



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 3. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21. Oktober 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) im Beisein der Schriftführerin nach der am 22. Februar 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf € 25.682,62 (anstatt € 28.232,62) eingeschränkt, da die Haftungsinanspruchnahme für die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2003 von € 2.500,00 sowie für den Säumniszuschlag 2004 von € 50,00 zu Unrecht erfolgte.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 22. Dezember 2003 wurde der über das Vermögen der R-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen.

Am 30. April 2004 forderte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) auf, den bei der Gesellschaft aushaftenden Rückstand zu entrichten.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte der Bw. am 28. Juni 2004 mit, dass er seine Funktion als Geschäftsführer und seine Geschäftsanteile an der GmbH am 23. April 2004 an Herrn R.J. übertragen hätte. Die Änderungen im Firmenbuch (geführt unter der Zahl YX) wären bereits veranlasst. Außerdem hätte der neue alleingeschäftsführende Gesellschafter ihm

gegenüber auch eine Schad- und Klagloserklärung abgegeben, wonach er alle Firmenschulden, auch jene, für die der Bw. persönlich haftbar gemacht werde, zu bezahlen hätte.

Wegen diverser Firmenschulden (Krankenkasse) würden gegen ihn bereits Exekutionen geführt werden. Er verdiene monatlich nur € 1.000,00 netto, habe Sorgepflichten für seine Gattin und zwei Kinder und sonst kein nennenswertes Vermögen. Das Einkommen reiche nicht einmal aus, die laufenden Lebenshaltungskosten zu tragen, weshalb er auch nicht in der Lage wäre, die Firmenschulden zu zahlen.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2008 wurde der Bw. erneut vom Finanzamt aufgefordert, für die Entrichtung des aushaftenden Rückstandes der Gesellschaft Sorge zu tragen, da er nach wie vor als voll verantwortlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen wäre. Unabdingbar für die Anerkennung des Ausscheidens wäre die nachweisliche Bekanntgabe bzw. Einbringung beim Firmenbuch. Auch wäre die Annahme angemessen, dass der Bw. sich im eigenen Interesse vom ordnungsgemäßen Vollzug der Abberufung vergewissern hätte müssen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. am 13. Juni 2008 mit, dass ein im Herbst 2003 eingebrachter Konkursantrag am 12. Dezember 2003 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden wäre. Dies bedeute, dass die Gesellschaft keine aktiven Geschäfte mehr getätigt hätte und zur Vermeidung von Gläubigerbevorzugungen Zahlungen ohnedies nicht mehr hätten geleistet werden dürfen. Haftungen dürften daher nur bis Ende 2003 rechtliche Berücksichtigung finden.

Die seinerzeit vorhandenen liquiden Mittel wären anteilig für alle Gläubiger verwendet worden. Danach wären keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen, weshalb eine Haftung nicht in Betracht komme. Sollte es tatsächlich zu einer Haftungsinanspruchnahme kommen, wären die Rückstände, die für den Bw. nicht nachvollziehbar wären und bestritten würden, bei ihm uneinbringlich.

Mit Schreiben vom 16. September 2008 ersuchte das Finanzamt den Bw. um persönliche Vorsprache zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung.

In Beantwortung dieser Vorladung gab der Bw. mit Schreiben vom 23. September 2008 bekannt, dass er in dieser Angelegenheit bereits mehrfach Stellungnahmen abgegeben hätte. Ergänzend brachte er vor, dass damals Herr R.J. ohne geeignete Legitimation Geschäfte abgewickelt und bei der Gesellschaft eingebucht hätte. In Eliminierung dieser Buchungsvorgänge hätte die GmbH ohnedies keine Verbindlichkeiten, auch keine Abgabenschulden. Das Finanzamt werde daher den Steuerakt gegenüber der Gesellschaft für die Jahre

2002 und 2003 neu aufzubuchen und Steuerbescheide richtig zuzustellen haben. Dabei hätte das Finanzamt auch zu berücksichtigen, dass durch Löschung der Gesellschaft aus dem Firmenbuch auch die Funktionen des Bw. als damaliger handelsrechtlicher Geschäftsführer und Liquidator nicht mehr aufrecht wären, weshalb an ihn nicht mehr wirksam zugestellt werden könnte. Das Finanzamt werde daher über das Firmenbuchgericht die geeigneten Anträge zur Bestellung eines Abwesenheitskurators (auf Kosten des Antragstellers) vorzunehmen haben.

