



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 10

GZ. RV/3514-W/11

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.S., (Bw.) vertreten durch Dr. Heinz Peter Wachter, RA, 1030 Wien, Landstr. Hauptstr. 83-85/18, vom 28. März 2011 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 17. Februar 2011 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der Haftungsbescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 hat am 17. Februar 2011 einen Haftungsbescheid erlassen und den Bw. wegen offener Abgabenschuldigkeiten der SGmbH zur Haftung herangezogen. Haftungsgegenstand sind Umsatzsteuer 10/2008 in der Höhe von € 12.949,32, Umsatzsteuer 11/2008 in der Höhe von € 9.000,05 und Umsatzsteuer 2008 in der Höhe von € 4.174,43.

Nach Rechtsmittelfristverlängerung wurde am 18. März 2011 durch die Rechtsanwaltskanzlei L. gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben und eine Berufung gegen den zugrundeliegenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 eingebbracht.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass es Tatsache sei, dass mit Schreiben des Finanzamtes vom 10. September 2008 das Vergleichsanbot der SGmbH vom 29. April 2008 und 8. September 2008 angenommen worden und eine Quote von 23 % (Rückstand per 10.

---

September 2008 € 74.981,05) mit der Bezahlung von € 17.245,64 am 21. Oktober 2008 geleistet worden sei.

Unstrittig sei weiterhin, dass die SGmbH nach der fristgerecht eingereichten ersten Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2008 eine berichtigte Erklärung mit einer Gutschrift in der Höhe von € 15.080,50 eingereicht habe. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Stellungnahme des Bw. vom 16. Dezember 2010 zum Schreiben des Finanzamtes vom 3. November 2010 verwiesen.

Die Gesellschaft sei im außergerichtlichen Ausgleichsverfahren durch die Rechtsanwaltskanzlei H vertreten gewesen, die dem Finanzamt sämtliche Informationen insbesondere die Gläubigerliste und die zum Zeitpunkt April 2008 aushaltenden Forderungen, soweit sie bekannt gewesen seien, übermittelt habe.

Beachtlich sei dabei, dass sich als einzige Forderung die Forderung des Finanzamtes um das Doppelte erhöht habe, allenfalls auch dadurch, dass es eine Nachverrechnung bei der Mehrwertsteuer 2007 gegeben habe, bzw. weitere Umsatzsteuerzahllasten hinzugekommen seien.

Mit Zustimmung des Finanzamtes zum außergerichtlichen Ausgleich zum Stichtag 10. September 2008 seien alle zum gegebenen Zeitpunkt damals fälligen Steuern aus welchem Titel auch immer verglichen und bereinigt.

Tatsache sei, dass die SGmbH im Jahr 2008 höchstens drei der Umsatzsteuer unterliegende Geschäftsfälle und insgesamt einen Umsatz von € 173.961,68 gehabt habe. Dies ergebe sich aus der berichtigten Steuererklärung 2008, die eine Gutschrift von € 15.080,50 ergeben habe.

Nach dem Vertragsabschluss und dessen Erfüllung sei in der Folge lediglich die Umsatzsteuer aus dem Verkauf der Gesellschaft angefallen, welche auch in der berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung Berücksichtigung gefunden habe. Weitere Steuerschulden seien nicht entstanden, auch keine Umsatzsteuernachzahlungen für 2007 und 2008.

Das Finanzamt habe dem Haftungsbescheid einen über das Jahr bezogenen inhaltlich unrichtigen Umsatzsteuerbescheid 2008 zu Grunde gelegt.

Zum Beispiel sei die Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 mit € 19.254,93 wesentlich zu hoch angenommen worden.

Dem Finanzamt sei der zwischen der SGmbH und der L.GmbH abgeschlossene Vertrag bekannt gewesen.

Der Bw. sei in der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht säumig gewesen.

Dem Finanzamt sei zudem bekannt gewesen, welche sonstigen Gläubiger vor Vergleichsabschluss in welcher Höhe Forderungen gehabt haben.

Es sei auch kein Verstoß gegen eine Gläubigergleichbehandlung gegeben. Zum Beweis werde auf den gesamten Schriftverkehr zwischen der rechtsfreundlichen Vertretung und dem Finanzamt, sowie die Einvernahme des Bw. verwiesen. Weitere Beweise werden ausdrücklich vorbehalten.

Da keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege, werde die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2011 abgewiesen und dies damit begründet, dass die Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht nachgewiesen worden sei. Die gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 erhobenen Einwendungen seien nicht im Haftungsverfahren sondern allenfalls bei Rechtskraft der Haftungsinanspruchnahme in einem Verfahren nach § 248 BAO zu prüfen.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 30. September 2011, der keine weitere Begründung enthält.

