



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Gerhard Ebenbichler, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Gonzagagasse 3, vom 4. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11. Jänner 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftührerin Edith Madlberger nach der am 7. Oktober 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Beschluss vom 16. Oktober 2006 des Handelsgerichtes Wien wurde das über das Vermögen der Gesellschaft am 20. Februar 2006 eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben.

Mit Bescheid vom 11. Jänner 2008 wurde die Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO gemeinsam mit ihrem Ehegatten I.Z. als damalige Geschäftsführerin der T-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 558.999,08, nämlich Umsatzsteuer 2002 und 12/2002-03/2003, zur Haftung herangezogen.

Begründend wurde ausgeführt:

„1.) Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“

ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

2.) 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.

3.) Gemäß § 9 Abs 1 BAO haften die in §§ 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.

4.) Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und wird subsidiär geltend gemacht unter der Voraussetzung der objektiven Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden.

5.) Sie waren vom 21. November 2002 bis 4. September 2003 im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der T-GmbH . Sie waren somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut.

6.) Schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsanspruchnahme. Die Haftungsanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören vor allem die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war.

7.) Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. 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 und des § 16 UStG selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume – siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

8.) Der Geschäftsführer haftet auch dann für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu 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.

9.) Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer. Nach § 78 Abs. 3 EStG hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Eine solche Ausnahme besteht auch für die Kapitalertragssteuer.

10.) Es wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auf Nebenansprüche erstrecken.“

Mit Schreiben vom 7. Februar 2008 beantragte die Bw. die Mitteilung der dem Haftungsbescheid fehlenden Begründung, die Übermittlung einer Aktenabschrift und Verlängerung der Berufungsfrist sowie die Mitteilung des ihr noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenspruchs.

Weiters brachte sie vor, dass die erkennende Behörde zur Begründung des Haftungsbescheides offensichtlich abstrakte Sprachschablonen und Standardsätze verwende, die bereits auf den ersten Blick keine ordnungsgemäße konkrete Begründung des Einzelfalles im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO darstellen würden. Die Behörde nehme lediglich in Punkt 5.) ihrer Begründung Bezug auf den gegenständlichen Fall, indem festgestellt werde, dass die Bw. eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der Abgabepflichtigen vom 21. November 2002 bis 4. September 2003 gewesen wäre. Sonst unterlasse die Behörde jede schlüssig nachvollziehbare und konkrete Begründung ihrer Entscheidung.

Darüber hinaus wären der Bw. keine Unterlagen vorgelegen, die die erkennende Behörde zur Ausübung ihres Ermessens auf die Geltendmachung der Haftung bewogen hätten.

Mit Schreiben vom 12. März 2008 erstellte das Finanzamt folgende gesonderte Bescheidbegründung:

„1.) 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.“

2.) Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in §§ 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.

4.) Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und wird subsidiär geltend gemacht unter der Voraussetzung der objektiven Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden.

5.) Sie waren vom 22. November 2002 bis 14. Juni 2004 im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der T-GmbH . Sie waren somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut.

6.) Schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören vor allem die Abgabentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war.

7.) Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 USt hat der Unternehmer spätestens am 15. 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 und des § 16 leg. cit., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

8.) Der Geschäftsführer haftet auch dann für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu 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.

9.) Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer. Nach § 78 Abs. 3 EStG hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Eine solche Ausnahme besteht auch für die Kapitalertragssteuer.

10.) Es wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auf Nebenansprüche erstrecken.

Die Haftung des § 9 BAO trifft Vertreter gemäß §§ 80 bis 83 BAO, somit den Geschäftsführer einer GmbH. Der Bw. war von 21. November 2002 bis 14. Juni 2004 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Eine Uneinbringlichkeit ist anzunehmen, wenn feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Am 16. Oktober 2006 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben. Damit ist die Uneinbringlichkeit festgestellt.

Für die Haftung nach § 9 BAO ist die Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten von Bedeutung. Zu diesen abgabenrechtlichen Pflichten gehören die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Die Buchhaltung ist weder in materieller noch in formeller Hinsicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO, weiters wurden keine Bilanzen bzw. Abgabenerklärungen für die Jahre 2003-2003 (gemeint 2002-2003) vorgelegt. Es gibt keinen Nachweis pflichtgemäßem Verhaltens, daher wird die Pflichtverletzung als schulhaft angenommen.

Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Fälligkeitstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "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 Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme zur Haftung wird nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem dann gesprochen werden können, wenn die Abgabenschuld vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebbracht werden kann. Im gegenständlichen Fall steht jedoch die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin zweifelsfrei auf Grund obiger Ausführungen fest. Die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden kann von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsoberlegungen vernachlässigt werden.

