



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Walter Mette, Dr. Wolfgang Seitz und Gerhard Mayerhofer über die Berufung des RH, vertreten durch TK, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 25. Juli 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach der am 27. November 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 25. Juli 2007 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der L-GmbH im Ausmaß von € 32.136,35 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass auf Antrag des Bw. (sowie des zweiten Geschäftsführers WS) vom 26. Februar 1999 vom G am 3/9 das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der L-GmbH eröffnet worden sei.

Bereits Anfang Jänner 1999 sei dem Bw. bewusst geworden, dass eine Sanierung des Unternehmens ohne Insolvenz- bzw. Ausgleichsverfahren nicht möglich sein werde, da diverse Lieferanten ihre Forderungen fällig gestellt hätten und die finanzielle Situation sich auf Grund des Konkurses eines Großkunden, mehrerer kleinerer Forderungsausfälle und weitaus

niedrigerer Handelsspannen seit der zweiten Hälfte des Jahres 1998 dramatisch verschlechtert habe und deshalb im Jänner 1999 die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft eingetreten wäre. Nach den Weihnachtsferien 1998/1999 sei vom Bw. bezüglich der weiteren Vorgangsweise ein Rechtsanwalt, nämlich AP, konsultiert worden, und zwar gerade um den Ausgleich bzw. die Liquidation der Gesellschaft korrekt und richtig durchzuführen und sämtliche Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen.

Die Monate Jänner und Februar 1999 seien vom Bw. vor allem dazu genutzt worden, den Ausgleich vorzubereiten. So sei etwa per 31. Jänner 1999 eine detaillierte Vermögensübersicht (alle Forderungen, Vorräte, Verbindlichkeiten, etc.) erstellt worden, die bei Bedarf gerne vorgelegt werden könne und die dem Antrag auf Eröffnung eines Ausgleichsverfahrens vom 26. Februar 1999 beigelegt worden sei. Die Geschäfte der Gesellschaft seien ab Jänner 1999 nur mehr in vermindertem Maße weitergeführt worden, und zwar im Wesentlichen, um noch vorhandene Warenbestände abzuverkaufen. So seien sämtliche Dienstnehmer gekündigt sowie diverse Leasingverträge aufgelöst worden. Während die Umsätze in den Monaten März 1998 bis Dezember 1998 stets – meistens – weit über S 1,0 Mio. betragen hätten, hätten sich die Umsätze im Jänner 1999 nur mehr auf S 629.000,00, im Februar 1999 gar nur mehr auf S 222.000,00 belaufen. Gläubiger seien Anfang 1999 nicht mehr befriedigt worden. Lediglich an den Steuerberater und Rechtsanwalt AP seien Anzahlungen geleistet worden, die deshalb nötig gewesen seien, um einerseits eine – für den Ausgleich nötige, geordnete – Buchhaltung zu haben, anderseits um den Ausgleich mit rechtsanwaltlicher Hilfe vorzubereiten. Bei diesen Zahlungen handle es sich allerdings um klassische Zug-um-Zug-Geschäfte, die keinesfalls als Gläubigerbegünstigung und Ungleichbehandlung der anderen Gläubiger angesehen werden könnten. So sehe auch der Verwaltungsgerichtshof (z.B. VwGH 19.11.1998, 97/15/0115, VwGH 27.5.1998, 95/13/0170 und VwGH 23.4.1998, 95/15/0145) nur die Begleichung von bestehenden alten Verbindlichkeiten, nicht aber die kongruente Bezahlung laufender Ausgaben als haftungsbegründend an. Jede andere Auslegung wäre mit den aktuellen insolvenzrechtlichen Vorschriften und der Intention des derzeitigen Insolvenzrechtes, Sanierungen nicht durch vorzeitige Betriebsschließungen zu verhindern, nicht in Einklang zu bringen (siehe ÖStZ vom 15.11.2001, 556).

Ferner sei festzuhalten, dass die Gesellschaft bis jedenfalls August 1998 ihre Abgaben stets ordnungsgemäß gemeldet und auch beglichen habe. Nachdem die Lohnabgaben für August 1998, die Umsatzsteuer für Juli 1998 sowie diverse Säumniszuschläge nicht bei Fälligkeit hätten entrichtet werden können, sei mit Schreiben vom 15. Oktober 1998 ersucht worden, den per 9. Oktober 1998 fälligen Rückstand in Höhe von S 397.883,00 in drei Raten von S 96.205,00 beginnend mit Oktober 1998 sowie einer Restrate in Höhe von S 109.268,00 entrichten zu dürfen. Die erste Rate sei zusammen mit der Zahlung der Umsatzsteuer für

August 1998 sowie den Lohnabgaben für September 1998 am 19. Oktober 1998 beim Finanzamt eingegangen. Da sich aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 eine Gutschrift in Höhe von S 168.580,00 ergeben habe, die dem Steuerkonto am 28. Oktober 1998 gutgeschrieben worden sei, habe sich der Rückstand vom 9. Oktober 1998 auf S 140.943,00 reduziert. Dieser Betrag sei am 15. Dezember 1998 an das Finanzamt überwiesen worden, womit der vom Ratenzahlungsansuchen vom 15. Oktober 1998 umfasste Rückstand in Höhe von S 397.883,00 zur Gänze getilgt gewesen wäre. Die Lohnabgaben für Oktober und November 1998 sowie die Umsatzsteuer für September und Oktober 1998 seien wieder ordnungsgemäß gemeldet und beglichen worden.

