



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 19. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 19. Mai 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 56.519,99 statt bisher € 118.354,30 eingeschränkt wird.

| Abgabenart         | Zeitraum | Fälligkeitstag | Betrag   |
|--------------------|----------|----------------|----------|
| Umsatzsteuer       | 03/06    | 15.05.2006     | 6.105,40 |
| Umsatzsteuer       | 04/06    | 16.06.2006     | 2.236,05 |
| Umsatzsteuer       | 06/06    | 16.08.2006     | 9.486,04 |
| Lohnsteuer         | 2005     | 16.01.2006     | 6.006,95 |
| Lohnsteuer         | 04/06    | 15.05.2006     | 4.623,72 |
| Lohnsteuer         | 05/06    | 16.06.2006     | 6.827,05 |
| Lohnsteuer         | 06/06    | 17.07.2006     | 5.502,62 |
| Lohnsteuer         | 07/06    | 16.08.2006     | 5.114,99 |
| Dienstgeberbeitrag | 2005     | 16.01.2006     | 1.988,22 |
| Dienstgeberbeitrag | 04/06    | 15.05.2006     | 1.964,95 |
| Dienstgeberbeitrag | 05/06    | 16.06.2006     | 2.195,50 |
| Dienstgeberbeitrag | 06/06    | 17.07.2006     | 1.950,46 |

|                    |       |            |          |
|--------------------|-------|------------|----------|
| Dienstgeberbeitrag | 07/06 | 16.08.2006 | 1.743,17 |
| Zuschlag zum DB    | 2005  | 16.01.2006 | 176,73   |
| Zuschlag zum DB    | 04/06 | 15.05.2006 | 174,66   |
| Zuschlag zum DB    | 05/06 | 16.06.2006 | 195,16   |
| Zuschlag zum DB    | 06/06 | 17.07.2006 | 173,37   |
| Zuschlag zum DB    | 07/06 | 16.08.2006 | 54,95    |

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19. Mai 2008 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der X-GmbH für deren Abgabenschulden in Höhe von insgesamt € 118.354,30 gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

| Abgabenart         | Zeitraum | Fälligkeitstag | Betrag    |
|--------------------|----------|----------------|-----------|
| Umsatzsteuer       | 03/06    | 15.05.2006     | 6.295,43  |
| Umsatzsteuer       | 04/06    | 16.06.2006     | 2.236,05  |
| Umsatzsteuer       | 06/06    | 16.08.2006     | 9.486,04  |
| Umsatzsteuer       | 07/06    | 15.09.2006     | 15.530,21 |
| Umsatzsteuer       | 08/06    | 16.10.2006     | 36.594,10 |
| Körperschaftsteuer | 1-3/08   | 15.02.2008     | 437,00    |
| Umsatzsteuer       | 2006     | 15.02.2007     | 0,86      |
| Lohnsteuer         | 2005     | 16.01.2006     | 6.006,95  |
| Lohnsteuer         | 04/06    | 15.05.2006     | 4.623,72  |
| Lohnsteuer         | 05/06    | 16.06.2006     | 6.827,05  |
| Lohnsteuer         | 06/06    | 17.07.2006     | 5.502,62  |
| Lohnsteuer         | 07/06    | 16.08.2006     | 5.114,99  |
| Lohnsteuer         | 08/06    | 15.09.2006     | 4.857,51  |
| Dienstgeberbeitrag | 2005     | 16.01.2006     | 1.988,22  |
| Dienstgeberbeitrag | 04/06    | 15.05.2006     | 1.964,95  |
| Dienstgeberbeitrag | 05/06    | 16.06.2006     | 2.195,50  |
| Dienstgeberbeitrag | 06/06    | 17.07.2006     | 1.950,46  |