Auch Vermögenslosigkeit bzw. Arbeitsunfähigkeit des Haftenden stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Im Rahmen der Ermessensübung ist zu berücksichtigen, dass im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit ein beträchtlicher Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto der T-GmbH entstanden und die Geschäftsführerin die Möglichkeit gehabt hätte, zeitnah entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung der Haftungsfolgen zu setzen.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw Rechtsbelehrung verwiesen.“

Dagegen brachte die Bw. am 4. April 2008 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung ein, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte aus, dass die erkennende Behörde zur Begründung des Haftungsbescheides ausschließlich abstrakte Sprachschablonen und Standardsätze verwende, die bereits auf den ersten Blick keine ordnungsgemäße konkrete Begründung des Einzelfalles im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO darstellen würden. Die Behörde nehme lediglich in Punkt 5.) ihrer Begründung Bezug auf den gegenständlichen Fall, indem festgestellt werde, dass die Bw. eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der Abgabenpflichtigen vom 21. November 2002 bis 4. September 2003 gewesen wäre. Sonst unterlasse die Behörde jede schlüssig nachvollziehbare und konkrete Begründung ihrer Entscheidung.

Die gesonderte Bescheidbegründung vom 12. März 2008 bestehet wieder nur aus abstrakten Sprachschablonen und Standardsätzen. Im Wesentlichen werde die Begründung des bekämpften Haftungsbescheides wiederholt, wobei die Bw. nunmehr vom 22. November 2002 bis 14. Juni 2004 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Abgabenpflichtigen gewesen sein sollte.

Einige konkrete „Neuerung“ in der gesonderten Bescheidbegründung zur Begründung des Haftungsbescheides wäre die Ausführung, dass die Buchhaltung (gemeint wohl die Buchhaltung der Abgabepflichtigen) weder in materieller noch in formeller Hinsicht ordnungsmäßig im Sinne des § 131 BAO wäre, weiters keine Bilanzen bzw. Abgabenerklärungen für die Jahre 2003-2003 (??) vorgelegt worden wären. Da es keinen Nachweis pflichtgemäßem Verhaltens gebe, werde die Pflichtverletzung als schulhaft angenommen.

Eine schlüssige und nachvollziehbare Begründung, wieso die Buchhaltung weder in materieller noch in formeller Hinsicht ordnungsmäßig gewesen wäre, unterlasse die erkennende Behörde gänzlich.

Der Rest der gesonderten Haftungsgrundbegründung bestehet wieder aus abstrakten Sprachschablonen und Standardsätzen. Sowohl der Haftungsbescheid selbst als auch die gesonderte Bescheidbegründung würden an einer konkreten Begründung im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO mangeln.

Darüber hinaus hätte es die erkennende Behörde unterlassen, die Bw. zur wesentlichen Frage der subjektiven Tatseite zu vernehmen. Folglich wären auch keine schlüssig nachvollziehbaren Feststellungen zu einem Verschulden der Bw. an der vorgeworfenen Pflichtverletzung getroffen worden.

Weiters hätte die Behörde keine Feststellungen zur wesentlichen Frage getroffen, ob die Bw. überhaupt für die Uneinbringlichkeit der im Haftungsweg geltend gemachten Abgaben ursächlich gewesen wäre. Es stehe in keiner Weise fest, dass ohne das von der Behörde vorgeworfene schulhafte Verhalten der Bw. die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht eingetreten wäre. Über die Abgabepflichtige wäre am 20. Februar 2006 der Konkurs eröffnet worden. Am 16. Oktober 2006 wäre gemäß den Ausführungen der Behörde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Damit wäre die Uneinbringlichkeit festgestellt. Da die Bw. aber seit 2003 nicht mehr Geschäftsführerin der Abgabepflichtigen gewesen wäre und die Uneinbringlichkeit der Abgaben erst drei Jahre später eingetreten wäre, wäre die erkennende Behörde zur Prüfung gehalten gewesen, ob die Bw. für die Uneinbringlichkeit der im Haftungsweg geltend gemachten Abgaben überhaupt ursächlich gewesen wäre. Da die Abgaben erst drei Jahre nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit der Bw. uneinbringlich gewesen wären, wäre der Bw. für die Uneinbringlichkeit der im Haftungsweg geltend gemachten Abgaben nicht ursächlich.

Außerdem wären während der Zeit der Geschäftsführung der Bw. alle ein- und ausgehenden Rechnungen ordnungsgemäß verbucht und Umsatzsteuern ordnungsgemäß vorangemeldet worden und wäre dazu die Steuerberatung L. Steuerberatungs GmbH beauftragt gewesen.