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

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden konnten.*

Nach § 9 Abs.1 BAO liegt demnach eine Ausfallhaftung vor, somit ist zunächst festzustellen, dass die Außenstände bei der Primärschuldnerin, SGmbH, nicht mehr eingebbracht werden können.

Die SGmbH wurde gemäß § 40 FBG am 2. Oktober 2009 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft ist somit nicht möglich, die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner nicht gegeben.

Der Bw. fungierte ab 4. November 1999 zusammen mit M.W. als handelsrechtlicher Geschäftsführer und war daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum seiner Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist generell auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137).

Zu den Abgaben, für die der Bw. zur Haftung herangezogen wurde und seiner diesbezüglichen schuldhaften Pflichtverletzung werden folgende Feststellungen getroffen:

*Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober 2008 und November 2008 wurden am 22. Februar 2009 lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Der Bestimmung des § 21 UStG zur Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen wurde damit nicht entsprochen.

Für das Jahr 2008 wurde zunächst am 30. Juni 2009 eine Umsatzsteuerjahreserklärung, die eine Gutschrift von € 15.080,50 ausgewiesen hat und am 14. September 2009 eine berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung mit einer Vorsteuerberichtigung von € 11.806,19 eingereicht.

Am 25. September 2009 erging ein Umsatzsteuerjahresbescheid, der zu einer Abgabennachforderung von € 4.174,43 geführt hat. Differenzen zwischen der Jahreserklärung und dem Veranlagungsbescheid ergeben sich hinsichtlich der Vorsteuern, (im Ausmaß von € 11.806,19) da in der Erklärung Vorsteuern in der Höhe von € 17.053,41 geltend gemacht und im Bescheid nur in der Höhe von € 5.247,22 (wie in der ersten Jahreserklärung geltend gemacht) anerkannt wurden und der Vorsteuerberichtigung von € 11.806,19 laut Erklärung und € 19.254,93 laut Bescheid.

---

Zum Ausgleichsverfahren ist zunächst auf das Schreiben des Finanzamtes vom 1. August 2008 Bezug zu nehmen, in dem mitgeteilt wird, dass das Anbot eines Ausgleichs positiv gesehen werde, jedoch die Umsatzsteuervorauszahlung für Mai 2008 ebenfalls nicht entrichtet worden sei und auch die Anfrage gestellt wird, ob mit weiteren nicht entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen zu rechnen sei.

Dazu wurde mit Schreiben vom 8. August 2008 mitgeteilt, dass die Vorauszahlungen bis incl. August 2008 bezahlt werden sollten, eine Einstellung der operativen Tätigkeit mit Ende August 2008 geplant sei und die Liquidation mit Ende des Jahres 2008 erfolgen sollte.

Das Vergleichsanbot wurde mit 10. September 2008 angenommen und dazu festgehalten, dass Bedingung sei, dass sämtliche Abgaben, die nicht in der Vereinbarung enthalten seien, zum Fälligkeitstag pünktlich und vollständig entrichtet werden und sich das Finanzamt die Geltendmachung von Haftungen gegenüber den beiden Geschäftsführern vorbehalte.

Die Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober und November 2008 und die Jahresumsatzsteuer 2008 wurden erst nach Abschluss der Vergleichsvereinbarung fällig und konnten somit von dieser nicht umfasst sein.

Dazu wurde mit Schreiben vom 16. Dezember 2010 bekannt gegeben, dass die Umsatzsteuer 10/2008 aus dem Verkauf der Gesellschaft an die Firma L.GmbH resultiere und sich mit der berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 auflöse.

Im Steuerakt erliegt dazu eine Rechnung vom 15. Oktober 2008 über den Verkauf des Kundenstocks an die L. GmbH um € 64.731,53 (incl. € 10.788,59 USt). Als Zahlungsziel wird auf der Rechnung 14 Tage angegeben.

Die Umsatzsteuerzahllast für 11/2008 ergebe sich aus einer Vorsteuerberichtigung aus dem Jahr 2007 und sei vom Steuerberater gebucht und angemeldet worden, obwohl die Berechnung im Zuge der Vereinbarung schon vom Finanzamt durchgeführt worden sei, sie wäre demnach vom Finanzamt zu berichtigen.

Am 27. März 2012 erging folgender Vorhalt:

„Gegenstand des Haftungsbescheides sind die Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 2008 (fällig am 15.12.2008), die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2008 (fällig am 15.1.2009) und die Umsatzsteuernachforderung 2008 nach der Jahresveranlagung (fällig am 15.2.2009).“

Das Vergleichsanbot wurde mit 10. September 2008 angenommen, die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten wurden jedoch erst nach Abschluss der

---

Vergleichsvereinbarung fällig und konnten somit von dieser nicht umfasst sein, daher ist zu prüfen, ob in deren Nichtentrichtung eine schuldhafte Pflichtverletzung zu sehen ist.