Dies zeige, dass der Bw. seinen Pflichten als Geschäftsführer stets ordnungsgemäß nachgekommen sei und – solange die Gesellschaft über ausreichende liquide Mittel verfügt habe – alles unternommen habe, um die Abgabenschulden gegenüber dem Finanzamt zu begleichen.

Die in den Monaten Jänner (U 11/98) und Februar 1999 (U12/98, U 1/99, K1-3/99, KU 10-12/98, SZ 1999) fällig gewordenen Abgabenverbindlichkeiten hätten mangels ausreichender liquider Mittel nicht mehr beglichen werden können. So seien laut einem vorliegenden Vermögensstatus per 31. Jänner 1999 (Beilage 1) liquiden Mitteln in Höhe von S 290.561,79 Verbindlichkeiten (Lieferverbindlichkeiten, Bankverbindlichkeiten und sonstige Verbindlichkeiten) in Höhe von S 8.811.994,08 gegenüber gestanden. Laut vorliegendem Ausdruck des Steuerkontos habe der Abgabenrückstand per 31. Jänner 1999 S 222.063,00 und somit rund 2,5% der gesamten Verbindlichkeiten betragen. Eine Begleichung der zu diesem Zeitpunkt fälligen Abgabenschulden hätte somit höchstens im Ausmaß von S 7.264,03 erfolgen dürfen. Zum 28. Februar 1999 hätten sich die liquiden Mittel laut Jahresabschluss zum 28. Februar 1999 (Beilage 2) auf S 460.000,00 belaufen, während die Verbindlichkeiten S 7.441.000,00 betragen hätten. Angemerkt sei, dass im Jahresabschluss zum 28. Februar 1999 bereits jene Verbindlichkeiten (S 2,142 Mio.), die im Ausgleichsverfahren nicht angemeldet worden seien, ausgebucht worden seien, da der Jahresabschluss erst nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens erstellt worden sei. Insgesamt hätten sich die Verbindlichkeiten per 28. Februar 1999 somit auf S 9.583.000,00 belaufen. Demgegenüber hätten die fälligen Abgabenverbindlichkeiten per 28. Februar 1999 S 444.000,00 oder 4,63% der Gesamtverbindlichkeiten betragen. Somit hätten bei gleichmäßiger Bezahlung der Gläubiger nur rund S 20.557,00 der zu diesem Zeitpunkt bereits fälligen Abgabenschuldigkeiten an das Finanzamt bezahlt werden dürfen.

Ein schuldhaftes Verhalten in deren Nichtbezahlung könne demnach nicht erblickt werden, da der Bw. in Hinblick auf den zu eröffnenden Ausgleich und auf Anraten des Rechtsanwaltes

auch die anderen Gläubiger im Jänner und Februar 1999 nicht mehr bezahlt habe, sondern die zum damaligen Zeitpunkt vorhandenen liquiden Mittel erst im Rahmen des Ausgleichsverfahrens gleichmäßig an alle Gläubiger verteilt worden seien. Dies sei auch dadurch dokumentiert, dass sich die liquiden Mittel auf Grund von Forderungseingängen von rund S 291.000,00 per 31. Jänner 1999 im Februar 1999 auf rund S 460.000,00 laut Jahresabschluss zum 28. Februar 1999 erhöht hätten. Dem Ausgleichsbericht des Ausgleichsverwalters J sei zu entnehmen, dass die liquiden Mittel bis Ende März bzw. April 1999 auf S 487.000,00 weiter angestiegen seien und sich bis zur Ausschüttung der ersten Quote auf Grund von Forderungsbetreibungen und Lagerabverkäufen auf über S 700.000,00 erhöht hätten. Diese liquiden Mittel seien in Folge zusammen mit nach Eröffnung des Ausgleichs eingehenden Geldern zur gleichmäßigen Zahlung der Gläubiger verwendet worden. Durch das Aufsparen der liquiden Mittel bis zum Ausgleichsverfahren (statt einer sofortigen Verteilung) sei es zu keiner Schlechterstellung der Abgabenbehörde gekommen, da im Ausgleichsverfahren das Finanzamt rund 4,64% der angemeldeten Forderungen (auf Grund der angemeldeten Abgabenverbindlichkeiten im Verhältnis zu den gesamten angemeldeten Forderungen) erhalten habe.

