



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Georg Freimüller, Rechtsanwalt, 1220 Wien, Alser Straße 21, vom 15. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 19. November 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 2.351,16 (Umsatzsteuer 3/2000) anstatt bisher € 44.915,90 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19. November 2004 zog das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) für Abgabenschuldigkeiten der M- GmbH in der Höhe von € 44.915,90 gemäß § 9 in Verbindung mit [§ 80 BAO](#) zur Haftung heran. Diese Abgabenschuldigkeiten bestehen aus der Umsatzsteuer 12/99, 1/2000 und 3/2000.

Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass der Bw. Geschäftsführer der genannten GmbH gewesen sei. Er hätte die Umsatzsteuer zwar selbst bemessen, jedoch nicht entrichtet. Da er seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen wäre und die Abgaben bei der GmbH uneinbringlich seien, sei die Haftung geltend zu machen gewesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde zur Begründung ausgeführt, dass den Bw. an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben kein Verschulden treffe.

Wie bereits in der Stellungnahme vom 27. August 2003 ausgeführt worden sei, habe das Unternehmen im Laufe des Jahres 1999 durch den Verlust ihres Hauptkunden, der Firma P, einen maßgeblichen Umsatzrückgang hinzunehmen gehabt. Obgleich durch Kosteneinsparungsmaßnahmen (Personalabbau) unverzüglich auf den Wegfall des Hauptkunden reagiert worden sei, seien in der Übergangszeit bis zur tatsächlichen Beendigung der Dienstverhältnisse jener Mitarbeiter, die einzusparen gewesen seien, einige Monate verstrichen, die das Unternehmen liquiditätsmäßig belastet hätten. Ferner seien im Zusammenhang mit dem notwendig gewordenen Personalabbau Beendigungsansprüche der Dienstnehmer fällig geworden, die das Unternehmen ebenfalls liquiditätsmäßig belastet hätten.

Um den durch den Verlust der Firma P verloren gegangenen Umsatz wieder zu gewinnen, habe sich die Gesellschaft zu einer neuen Investition in eine 4-Farb-Druckmaschine entschlossen. Mit dieser Investition sei gleichfalls ein beträchtlicher Mittelabfluss verbunden gewesen. Bedingt durch erhebliche technische Probleme hätte die neu angeschaffte Druckmaschine erst mit einiger Verzögerung in Betrieb genommen werden können. Im Zeitraum bis zur Bewältigung der technischen Probleme hätte die Gesellschaft hohe Produktionsausfälle im Zusammenhang mit Stehzeiten hinnehmen müssen. Hervorgerufen durch diese Umstände sei das Unternehmen gegen Jahresende 1999 in Liquiditätsschwierigkeiten geraten.

Angesichts dieser Liquiditätsschwierigkeiten habe die GmbH durch den Bw. bereits zu Jahresbeginn 2000 entsprechende Ratenzahlungsgesuche gestellt und demgemäß auch entsprechende Ratenzahlungen zur Abstattung des Abgabenrückstandes geleistet. Im Einzelnen seien am 26. Jänner 2000 ATS 165.000,00, am 17. Februar 2000 ATS 100.000,00 am 1. März 2000 ATS 165.000,00, am 29. März 2000 ATS 165.000,00 und am 25. April 2000 ATS 250.000,00 einbezahlt worden.

Die obigen Teilzahlungen der GmbH seien nach vorheriger Rücksprache bzw. ausdrücklicher Einräumung von Ratenzahlungen durch die Finanzbehörde erfolgt.

Im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern der GmbH sei das Finanzamt keinesfalls schlechter gestellt worden. Vielmehr sei durch die vom Finanzamt aufgrund Anfechtung des Masseverwalters geleistete Rückzahlung von ATS 450.461,00 klargestellt, dass das Finanzamt gegenüber den übrigen Gläubigern der GmbH sogar besser gestellt worden sei.

Nachdem sich für den Bw. als Geschäftsführer im Laufe des Monats Mai herausgestellt habe, dass die entstandenen Liquiditätsprobleme nicht zu überwinden seien und auch die Umsatzzunahmen nicht eingetreten seien, habe sich die GmbH Mitte Mai 2000 entschlossen,

ein Insolvenzverfahren zu beantragen. Dieses sei nach der dafür notwendigen Vorbereitungszeit von 2 Wochen per Ende Mai 2000 beim Gericht angemeldet worden.