Im Steuerakt erliegt eine Rechnung vom 15. Oktober 2008 über den Verkauf des Kundenstocks an die L.GmbH um € 64.731,53 (incl. € 10.788,59 USt). Die für Oktober 2008 angefallene Umsatzsteuerzahllast wurde lediglich gemeldet aber nicht entrichtet.

Sie werden nochmals aufgefordert bekannt zu geben, wieso eine Entrichtung unterblieb bzw. durch Vorlage der Aufstellung der liquiden Mittel und deren Verteilung zum Fälligkeitszeitpunkt einen Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zu erbringen.

Zur Umsatzsteuervorauszahlung für November 2008 bringen Sie vor, dass sich die Zahllast zur Gänze aus einer Vorsteuerberichtigung für das Jahr 2007 ergeben habe. Dazu werden Sie ebenfalls aufgefordert bekannt zu geben, worauf sich diese Berichtigung bezieht und entsprechende Urkunden vorzulegen.

In Ihrer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2008 setzen Sie im Gegensatz zur Ersterklärung (Vorsteuer € 5.247,22) Vorsteuern von € 17.053,41 an und nehmen eine Vorsteuerberichtigung von € 11.806,19 vor, während die Veranlagung zu einer Vorsteuerberichtigung von € 19.254,93 kommt, Sie werden auch dazu aufgefordert Ihr Vorbringen zu belegen, dass für das Jahr 2008 eine Gutschrift in der von Ihnen geltend gemachten Höhe angefallen ist.“

Zunächst wurde der Vorhalt mit Schreiben vom 23. April 2012 beantwortet und mitgeteilt, dass es ursprünglich vorgesehen gewesen sei, dass das Unternehmen um jenen Betrag verkauft werde, der für die Bezahlung der außergerichtlichen Ausgleichs erforderlich sei, dies zuzüglich Umsatzsteuer. Es hätten also mit dem Kaufpreis die gesamten Unternehmensschulden und die Umsatzsteuer bezahlt werden sollen.

Im Zuge der Vertragsverhandlungen habe die kaufende Partei plötzlich erklärt, nur den Nettobetrag bezahlen zu wollen, dies allerdings inkl. Umsatzsteuer. Der Steuerberater habe gemeint, dass dies nichts ausmache, da ein Umsatzsteuerguthaben in etwa der Höhe der auf den Kaufpreis entfallenden Steuern existiere, mit dem man saldieren könne, damit nichts mehr übrig bleibe.

So sei der Vertrag dann auch abgeschlossen worden, sodass, wenn man die Aufrechnung mit dem Umsatzsteuerguthaben aus dem Vorjahr nicht zulasse (Vorsteuerberichtigung für 2007) auszuführen wäre, dass in Wahrheit der Schuldenstand des Unternehmens nicht € 64.731,53 betrage sondern um € 10.788,59 höher sei und daher das Finanzamt insoweit benachteiligt worden sei, als die Umsatzsteuer in der Höhe von € 10.788,59 nicht bezahlt worden sei.

---

Folglich könne (andere Zahlungen von Schuldern seien nicht geleistet worden) maximal eine aliquote Haftung von 12 – 14 % der Umsatzsteuerschuld schlagend werden, aber nicht der gesamte Betrag.

Es sei also so, dass im Oktober 2008 lediglich der Kaufpreis vorhanden gewesen sei, der zur Berichtigung des vereinbarten außergerichtlichen Ausgleiches verwendet worden sei, andere Zahlungen seien nicht geleistet worden. Auch im November und Dezember 2008 habe es keine weiteren Umsätze und Einnahmen mehr gegeben.

Wenn überhaupt könne das Finanzamt nur hinsichtlich der Bezahlung des Betrages von € 10.788,59 schlechter behandelt worden sein, weil diese Summe einfach nicht mehr vorhanden gewesen sei und der Betrag von € 64.731,53 erforderlich gewesen sei, um den mit allen Gläubigern vereinbarten Zwangsausgleich zu decken, der auch erfüllt worden sei.

Die Vorsteuerberichtigung habe das Steuerberatungsbüro auf Grund der vorliegenden Unterlagen vorgenommen. Die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2008 sei von der Steuerberatungskanzlei verfasst worden.

Die Belege seien derzeit nicht auffindbar, da die Geschäftsführung irrtümlich der Meinung gewesen sei, nach der Liquidation der Firma die Unterlagen nicht mehr zu benötigen. Es werde versucht, diese aufzufinden, dazu sei aber eine längere Frist notwendig, weswegen eine Verlängerung bis 23. Juni 2012 beantragt werde. Der damalige Steuerberater, H.M., habe die Tätigkeiten an Herrn F.B. delegiert, der zwischenzeitig in Pension sei. F.B. habe zugesagt, nachzusehen, ob er noch Unterlagen habe, er habe sich bisher aber nicht mehr gemeldet.