---

Im Übrigen wären die Abgaben, die mit dem angefochtenen Haftungsbescheid geltend gemacht werden würden, verjährt.

Abschließend erhab die Bw. binnen offener Frist auch gegen den Abgabenanspruch gemäß Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 8. August 2005, sowie Umsatzsteuerbescheide 12/2002, 01/2003, 02/2003 und 03/2003 vom 15. September 2003 das Rechtsmittel der Berufung gemäß § 248 BAO mit der Begründung, dass der Prüfungsbericht des Finanzamtes Wien 2/20 vom 5. August 2005 keine schlüssig nachvollziehbare Begründung enthalte, wieso die Steuererklärungen für die Umsatzsteuer 12/2002, 01/2003, 02/2003 und 03/2003 nicht rechtzeitig gelegt worden sein sollten.

In der am 7. Oktober 2008 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Bw. nicht bis 14. Juni 2004 Geschäftsführerin der GmbH gewesen wäre, sondern lediglich bis 5. September 2003, zu dem Zeitpunkt zu dem B.M. die Geschäftsführerfunktion aufgenommen hätte. Außerdem wäre, wie aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 5. August 2005 hervorgehe, der nachfolgende handelsrechtliche Geschäftsführer B.M. auch zur Zeit der Geschäftsführertätigkeit der Bw. gewerberechtlicher Geschäftsführer und faktischer Machthaber der Gesellschaft gewesen. Aus diesem Grund treffe die Bw. kein Verschulden oder höchstens leichte Fahrlässigkeit an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben, da sie nicht faktischer Geschäftsführer gewesen wäre und auf die Geschäftstätigkeit keinen Einfluss hätte nehmen können, weshalb sie auch nicht kausal für allfällige nicht entrichtete Abgaben gewesen wäre. Ansonsten verwies er auf sein schriftliches Vorbringen.

Der Amtsbeauftragte wandte ein, dass sich die Abgabenbehörde an die gesetzlichen Vorschriften des § 80 BAO zu halten hätte, wonach der handelsrechtliche Geschäftsführer einer GmbH der gesetzliche Vertreter der Gesellschaft wäre und nicht ein faktischer Machthaber. Die Bw. wäre deshalb zur Haftung herangezogen worden, weil diese im Prüfungszeitraum bis zur Fälligkeit der Umsatzsteuer 03/2003 am 15. Mai 2003 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Gesellschaft gewesen wäre.

Auf Antrag des steuerlichen Vertreters wurde B.M. als Zeuge einvernommen, der angab, dass er seit August 2002 bis zu seinem Austritt im Mai 2005 der faktische Machthaber der T-GmbH gewesen wäre. Zu diesem Zeitpunkt wäre er auch Geschäftsführer bei anderen Gesellschaften gewesen, weshalb er die Terminkauf zwar faktisch gegründet hätte, jedoch nicht selbst als Geschäftsführer hätte tätig sein wollen. Sämtliche Geschäftsführer, die er angeheuert hätte, hätten in der Gesellschaft ohne seine Anweisung gar nichts machen dürfen, vor allem nicht im Verkehr mit Lieferanten, mit der Buchhaltung, den Banken und Krediten. Dies wäre alles von ihm erledigt worden. Auf Befragen des steuerlichen Vertreters bestätigte der Zeuge, dass die

Bw. keinen Zugriff auf die Buchhaltung und die Finanzgebarung gehabt hätte, außerdem hätte diese fast kein Wort Deutsch gesprochen.

Der steuerliche Vertreter führte abschließend aus, dass die Bw. auf Grund ihrer mangelhaften Deutschkenntnisse die Geschäftsführertätigkeit nicht annehmen hätte dürfen, sich in einem Rechtsirrtum über die Konsequenzen einer solchen Tätigkeit befunden hätte und keine Einflussnahme auf die Gesellschaft hätte ausüben können. Der Rechtsirrtum wäre durch Herrn M. geweckt worden, der ihr versichert hätte, dass ihr daraus keine negativen Folgen erwachsen könnten.