Bezüglich jener Abgabenverbindlichkeiten, die ab März 1999 fällig geworden seien (vor allem Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer, Nachzahlung Umsatzsteuer 1999), sei ausdrücklich nochmals darauf zu verweisen, dass der Antrag auf Eröffnung eines Ausgleichsverfahrens mit Schreiben vom 26. Februar 1999 gestellt worden sei, der Ausgleich am 3/9 eröffnet und Rechtsanwalt JJ zum Ausgleichsverwalter bestellt worden sei. Sämtliche zu diesem Zeitpunkt vorhandenen liquiden Mittel sowie jene Mittel, die noch durch die Verwertung und Eintreibung der vorhandenen Vermögensgegenstände hätten hereingebracht werden können, seien vorbildhaft und gleichmäßig in drei Tranchen an sämtliche Gläubiger gemäß ihrem Anteil an den gesamten im Ausgleich angemeldeten Forderungen sowie den Masseforderungen wie folgt (in ATS) ausbezahlt worden:

Bezahlt an	Erste Quote 14.9.1999	Zweite Quote 1.2.2000	Dritte Quote 22.9.2000
SE	1.750,80	781,06	68,82
AK	76.885,19	34.299,91	3.022,07
FP	12.219,11	5.451,17	480,29
KS	18.690,04	8.337,97	734,64

VF	523,70	233,63	20,58
GR	5.293,14	2.361,37	208,05
FA	413,31	184,39	16,25
WR	6.917,44	3.086,00	271,90
EB	475.949,53	212.329,94	18.707,81
FW	30.592,91	13.648,07	1.202,49
FK	31.200,00	13.918,90	1.226,36
WB	1.729,89	771,74	68,00
WW	211,50	94,35	8,31
CR	392,40	175,06	15,42
MW	475,70	212,22	18,70
DS	459,11	204,82	18,05
WG	5.755,41	2.567,60	226,22
BZ	234,19	104,48	9,21
BZ	2.773,55	1237,33	109,02
	672.466,92	300.000,00	26.432,18

Angemerkt sei, dass die erste Quote noch zur Gänze in Höhe von 10% der gesamten Verbindlichkeiten habe erfüllt werden können. Die zweite und dritte Quote hätten mangels vorhandener liquider Mittel nur mehr anteilig ausbezahlt werden können. Da sämtliche Gläubiger gemäß ihrer Forderungsanmeldung gleichmäßig befriedigt worden seien, könne dem Bw. kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz und somit keine schuldhaft ursächliche Pflichtverletzung iSd. des § 9 BAO vorgeworfen werden. Darüber hinaus sei keine Kausalität zwischen der von der Finanzbehörde unterstellten Pflichtverletzung des Bw. und der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben gegeben, da der Grund für die Uneinbringlichkeit nicht in der von der Finanzbehörde angenommenen Pflichtverletzung des Bw, sondern schlicht und einfach im Mangel an liquiden Mitteln und der eingetretenen Zahlungsunfähigkeit zu suchen sei.

Ergänzend weise der Bw. ausdrücklich darauf hin, dass mit Eröffnung des Ausgleichsverfahrens die Verwaltung der liquiden Mittel an den bestellten Ausgleichsverwalter übertragen worden sei. Eine schuldhaft Pflichtverletzung des Bw. für Abgabverbindlichkeiten, die nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens fällig geworden seien, könne somit von vornherein nicht in Frage kommen.

Ferner sei darauf zu verweisen, dass eine schuldhaft Pflichtverletzung des Bw. vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens (etwa die Begünstigung eines bestimmten Gläubigers bzw. die Benachteiligung der Abgabenbehörde) vom Ausgleichsverwalter J (etwa im Zuge einer Anfechtung) aufzugreifen gewesen wäre. Dies sei aber nicht der Fall gewesen. Im Übrigen hätten sich die beiden Geschäftsführer sogar strafbar (§ 158 StGB) gemacht, was allerdings den Geschäftsführern im Rahmen des vorbildhaft abgewickelten Ausgleichsverfahrens nicht einmal vorgeworfen worden sei noch von anderer Seite ventiliert worden wäre. Zum Beweis dafür beantrage der Bw. die zeugenschaftliche Einvernahme des Ausgleichsverwalters JJ.

Da der Ausgleich nicht habe erfüllt werden können, da keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen seien und auch nicht mehr hätten generiert werden können, sei in Folge der Konkurs mit Beschluss des Gs vom 6/0 mangels Vermögens abgewiesen worden. Die Gesellschaft habe ab Eröffnung des Ausgleiches am 3/9 mit Ausnahme der Liquidation (Abverkauf Warenbestand, Eintreibung ausstehender Forderungen) keinerlei Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt und bei Konkurseröffnung über kein Vermögen mehr verfügt. Aus diesem Grund sei es dem Bw. als Geschäftsführer unmöglich gewesen, die nach anteiliger Zahlung der Quoten noch offenen Verbindlichkeiten zu begleichen.