Da die Gesellschaft mit Ausnahme der Steuerschulden sonst keine Verbindlichkeiten hätte, wären die vorhandenen liquiden Mittel uneingeschränkt für das Finanzamt verwendet worden und damit der verlangte Nachweis erbracht.

Mit Bescheid vom 21. Oktober 2009 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) i.V.m. [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der R-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 28.232,62, nämlich,

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Kammerumlage 07-09/2002	28,32	15. 11. 2002
Umsatzsteuer 09/2002	791,00	15. 11. 2002
Straßenbenützungsabgabe 10/2002	235,00	15. 11. 2002
Lohnsteuer 10/2002	421,01	15. 11. 2002
Dienstgeberbeitrag 10/2002	412,98	15. 11. 2002
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2002	40,38	15. 11. 2002
Umsatzsteuer 10/2002	810,80	16. 12. 2002
Lohnsteuer 11/2002	942,50	16. 12. 2002
Dienstgeberbeitrag 11/2002	654,42	16. 12. 2002
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2002	63,99	16. 12. 2002
Straßenbenützungsabgabe 11/2002	235,00	16. 12. 2002
Säumniszuschlag 2002	95,01	18. 12. 2002
Stundungszinsen 2002	99,03	18. 12. 2002
Umsatzsteuer 11/2002	1.037,01	15. 01. 2003
Lohnsteuer 12/2002	369,17	15. 01. 2003
Dienstgeberbeitrag 12/2002	312,95	15. 01. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2002	30,60	15. 01. 2003
Säumniszuschlag 2002	56,38	16. 01. 2003
Pfändungsgebühr 2003	161,26	30. 01. 2003
Barauslagenersatz 2003	0,51	30. 01. 2003
Pfändungsgebühr 2003	161,26	03. 02. 2003
Barauslagenersatz 2003	3,56	03. 02. 2003
Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2002	2.779,50	17. 02. 2003
Kammerumlage 10-12/2002	28,26	17. 02. 2003
Umsatzsteuer 12/2002	2.401,74	17. 02. 2003
Lohnsteuer 01/2003	509,24	17. 02. 2003
Dienstgeberbeitrag 01/2003	370,72	17. 02. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2003	34,60	17. 02. 2003
Straßenbenützungsabgabe 01/2003	234,88	17. 02. 2003
Verspätungszuschlag 10/2002	64,86	06. 03. 2003
Umsatzsteuer 01/2003	2.812,20	17. 03. 2003
Lohnsteuer 02/2003	394,80	17. 03. 2003
Dienstgeberbeitrag 02/2003	326,20	17. 03. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2003	30,44	17. 03. 2003

Straßenbenützungsabgabe 02/2003	235,00	17. 03. 2003
Umsatzsteuer 02/2003	4.886,35	15. 04. 2003
Lohnsteuer 03/2003	200,27	15. 04. 2003
Dienstgeberbeitrag 03/2003	115,04	15. 04. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2003	10,74	15. 04. 2003
Straßenbenützungsabgabe 03/2003	235,00	15. 04. 2003
Säumniszuschlag 2003	55,59	17. 04. 2003
Lohnsteuer 04/2003	184,67	15. 05. 2003
Dienstgeberbeitrag 04/2003	96,42	15. 05. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2003	9,00	15. 05. 2003
Pfändungsgebühr 2003	283,00	11. 06. 2003
Barauslagenersatz 2003	0,55	11. 06. 2003
Säumniszuschlag 2003	56,24	16. 06. 2003
Säumniszuschlag 2003	97,73	16. 06. 2003
Lohnsteuer 05/2003	287,39	16. 06. 2003
Dienstgeberbeitrag 05/2003	183,79	16. 06. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2003	17,15	16. 06. 2003
Lohnsteuer 06/2003	350,83	15. 07. 2003
Dienstgeberbeitrag 06/2003	339,93	15. 07. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2003	31,73	15. 07. 2003
Lohnsteuer 06/2003	350,83	15. 07. 2003
Dienstgeberbeitrag 06/2003	339,93	15. 07. 2003
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2003	31,73	15. 07. 2003
Pfändungsgebühr 2003	321,63	27. 08. 2003
Barauslagenersatz 2003	12,50	27. 08. 2003
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2003	2.500,00	16. 02. 2004
Säumniszuschlag 2004	50,00	21. 02. 2005