Aufgrund des engen zeitlichen Zusammenhanges zwischen dem Eintritt der wirtschaftlichen Probleme, den getätigten Sanierungsmaßnahmen und der geleisteten Ratenzahlungen sei ein Verschulden des Bw. für die Nichtbezahlung der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabebeträge nicht gegeben.

Soweit es die Liquidität zugelassen habe, sei trotz angespannter finanzieller Lage die Umsatzsteuer für den Monat 02/2000 in Höhe von ATS 254.498,00 6 Wochen vor Konkurseröffnung noch pünktlich bezahlt worden. Den insgesamt geltend gemachten Forderungen für die Umsatzsteuern 12/99, 01/00 und 03/00 in Höhe von € 44.915,90 stünden im maßgeblichen Fälligkeitszeitraum (Fälligkeit der U 12/99 = 15.2.2000) bis zur Konkurseröffnung, außer der pünktlich geleisteten Umsatzsteuer 02/2000 die oben erwähnten Zahlungen auf das Abgabenkonto in Höhe von ATS 595.000,00 (€ 43.240,34) gegenüber. In Ansehung der aus objektiven Gründen resultierenden Mittelknappheit bei der GmbH schließe dies ein Verschulden des Geschäftsführers aus.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz der Vertreter die Gläubiger anteilig zu befriedigen habe, wenn nicht genügend liquide Mittel zur Zahlung aller Schulden vorhanden seien. Vermöge der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde der Nachweis nicht erbracht, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Eine ausdrückliche Einräumung einer Ratenzahlung bzw. eine Rückzahlung aufgrund einer Anfechtung durch den Masseverwalter stelle keinen Nachweis im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes dar.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass die Umsatzsteuer 12/99 in Höhe von € 16.837,79 am 15. Februar 2002 fällig gewesen sei. Nach diesem Fälligkeitsstichtag habe die GmbH, und zwar bis zum Fälligkeitsstichtag der U 01/2000 zum 15. März 2000 Zahlungen auf das Abgabenkonto in Höhe von ATS 265.000,00 (€ 19.258,30) und zwar ATS 100.000,00 (€ 7.267,28) am 17. Februar 2000 sowie weitere ATS 165.000,00 (€ 11.991,02) am 1. März 2000 geleistet.

In der Relation zum damals aushaftenden Abgabenrückstand von ATS 2,612.915,00 entspreche dies einer Befriedigung von 10,13%. Gemäß der Saldenliste der GmbH hätten zum Monatsende 01/2000 Verbindlichkeiten in Höhe von ATS 25.480.503,41 bestanden, worin die vorgenannten Abgabenverbindlichkeiten nicht mitenthalten seien. Laut Saldenliste seien an die Gläubiger (das Finanzamt ausgenommen) Zahlungen von ATS 4,437.000,46 geleistet worden. Dies entspreche einer Befriedigungsquote von 17,41%

Im Verhältnis zum Finanzamt seien daher die übrigen Gläubiger der GmbH um 7,28% besser gestellt worden.

Die Umsatzsteuer 01/2000 in Höhe von € 12.172,93 sei am 15. März 2000 fällig gewesen. Auf die zu diesem Tag fälligen Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von insgesamt ATS 2,448.508,59 hätte die GmbH im Zeitraum bis 15. April 2000 folgende Zahlungen geleistet:

17.03.2000	ATS 257.079,00
22.03.2000	ATS 3.932,00
30.03.2000	ATS 165.000,00
10.04.2000	ATS 31.315,00
11.04.2000	ATS 729,59
sohin insgesamt	ATS 458.055,59
	€ 33.288,20

Dies entspreche einer Befriedigungsquote der Abgabenverbindlichkeiten vom 18,70%.

Per Ende Februar 2000 hätten insgesamt fällige Verbindlichkeiten der GmbH in Höhe von ATS 28,099.557,41 bestanden, darin nicht enthalten die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt. Laut Saldenliste seien insgesamt Zahlungen von ATS 2,663.649,16 (ausgenommen die Zahlungen an das Finanzamt) geleistet worden. Dies entspreche einer Befriedigungsquote von 9,47%.

Im Verhältnis zum Finanzamt seien daher die übrigen Gläubiger der GmbH nicht besser gestellt worden.