Ergänzend sei auf die eingetretene Verjährung zu verweisen. Im konkreten Fall sei per 3/9 der Ausgleich über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet worden, die Forderungsanmeldung des Finanzamtes in Höhe von S 312.000,00 sei am 6. April 1999 erfolgt und habe Säumniszuschläge 1998 in Höhe von S 3.814,00 und S 6.594,00, Stundungszinsen 1998 in Höhe von S 1.111,00, Körperschaftsteuer 1-3/99 in Höhe von S 6.250,00, Kammerumlage 10-12/98 in Höhe von S 1.947,00, Umsatzsteuer 12/98 in Höhe von S 137.189,00, Säumniszuschlag 1999 in Höhe von S 2.744,00, Umsatzsteuer 1/99 in Höhe von S 78.059,00, Lohnsteuer 2/99 in Höhe von S 9.578,00, Dienstgeberbeitrag 2/99 in Höhe von S 2.565,00, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2/99 in Höhe von S 302,00, Lohnsteuer 1-2/99 in Höhe von S 13.411,00, Dienstgeberbeitrag 1-2/99 in Höhe von S 4.446,00, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1-2/99 in Höhe von S 524,00 und Umsatzsteuer 2/99 in Höhe von S 43.466,00 betroffen.

Gemäß § 9 Abs. 1 AO werde durch die Anmeldung einer Forderung im Ausgleich die Verjährung bis zum Ablauf der im Ausgleich für die letzte Zahlung bestimmten Frist

unterbrochen. Die Frist zur Zahlung der letzten Quote im Ausgleich wäre 24 Monate nach Beschluss über die Rechtskraft des Ausgleichs vom 31. August 2001 gewesen. Angemerkt sei, dass sich § 9 Abs. 1 AO ausschließlich auf die im Ausgleich angemeldeten Forderungen beziehe und diese von den nunmehr eingeforderten Abgaben teilweise abwichen. Die Unterbrechung der Verjährungsfrist bis zum 31. August 2001 könne wohl im konkreten Fall nicht angenommen werden, da der Ausgleich nicht habe erfüllt werden können und ein Konkursantrag mit Beschluss des Gs vom 6/0 mangels Vermögens abgewiesen worden sei. Es werde wohl davon auszugehen sein, dass mit der Abweisung des Konkursantrages die Fünfjahresfrist wieder zu laufen begonnen habe.

Mit Schreiben vom 2. November 2000 sei zudem WS, ebenfalls Geschäftsführer der L-GmbH, zur Zahlung des offenen Rückstandes in Höhe von S 487.643,74, der die Abgabenschulden bis Ende 2000 umfasst habe, aufgefordert worden. Mangels weiterer zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommener nach außen erkennbarer Amtshandlungen sei bezüglich der Umsatzsteuer 7/98 in Höhe von € 8.449,80, der Körperschaftsteuer 1-3/99 in Höhe von € 454,21, der Kammerumlage 10-12/98 in Höhe von € 141,49, der Umsatzsteuer 12/98 in Höhe von € 7.749,33, der Säumniszuschläge 1999 in Höhe von € 199,41 und € 113,44, der Umsatzsteuer 1/99 in Höhe von € 2.972,39 der Körperschaftsteuer 4-6/99 in Höhe von € 454,21, der Lohnsteuer 1-2/99 in Höhe von € 974,62, des Dienstgeberbeitrages 1-2/99 in Höhe von € 323,10, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 1-2/99 in Höhe von € 38,08, des Verspätungszuschlages 2/99 in Höhe von € 36,70, der Körperschaftsteuer 7-9/99 in Höhe von € 306,90, der Körperschaftsteuer 1-3/00 in Höhe von € 437,49, der Körperschaftsteuer 4-6/00 in Höhe von € 437,49, Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 6.422,75, der Körperschaftsteuer 7-9/00 in Höhe von € 437,49 und der Körperschaftsteuer 10-12/00 in Höhe von € 437,49 das Recht zur Einhebung gemäß § 238 BAO mit 31. Dezember 2005 jedenfalls verjährt.

Im Rahmen einer Akteneinsicht in den Einhebungsakt habe festgestellt werden können, dass zwischen November 2000 und Ende des Jahres 2005 keine tauglichen Unterbrechungshandlungen vom Finanzamt gesetzt worden seien. Zwar habe dem Akt ein vom Finanzamt unterfertigter Vollstreckungsauftrag vom 29. September 2004 entnommen werden können, allerdings sei dieser an die L-GmbH, Z3, adressiert gewesen, obwohl die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt bereits rund zwei Jahren gemäß § 40 FBG gelöscht gewesen sei. Dementsprechend sei die Vollstreckung auch ohne Erfolg geblieben. Da die Gesellschaft bereits gelöscht gewesen sei, dementsprechend eine Einbringungsmaßnahme an der früheren Geschäftsadresse von vornherein als aussichtslos betrachtet werden müsse und dies vom Finanzamt durch Abruf eines Firmenbuchauszuges leicht erkennbar gewesen wäre, könne wohl nicht von einer Amtshandlung mit nach Außen erkennbarer Wirkung gesprochen werden.

