinaus, sodass sich aus der angeführten Gesetzesbestimmung die Verpflichtung ergibt, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten (vgl. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, Zl. 2001/15/0029). Sofern die Mittel für die Auszahlung der Löhne nicht ausreichen, darf nur ein solcher Betrag zur Auszahlung gelangen, der auch die Abfuhr der Lohnsteuer erlaubt.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt die Heranziehung zur Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde, 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 Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

Dem Einwand der langen Dauer des Verfahrens kann nicht gefolgt werden, da das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin erst am 12. Jänner 2011 beendet wurde und erst zu diesem Zeitpunkt das Ausmaß der Uneinbringlichkeit feststand. Da ein Haftungsbescheid das Feststehen der Uneinbringlichkeit zur Voraussetzung hat und der hier gegenständliche Bescheid am 17. August 2011, somit zeitnah erlassen wurde, kann dieser Einwand im Ermessen keine Berücksichtigung finden.

Sofern die Bw. mit dem Hinweis auf ihre wirtschaftliche Lage eine Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld bei ihr vorbringt, ist dem zu entgegnen, dass damit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177) nicht eine unzumutbare Ermessensübung dargelegt wird, da die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Diese Ansicht wird vom Verwaltungsgerichtshof in weiteren Erkenntnissen vertreten, indem er ausführt, dass der bloße Hinweis auf die Einkommenssituation des Haftenden keinen Ermessensfehler aufzuzeigen vermag (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053), es nicht zutrifft, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128), die Behörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigen konnte (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006) und die vom Haftenden geltend gemachten Billigkeitsgründe der Vermögenslosigkeit und Arbeitsunfähigkeit in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Wien, am 29. November 2012