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können. Begründend führte das Finanzamt nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen und der maßgeblichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus, dass die vom Bw. ins Treffen geführten Gründe nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden könnten, weil er im Haftungszeitraum als voll verantwortlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen wäre. Der bloße Hinweis darauf, dass eine andere Person Geschäfte abgewickelt und diese in die Firma eingebucht hätte sowie dass ihm eine Schad- und Klagloserklärung ausgestellt worden wäre, reiche für ein entschuldbares Verhalten nicht aus.

In der dagegen am 3. November 2009 rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte der Bw. ein, dass die haftungsgegenständlichen Forderungen verjährt wären, da die Verjährungsfrist fünf Jahre betrage und somit Verjährung für alle Steuerschulden vorliege, die vor dem 21. Oktober 2004 gelegen wären. Weiters wäre im Jänner 2004 der Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden. Deliktische Haftungen oder Haftungen nach der BAO müssten aber innerhalb von drei Jahren bzw. fünf Jahren ausgesprochen werden. Spätester Zeitpunkt für die Inanspruchnahme wäre daher Jänner 2009 gewesen. Der Haftungsbescheid vom 21. Oktober 2009 wäre daher auch aus diesem Grund verfristet.

Der Bw. hätte bereits im Jahr 2004 die Höhe der Steuerrückstände beansprucht. Das Finanzamt hätte bis dato die Vorlage von rechtskräftigen Abgabenbescheiden verwehrt, obwohl es beweispflichtig wäre.

Er hätte bereits dargelegt, dass er die Geschäftsanteile und die Geschäftsführerfunktion im April 2004 übertragen hätte. Dazu werde die Beischaffung oder Einsicht in den Firmenbuchakt zu AZ XY bzw. YX beantragt. Neuer handelsrechtlicher Geschäftsführer, der im Übrigen die GmbH auch vor April 2004 als faktischer Geschäftsführer geführt hätte, wäre Herr R.J. , dessen zeugenschaftliche Einvernahme hiermit begehrt werde.

Sollten tatsächlich Steuerrückstände bestanden haben, so werde vorgetragen, dass die Gesellschaft bereits 2003 ihre Tätigkeit eingestellt und kein Vermögen zur Zahlung laufender Verbindlichkeiten gehabt hätte. Dies wäre durch den abgewiesenen Konkursantrag bereits bescheinigt. Die Nichtbezahlung von Steuerschulden mangels Liquidität stelle aber kein Verschulden des Geschäftsführers dar (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)). Außerdem wäre die verzögerte Behandlung und Verschleppung der Bescheidausfertigung in der Sphäre des Finanzamtes gelegen gewesen und könne ihm nicht zum Nachteil gereichen (UFS 5.7.2007, RV/0310-W/07).

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung des ergänzenden Beweisverfahrens und die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2009 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben im Haftungsverfahren nicht erfolgreich erhoben werden könnten, sondern in der abgesonderten Berufung nach [§ 248 BAO](#) gegen die Grundlagenbescheide. Weiters hätten im Zeitraum Dezember 2001 bis Juli 2003 Geldbewegungen stattgefunden. Dies gehe aus der Geltendmachung eines Vorsteuerüberhangs für 12/2001 sowie aus der Meldung lohnabhängiger Abgaben für Juni 2003 hervor.