Auf die per 15. Mai 2000 (=Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 03/2000) fälligen Abgabenverbindlichkeiten von ATS 2,802.284,00 (€ 203.649,92) habe die GmbH im Zeitraum bis zu der am 5. Juni 2000 beantragten Konkurseröffnung an das Finanzamt keine Zahlungen mehr geleistet.

Per Ende April 2000 hätten Verbindlichkeiten in Höhe von ATS 29,309.933,39 bestanden, darin nicht enthalten die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt. Laut Saldenliste seien

Zahlungen von ATS 4,737.146,39 geleistet worden. Dies entspreche einer Befriedigungsquote von 16,20%.

Da im genannten Zeitraum die sonstigen Gläubiger der GmbH noch mit 16,20% ihrer Forderungen befriedigt worden seien, das Finanzamt hingegen nicht, liege einzig in diesem Fall, rein rechnerisch, eine Besserstellung der Gläubiger im Ausmaß von 16,20% vor.

Dessen ungeachtet werde dem Haftungsbescheid auch entgegengehalten, dass über den bestehenden Abgabenrückstand eine Zahlungsvereinbarung mit dem Finanzamt bestanden habe, sowie ferner, dass die Zahlungen an das Finanzamt unter dem Aspekt der Gläubigerbegünstigung vom Masseverwalter angefochten und in diesem Fall ohne gerichtliche Auseinandersetzung das Anfechtungsbegehren des Masseverwalters anerkannt und im Umfang von ATS 450.461,00 Rückzahlung an den Masseverwalter geleistet worden seien. Alleine dies sei der Ausdruck dessen, dass der Bw. das Finanzamt im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern der Gesellschaft nicht schlechter gestellt habe.

Mit Berufungsentscheidung vom 7. Juli 2005, GZ. RV/1045-W/05, schränkte der Unabhängige Finanzsenat die Haftung auf die Umsatzsteuer 3/2000 mit einem Betrag von € 14.513,35 ein.

Der Unabhängige Finanzsenat führte unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2004, [2000/15/0168](#) u.a. aus, dass lediglich die Höhe der geleisteten Zahlungen im Zeitraum 15. Mai 2000 bis 5. Juni 2000 dargestellt worden sei, aus denen sich nicht ableiten ließe, welche Mittel dem Bw. zur Entrichtung der Umsatzsteuer 3/2000 am Fälligkeitstag (15. Mai 2000) tatsächlich zur Verfügung gestanden. Im Übrigen sei auch die Höhe der aushaftenden Verbindlichkeiten nicht zum 15. Mai 2000, sondern per Ende Mai 2000 bekannt gegeben worden. Der zur Haftungsbeschränkung nach der oben zitierten Judikatur notwendige Nachweis sei daher nicht angetreten worden.

Mit Erkenntnis vom 24. Februar 2010, 2005/13/0124-7, hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung mit der Begründung auf, dass die Behörde den Bw. zu den notwendigen Präzisierungen auffordern hätte müssen, obwohl der Bw. in seiner Beschwerdeschrift selbst dargetan hat, dass er nicht die Möglichkeit habe, exakt jenen Betrag zu berechnen, der per 15. Mai 2000 zur Gläubigerbefriedigung zur Verfügung gestanden sei.

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 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.

Voraussetzung für die Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Mit Beschluss der Gerichte vom 6. Juni 2003 wurde der über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkurs nach Verteilung gemäß [§ 139 KO](#) aufgehoben. Die Konkursquote betrug 8,7213%. Ein nachträglich hervorgekommenes Vermögen entsprach einer Quote von 0,029482%.

Am 8. Jänner 2004 erfolgte die amtswegige Löschung aus dem Firmenbuch.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der Bw. war seit 1994 bis zur Eröffnung des Konkurses (5. Juni 2000) Geschäftsführer der genannten Gesellschaft. Damit zählt er zum Kreis der im § 80 leg. cit. genannten Vertreter und kann somit zur Haftung herangezogen werden.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1995, [91/13/0037](#), [91/13/0038](#), ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

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 abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird der Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 29.1.2004, [2000/15/0168](#)).

Bezüglich der Umsatzsteuervorauszahlungen 12/1999 und 1/2000 hat der Bw. mit Eingaben vom 15. Februar 2000 und 15. März 2000 um Zahlungserleichterung angesucht, welche auch mit Bescheid vom 29. (? Stempel unleserlich) März 2000 in Form von Raten gewährt wurde. Damit wurde der GmbH ein Zahlungsaufschub gewährt, sodass dem Bw. die Nichtentrichtung der in der Zahlungserleichterungsbewilligung enthaltenen Umsatzsteuervorauszahlungen 12/1999 und 1/2000 nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, zumal der Zahlungsaufschub erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens mit Ausstellung des Rückstandsausweises am 9. Juni 2000 endete.