Wie bereits auf Grund einer im Rahmen einer Besprechung im März 2007 vorgelegten Vermögensübersicht bekannt sein dürfte, verfüge der Bw. nicht über ausreichende Mittel, die seine Inanspruchnahme sinnvoll erscheinen ließen. Haftungsverfahren ohne ausreichende Aussicht auf einen entsprechenden Erfolg seien aber mangels Sinnhaftigkeit nicht durchzuführen (so ausdrücklich BMF vom 12.12.1995, GZ E 1009/1/1-IV/3/95). Aus der allgemeinen wirtschaftlichen Situation des Bw. und der damit verbundenen Gefährdung seiner Existenzgrundlage (und seiner Familie) ergebe sich somit eine persönliche Unbilligkeit (siehe etwa VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253 und VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215).

Mit gegenständlichem Haftungsbescheid werde der Bw. unter anderem für die Umsatzsteuer 7/98 in Höhe von € 8.449,80 in Haftung genommen. Diesbezüglich sei auszuführen, dass die Umsatzsteuer 7/98 nachweislich nicht mehr offen sei, weswegen die dem Haftungsbescheid angeschlossene Aufgliederung des Rückstandes in diesem Punkt falsch sei. Per 9. Oktober 1998 habe ein offener Abgabenrückstand in Höhe von S 397.883,00 bestanden, der unter anderem auch die Umsatzsteuer 7/98 in Höhe von ursprünglich S 375.013,00 umfasste. Bezüglich dieses Rückstandes sei mit Schreiben vom 15. Oktober 1998 um eine Ratenzahlungsvereinbarung ersucht worden. In Folge sei am 19. Oktober 1998 ein Betrag von S 96.205,00 auf den bestehenden Abgabenrückstand geleistet worden. Am 28. Oktober 1998 sei dem Steuerkonto eine Gutschrift aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer 1997 gutgeschrieben worden, die ebenfalls auf den ältesten Abgabenrückstand anzurechnen gewesen sei, weswegen sich der Abgabenrückstand vom 9. Oktober 1998 auf S 140.943,00 reduziert habe. Dieser Betrag sei schließlich am 15. Dezember 1998 überwiesen worden, womit der gesamte per 9. Oktober 1998 bestehende Rückstand, der eben auch die Umsatzsteuer 7/98 umfasste, beglichen worden sei. Im Rahmen der Einsichtnahme in den Einhebungsakt habe diesbezüglich festgestellt werden können, dass der Betrag von S 140.943,00 nicht gewidmet und deshalb auf den ältesten Rückstand anzurechnen gewesen sei. Aus diesem Grund sei es keinesfalls nachvollziehbar, weswegen die Umsatzsteuer 7/98 mit einem Betrag von € 8.449,80 als offen angesehen werde. Vielmehr dürfte richtig sein, dass ein Teil der Umsatzsteuer 11/98, die am 15. Jänner 1999 fällig gewesen sei, noch offen sei.

In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass etwa in diversen vorliegenden Kontonachrichten statt eines wie jetzt behaupteten Rückstandes für Umsatzsteuer 7/98 ein Rückstand aus der Umsatzsteuersondervorauszahlung 1998 in Höhe von S 173.094,00 aufscheine. Zusammengefasst sei festzustellen, dass der Bw. die Umsatzsteuer 7/98 gar nicht schuldhaft habe nicht entrichten können, da die per 15. September 1998 fällige Umsatzsteuer 7/98 zum einen bezahlt worden sei und zum anderen auch auf Grund der

vorliegenden Kontonachrichten der Jahre 2000/2001 der Bw. gar nicht habe damit rechnen können, dass diese Abgabe noch offen sein könnte.

Ein etwaig bestehender Abgabenrückstand für die Umsatzsteuer 11/98 sei am 15. Jänner 1999 fällig gewesen. Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 1-3/99, die Kammerumlage 10-12/98 und die Umsatzsteuer 12/98 sowie die Umsatzsteuer 1/99 seien am 15. Februar 1999 fällig gewesen. Zu diesem Zeitpunkt (zwei Wochen vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens) habe die Gesellschaft nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verfügt und in Anbetracht des bevorstehenden Ausgleichs auch keine Gläubiger mehr bezahlt, sodass diese erst im Rahmen des Ausgleichsverfahrens anteilig befriedigt worden seien. Bezüglich der sonstigen mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschulden sei festzuhalten, dass diese erst nach Eröffnung des Ausgleichs fällig geworden seien. Die einzigen Zahlungen an Gläubiger ab Eröffnung des Ausgleichsverfahrens seien die drei anteiligen Quotenzahlungen vom 14. September 1999, 1. Februar 2000 und 22. September 2000 gewesen, womit sämtliche liquiden Mittel gleichmäßig an alle Gläubiger verteilt worden seien. Weitere liquide Mittel seien nicht mehr vorhanden gewesen und hätten mangels Geschäftstätigkeit der Gesellschaft auch nicht erwirtschaftet werden können.