Sofern die Gesellschaft im Zeitraum 15. November 2002 bis 27. August 2003 bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Zahlung aller Verbindlichkeiten verfügt hätte, werde der Bw. nochmals ersucht, dies durch die Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle Gläubiger der Gesellschaft (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem wären alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüberzustellen.

Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise müsse davon ausgegangen werden, dass die dem Bw. obliegende Verpflichtung zur Entrichtung der fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln schuldhaft verletzt worden wäre und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der GmbH wäre. Unter diesen Umständen hafte er für die uneinbringlichen Abgabenschulden im vollen Ausmaß (VwGH 22.12.2005, [2005/15/0114](#)).

Da der Bw. behauptet hätte, dass keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen wären, werde er aufgefordert, den konkreten Zeitpunkt zu nennen, zu dem der GmbH keine Zahlungsmittel mehr zur Verfügung gestanden wären.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2009 nahm der Bw. dazu Stellung und erklärte, das Vorliegen von rechtskräftigen Bescheiden zu bestreiten. Nach seinen Informationen hätten die Mittel der Gesellschaft nicht ausgereicht, um überhaupt irgendwelche Verbindlichkeiten zu bezahlen. Die Firmenunterlagen würden jedoch von R.J. verwahrt und beantrage er erneut dessen zeugenschaftliche Einvernahme. Voraussichtlich hätte dieser unter missbräuchlicher Verwendung von Firmenunterlagen Geschäfte abgewickelt, die das Finanzamt fälschlicherweise als Geschäfte der Gesellschaft behandelt hätte. Dem Bw. könne man daher kein Verschulden vorwerfen, wenn ein Dritter ohne Legitimation Firmenunterlagen missbräuchlich verwende.

Außerdem mache er geltend, dass er durch das überaus lange Verfahren des Finanzamtes in einen gewissen Beweisnotstand geraten wäre, da die siebenjährige Aufbewahrungsfrist abgelaufen wäre. Er könne daher zu vor dem 9. Dezember 2002 gelegene Vorgänge keine Angaben machen. Nach ständiger Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates würden solche Beweisnotstände dazu führen, Haftungsbescheide ersatzlos zu beheben.

Abschließend wies der Bw. darauf hin, dass die vom Finanzamt genannten aushaftenden Beträge ständig differieren würden, was er als Indiz für deren Unrichtigkeit ansehe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. März 2010 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2003 sowie der Säumniszuschlag 2004 in Höhe von € 2.500,00 bzw. € 50,00 aus der Haftung genommen, sodass die restlichen Abgaben im Betrag von € 25.682,62 verbleiben würden. Begründend führte das Finanzamt aus, dass auf dem Abgabenkonto der R-GmbH ein vollstreckbarer Rückstand von € 34.666,44 bestehe, welcher bei der Primärschuldnerin zur Gänze uneinbringlich wäre. Laut Firmenbuch wäre die Gesellschaft am 27. November 2001 errichtet und – nachdem am 22. Dezember 2003 ein Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden wäre – im Jänner 2004 wieder aufgelöst worden.

Geschäftliche Aktivitäten wären bereits im Dezember 2001 aufgenommen worden, wie sich aus der Geltendmachung eines Vorsteuerüberhanges für diesen Voranmeldungszeitraum ergebe. Bis Juni 2003 wären lohnabhängige Abgaben gemeldet, wenn auch nicht zur Gänze bezahlt worden, weshalb jedenfalls Geldbewegungen stattgefunden hätten.

