



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn A.B., Wien, vom 19. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 22. März 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 22. März 2010 wurde Dr. S. als Masseverwalter im Konkurs des A.B. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß [§§ 9, 80, 224 BAO](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma A-GmbH. im Ausmaß von € 110.241,27 zur Haftung in Anspruch genommen, nämlich

Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 10.154,10,  
Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 92.338,09,  
Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 1.915,16,  
Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von € 9,18,  
Körperschaftsteuer 2003 in Höhe von € 12,24,  
Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 2.062,54,  
Säumniszuschlag 2004 in Höhe von € 3.693,52 und  
Säumniszuschlag 2007 in Höhe von € 56,44.

Als Begründung wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen und soweit für den angefochtenen Bescheid relevant ausgeführt, dass der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person aus deren Mitteln nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweise, dass er die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichten habe können.

Der Bw. sei unbestritten Geschäftsführer der Firma A-GmbH., also einer juristischen Person, und daher gemäß [§ 18 GmbHG](#) zu deren Vertretung berufen gewesen.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) habe der Unternehmer spätestens am fünfzehnten Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldezeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen sei. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Für die angegebenen Zeiträume sei die Umsatzsteuer vom Bw. teilweise selbst bemessen bzw. ebenso nur teilweise beglichen worden.

Da der Bw. seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der GesmbH uneinbringlich seien, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 19. Mai 2010 wird ausgeführt, dass die dem Haftungsbescheid vom 22. März 2010 zu entnehmenden Ausführungen, wonach die Umsatzsteuer für die angegebenen Zeiträume nur teilweise selbst bemessen und ebenso nur teilweise beglichen worden sei, unrichtig seien. Der Bw. als Geschäftsführer der A-GmbH. habe in diesen Zeiträumen alle Umsatzsteuervoranmeldungen fristgerecht eingebbracht. Dabei seien sämtliche umsatzsteuerpflichtigen Vorgänge vollends berücksichtigt worden und seien alle Angaben somit vollständig und richtig gewesen. Da es sich aufgrund der Investitionstätigkeiten der Gesellschaft außerdem durchwegs um Steuerguthaben gehandelt habe, seien in den angeführten Zeiträumen keinerlei Vorauszahlungen offen geblieben. Der Geschäftsführer sei daher den ihm obliegenden Pflichten in vollem Umfang nachgekommen.

Erst im Jahr 2008 sei anlässlich einer Betriebsprüfung die Tätigkeit der Gesellschaft als „Liebhaberei“ eingestuft worden. Dies sei zum Zeitpunkt der Vornahme der Selbstbemessung für den Bw. nicht vorhersehbar gewesen. Aufgrund dieser Einstufung sei die ab Gründung der Gesellschaft geltend gemachte Vorsteuer dem Steuerkonto der Gesellschaft angelastet worden, wodurch es zu dem bestehenden Rückstand gekommen sei. Der Versuch des Bw., eine für die Gesellschaft trag- und finanzierte Ratenvereinbarung zu treffen, sei in der Folge gescheitert und habe auch zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens des Unternehmens mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 16. März 2010 geführt. Dieses Verfahren sei seither zu der Geschäftszahl 10 anhängig und habe der bestellte Masseverwalter in der Zwischenzeit die Masseunzulänglichkeit angezeigt.

Da der Bw. den ihm übertragenen Pflichten jederzeit vollends nachgekommen sei, könne kein schuldhaftes Verhalten des Bw. festgestellt werden, sodass beantragt werde, den Haftungsbescheid vom 22. März 2010 aufzuheben und das Verfahren einzustellen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Baden Mödling vom 6. August 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Darstellung der Gesetzesbestimmungen wurde ausgeführt, dass der Bw. laut Firmenbuch im Haftungszeitraum selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Firma A-GmbH. gewesen sei. Die haftungsgegenständlichen Abgaben seien bei dieser Gesellschaft uneinbringlich.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers gehöre u.a. die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwahre, wobei sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel gehabt habe, bei den Selbstbemessungsabgaben danach bestimme, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der jeweilige Fälligkeitstermin, und zwar unabhängig von der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung (vgl. z.B. VwGH 24.2.2004, [99/14/0278](#)). Mit dem Vorbringen, dass erst infolge einer nachträglichen Betriebsprüfung die Tätigkeit der Gesellschaft als Liebhaberei eingestuft und es deshalb zu Umsatzsteuernachforderungen gekommen sei, werde daher kein mangelndes Verschulden im Sinn des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) aufgezeigt, da die Gesellschaft einerseits zum Fälligkeitszeitpunkt der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer keineswegs mittellos gewesen sei und andererseits die Vermietung von zwei Eigentumswohnungen der Gesellschaft von Beginn an als Voluptuarbetätigung und nicht unternehmerisch anzusehen gewesen sei.