Da keine Haftung des Bw. für die gegenständlichen Abgabenbeträge vorliege, sei auch keine Geschäftsführerhaftung für damit im Zusammenhang stehende Säumniszuschläge zu erblicken.

Der Bw. beantrage gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 Abs. 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 27. November 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Geschäftsführer bis Ende 1998 noch umfangreiche Zahlungen an die Abgabenbehörde getätigt hätten, sodass sogar die nicht belegte Vermutung nahe liege, dass die Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt gegenüber anderen Gläubigern begünstigt worden sei. Der gegenständlichen Haftung lägen Abgaben mit Fälligkeit Jänner und Februar 1999 zugrunde. Dazu sei auszuführen, dass die Umsatzsteuer 7/1998 nachweislich entrichtet worden sei und es sich beim Fälligkeitstag 15. Jänner 1999 offensichtlich um die Umsatzsteuervorauszahlung 11/1998 handle.

Die Geschäftsführer seien bemüht gewesen, mit Hilfe eines rechtlichen Beistandes den Ausgleich ordnungsgemäß vorzubereiten und auch durchzuführen und es seien ab Beginn des Jahres 1999 bis zur Ausgleichsantragstellung am 26. Februar 1999 keine Zahlungen mehr an irgendeinen Gläubiger geleistet worden.

Dadurch habe sich die Quote der Abgabenbehörde, die Ende Jänner 1999 noch ca. 2,5% betragen habe, Ende Februar 1999 auf 4,63% erhöht und schließlich seien im Rahmen des Ausgleichs die Gläubiger gleichmäßig nach Maßgabe der vorhandenen Mittel befriedigt worden, sodass schlussendlich eine Quote von 15% für die Finanzverwaltung resultierte.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung der Geschäftsführer erscheine aus diesem Grund nicht gegeben und es fehle aus den dargestellten Erwägungen auch an der Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten.

Zur eingewendeten Einbringungsverjährung sei auszuführen, dass die im Jahr 2004 gesetzte Vollstreckungshandlung an die nicht mehr existente Primärschuldnerin gerichtet gewesen sei und auch der zugrunde liegende Rückstandsausweis auf die L-GmbH gelautet habe.

Besonders betont werden solle im gegenständlichen Fall, dass hier der Ausgleich vorbildlich abgewickelt worden sei. Es sei eine Bilanz zum 28. Februar 1999 erstellt, alle offenen Steuererklärungen fristgerecht der Abgabenbehörde übermittelt und für eine rechtlich einwandfreie Durchführung des Ausgleichs und für eine Gleichbehandlung der Gläubiger Sorge getragen worden.

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.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gemäß § 9 Abs. 1 AO wird durch die Anmeldung einer Forderung im Ausgleichsverfahren ihre Verjährung während der Dauer des Verfahrens und, wenn dieses aufgehoben wird, bis zum Ablauf der im Ausgleich für die letzte Zahlung bestimmten Frist unterbrochen.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch seit 4. März 1992 neben einem weiteren Geschäftsführer die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Dass eine Vereinbarung getroffen worden wäre, wonach der andere Geschäftsführer und nicht der Bw. mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen wäre, wurde vom Bw. nicht behauptet und ist auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich. Auf Grund des Umstandes, dass über die Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei dem ebenfalls als Haftungspflichtiger in Anspruch genommenen WS ebenso wie beim Bw. zufolge des Vorbringens, dass beide Geschäftsführer laut einer im März 2007 vorgelegten Vermögensübersicht nicht über ausreichende Mittel verfügten, die die Inanspruchnahme sinnvoll erscheinen ließen, bedurfte es in Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin im Rahmen der Ermessensübung auch der Inanspruchnahme des Bw. für die gesamte Haftungsschuld, zumal es zum Wesen des Gesamtschuldverhältnisses gehört, dass jeder Schuldner für das Ganze haftet und es dem Gläubiger überlassen bleibt, von welchem Schuldner er die Leistung begehren will.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht auf Grund der Abweisung des Konkurses mangels Vermögens mit Beschluss des Gs vom 6/0 fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden

Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Zur eingewendeten Einhebungsverjährung ist vorerst zu bemerken, dass entgegen den Ausführungen in der Berufung die Fünfjahresfrist nicht mit der Abweisung des Konkursantrages (6/0), sondern gemäß § 238 Abs. 2 zweiter Satz BAO erst mit Ablauf des Jahres 2000 neu zu laufen begann, zumal entsprechend dem Vorbringen des Bw. mit Schreiben vom 2. November 2000 auch eine Zahlungsaufforderung über den offenen Rückstand in Höhe von S 487.643,74 an beide Geschäftsführer der Gesellschaft erging. Weiters wurde entsprechend dem Vorbringen des Bw. auf Grund eines Vollstreckungsauftrages vom 29. September 2004 an der Geschäftsanschrift der Gesellschaft ein Vollstreckungsversuch durchgeführt, wobei jedoch lediglich erhoben werden konnte, dass die Firma an der Adresse nicht mehr aufscheint.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095) genügt es für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO, dass sie nach Außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet war und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte. Der Einwand, dass wohl nicht von einer Amtshandlung mit nach Außen erkennbarer Wirkung gesprochen werden könne, da die Gesellschaft bereits gelöscht gewesen sei, dementsprechend eine Einbringungsmaßnahme an der früheren Geschäftsadresse von vornherein als aussichtslos betrachtet werden müsse, übersieht die "anspruchsbezogene Wirkung" von Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO, wonach Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des im § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten (vgl. VwGH 28.10.1998, 97/14/0160).