Der Bw. wäre im Zeitraum 29. November 2001 bis 28. Jänner 2004 als alleiniger Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen, weshalb es seine Sache gewesen wäre, für die abgabenrechtlichen Obliegenheiten der Gesellschaft Sorge zu tragen. Ob nun R.J. oder eine andere Person in diesem Zeitraum mit Generalvollmacht (wie im Schreiben vom 28. Juni 2004 vorgebracht) agiert hätte, wäre unerheblich. Selbst eine allfällige Bestellung als „Geschäftsführer auf dem Papier“ hätte für den Bw. in seiner Stellung als Organwalter und hinsichtlich der ihn nach [§§ 9](#) und [80 BAO](#) treffenden Pflichten nicht das Geringste geändert (VwGH 26.8.2009, [2007/13/0024](#)). Auch das eventuelle Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreie nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen (VwGH 28.11.2007, [2007/15/0164](#)).

Als bestellter Geschäftsführer hätte er die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen gehabt. Hätte er dies nicht getan, so hätte er die haftungsrechtlichen Konsequenzen zu tragen (VwGH 13.4.2005, [2001/13/0190](#)).

Der Bw. wäre mehrfach zur Führung des Beweises der Gleichbehandlung aufgefordert worden, diesen Ersuchen jedoch nicht nachgekommen, sondern hätte lediglich allgemein darauf hingewiesen, dass die liquiden Mittel anteilig verwendet worden bzw. nicht vorhanden gewesen wären. Ein derartiges Vorbringen wäre jedoch zu wenig konkretisiert, da es jede zahlenmäßige Festlegung unterlasse und sich in Wahrheit in einer bloßen Rechtsfolgenbehauptung erschöpfe. Nachvollziehbare – und insoweit einer Beweisführung erst zugängliche – Sachverhaltsbehauptungen bringe ein solches Vorbringen nicht einmal ansatzweise zum Ausdruck.

Im Übrigen wäre die Behauptung, dass die Mittel nicht ausgereicht hätten, um überhaupt irgendwelche Verbindlichkeiten zu bezahlen, völlig unglaublich, da die Gesellschaft erst am 27. November 2001 gegründet worden wäre und nicht von Anfang an illiquid hätte sein können. Dies wäre bereits durch die Geltendmachung des Vorsteuerüberhanges in Höhe von € 9.788,16 für Dezember 2001 hinreichend belegt. Da von diesem Betrag ein Teilbetrag von € 8.328,89 am 11. März 2002 zurückgezahlt worden wäre, wäre zumindest dieser Betrag zur Verfügung gestanden. Desgleichen wären bis Juni 2005 lohnabhängige Abgaben gemeldet

worden. Es wäre dabei anzunehmen, dass diese auch ausbezahlt worden wären – jedenfalls wäre nichts Gegenteiliges behauptet worden.

Zur Vorschreibung wären nur Abgaben mit Fälligkeiten zwischen dem 15. November 2002 und dem 27. August 2003 gelangt. Damit würden sämtliche Hinweise auf allfällige Geschäfte des R.J. , die dieser nach dem 28. Jänner 2004 getätigt haben möge, ins Leere gehen.

Die Verjährungseinrede wäre schon deshalb unbeachtlich, weil gemäß [§ 238 Abs. 2 BAO](#) das Recht, eine fällige Abgabe zwangsweise einzubringen, zwar binnen fünf Jahren nach Fälligkeit verjähre, diese Frist aber durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen werde und wieder neu zu laufen beginne. Somit hätte die Frist für die Fälligkeiten des Jahres 2002 mit Jahresende 2002 begonnen und würde bis Ende 2007 laufen. Das Schreiben vom 30. April 2004 hätte die Frist bis Ende 2009 verlängert. Die Zahlungsaufforderung seitens des Finanzamtes vom 5. Juni 2008 hätte eine bis Ende 2013 wirkende Unterbrechungshandlung dargestellt, weshalb das Recht zur Einhebung der verfahrensgegenständlichen Abgaben noch nicht verjährt wäre.