Auch die Erwirkung der Zahlungserleichterung kann dem Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden, zumal die Zahlungserleichterungsansuchen keine unzutreffenden Angaben hinsichtlich der (Nicht-) Gefährdung der Einbringlichkeit enthielten.

Der Berufung war daher hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen 12/1999 und 1/2000 stattzugeben.

Von der Zahlungserleichterung war allerdings die Umsatzsteuer 3/2000 nicht betroffen.

Diesbezüglich wird auch auf die anlässlich der Vorsprache des Bw. beim Finanzamt getroffene Vereinbarung vom 31. März 2000 verwiesen, wonach sich der Bw. verpflichtet hat, neben den ab 20. April 2000 beginnenden Raten ab 15. April 2000 sowohl die Umsatzsteuer als auch die Lohnabgaben pünktlich in voller Höhe zu entrichten.

Hinsichtlich dieser Abgabenschuldigkeit hat der Bw. selbst dargetan, dass gegenüber dem Finanzamt keine Zahlungen geleistet, jedoch andere Gläubiger befriedigt worden seien.

Per Ende April 2000 hätten Verbindlichkeiten in Höhe von ATS 29,309.933,39 bestanden, darin nicht enthalten die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt. Laut Saldenliste seien Zahlungen von ATS 4,737.146,39 geleistet worden. Dies entspreche einer Befriedigungsquote von 16,20%.

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich erfolgte die Berufungsentscheidung vom 7. Juli 2005, GZ.RV/1045-W/05, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2004, [2000/15/0168](#)-7.

Obwohl der Bw. in seiner Beschwerdeschrift an den Verwaltungsgerichtshof selbst zugesteht, dass er nicht die Möglichkeit habe, exakt jenen Betrag zu berechnen, der per 15. Mai 2000 zur Gläubigerbefriedigung zur Verfügung gestanden sei, begründet der Gerichtshof das aufhebende Erkenntnis vom 24. Februar 2010, 2005/13/0124 damit, die belangte Behörde habe es unterlassen, ein Ermittlungsverfahren durchzuführen, wobei zu berücksichtigen sei, dass Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren

hinaus überspannt werden dürften, was in Fällen wie dem vorliegenden sowohl für die laufende Neuberechnung der Quote im Rahmen der Vertretungstätigkeit als auch für die Mitwirkung an ihrer nachträglichen Feststellung von Bedeutung sein könne und unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erfordern könne.

Da der Unabhängige Finanzsenat einerseits an die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes gebunden ist, andererseits der Bw., wie er selbst zugestanden hat, keine andere Berechnung vorlegen kann und er auch in der Beschwerdeschrift (erstmalig) dargetan hat, dass in der Berechnung alle vorhandenen Zahlungsmittel angesetzt worden seien, wird von einem weiteren Ermittlungsverfahren Abstand genommen und die Angaben des Bw. der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Unter Berücksichtigung der Konkursquoten in Höhe von 8,7213% und 0,029482% reduziert sich die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 3/2000 von € 15.905,18 auf € 14.513,35. Im Hinblick auf den vom Bw. errechneten Quotenschaden in Höhe von 16,20% wird die Haftung daher auf € 2.351,16 eingeschränkt.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung kann davon ausgegangen werden, dass die Pflichtverletzung die Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe war (VwGH 30.5.1989, [89/14/0044](#)).

Ergänzend wird festgestellt, dass das Vorbringen, dass das Anfechtungsbegehren des Masseverwalters anerkannt worden sei, nicht geeignet ist, eine Haftung des Bw. nach [§ 9 BAO](#) auszuschließen. Denn abgesehen davon, dass der Bw. selbst zugestanden hat, dass auf die per 15. Mai 2000 fällige Umsatzsteuervorauszahlung 3/2000 bis zur Konkurseröffnung keine Zahlung geleistet wurde, diese Abgabenverbindlichkeit daher von der Anfechtung nicht betroffen war, ist ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen, ob und inwieweit vom Bw. geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der [Konkursordnung](#) rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 12.8.1994, [92/14/0125](#)).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. April 2010