



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwälte, vom 23. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. August 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben auf € 23.490,15 (statt € 23.924,84) herabgesetzt:

Lohnsteuer 2006	328,64
Dienstgeberbeitrag 2006	74,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	6,60
Umsatzsteuer 12/2006	3.079,78
Umsatzsteuer 10/2007	236,45
Lohnsteuer 11/2007	527,63
Dienstgeberbeitrag 11/2007	272,08
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	24,27
Umsatzsteuer 11/2007	415,88
Lohnsteuer 12/2007	766,99
Dienstgeberbeitrag 12/2007	659,26
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	58,69
Dienstgeberbeitrag 2007	112,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	10,00
Umsatzsteuer 02/2008	4.020,32
Umsatzsteuer 02/2008	656,99
Umsatzsteuer 03/2008	200,22
Umsatzsteuer 03/2008	1.302,57
Umsatzsteuer 04/2008	205,10
Umsatzsteuer 04/2008	5.015,64
Umsatzsteuer 06/2008	3.611,72

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. April 2009 wurde der Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der M-GmbH zurückgewiesen und die Gesellschaft am 24. Juli 2009 im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit Bescheid vom 3. August 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 BAO als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft für Abgaben in der Höhe von € 23.924,84, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 2006	328,64	15. 01. 2007
Dienstgeberbeitrag 2006	74,23	15. 01. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	6,60	15. 01. 2007
Umsatzsteuer 12/2006	3.079,78	15. 02. 2007
Umsatzsteuer 10/2007	236,45	17. 12. 2007
Lohnsteuer 11/2007	527,63	17. 12. 2007
Dienstgeberbeitrag 11/2007	272,08	17. 12. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	24,27	17. 12. 2007
Umsatzsteuer 11/2007	415,88	15. 01. 2008
Lohnsteuer 12/2007	766,99	15. 01. 2008
Dienstgeberbeitrag 12/2007	659,26	15. 01. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	58,69	15. 01. 2008
Dienstgeberbeitrag 2007	112,50	15. 01. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	10,00	15. 01. 2008
Umsatzsteuer 02/2008	4.020,32	15. 04. 2008
Umsatzsteuer 02/2008	656,99	15. 04. 2008
Umsatzsteuer 03/2008	200,22	15. 05. 2008
Umsatzsteuer 03/2008	1.302,57	15. 05. 2008
Umsatzsteuer 04/2008	205,10	16. 06. 2008
Umsatzsteuer 04/2008	5.015,64	16. 06. 2008
Umsatzsteuer 06/2008	3.611,72	18. 08. 2008
Umsatzsteuer 09/2008	434,69	17. 11. 2008

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

In der dagegen am 23. September 2010 rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte der Bw. ein, dass die Haftung nach § 9 BAO eine Ausfallhaftung wäre und daher nur subsidiär unter der Voraussetzung der objektiven Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden geltend gemacht werden könne.

Die erstinstanzliche Behörde stelle im angefochtenen Haftungsbescheid in keiner Weise fest, dass die erforderliche objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im vorliegenden Fall gegeben wäre. Aus Vorsichtsgründen werde vorgebracht, dass eine objektive Uneinbringlichkeit tatsächlich nicht vorliege.

Weitere Voraussetzung für die Haftung des Bw. wäre eine schuldhafte Verletzung der ihn treffenden Pflichten. Eine solche Verletzung liege nicht vor. Dazu brachte der Bw. vor, dass er in der außerordentlichen Generalversammlung der GmbH vom 27. November 2008 als Geschäftsführer abberufen worden und mit diesem Datum aus der Gesellschaft ausgeschieden wäre.