Zur Höhe der einzelnen Abgabenschuldigkeiten wäre zu bemerken, dass bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben der zur Haftung herangezogene ehemalige Geschäftsführer innerhalb der Frist, in der er gegen den Haftungsbescheid selbst berufen könne, auch gegen die dem Haftungsverfahren zu Grunde liegenden Abgabenbescheide Rechtsmittel ergreifen könne. Da solche Rechtsmittel jedoch nicht eingebbracht worden wären, würden sämtliche Äußerungen, soweit rechtskräftige oder nicht rechtskräftige Bescheide angesprochen wären, von vorn herein ins Leere gehen.

Im Übrigen wären die im Haftungswege vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten überwiegend Selbstbemessungs- bzw. Selbstberechnungsabgaben. Sollten gegen die Richtigkeit einer oder mehrerer der insgesamt 59 Positionen Bedenken bestehen, so wäre es Sache des Bw. gewesen, sich entsprechend zu äußern, da die für die Berufungsvorentscheidung ins Auge gefassten einzelnen Abgabenschuldigkeiten im Ergänzungsersuchen vom 4. Dezember 2009 ausdrücklich angeführt gewesen wären.

Der Hinweis auf die angeblich bereits abgelaufene Aufbewahrungspflicht gehe schon deswegen ins Leere, da gemäß [§ 132 BAO](#) Bücher, Aufzeichnungen und die dazugehörigen Belege sieben Jahre ab Ende jenes Kalenderjahres aufzubewahren wären, auf das sie sich beziehen würden, und darüber hinaus noch so lange, als Verfahren anhängig wären, in denen der Aufbewahrungspflichtige Parteistellung hätte. Bezogen auf die Fälligkeiten des Jahres 2002 beginne die Siebenjahresfrist somit mit Ende 2002 und laufe schon deswegen bis Ende

2009. Da der Bw. schon mit Schreiben vom 30. April 2004 auf die ins Auge gefasste Haftungsinanspruchnahme hingewiesen worden wäre, was mit Schreiben vom 5. Juni 2008 wiederholt worden wäre, und da auch die Ausstellung des gegenständlichen Haftungsbescheides noch innerhalb der vorgenannten Frist erfolgt wäre, hätte sich die Aufbewahrungsfrist bis zum Abschluss des Haftungsverfahrens verlängert.

Das Ermessen wäre deswegen hinsichtlich des Bw. ausgeübt worden, da die verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich wären (Konkursabweisung mangels Vermögens) und auch sonst keine Einbringungsmöglichkeiten bestünden. Das augenblicklich geringe Einkommen und Vermögen stünde der Geltendmachung der Haftung schon deswegen nicht entgegen, da der 41-jährige Bw. durchaus noch zu Vermögen kommen könne. In Anbetracht seines Alters wäre auch eine berufliche Verbesserung nicht auszuschließen.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 21. April 2010 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie erneut die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte ergänzend vor, dass die strittigen Haftungsbeträge betreffend den Zeitraum 2002 und 2003 jedenfalls verjährt wären. Es liege nämlich insbesondere Vollstreckungsverjährung gegenüber der Gesellschaft vor. Auf Grund der Akzessorietät des Bestandes der Steuerschuld mit der (wenn auch strittigen) Haftungsfrage ergebe sich, dass wegen der Verjährung der Steuerschuld gegenüber der GmbH auch keine Haftung dem Grunde nach vorliege.

Weiters wandte der Bw. ein, dass Abgaben- oder Steuererklärungen, welche Grundlage für die Obligos aus dem Steuerkonto der Gesellschaft darstellen sollten, von ihm nicht veranlasst worden wären, weder in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer noch über einen Steuerberater. Sollte sich eine steuerliche Vertretung aus dem Akt des Finanzamtes ergeben, so werde die Ladung des jeweiligen Steuerberaters als Zeugen beantragt.