|                    |       |            |          |
|--------------------|-------|------------|----------|
| Dienstgeberbeitrag | 07/06 | 16.08.2006 | 1.743,17 |
| Dienstgeberbeitrag | 08/06 | 15.09.2006 | 1.732,02 |
| Zuschlag zum DB    | 2005  | 16.01.2006 | 176,73   |
| Zuschlag zum DB    | 04/06 | 15.05.2006 | 174,66   |
| Zuschlag zum DB    | 05/06 | 16.06.2006 | 195,16   |
| Zuschlag zum DB    | 06/06 | 17.07.2006 | 173,37   |
| Zuschlag zum DB    | 07/06 | 16.08.2006 | 54,95    |
| Zuschlag zum DB    | 08/06 | 15.09.2006 | 153,96   |
| Säumniszuschlag1   | 2005  | 13.11.2006 | 120,14   |
| Säumniszuschlag1   | 2006  | ?          | 1.675,57 |
| Säumniszuschlag2   | 2006  | ?          | 442,91   |

Zur Begründung wurde nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO sowie der für die Haftung maßgeblichen Rechtsprechung ausgeführt, dass der Bw. seit 19. Juni 1990 handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen und er daher verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren sei der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.

Durch die Einstellung des Geschäftsbetriebes bei der GmbH sei die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes bei der Primärschuldnerin entstanden.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter aus, dass ein Haftungsbescheid nach der EMRK nachvollziehbar und konkretisierbar sein müsse.

Insbesondere habe der Bescheid eine auf den Einzelfall bezogene Begründung zu enthalten.

Das Finanzamt verweise im gegenständlichen Bescheid lediglich auf die Beilage.

In der Beilage seien lediglich Lehr- und Leerformulierungen enthalten, die sich auf den konkreten Fall kaum beziehen würden und diesem auch nicht angepasst seien.

Es werde lediglich behauptet, dass der Bw. seit 19. Juni 1990 handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen sei.

Der Bw. weise die Vorwürfe, die generell erhoben würden, zurück.

Der behauptete Haftungsbetrag von € 118.354,30 sei in keiner Weise nachzuvollziehen und decke sich nicht mit den erfolgten Erklärungen und Prüfungsergebnissen.

Zur Umsatzsteuer für August 2006 sei festzuhalten, dass in dieser Voranmeldung eine an die Firma Z. gerichtete Rechnung in Höhe von € 94.964,50 mit umfasst sei.

Mit der genannten Firma sei vereinbart worden, dass Dienstleistungen vorab fakturiert würden.

Die gegenständliche Rechnung habe sich auf das 4. Quartal 2006 bezogen.

In Folge der Konkurseröffnung hätten die Dienstleistungen auch nicht mehr erbracht werden können, seitens der Z. seien auch keine Zahlungen erfolgt.

Der Masseverwalter habe diese Rechnung bis heute nicht storniert.

Des Weiteren verweise der Bw. auf die Konkursberichte des Masseverwalters sowie auf die dem Anmeldeverzeichnis zu Grunde liegenden Forderungsanmeldungen.

Aus dem Zeitraum der Entstehung der Schulden aus Lieferungen und Leistungen sei der Umstand zu entnehmen, dass der Bw. alle Gläubiger gleich behandelt habe.

Durch den Wegfall wichtigster Geschäftspartner sei es zu finanziellen Problemen gekommen, die in weiterer Folge auch zur Konkurseröffnung geführt hätten.

Eine schuldhafte Verletzung von Abgabeverpflichtungen des Bw. bestünde gegenständlich nicht.

Beantragt werde zusammenfassend nach Einholung der Berichte des Masseverwalters, des Anmeldeverzeichnisses der Forderungsanmeldungen und sonstiger amtlicher Nachforschungen das Haftungsverfahren einzustellen.

Allenfalls bestehe auch das Interesse an einer vergleichweisen Regelung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2010 gab das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer 8/2006 statt und schränkte die Haftung auf € 81.760,20 ein.

Nach Zitierung des § 9 BAO führte das Finanzamt aus, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel gehabt habe, sich danach bestimme, wann die Abgabe bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre.

