



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, vom 6. Mai 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 12. April 2013, StNr. 01, betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von 4.502,31 € eingeschränkt:

Abgabenart	Fälligkeitstag	Betrag in €
Umsatzsteuer 06/2009	17.8.2009	741,57
Lohnsteuer 07/2009	17.8.2009	994,63
Dienstgeberbeitrag 07/2009	17.8.2009	396,48
Lohnsteuer 08/2009	15.9.2009	1.800,99
Dienstgeberbeitrag 08/2009	15.9.2009	522,22
Zuschlag zum DB 08/2009	15.9.2009	46,42

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) fungierte seit dem Jahr 1997 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der E.GmbH .

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 24. September 2009 wurde über die E.GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Der Konkurs wurde mit dem Beschluss des Gerichtes vom 3. Jänner 2011 nach der Schlussverteilung aufgehoben und in weiterer Folge die Firma gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 12. April 2013 nahm das Finanzamt den Bw. gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO als Haftungspflichtigen für unberichtigt aushaftende Abgaben der E.GmbH in der Höhe von 6.111,22 € in Anspruch. Nach der Verwertung des Vermögens im Zuge der Schlussverteilung verblieben uneinbringliche Abgabenrückstände der primärschuldnerischen Gesellschaft in der Höhe von 39.804,74 €, für die der Bw. – eingeschränkt auf den Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit in der Höhe von 6.111,22 € – hafte, wenn ihn an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden treffe. Der Geschäftsführer hafte auch dann für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft, wenn die vorhandenen Mittel nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschuldigkeiten daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten. Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene im Abgabefälligkeitszeitpunkt überhaupt keine Mittel zur Verfügung gehabt habe, sei dem Vertreter eine haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht vorwerfbar. Auch in diesem Fall habe nicht die Behörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung, sondern der Geschäftsführer das Fehlen entsprechender Mittel zu beweisen.

Hinsichtlich der Lohnsteuer sei der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes ausreichten, verpflichtet, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO). Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung bringt der Bw. vor, der Haftungsbescheid ruhe auf keinen ihn begründenden Feststellungen.

Zunächst müsse dem Bw. nachgewiesen werden, dass er die ihm zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen habe, die gleichzeitig die Ursache dafür sein müsse, dass die Abgabenschuld entstanden sei.

Die im Haftungsbescheid geforderten Abgaben seien ab Juni 2009 entstanden. Im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit im August 2009 habe es seitens der Gesellschaft Bemühungen gegeben, die drohende Insolvenz aufzuhalten. Das Vorhaben des Bw. als Geschäftsführer, Maßnahmen zu setzen, die geeignet gewesen wären, die Gläubigerinteressen zur Gänze oder anteilig zu erfüllen, seien misslungen. Der Bw. habe in gutem Glauben gehandelt, dass unumgängliche Maßnahmen von der Buchhaltung erfüllt würden und habe sich angesichts der massiven Probleme betreffend die Erhaltung und Weiterführung der GmbH nicht um jene Erledigungen sorgen können, die dem gegenständlichen Haftungsbescheid zu Grunde lägen.

Es sei aktenkundig, dass der Vermögensverfall der Gesellschaft vor allem darauf zurück zu führen sei, dass ausländische Gläubiger der Gesellschaft hohe Beträge schuldig blieben, die nun ihrerseits nicht mehr in der Lage gewesen sei, ihre Gläubiger zur Gänze oder auch nur teilweise, jedenfalls aber gleichmäßig, zu befriedigen. Den Bw. treffe daher an der Nichtabfuhr der im Haftungsbescheid genannten Abgaben kein Verschulden.

Zwar bestehe eine Umkehr der Beweislast, weshalb der Bw. gezwungen sei, darzutun, dass ihn an der Nichterfüllung der Abgabepflicht kein Verschulden treffe, doch sei die Abgabenbehörde in keiner Weise auf die Haftungssituation des Bw. im materiellrechtlichen Sinn eingegangen. Es müsse in der Begründung des Haftungsbescheides zumindest behauptet werden, dass den Bw. an der Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit und somit an der Nichtentrichtung der Abgabenverbindlichkeiten ein Verschulden treffe.

In keiner Weise ergebe sich, inwieweit im angefochtenen Haftungsbescheid Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgrenzen eingehalten worden seien. Der Billigkeitsgrundsatz sei schon deshalb nicht erreicht, weil auf die persönliche Situation des Bw. nicht Bedacht genommen worden sei und dieser mit der angemeldeten Forderung, sei sie auch im Rahmen eines Zahlungsplanes zu erfüllen, nie zu einer Entschuldung kommen könne.

Der angefochtene Haftungsbescheid sei daher ersatzlos aufzuheben bzw. die Sache zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

### ***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.*

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person sind das Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da nach der Aktenlage das über das Vermögen der E.GmbH eröffnete Konkursverfahren mit dem Beschluss des Landesgerichtes S vom 3. Jänner 2011 aufgehoben und die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht wurde. Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ist ausgeschlossen.