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw. mit dem Vorbringen, dass sich die liquiden Mittel auf Grund von Forderungseingängen von rund S 291.000,00 per 31. Jänner 1999 im Februar 1999 auf rund S 460.000,00 laut Jahresabschluss zum 28. Februar 1999 erhöht hätten, ausdrücklich in Abrede gestellt. Die liquiden Mittel, welche bis Ende März bzw. April 1999 auf S 487.000,00 weiter angestiegen seien und sich bis zur Ausschüttung der ersten Quote auf Grund von Forderungsbetreibungen und Lagerabverkäufen auf über S 700.000,00 erhöht hätten, seien bis zum Ausgleichsverfahren (statt einer sofortigen Verteilung habe der Bw. in Hinblick auf

den zu eröffnenden Ausgleich und auf Anraten des Rechtsanwaltes auch die anderen Gläubiger im Jänner und Februar 1999 nicht mehr bezahlt) aufgespart worden, wodurch es zu keiner Schlechterstellung der Abgabenbehörde gekommen sei. Dem ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch verletzt, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.12.2004, 2000/15/0168) keine im "status kridae" unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung bzw. die Bestimmung des § 158 StGB als nicht zielführend.

Zudem sind nach dem Vorbringen des Bw. an den Steuerberater und Rechtsanwalt AP Anzahlungen geleistet worden, die deshalb nötig gewesen seien, um einerseits eine – für den Ausgleich nötige, geordnete – Buchhaltung zu haben, andererseits um den Ausgleich mit rechtsanwaltlicher Hilfe vorzubereiten, wobei es sich allerdings um klassische Zug-um-Zug-Geschäfte handle, die keinesfalls als Gläubigerbegünstigung und Ungleichbehandlung der anderen Gläubiger angesehen werden könnten. Entgegen dieser Ansicht bezieht sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073) jedoch auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind; eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern ("Zug um Zug Geschäfte") bestehen. Der vom Vertreter zu erbringenden Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat demnach auch die von der Gesellschaft getätigten "Zug um Zug Geschäfte" zu umfassen.

Auf Grund des Widerspruches zwischen der „nötigen“ Bezahlung des Rechtsanwaltes und dessen Anraten, die anderen Gläubiger nicht mehr zu bezahlen, vermag der bloße Hinweis auf den Rat des Rechtsanwaltes den Bw. nicht zu exculpieren.

Durch die Eröffnung des Ausgleichsverfahrens geht die zivil- und prozessrechtliche Handlungsfähigkeit des Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin grundsätzlich nicht verloren, sodass er daher trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens verpflichtet bleibt, aus dem von ihm verwalteten Vermögen der GmbH die Abgaben zu entrichten. Die Aufgaben des Ausgleichsverwalters bestehen nämlich grundsätzlich in einer Überwachungspflicht, nicht jedoch in einer Verpflichtung zur Vermögensverwaltung. Eine Ausnahme besteht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125) regelmäßig

nur im Falle der Bestellung eines Sachwalters der Gläubiger, dem das Vermögen der GmbH übertragen wird (§ 62 AO) und wenn dem Ausgleichsschuldner die finanzielle Gebarung gemäß § 8 Abs. 2 letzter Satz AO entzogen und dem Ausgleichsverwalter übertragen wird. Mit dem Vorbringen, dass mit Eröffnung des Ausgleichsverfahrens die Verwaltung der liquiden Mittel an den bestellten Ausgleichsverwalter übertragen worden sei, wird jedoch zum Ausdruck gebracht, dass der Ausgleichsverwalter im Sinne des § 8 Abs. 2 letzter Satz AO gehandelt hat, daher war der Berufung hinsichtlich der nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens am 3/9 fällig gewordenen Abgaben stattzugeben.

Von den Abgaben, für welche der Bw. mit angefochtenem Haftungsbescheid in Anspruch genommen wurde, verbleiben somit die Umsatzsteuer 7/98 (fällig: 15. September 1998) in Höhe von € 8.449,80, die Körperschaftsteuer 1-3/99 (fällig: 15. Februar 1999) in Höhe von € 454,21, die Kammerumlage 10-12/98 (fällig: 15. Februar 1999) in Höhe von € 141,49, die Umsatzsteuer 12/98 (fällig: 15. Februar 1999) in Höhe von € 7.749,33, die Umsatzsteuer 1/99 (fällig infolge nicht zeitgerechter Entrichtung der Umsatzsteuersondervorauszahlung 1998: 15. Februar 1999) in Höhe von € 2.972,39 und die Säumniszuschläge 1999 (fällig: 15. Februar 1999) in Höhe von € 199,41 und € 113,44.