Zu der am 22. Februar 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung war der Bw. trotz ausgewiesener Ladung nicht erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 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 der Bw., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß [§ 238 BAO](#) verjährt wären, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach ab 15. November 2002 (dem ältesten Fälligkeitstag) folgende Unterbrechungshandlungen, die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist jeweils neu in Gang setzten, gesetzt wurden:

<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>Datum</i>	<i>Frühestens verjährt am</i>
Schreiben des Finanzamtes	30. 04. 2004	31. 12. 2009
Schreiben des Finanzamtes	05. 06. 2008	31. 12. 2013
Vorladung	16. 09. 2008	31. 12. 2013
Haftungsbescheid	21. 10. 2009	31. 12. 2014
Schreiben des Finanzamtes	04. 12. 2009	31. 12. 2014
Berufungsvorentscheidung	18. 03. 2010	31. 12. 2015

Zum Einwand des Bw., dass die Einhebungsverjährung gegenüber der Gesellschaft eingetreten wäre, weshalb auf Grund der Akzessorietät auch ihm gegenüber keine Haftungsinanspruchnahme mehr erfolgen dürfe, wird auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach der VwGH den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrechthält 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 [§ 9 Abs. 1 BAO](#) haften die in den [§§ 80 ff BAO](#) bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit,

als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß [§ 7 Abs. 2 BAO](#) auch auf Nebenansprüche im Sinne des [§ 3 Abs. 1 und 2 BAO](#). Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß [§ 3 Abs. 2 lit. d BAO](#) insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß [§ 26 AbgEO](#) insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

Gemäß [§ 80 Abs. 1 BAO](#) haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 22. Dezember 2003 der über das Vermögen der R-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen wurde.

Für die erst danach fällige Kraftfahrzeugsteuer 01-03/2003 sowie der Säumniszuschlag 2004 kann daher keine Haftung bestehen.

Bestritten wird, dass dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag, da er einwandte, seine Funktion als Geschäftsführer und seine Gesellschaftsanteile an der GmbH am 23. April 2004 an R.J. übertragen zu haben. Außerdem solle dieser bereits davor eigene Geschäfte im Namen der Gesellschaft abgewickelt haben, der somit faktischer Geschäftsführer gewesen wäre.

Dazu war festzustellen, dass der Bw. mit Schreiben vom 2. August 2006 eine Schad- und Klagloserklärung (seitens R.J.), einen Umlaufbeschluss (Abberufung des Bw. und Bestellung des R.J.), eine Geschäftsführerliste (einiger Geschäftsführer R.J.), eine Musterfirmenzeichnung (seitens R.J.) eine Gesellschafterliste (einiger Gesellschafter R.J.) und einen Abtretungsvertrag (zwischen dem Bw. und R.J.), jeweils datiert vom 23. April 2004, jedoch allesamt von niemandem unterfertigt bzw. ohne Notariatsakt, obwohl notariatsaktpflichtig, vorlegte.

Es liegt daher auf der Hand, dass diese Blankourkunden nicht geeignet sein können, einen Beweis für die Übertragung der Geschäftsführung an R.J. zu erbringen.

Ebenso ergaben Erhebungen beim elektronischen Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien, dass die vorgelegten Urkunden dort nicht aktenkundig sind. Zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme war das Firmenbuch trotz mehrmaliger Urgenzen jedoch nicht bereit.

Selbst wenn diese Verträge und Beschlüsse ordnungsgemäß zustandegekommen wären, ließe sich für den Bw. daraus nichts gewinnen, weil nur bis zur Konkursabweisung am 22. Dezember 2003, daher zu einem Zeitpunkt, zu dem er auch nach seinem Vorbringen noch Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen wäre, zu entrichtende Abgabenverbindlichkeiten für eine Haftungsinanspruchnahme in Frage kommen, der Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel hingegen erst am 23. April 2004 erfolgt sein soll.

Auch die weitere Argumentation des Bw., dass R.J. bereits vor dem 23. April 2004 faktischer Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen wäre, geht ins Leere, weil ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden auch dann vorliegt, wenn sich der Geschäftsführer vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, [2003/14/0097](#)).

Diesfalls hätte der Bw. seine Geschäftsführerfunktion unverzüglich niederlegen müssen.

