



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N.N., Adresse1, vertreten durch Dr. Michl Münzker, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Landskrongasse 5, vom 5. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 23. August 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 10.236,92 (statt bisher € 13.053,47), und zwar auf folgende Abgabenschuldigkeiten, eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2008	10.049,75
Umsatzsteuer	2009	30,05
Lohnsteuer	2009	157,12
	Summe:	10.236,92

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz vom 24. Mai 2011 wurde der Berufungswerber (Bw.) aufgefordert, für den Fall der Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes am Abgabenkonto der Fa. C-GmbH in Höhe von € 13.927,47 zum Zwecke der Vermeidung einer Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) den Nachweis zu erbringen, dass er

ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Dazu werde er ersucht, anzugeben, ob in dem Zeitraum, in dem er als Geschäftsführer für die Bezahlung der Abgaben verantwortlich war, andere Zahlungen (z.B. Lieferantenzahlungen, Lohnzahlung, Krankenkassenzahlungen etc.) geleistet worden seien.

Am 7. Juni 2011 beantwortete der Bw. diesen Vorhalt dahingehend, dass der angesprochene Abgabenrückstand seitens der Gesellschaft nicht geleistet werden könne, da über diese bekanntlich das Konkursverfahren abgewickelt worden sei. Eine Haftung des Bw. müsse deswegen ausgeschlossen erscheinen, da er keine Gläubiger bevorzugt habe, sondern, als keine Geldmittel mehr zur Verfügung gestanden seien, eben alle Zahlungen unterlassen und das Konkursverfahren beantragt habe.

Mit Ergänzungsersuchen vom 6. Juli 2011 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass 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, dem Vertreter obliege. Nur bei Nachweis der anteilmäßigen Befriedigung der Gläubiger hafte er für die Differenz des an die Abgabenbehörde in zu geringer Höhe entrichteten Betrages. Zur zuverlässigen Beurteilung des Nichtvorliegens eines Verschuldens im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) sei auch für jede haftungsgegenständliche Abgabe die an dritte Gläubiger geleisteten Zahlungen vom Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld bis zur Fälligkeit sowie der Schuldenstand gegenüber dritten Gläubigern zum Fälligkeitszeitpunkt offenzulegen.

Mit Antwortschreiben vom 26. Juli 2011 brachte der Bw. vor, die finanzielle Situation der GmbH habe sich anfangs 2010 so verschlechtert, dass nur mehr ein monatlicher Umsatz von ca. € 2.000,00 möglich gewesen sei. Davon habe er € 500,00 für per Nachnahme zu bezahlende Wareneinkäufe aufgewendet. Der verbleibende Betrag sei für eine mit dem Finanzamt getroffene Ratenvereinbarung in Höhe von (glaublich) € 400,00, in Höhe von € 200,00 für laufende Umsatzsteuer, € 500,00 für teilweise Bezahlung des Mietzinses und ca. € 200,00 bis € 300,00 zur Bezahlung der mit der Wiener Gebietskrankenkasse vereinbarten Raten verwendet worden.

Es könnten nur ungefähre Daten wiedergegeben werden, da die Geschäftsunterlagen teilweise beim namentlich genannten Masseverwalter oder aber anlässlich der Räumung des Geschäftslokales verschwunden seien. Die komplette Zahlungseinstellung sei jedenfalls mit Ende Juni 2010 erfolgt und es sei eine große Zahl von Gläubigern bereits ab Anfang 2010 nicht mehr bedient worden.

Mit nunmehr angefochtenem Bescheid vom 23. August 2011 wurde der Bw. gemäß §§ 9 iVm 80ff BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. C-GmbH, FN, im Ausmaß von € 13.053,47 in Anspruch genommen. Und zwar wurde die Haftung hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2008	10.049,75
Umsatzsteuer	2009	30,05
Umsatzsteuer	2010	3,50
Umsatzsteuer	06/2010	1.499,06
Umsatzsteuer	07/2010	556,72
Lohnsteuer	2009	157,12
Lohnsteuer	01-08/2010	128,59
Dienstgeberbeitrag	01-08/2010	81,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-08/2010	7,29
Stundungszinsen	2010	150,64
Säumniszuschlag	2009	388,77
	Summe:	13.053,47

Zur Begründung wurde neben dem Zitieren der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, der Bw. sei im Zeitraum 2006 bis zur Erlassung des Haftungsbescheides handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. C-GmbH und somit verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mittel zu bezahlen.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren und aufgrund der nunmehrigen Vermögenslosigkeit und Beendigung der Geschäftstätigkeit sei die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten nachgewiesen.