Mit Bescheid vom 10. November 2008 wären der Gesellschaft Zahlungserleichterungen über den Abgabenzurückstand in der Höhe von € 21.970,60 in Form von Ratenzahlungen mit Fälligkeitsbeginn 25. November 2008 bewilligt worden. Diese Zahlungserleichterungen wären deshalb gewährt worden, weil der GmbH im Jahr 2005 durch einen unverschuldeten LKW-Unfall ein Schaden von über € 50.000,00 entstanden und darüber hinaus im Jahr 2007 durch den Diebstahl eines LKWs ein weiterer Schaden von über € 50.000,00 bei der Gesellschaft eingetreten wäre. Auf Grund der dadurch bedingten angespannten finanziellen Situation wäre die fälligkeitskonforme Entrichtung der betreffenden Abgaben nicht mehr möglich gewesen, weshalb über Ersuchen des Bw. die genannten Zahlungserleichterungen bewilligt worden wären.

Die Abgabenbeträge, die dem im Bescheid vom 10. November 2008 angeführten Gesamtbetrag zu Grunde gelegen wären, würden im Wesentlichen den im Haftungsbescheid angeführten Beträgen entsprechen.

Anlässlich seines Ausscheidens aus der Gesellschaft hätte der Bw. den neuen Geschäftsführer auf die zu diesem Zeitpunkt bestehenden Abgabenverbindlichkeiten und die diesbezüglich gewährten Ratenzahlungen hingewiesen. Der neue Geschäftsführer P.G. hätte sich dem Bw. gegenüber verpflichtet, für eine ordnungsgemäße Entrichtung der Abgaben, insbesondere der mit vorgenanntem Bescheid bewilligten Raten zu sorgen.

Der Bw. hätte im Hinblick auf sein Ausscheiden aus der Gesellschaft keinen Einfluss mehr auf die Bezahlung der gewährten Raten gehabt.

Entscheidungswesentlich wäre, dass die jeweiligen Fälligkeiten der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben durch den genannten Bescheid, mit dem die Raten gewährt worden wären, neu geregelt worden wären. Zu den neuen Fälligkeitsterminen wäre der Bw. nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen und hätte daher keinerlei Einfluss mehr auf die Bezahlung dieser Raten gehabt. An der Nichtentrichtung dieser Raten treffe den Bw. daher kein Verschulden.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2010 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises zu den im Zeitraum vom 15. Februar 2007 bis 17. November 2007 gelegenen Fälligkeitstagen, da sich entgegen der Ansicht des Bw. durch spätere

Zahlungserleichterungen die Fälligkeit nicht ändere und in diesem Zeitraum offensichtlich noch Mittel zur zumindest teilweisen Abdeckung von Schulden vorhanden gewesen wären.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. mit Schreiben vom 12. November 2010 mit, dass es ihm nicht möglich wäre, der Aufforderung nachzukommen, durch Vorlage entsprechender Aufstellungen darzulegen, wie hoch zu den jeweiligen Abgabenfälligkeiten die der GmbH jeweils zur Verfügung gestandenen Mittel, die Höhe der jeweiligen Verbindlichkeiten und der jeweiligen Zahlungen gewesen wären, da er am 27. November 2008 als Geschäftsführer abberufen worden und mit diesem Datum aus der Gesellschaft ausgeschieden wäre. Er verfüge über keinerlei Geschäftsunterlagen die Gesellschaft betreffend und hätte auch keinerlei Möglichkeiten, diese Unterlagen zu besorgen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass sich aus den Bestimmungen der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO ergebe, dass der Geschäftsführer einer GmbH für die diese Gesellschaft treffenden Abgaben insoweit hafte, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihm als Geschäftsführer auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten. Dabei wäre es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür hätte Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hätte, ansonsten von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe.

Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hätte, wäre es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten könne, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushalten würden – jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen würden (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220). Diese Darlegungspflicht treffe nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter wären (VwGH 13.10.2010, 2010/13/0042).

Die Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin wäre offensichtlich, da die Firma bereits am 24. Juli 2009 wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht worden wäre.