Diese Pflicht zur Entrichtung der Abgaben bestünde bis zur Tilgung des Anspruches. Komme die Vertretene später zu liquiden Mitteln, so habe der Vertreter daraus früher entstandene, bereits fällige Abgaben nach Möglichkeit abzudecken.

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei bei Selbstberechnungsabgaben der Zeitpunkt ihrer gesetzlichen Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt würden.

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben sei grundsätzlich die erstmalige Abgabensatzung entscheidend und auf den Zeitpunkt der durch Bescheidzustellung ausgelösten Fälligkeit abzustellen.

Der Vertreter dürfe bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Er habe die Schulden im gleichen Ausmaß zu befriedigen.

Die Verwendung vorhandener Mittel zur Bezahlung neu eingegangener Verbindlichkeiten verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz würden bei Abfuhrabgaben gelten.

Wenn die Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, sei die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Die einzubehaltenden Abgaben seien jedenfalls ohne Rücksicht auf den Bestand anderer Schulden abzuführen.

Dagegen beantragte der Bw. mit dem Vorbringen, dass die behaupteten Pflichtverletzungen, die einen Haftungsbescheid rechtfertigen könnten, nicht vorliegen würden, die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 BAO 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.

Der Bw. war im Zeitraum 19. Juni 1990 bis 14. September 2006 Geschäftsführer der GmbH und als solcher eine zu deren Vertretung berufene Person.

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.

Über das Vermögen der GmbH wurde am 15. September 2006 der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss des Gerichtes vom 23. November 2007 nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben wurde. Die Verteilungsquote betrug 1,312%. Auf Grund einer Nachtragsabhandlung vom 19. Dezember 2008 ergab sich eine weitere Quote in Höhe von 0,098%. Die Nachtragsquote, die nach Ergehen des Haftungsbescheides ausgeschüttet wurde, wurde vom Finanzamt auf die Umsatzsteuer 03/2006 angerechnet, wodurch sich der diesbezügliche Haftungsbetrag von € 6.295,43 auf € 6.105,40 reduzierte.

Die verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben haften unberichtigt am Abgabenkonto aus und sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der Geschäftsführer haftet für Abgaben, die im Zeitraum seiner Funktion fällig wurden. Die Pflicht zur Abgabentrichtung besteht für den Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit. Für nach Beendigung dieser Funktion fällig gewordene Abgabenschuldigkeiten kann ein Geschäftsführer mangels Vorliegens einer Pflichtverletzung jedoch nicht zur Haftung herangezogen werden.

Demgemäß war der Berufung hinsichtlich nachstehender, nach dem 14. September 2006 fällig gewordener Abgabenschuldigkeiten stattzugeben:

| Abgabenart         | Zeitraum | Fälligkeitstag | Betrag    |
|--------------------|----------|----------------|-----------|
| Umsatzsteuer       | 07/06    | 15.09.2006     | 15.530,21 |
| Umsatzsteuer       | 08/06    | 16.10.2006     | 36.594,10 |
| Körperschaftsteuer | 1-3/08   | 15.02.2008     | 437,00    |
| Umsatzsteuer       | 2006     | 15.02.2007     | 0,86      |
| Lohnsteuer         | 08/06    | 15.09.2006     | 4.857,51  |
| Dienstgeberbeitrag | 08/06    | 15.09.2006     | 1.732,02  |
| Zuschlag zum DB    | 08/06    | 15.09.2006     | 153,96    |
| Säumniszuschlag1   | 2005     | 13.11.2006     | 120,14    |
| SUMME:             |          |                | 59.425,80 |

Weder der Säumniszuschlag1 in Höhe von € 1.675,57 noch der Säumniszuschlag2 in Höhe von € 442,91 sind einer konkreten Abgabe zuzuordnen.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Betrag einer bestimmten Abgabe.