Bezüglich der Umsatzsteuer 7/98 in Höhe von € 8.449,80 geht aus der Aktenlage hervor, dass entsprechend dem Vorbringen in der Berufung hinsichtlich des per 9. Oktober 1998 fälligen Rückstandes in Höhe von S 397.883,00 (darin enthalten: Umsatzsteuer 7/98 in Höhe von S 375.013,00) die Tilgung in Raten erfolgte, wobei die erste Rate zusammen mit der Zahlung der Umsatzsteuer für August 1998 sowie den Lohnabgaben für September 1998 am 19. Oktober 1998 beim Finanzamt einging. Da sich aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 eine Gutschrift in Höhe von S 168.580,00 ergab, die dem Steuerkonto am 28. Oktober 1998 gutgeschrieben wurden, reduzierte sich der Rückstand vom 9. Oktober 1998 auf S 140.943,00. Dieser Betrag wurde am 15. Dezember 1998 an das Finanzamt überwiesen, womit der vom Ratenzahlungsansuchen vom 15. Oktober 1998 umfasste Rückstand in Höhe von S 397.883,00 (und sohin auch die Umsatzsteuer 7/98 in Höhe von S 375.013,00) zur Gänze getilgt wurde. Eine schuldhafte Pflichtverletzung hinsichtlich der Entrichtung der Umsatzsteuer 7/98 in Höhe von S 375.013,00 kann dem Bw. somit nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Für eine – dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprechende - Entrichtung der somit verbleibenden (am 15. Februar 1999 fälligen) Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 11.630,27 standen dem Bw. ausreichende Mittel nicht zur Verfügung, zumal laut Vorbringen des Bw. den zum 31. Jänner 1999 vorhandenen liquiden Mittel in Höhe von S 290.561,00 Verbindlichkeiten in Höhe von S 8.811.994,08 gegenüberstanden, wovon ein Teilbetrag von

S 222.063,00 auf Abgabenschuldigkeiten entfiel. Da somit liquiden Mittel in Höhe von 3,2973% der Verbindlichkeiten vorhanden waren, hätte zum 31. Jänner 1999 ein Anteil davon in Höhe von S 7.322,00 (3,2973% von S 222.063,00) entsprechend dem Gleichbehandlungsgrundsatz zur Abgabentrachtung verwendet werden müssen.

Den zum 28. Februar 1999 laut Vorbringen des Bw. vorhandenen liquiden Mittel in Höhe von S 460.000,00 standen Verbindlichkeiten in Höhe von S 9.583.000,00 gegenüber, wovon ein Teilbetrag von S 444.000,00 auf Abgabenschuldigkeiten entfiel. Da somit liquiden Mittel in Höhe von 4,8% der Verbindlichkeiten vorhanden waren, hätte zum 28. Februar 1999 ein Anteil davon in Höhe von S 21.312,00 (3,2973% von S 222.063,00) entsprechend dem Gleichbehandlungsgrundsatz zur Abgabentrachtung verwendet werden müssen.

Bezogen auf die verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben in Höhe von € 11.630,27 bedeutet dies, dass diese bei einem Prozentsatz von 3,2973 mit einem Betrag von € 383,48 und bei einem Prozentsatz von 4,8 mit einem Betrag von € 558,25 befriedigt hätten werden müssen.

Entsprechend dem Vorbringen in der Berufung wurde in Folge des Ausgleichsverfahrens von den Zahlungen an die Gläubiger von insgesamt S 998.899,10 ein Betrag von S 46.345,00 (bei angemeldeten Forderungen in Höhe von S 312.000,00) an das Finanzamt bezahlt, was einem Anteil von 4,6396 der gesamten Zahlungen bzw. einem Anteil von 14,8541% der laut Aktenlage angemeldeten Forderungen entspricht.

Wenngleich der Bw. durch die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zum Fälligkeitstag die Verpflichtung zu deren Entrichtung schuldhaft verletzte, so geht aus den vorstehenden Ausführungen dennoch hervor, dass der Abgabengläubiger bei Entrichtung der Abgaben zum Fälligkeitszeitpunkt unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht mehr erhalten hätte, als er in Folge des Ausgleichsverfahrens tatsächlich erhielt. Dies folgt schon daraus, dass sich die liquiden Mittel bis zur Ausschüttung der ersten Quote auf Grund von Forderungsbetreibungen und Lagerabverkäufen auf über S 700.000,00 erhöhten. Somit wäre der Abgabenausfall mangels ausreichender Mittel auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung eingetreten, daher führte die schuldhafte Pflichtverletzung nicht zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben.

Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger nach dieser Bestimmung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der L-GmbH im Ausmaß von € 32.136,35 zu Unrecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2008