Nach einer weiteren Fristverlängerung erging am 23. Juli 2012 eine ergänzende Vorhaltsbeantwortung, in der zunächst festgehalten wurde, dass der zweite Geschäftsführer, M.W., mit März 2008 aus der Gesellschaft ausgeschieden sei und es ab diesem Zeitpunkt auch keinen aktiven Geschäftsbetrieb mehr gegeben habe. Mit Ausnahme der Vereinbarung mit der L.GmbH gebe es keine weiteren Unterlagen, welche vorgelegt werden könnten. Der Bw. habe sich um einen außergerichtlichen Ausgleich bemüht, der auch zustande gekommen sei. In diesem Zusammenhang seien alle Gläubiger gleich behandelt worden. Der Bw. habe auf die Auskunft seines Steuerberaters vertraut, dass es aufgrund der vorgenommenen berichtigten Umsatzsteuererklärung 2008 zu einer Steuergutschrift kommen werde und damit alle Verbindlichkeiten der GmbH einerseits durch den Ausgleich sowie andererseits durch die Berichtigung erfüllt seien. Es werde dazu auf die Einvernahme des Steuerberaters, H.M., verwiesen und die Einvernahme des Zeugen F.B. beantragt.

Die Vorhaltsbeantwortungen wurden der Amtspartei übermittelt. Das Finanzamt hat am 12. September 2012 eine ergänzende Stellungnahme erstattet und nochmals festgehalten, dass die Haftungssumme zum Großteil aus der Umsatzsteuer 10/2008 und 11/2008 bestehe. In diesen Monaten seien noch Umsätze erzielt worden. Laut Firmenbuch sei ein Ausscheiden eines Geschäftsführers vor der Fälligkeit der Vorauszahlungen nicht ersichtlich. Die Umsatzsteuer sei gemeldet worden, es sei keine Darlegung der finanziellen Situation erfolgt. Die Behauptung des Fehlens ausreichender Mittel sei nicht nachgewiesen worden, eine bloße Behauptung sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht ausreichend. Ob am Fälligkeitstag noch Geldmittel vorhanden gewesen seien, könne daher seitens des Finanzamtes nicht festgestellt werden.

Im Rahmen der Gleichbehandlung der Gläubiger ist unter folgenden Gesichtspunkten eine Prüfung vorzunehmen:

Dem Vertreter obliegt 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 (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056). 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.

Zu den angeführten Rechtsgrundlagen zur Gleichbehandlung von Gläubigern und der Frage einer schuldhafte Pflichtverletzung bei Unterlassung entsprechender Einzahlungen zum Fälligkeitstermin der Abgabenschuldigkeiten ist nunmehr fallbezogen auszuführen, dass die Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 2008 am 15. Dezember 2008, die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2008 am 15. Jänner 2009 und die Umsatzsteuer 2008 am 16. Februar 2009 fällig waren.

Nach den unwiderlegbaren Angaben des Bw. wurde der Geschäftsbetrieb bereits im März 2008 eingestellt und sind die letzten, verfügbaren Geldmittel, die im Zuge des Verkaufes des Betriebes im Oktober 2008 erzielt wurden, zur Gänze zur Bezahlung der Ausgleichsquote verwendet worden. Die Ausgleichsquote wurde am 21. Oktober 2008 bezahlt. Für November

---

2008 liegt eine Schätzung der Abgabenbehörde vor, die davon ausging, dass keine Umsätze mehr erzielt wurden und sich auf eine Vorsteuerkorrektur beschränkt.

Demnach standen bei Fälligkeit der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten keinerlei verteilbare Geldmittel mehr zur Verfügung.

Der auf die Geschäftsveräußerung entfallende Umsatzsteuerbetrag stellt fremdes Geld dar, das bei Fälligkeit der Umsatzsteuer zu entrichten gewesen wäre. Mit der Verwendung für die Bezahlung der Ausgleichsansprüche wurde dieses Geld somit bestimmungswidrig verwendet. Aus der Textierung der Vorhaltsbeantwortungen ergibt sich jedoch, dass diese Vorgangsweise nicht durch den Bw. so gewählt wurde, sondern, dass er stets steuerlich vertreten war und lediglich den Vorgaben des steuerlichen Vertreters gefolgt ist. Bei der geschilderten Sachlage, dass der Bw. durch den Steuerberater in dem Glauben gelassen wurde, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2008 eine Gutschrift ergeben würde und somit die Zahllast für November 2008 beglichen werde, sieht die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. nicht als bewirkt an.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung, die zur Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten geführt hat, ist demnach nicht gegeben. Der Haftungsbescheid war somit ohne weitere Zeugenbefragung spruchgemäß aufzuheben.

Wien, am 13. September 2012