Mit Eingabe vom 24. August 2010 wurde um Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

Zunächst ist festzustellen, dass der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit vom 16. Mai 2002 bis zur Konkursöffnung (die mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 16. März 2010, GZ. 10, erfolgte) eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma A-GmbH. gewesen ist. Laut Insolvenzdatei hat der Masseverwalter angezeigt, dass die Konkursmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen.

Zudem wurde mit Beschluss des Insolvenzgerichtes vom 5. März 2007 das Schuldenregulierungsverfahren gegen den Bw. eröffnet und schließlich mit Beschluss vom 28. September 2010 mangels Kostendeckung aufgehoben, sodass der nunmehr ehemalige Masseverwalter nicht mehr Ansprechpartner im Berufungsverfahren ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabebehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Nicht die Abgabebehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze.

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](#)).

Der Masseverwalter der GmbH hat mit Schreiben vom 21. September 2011 mitgeteilt, dass – ausgehend vom damaligen Stand des Konkursverfahrens – die unbesicherten Gläubiger keine

Quote erhalten werden und das Konkursverfahren Ende Jänner 2012 abgeschlossen werden könne. Auch wenn das angesprochene Konkursverfahren – nach wie vor – noch nicht abgeschlossen ist, kann daraus abgeleitet werden, dass die Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Aus dem Akt ist zu ersehen, dass bei der Firma A-GmbH. eine Außenprüfung für den Zeitraum 02/2003 bis 07/2004 durchgeführt wurde, die mit Bericht vom 30. September 2004 abgeschlossen wurde. Demnach wurden die Besteuerungsgrundlagen anhand der vorgelegten Unterlagen überprüft. Obwohl auf die Liebhabereiverordnung hingewiesen wurde, wurden trotzdem die Umsatzsteuererklärungen 2002 bis 2004 antragsgemäß veranlagt und keine vorläufigen Bescheide, sondern am 5. April 2005 für 2002, am 19. Mai 2005 für 2003 und am 14. Oktober 2004 für 2004 endgültige Bescheide erlassen.

Im vorliegenden Berufungsfall geht es nicht um einen von vornherein fehlerhaften oder gar missbräuchlichen Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der jeweiligen Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen, sondern darum, ob der Bw. in jenem Zeitraum, für den die Primärschuldnerin Vorsteuern geltend gemacht hat, von deren Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG als persönliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ausgehen durfte.

Der Bw. hat als Geschäftsführer der Firma A-GmbH. wiederholt Vorsteuerguthaben geltend gemacht, die vom Finanzamt geprüft und – zu den damaligen Fälligkeitstagen – als korrekt gebucht wurden. Im Rahmen der oben zitierten Außenprüfung wurde auch eine Prognoserechnung vorgelegt, die – sollten die Voraussetzungen für eine Liebhaberei vorgelegen sein – im Rahmen der Betriebsprüfung wohl zu einer anderen Beurteilung geführt hätten, wenn die Unternehmereigenschaft nicht vorgelegen wäre.

Wurde bei einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung die geltend gemachte Vorsteuer auf Grundlage der vorgelegten Belege anerkannt, so darf der Vertreter wegen der erfolgten Überprüfung der Rechnungen auf die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges vertrauen.

Da die damalige Tätigkeit der Primärschuldnerin von der Betriebsprüfung als unternehmerisch eingestuft wurde, kann dem Bw. für den jeweiligen Zeitpunkt der Geltendmachung nicht der Vorwurf einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Vorsteuern gemacht werden, zumal dem Betriebsprüfungsbericht vom 30. September 2004 keine wie immer gearteten gegenteiligen Feststellungen zu entnehmen wären, dass die Prognoserechnung nicht auf eine unternehmerische Tätigkeit hinweisen würde. An dieser Betrachtungsweise ändert auch der Umstand nichts, dass sich das Finanzamt im Nachhinein dazu veranlasst gesehen hat, den Vorsteuerabzug infolge der Einstufung dieser Vermietungstätigkeit als Liebhaberei wieder

rückgängig zu machen. Nach diesen Ausführungen kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. seine abgabenrechtlichen Pflichten dadurch verletzt hat, dass er für die durch die nachträgliche Aberkennung der Vorsteuern ausgelöste Steuerbelastung der Primärschuldnerin zu den jeweiligen Fälligkeitstagen keine finanzielle Vorsorge getroffen hat.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung im Sinne des [§ 9 BAO](#) u. a. nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, ist zu prüfen, ob dem Geschäftsführer die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (Geltendmachung von Vorsteuern auf Grund von Rechnungen, obwohl keine unternehmerische Tätigkeit ausgeführt wird) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Geschäftsführer im Zeitpunkt, in dem er mit Umsatzsteuervoranmeldung die Vorsteuern geltend machte, bei Aufwendung der zufordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit der Einschätzung als Unternehmer hätte erkennen können (ähnlich UFS 30.01.2008, RV/0698-W/06, UFS 11.3.2003, RV/2124-W/02).