***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.*

*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 vom 16. Oktober 2006 des Handelsgerichtes Wien das über das Vermögen der Gesellschaft am 20. Februar 2006 eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Unbestritten ist, dass der Bw. als Geschäftsführerin der T-GmbH im Zeitraum vom 21. November 2002 bis 5. September 2003 (gemeinsam mit ihrem Ehegatten I.Z. ) 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 Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 7. Oktober 2008, dass die Bw. keinen Einfluss auf die GmbH hätte nehmen können, da der nachfolgende handelsrechtliche Geschäftsführer B.M. seit der Gründung der Gesellschaft im August 2002 bis zu seinem Austritt im Mai 2005 der faktische Machthaber der T-GmbH gewesen wäre, was dieser auch zeugenschaftlich einvernommen bestätigte, zumal die Bw. lediglich

über äußerst mangelhafte Deutschkenntnisse verfügen würde, weshalb sie kein Verschulden oder höchstens leichte Fahrlässigkeit an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben treffe, lässt sich nichts gewinnen, da die Behauptung eines Vertreters, er wäre an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert worden, ein Verschulden an der Verletzung seiner Pflichten nicht ausschließt, da der Geschäftsführer verhalten gewesen wäre, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168). Darüber hinaus ist nach § 9 Abs. 1 BAO eine bestimmte Schuldform nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Die haftungsgegenständlichen Abgaben resultierten sowohl aus einer am 9. September 2003 abgeschlossenen Prüfung der Umsatzsteuer der T-GmbH (Umsatzsteuervorauszahlungen 12/2002-03/2003) – weshalb auch der Einwand der Bw., dass der Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 5. August 2005 keine schlüssig nachvollziehbare Begründung enthalte, wieso die Steuererklärungen für die Umsatzsteuervorauszahlungen 12/2002-03/2003 nicht rechtzeitig gelegt worden sein sollen, entkräftet werden kann - als auch aus einer über den Zeitraum 2002-2003 am 5. August 2005 beendeten Betriebsprüfung, ebenfalls bei der T-GmbH (Umsatzsteuer 2002).

Darin wurden sehr umfangreiche und detaillierte Feststellungen darüber getroffen, dass Scheineinkäufe von den Firmen O-GmbH, M-GmbH, D-GmbH, E-GmbH und dem Einzelunternehmen J.M. sowie Scheinlieferungen im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussellbetruges an die Firma S.M. getätigt wurden. Darüber hinaus wurden im Jahr 2003 Filialen der T-GmbH an verschiedene Firmen veräußert. Die dabei in Rechnung gestellte Umsatzsteuer war bei den Käufern der Filialen nicht als Vorsteuer abzugsfähig, da die in Rechnung gestellten Waren zum Teil aus Scheineinkäufen stammten, daher nicht existierten und die den Rechnungen angeschlossenen Inventuren gefälscht waren.

*Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.*

Weitere Ausführungen sind entbehrlich, da Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch. Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da

---

von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Eine Überprüfung der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung kann daher im Haftungsverfahren nicht erfolgen. Darüber hinaus hat nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094; 23.4.2008, 2004/13/0142).

Sowohl die am 15. September 2003 festgesetzten Umsatzsteuervorauszahlungen 12/2002-03/2003 als auch die am 8. August 2005 bescheidmäßig ergangene Umsatzsteuer 2002 fielen unter die Ägide der Bw., da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungabgaben 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).

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). 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.

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 Belebung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

An der Bw., der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Geba- rung 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).

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 die Bw. jedoch 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 nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Infolge der schuldhafte 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.

Dem Vorbringen der Bw., dass sie für die Uneinbringlichkeit der im Haftungsweg geltend gemachten Abgaben nicht kausal gewesen wäre, da der Konkurs erst lange nach seinem Ausscheiden aus der Geschäftsführung eröffnet bzw. mangels kostendeckenden Vermögens bendet worden wäre, muss entgegengehalten werden, dass es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420). Im Gegenteil wäre doch ansonsten im Falle einer zeitlichen Nähe zum Konkursverfahren eine Pflichtverletzung mangels vorhandener liquider Mittel gar nicht vorgelegen.

*Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben 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 Zahlungs erleichterung 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 der Verjährung der haftungsgegenständlichen Abgaben muss entgegengehalten werden, dass gemäß § 238 Abs. 1 BAO das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, verjährt. Nachdem die der Haftung unterzogenen Abgaben am 17. Februar 2003, 17. März 2003, 15. April 2003 und 15. Mai 2003 fällig waren, hätte die Einhebungsverjährung erst mit Ablauf des 31. Dezember 2008 eintreten können. Da jedoch bereits am 20. Februar 2006 das Konkursverfahren eröffnet wurde, wurde gemäß § 9 Abs. 1 KO die Verjährung bis zum rechtskräftigen Beschluss der Konkursaufhebung (16. Oktober 2006) unterbrochen, weshalb die Einhebungsverjährung erst mit Ablauf des 16. Oktober 2006 eintreten hätte können. Darüber hinaus unterbrach der am 11. Jänner 2008 erlassene Haftungsbescheid jedoch die Verjährungsfrist gemäß § 238 Abs. 2 BAO wiederum, die mit Ablauf des 31. Dezember 2008 erneut zu laufen beginnt.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der T-GmbH im Ausmaß von € 558.999,08 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.