Da der Bw. unbestritten ermaßen im Zeitraum vom 4. August 2004 bis 27. November 2008 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der M-GmbH gewesen wäre, wäre es ihm obliegen, für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten dieses Unternehmens zu sorgen. Dies hätte auch die im Haftungsbescheid genannten Abgaben mit Fälligkeiten zwischen dem 15. Februar 2007 und dem 17. November 2008 betroffen.

Diese Fälligkeiten würden jedoch noch vor der Abberufung des Bw. als Geschäftsführer der GmbH liegen. Der Vorwurf schuldhaften Verhaltens liege somit in der nicht rechtzeitigen, zumindest teilweisen Entrichtung dieser Abgabenschuldigkeiten spätestens zu den jeweiligen Fälligkeiten. Entgegen der Ansicht des Bw. ändere sich die Fälligkeit durch spätere Zahlungs erleichterungen nicht.

Es wäre Sache des Bw. gewesen, allfälliges mangelndes Verschulden durch Führung des Beweises der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes darzulegen. Wie er jedoch selbst ausgeführt hätte, wäre ihm das nun nicht mehr möglich, da er keine entsprechenden Beweisvorsorgen getroffen hätte.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 17. Oktober 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***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 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 Handelsges richtes Wien vom 7. April 2009 der Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen

der M-GmbH zurückgewiesen und die Gesellschaft am 24. Juli 2009 im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der genannten GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Einwand des Bw., mit Bescheid vom 10. November 2008 wären ihm Zahlungserleichterungen in Form der Gewährung von Ratenzahlungen bewilligt worden, weshalb er für die Nichtentrichtung nicht mehr verantwortlich gemacht werden könnte, lässt sich nichts gewinnen, weil – mit Ausnahme der Umsatzsteuervorauszahlung 09/2008, die erst am 17. November 2008 fällig wurde – die Fristenkette für die dem Zahlungserleichterungsansuchen zu Grunde liegenden Abgaben zufolge bereits davor eingetretener Fälligkeit nicht geschlossen war und deshalb die durch die mangelnde Entrichtung am Fälligkeitstag ausgelöste Pflichtverletzung nicht durch die nachfolgende Zahlungserleichterbewilligung nachträglich wieder beseitigt werden kann, da die nachfolgende Bewilligung des Ratenzahlungsansuchens nämlich keinen Einfluss mehr darauf haben kann, dass die Abgaben nicht fristgerecht zum Fälligkeitstermin gezahlt wurden.

Für die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 09/2008 trifft den Bw. hingegen kein Verschulden, da die Zahlungserleichterung seitens des Finanzamtes bewilligt wurde, obwohl der Bw. in seinem Ansuchen vom 31. Oktober 2008 nicht behauptete, dass dadurch die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet wäre, weshalb nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Pflichtverletzung vorliegt (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087). Im Gegenteil legte er sogar mit dem Vorbringen, dass es zufolge eines LKW-Diebstahls zu einem Liquiditätsausfall gekommen wäre, weshalb alle Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen wären, die Gefährdung der Einbringlichkeit geradezu offen.

Für die übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben gilt allerdings, dass es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers ist, 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).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere

wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Seitens des Bw. wurde nicht vorgebracht, dass die Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine finanziellen Mitteln mehr verfügt hätte bzw. wurde auch nicht behauptet, es seien sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bw. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

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 Aufforderung des Finanzamtes nicht aufgestellt.

Dem Einwand des Bw., dass ihm zufolge seines Rücktritts als Geschäftsführer keine Unterlagen die Gesellschaft betreffend mehr zur Verfügung stünden, muss entgegengehalten werden, dass es auch in diesem Fall seine Pflicht gewesen wäre, für die spätere Ermöglichung seiner Darlegungspflicht Vorsorge zu treffen, weshalb den Ausführungen des Finanzamtes vollinhaltlich zu folgen war und diese zur weiteren Begründung erhoben werden.

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.

Infolge der schulhaften 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 im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der M-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 23.490,15 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. April 2012