Ein derartiges Verhalten stellt kein schuldhaftes Verhalten dar, dass eine Haftung nach [§ 9 BAO](#) begründet, weil hiefür nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung ist. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage kann kein diesbezügliches abgabenrechtlich relevantes Fehlverhalten des Bw. erkannt werden.

Allerdings ist es auch die Pflicht eines Geschäftsführers, die der GmbH vorgeschriebenen Abgaben aus den Mitteln der GmbH zu entrichten. Aufgrund einer mit Bericht vom 9. Oktober 2007 abgeschlossenen Betriebsprüfung bei der Primärschuldnerin wurden die Umsatzsteuern 2002 bis 2004 mit Bescheiden jeweils vom 25. Oktober 2007 nachgefordert. In der Folge wäre es die Pflicht des Bw. als Geschäftsführer gewesen, diese Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

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 dem Vertreter (UFS 18.05.2004, RV/0341-G/03).

Mit Schreiben vom 5. Juni 2012 wurde der Bw. zur Prüfung der Gleichbehandlung der Abgabenbehörde im Verhältnis zu anderen Gläubigern bei der Mittelverwendung im Rahmen der einem Geschäftsführer auferlegten Behauptungs- und Konkretisierungspflicht eingeladen, einen zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld der GmbH zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel der GmbH geforderten Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung aller liquiden Mittel und Verbindlichkeiten

(Summe der Verbindlichkeiten, Summe der vorhandenen liquiden Mittel, Summe der Zahlungen an alle Gläubiger, Summe der Zahlungen an das Finanzamt) zu den Zeitpunkten 1. Jänner 2008, 1. Jänner 2009 und 1. Jänner 2010 zu erstellen, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits sowie die Verwendung der vorhandenen Mittel (inklusive allfälliger Zug-um-Zug-Geschäfte) ankommt.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache des Bw. am 13. Juli 2012 wurde schließlich mit dem Bw. – da Ansprechpartner der Abgabenbehörde erster Instanz immer der bisherige Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren des Bw. gewesen ist – der bisherige Akteninhalt ausführlich erörtert. Über Vorhalt der am Abgabenkonto erfolgten Zahlungen (nach den Nachforderungsbescheiden) hat der Bw. darauf hingewiesen, dass „ab 2008 als Folge der Wirtschaftskrise keine Vermietungstätigkeit innerhalb der GmbH mehr stattgefunden hat. Mit dem Finanzamt waren damals monatliche Raten von € 2.500,00 vereinbart worden, um eine Konkurseröffnung zu vermeiden (vor allem, um die Immobilie ohne Druck veräußern zu können). Diese Raten hat der Bw. aus privaten „Notgroschen“ bzw. von Freunden/Verwandten ausgeborgt, da der GmbH damals – mangels Vermietungstätigkeit und erst damit möglicher Einnahmen – keine finanziellen Mittel zur Verfügung standen.“ Die damaligen Zahlungen decken sich mit den Buchungen am Abgabenkonto der GmbH.

„Mit der Bank, bei der ca. 1,6 Millionen Euro an Kreditverbindlichkeiten offen waren, war eine Aussetzung der Ratenzahlungen schon zwei Jahre vor Konkurseröffnung vereinbart, wobei die Bank ohnehin im Grundbuch eingetragen ist und vom allfälligen Verkaufserlös im Rahmen des Insolvenzverfahrens befriedigt wird.

Zusammengefasst wird festgehalten, dass vom Bw. als Geschäftsführer der GmbH nur das Finanzamt finanzielle Mittel erhalten hat, die noch dazu nicht von der GmbH aufgebracht wurden. Andere Gläubiger haben mangels liquider Mittel kein Geld erhalten.“

Damit hat der Bw. als Vertreter der GmbH einerseits nachgewiesen, dass die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der GmbH zur Verfügung gestanden sind, nicht ausreichten, um nur annähernd eine Tilgung zu erreichen. Zudem hat er nachgewiesen, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. VwGH 23.6.2009, [2007/13/0014](#)). Angesichts der Aussage vom 13. Juli 2012 hat der Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Abgabenbehörde im Verhältnis zu anderen Gläubiger nicht schlechter gestellt (vielmehr sogar – um ein Konkursverfahren zu verhindern – bevorzugt

behandelt), daher ist darin kein schuldhaf tes Verhalten zu sehen, das eine Haftung rechtfertigen würde.

Mangels Vorliegen der Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. war der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, am 24. Juli 2012