Unterlagen für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung seien nicht vorgelegt worden.

In der rechtzeitig am 5. September 2011 eingebrachten Berufung gegen den zugrundeliegenden Haftungsbescheid wird dessen Aufhebung beantragt und zur Begründung

ausgeführt, dass die Konkurseröffnung bekanntlich am 10. August 2010 erfolgt sei. Sämtliche für das Jahr 2011 angefallenen Rückstände seien so zu betrachten, dass die GmbH keine Zahlungen mehr geleistet und damit die Gläubiger gleich (negativ) behandelt worden seien.

Der Umsatzsteuerrückstand 2008 habe sich ebenfalls erst zu einem Zeitpunkt ergeben, als die finanzielle Situation der GmbH bereits derart schlecht gewesen sei, dass keine Zahlungen mehr erbracht hätten werden können.

Darüber hinaus wurde kein Berufungsvorbringen erstattet.

Mit neuerlichem Ergänzungsersuchen vom 27. Oktober 2011 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass für die Berechnung der Gläubigergleichbehandlung die finanzielle Lage jeweils im Jahr 2008 und 2009 heranzuziehen sei, in dem die Abgaben zu melden und zu entrichten gewesen wären, nicht jedoch der Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides im Jahr 2010. Der Bw. wurde aufgefordert bekanntzugeben, ab welchem Zeitpunkt die Firma keine Zahlungen mehr geleistet habe. Auch Zug-um-Zug-Zahlungen würden dazu zählen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2012 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, es sei Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Verpflichtungen nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Der Gesellschafter hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten.

Dieser Nachweis sei aber aufgrund des Ersuchens vom 27. Oktober 2011 nicht erbracht worden.

Aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 18.10.2005, Zl. [2004/14/0112](#), seien persönliche Verhältnisse (Unbilligkeiten) im Rahmen der Ermessensübung bei Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen.

Im Übrigen werde auf die Begründung des Haftungsbescheides vom 23. August 2011 verwiesen.

Am 7. März 2012 beantragte der Bw. durch seinen Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten.

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 betreffenden 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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher 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.

Laut Firmenbuch war der Bw. im Zeitraum 5. September 2006 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Fa. C-GmbH am 10. August 2010 (Beschluss des Handelsgerichtes XY zu GZ.) deren alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer. Er gehört somit zum Kreis der in [§ 80 Abs. 1 BAO](#) genannten gesetzlichen Vertreter juristischer Personen, welche gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) zur Haftung herangezogen werden können.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten steht nach Aufhebung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Handelsgerichtes XY vom 9. Mai 2011 nach erfolgter Schlussverteilung und der am 6. September 2011 erfolgten amtswegigen Löschung infolge Vermögenslosigkeit ([§ 40 FBG](#)) fest.

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. Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, anderenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (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

Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschuldigkeiten daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#)).

Der Bw. hat zwar im gegenständlichen Verfahren die Benachteiligung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern in Abrede gestellt, jedoch trotz mehrmaliger Aufforderung der Abgabenbehörde erster Instanz den Gleichbehandlungsnachweis nicht erbracht und dazu im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2011 ausgeführt, dass die Unterlagen sich beim Masseverwalter befinden würden und teilweise bei der Räumung des Geschäftslokales verschwunden seien.