Dem Vorbringen des Bw., dass der faktische Geschäftsführer eine Schad- und Klagloserklärung abgegeben hätte, ist entgegenzuhalten, dass zivilrechtliche Vereinbarungen keine Bindungswirkungen für das Abgabenverfahren haben.

Die beantragte Einvernahme des R.J. war somit entbehrlich, weil der Argumentation des Bw., dass dieser auch bereits vor der angeblichen Abtretung bereits faktischer Geschäftsführer gewesen wäre, ohnedies Glaubwürdigkeit zukam.

Dem Einwand des Bw., dass Abgabenerklärungen, welche die Grundlage der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten wären, von ihm nicht veranlasst gewesen wären, muss entgegengehalten werden, dass es sich hierbei überwiegend um Selbstbemessungsabgaben handelt, die – von wem auch immer – gemeldet wurden. Wenn deren Höhe bezweifelt wird, hätte der Bw., nachdem er auf Grund der ihm übermittelten Buchungsmittelungen Kenntnis von den dies-

bezüglichen Buchungen erhielt, die vorangemeldeten Beträge richtigstellen können. Das nunmehr vorliegende unsubstanziierte Vorbringen kann aber nicht dazu geeignet sein, eine Änderung der Abgabenschulden herbeizuführen.

Insbesondere ist im Rahmen der einem Geschäftsführer auferlegten Verpflichtungen für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Be- gleichung 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. Er wandte zwar ein, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfü- gung gestanden wären. Diese Behauptung war allerdings zu widerlegen, da im haftungs- gegenständlichen Zeitraum auf das Abgabenkonto Zahlungen in Höhe von € 18.551,70 ein- gingen. Des Weiteren wurden auch lohnabhängige Abgaben gemeldet, was darauf schließen lässt, dass Lohnzahlungen erfolgt waren. Ein diesbezüglicher Vorhalt des Finanzamtes wurde vom Bw. nicht bestritten.

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

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

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. jedoch trotz mehrmaliger Aufforderungen nicht aufgestellt.

Hinsichtlich des Einwandes des Bw., dass er auf Grund des Ablaufes der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht in Beweisnotstand geraten wäre, war der Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 18. März 2010 vollinhaltlich zu folgen, da gemäß [§ 132 BAO](#) Bücher, Aufzeichnungen und die dazugehörigen Belege sieben Jahre ab Ende jenes Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen, und darüber hinaus noch so lange, als Verfahren anhängig sind, in denen der Aufbewahrungspflichtige Parteistellung hat, aufzubewahren sind. Bezogen auf die Fälligkeiten des Jahres 2002 beginnt die Siebenjahresfrist somit mit Ende 2002 und läuft schon deswegen bis Ende 2009. Da der Bw. schon mit Schreiben vom 30. April 2004 auf die ins Auge gefasste Haftungsinanspruchnahme hingewiesen wurde, was mit Schreiben vom 5. Juni 2008 wiederholt wurde, und da auch die Ausstellung des gegenständlichen Haftungsbescheides noch innerhalb der vorgenannten Frist erfolgte, verlängerte sich die Aufbewahrungsfrist bis zum Abschluss des Haftungsverfahrens.

Aus dem Vorbringen des Bw., dass nach der ständigen Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates solche Beweisnotstände dazu führen würden, Haftungsbescheide ersatzlos zu beheben, lässt sich nichts gewinnen, weil dem angeführten Judikat im Gegensatz zum hier gegenständlichen Fall der Sachverhalt zu Grunde lag, dass der Haftungspflichtige erst nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist Kenntnis vom Haftungsverfahren erlangte.

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](#)).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 29.1.2004, [2000/15/0168](#)), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Die vom Bw. geltend gemachten "Billigkeitsgründe", deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich seine Vermögenslosigkeit, seine Sorgepflichten und sein geringes Einkommen, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)). Soweit der Bw. mit seinem Vorbringen zum Ausdruck bringen will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig wäre, ist er darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#)).

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.

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

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der R-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 25.682,62 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2011