Werden mehrere Abgabenschuldigkeiten zusammengerechnet und im Haftungsbescheid in einer Summe ausgewiesen, so erfüllt dies nicht das Bestimmtheitsgebot der Bezug habenden Norm, auch wenn diese das gleiche Kalenderjahr betreffen.

Dies schon deshalb, da dem Haftungspflichtigen nicht zugemutet werden kann, für den von ihm zu erbringenden Nachweis der Gläubigergleichbehandlung die tatsächlich der Haftung zugrunde liegenden Abgaben und Beträge sowie deren Fälligkeitstag zu ermitteln.

Es war daher auch der Berufung hinsichtlich dieser Säumniszuschläge stattzugeben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass die GmbH die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat (vgl. VwGH vom 22.9.1999, 96/15/0049). 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. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0142).

Dem Berufungsvorbringen, dass der Haftungsbetrag nicht nachvollzogen werden könne, da er sich mit den Erklärungen und Prüfungsergebnissen nicht decke, ist entgegenzuhalten, dass abgesehen davon, dass diese Behauptung näher zu konkretisieren gewesen wäre, die haftungsgegenständlichen Abgaben laut Abgabenskonto mit Ausnahme der Lohnabgaben 2005 von der GmbH gemeldet, jedoch bis zum jeweiligen Haftungsbetrag nicht entrichtet wurden. Die Lohnabgaben für 2005 entsprechen dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Die Berufung beinhaltet im Wesentlichen Ausführungen zur Umsatzsteuervorauszahlung für August 2006. Da der Berufung diesbezüglich stattgegeben wurde, da der Bw. im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht mehr als Geschäftsführer fungierte, sind weitere Ausführungen entbehrlich.

Der Bw. hat sich in der gegenständlichen Berufung lediglich auf die Behauptung der quotenmäßig gleichmäßigen Befriedigung sämtlicher Gläubiger beschränkt, ohne irgendeinen Nachweis zu erbringen, welcher Abgabebetrag bei einer derartigen gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre.

Zum Antrag auf Beischaffung des Konkursaktes wird festgestellt, dass nach ständiger Rechtsprechung es Sache des Vertreters ist, nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung abzuführen gewesen wäre (VwGH vom 20.4.1999, 94/14/0147). Des Weiteren erstattete der Bw. kein konkretes Vorbringen dahingehend, dass es ihm selbst nicht möglich gewesen sei, Einsicht in die Konkursakten zu nehmen. Einen Erkundungsbeweis aufzunehmen, ist die Behörde nicht gehalten (VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0082).

Dem Einwand, ein Verschulden am Abgabenausfall bestehe deshalb nicht, da die Insolvenz und die Zahlungsunfähigkeit durch den unerwarteten Wegfall der wichtigsten Geschäftspartner entstanden sei, ist zu entgegnen, dass die Frage, ob den Bw. ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit traf oder nicht, gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist (vgl. dazu die Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz. 10).

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer für 2005 und die Monate April bis Juli 2006 ergibt sich bereits aus § 78 Abs. 3 EStG, dass 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. Soweit somit keine Lohnsteuern entrichtet wurden, haftet der Bw. für die Nichtentrichtung zur Gänze.

Die bloße Behauptung, die (nicht) vorhandenen Mittel seien auf alle Gläubiger gleich aufgeteilt worden, stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) keine ausreichend konkrete, sachbezogene Behauptung dar, die der dem Bw. obliegenden besonderen Behauptungs- und Beweislast genügt.

Dass die GmbH etwa über keinerlei liquide Mittel verfügte, wurde nicht behauptet. Bereits aus dem Umstand, dass von der GmbH bis August 2006 Lohnabgaben gemeldet, somit Löhne ausbezahlt wurden, ergibt sich, dass liquide Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrachtung zur Verfügung standen.

Es ist daher für die verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.



Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Nach Lehre und Rechtssprechung 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 gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Wien, am 13. Oktober 2010