Zweifelsfrei kann aufgrund von Zahlungen auf das Abgabenkonto bis einschließlich 27. Juli 2010 (Überweisung eines Betrages von € 4.100,00), aufgrund der Auszahlung von Löhnen bis zur Konkurseröffnung (Festsetzung von Lohnabgaben für die Monate 1-8/2010 am 27. September 2010) auch aufgrund der Angaben des Bw., dass im Jahr 2010 ein durchschnittlicher monatlicher Umsatz von € 2.000,00 angefallen ist, zweifelsfrei auf das Vorhandensein liquider Mittel für eine zumindest teilweise Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten geschlossen werden.

Da der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer während aufrechter Geschäftsführertätigkeit weder Beweisvorsorge getroffen noch Unterlagen ordnungsgemäß aufbewahrt hat und deswegen ein Nachweis der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers Republik Österreich gegenüber den anderen nicht erbringen konnte, ist der Haftungsausspruch durch die Abgabenbehörde erster Instanz in Bezug auf die im Spruch der gegenständlichen Berufungsentscheidung genannten Abgabenschuldigkeiten zu Recht erfolgt.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung vorbringt, der Umsatzsteuerrückstand 2008 habe sich erst zu einem Zeitpunkt ergeben, als die finanzielle Situation der GmbH bereits derart schlecht gewesen sei, dass keine Zahlungen mehr erbracht hätten werden können, so ist er dazu auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, [2001/15/0108](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)).

Der am 3. Mai 2010 ergangene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 wies eine Restschuld gegenüber den gemeldeten und entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 19.438,36, also einen Betrag an Umsatzsteuervorauszahlungen, die nicht zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet wurden, aus. Der Bw. hat dazu keinerlei Gründe vorgebracht, warum ihn, trotz eines im Jahr 2008 erzielten Jahresumsatzes von € 336.696,13, die Entrichtung der zugrunde liegenden Umsatzsteuervorauszahlungen zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nicht möglich gewesen sei, weswegen der Haftungsausspruch auch insoweit zu Recht erfolgte.

Das zur Umsatzsteuer 2008 Gesagte gilt sinngemäß auch in Bezug auf die Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 30,05.

Hinsichtlich der haftungsgegenständliche Lohnsteuer kann die Behauptung der Gleichbehandlung ohnedies nicht zum Erfolg führen, da diese vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist (z.B. VwGH 29.1.2004, [2000/15/0168](#)). Dies deswegen, weil nach § 78 Abs. 3 EStG der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten gehabt hätte.

Infolge der festgestellten schuldhaften 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.

Keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. kann jedoch in der Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid genannten Umsatzsteuervorauszahlungen 06 und 07/2010 in Höhe von € 1.499,06 und € 556,72 sowie der Stundungszinsen (ST) 2010 in Höhe von € 150,64 liegen, da deren Fälligkeitstage allesamt nach dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung lagen und daher den Bw. insoweit kein Vorwurf einer schuldhaften Pflichtverletzung treffen kann.

Auch lagen die Fälligkeitstage für die Monate Juli und August 2010 der im angefochtenen Haftungsbescheid genannten Lohnabgaben (L, DB, DZ) 01-08/2010 nach dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung. Da auf dem Abgabenkonto ersichtlich ist, dass Lohnabgaben bis Juni 2010 durch den Bw. als Geschäftsführer der GmbH entrichtet wurden, liegt aufgrund der Höhe der mit Bescheid vom 27. September 2010 festgesetzten Lohnabgaben 01-08/2010 die Annahme nahe, dass es sich dabei zumindest vorwiegend um solche der Monate Juli und August 2008 handelt, deren Fälligkeit nach Konkurseröffnung gelegen ist. Jedenfalls ist jedoch eine betragsmäßige Trennung in vor und nach Konkurseröffnung fällig gewordene Abgaben aufgrund der Aktenlage nicht möglich, sodass insoweit der Berufung Folge zu geben war.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zutreffende Ermessensentscheidung im Sinne des [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung 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](#)). Mit der gegenständlichen Berufung hat der Bw. ohnehin keine Einwendungen zum Ermessen vorgebracht.

Aufgrund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs.1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für Abgabenschuldigkeiten der Fa. C-GmbH im Ausmaß von € 10.236,92 (siehe Spruch) zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Mai 2012