Unbestritten ist weiters, dass der Bw. von 1997 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 24. September 2009 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH war. Der Bw. zählt damit zu jenem Personenkreis, der gemäß § 9 BAO zur Haftung der im Bescheidspruch angeführten Abgabenverbindlichkeiten herangezogen werden kann.

Nur die rechtliche Stellung als handelsrechtlicher Geschäftsführer einer GmbH zieht eine Verpflichtung zur Sicherstellung der Entrichtung der im Zeitraum der jeweiligen Geschäftsführung anfallenden Abgaben nach § 9 BAO nach sich. Da der Bw. nach der Eröffnung des Konkursverfahrens über die GmbH am 24. September 2009 nicht mehr als deren Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 18 Abs. 1 GmbHG anzusehen ist, kann er für die nach diesem Zeitpunkt fälligen, im Haftungsbescheid angeführten Abgaben Umsatzsteuer 08/2009 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2009, beide fällig am 15. Oktober 2009, nicht als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen werden.

Hinsichtlich eines Teilbetrages von 1.608,91 € war der Berufung daher stattzugeben.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhaftes Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Nur schuldhaftes Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabebehörde eine

schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 13.4.2005, 2002/13/0183; 27.1.2011, 2009/16/0108).

Entgegen dem Vorbringen des Bw. hat daher nicht die Abgabebehörde dem Haftungspflichtigen eine schuldhafte Pflichtverletzung nachzuweisen, sondern dieser hat die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, dafür Sorge zu tragen, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat.

In diesem Zusammenhang bringt der Bw. in der Berufung vor, dass *„er sich angesichts der massiven Probleme betreffend die Erhaltung und Weiterführung der GmbH um jene Erledigungen, die dem gegenständlichen Haftungsbescheid zu Grunde liegen, nicht sorgen konnte.“* Aus diesem Vorbringen ist ein zumindest fahrlässiges, daher jedenfalls schuldhaftes Verhalten des Bw. im Hinblick auf die Abfuhr der Abgaben abzuleiten.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, 90/15/0114).

Der gute Glaube, die Buchhaltung der Gesellschaft nehme seine Verpflichtungen als Geschäftsführer zur Abfuhr der Abgaben ohnehin war, kann den Bw. nicht exkulpieren. Der Vertreter hat beauftragte Personen nämlich zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (z.B. VwGH 19.11.1998, 98/15/0159; 21.10.2003, 2001/14/0099). Dass der Bw. diesen Überwachungspflichten nicht nachgekommen ist, ergibt sich nicht nur aus seinem Vorbringen, wonach er davon ausgegangen sei, dass unumgängliche Maßnahmen von der Buchhaltung erfüllt würden, sondern auch aus der Aktenlage (Buchungsabfrage des Abgabenkontos der GmbH), weil die letzte Einzahlung am Abgabenkonto der GmbH vor Konkurseröffnung am 16. Jänner 2009 erfolgte.

Wie bereits im Haftungsbescheid ausgeführt, besteht die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Hatte der Vertreter Gesellschaftsmittel nur in einem Ausmaß zur Verfügung, das eine Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ermöglichte, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (z.B. VwGH 3.9.2008, 2003/14/0094; 15.12.2009, 2005/13/0040; „Gleichbehandlungsgrundsatz“).

Dass der Bw. keine liquiden Mittel zur Entrichtung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung hatte, wurde weder vorgebracht noch ergibt sich dies aus der Aktenlage, nach der

auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Meldung der Lohnabgaben im Haftungszeitraum auf eine laufende Geschäftstätigkeit der Gesellschaft geschlossen werden kann.

Es wäre am Bw. gelegen, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Der Bw. bringt aber in diesem Zusammenhang nicht einmal vor, dass er die Abgabenverbindlichkeiten gegenüber anderen Verbindlichkeiten bevorzugt oder zumindest im gleichen Ausmaß entrichtet hat.

Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, wird aber der Nachweis hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nicht erbracht, erfolgt die Haftung für die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze (Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 9 Tz 27).

Einen den Anforderungen der dem Bw. im Haftungsverfahren auferlegten Beweislast entsprechenden Nachweis über die Gläubigergleichbehandlung im Sinne der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat der Bw. im Verfahren weder angeboten noch erbracht. Die Haftungsinanspruchnahme für die uneinbringlichen Abgaben hat demnach zur Gänze zu erfolgen.

Hinsichtlich der Lohnsteuer wird auf die Ausführungen im Haftungsbescheid vom 12. April 2013 verwiesen.

Entgegen der Auffassung des Bw., ein Haftungsbescheid sei nur dann ausreichend begründet, wenn zumindest behauptet werde, dass den Bw. an der Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft ein Verschulden treffe, ist auszuführen, 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; 22.2.2008, 2007/17/0124). Es war daher nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, auf die Gründe der Zahlungsunfähigkeit einzugehen.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann

gesprächen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens der Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, zu Recht den Vorzug gegeben.

Graz, am 20. Dezember 2013