



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 10

GZ. RV/1947-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Werner Masser, Dr. Ernst Grossmann, Dr. Ernst Klingsbigl, Dr. Robert Lirsch, Dr. Florian Masser, 1010 Wien, Singerstraße 27/II, vom 28. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf vom 24. September 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsausspruch auf einen Betrag in Höhe von € 83.536,24 (statt bisher € 83.737,87) eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. März 2004 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH für deren Abgabenschulden in Höhe von € 83.737,87 gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

| Abgabenart      | Zeitraum | Rückstand |
|-----------------|----------|-----------|
| Umsatzsteuer    | 01/00    | 33.452,40 |
| Säumniszuschlag | 2000     | 953,69    |
| Umsatzsteuer    | 02/00    | 706,16    |
| Pfändungsgebühr | 2000     | 377,83    |

|                     |            |           |
|---------------------|------------|-----------|
| Pfändungsgebühr     | 2000       | 1,02      |
| Stundungszinsen     | 2000       | 27,40     |
| Umsatzsteuer        | 04/00      | 1.220,83  |
| Säumniszuschlag     | 2000       | 24,42     |
| Umsatzsteuer        | 1998       | 4.337,26  |
| Umsatzsteuer        | 03/00      | 6.626,67  |
| Lohnsteuer          | 1999       | 319,18    |
| Dienstgeberbeitrag  | 1999       | 1.716,68  |
| Dienstgeberzuschlag | 1999       | 196,80    |
| Dienstgeberbeitrag  | 01-06/00   | 392,43    |
| Dienstgeberzuschlag | 01-06/00   | 51,60     |
| Umsatzsteuer        | 09/00      | 3.669,83  |
| Säumniszuschlag     | 2000       | 135,03    |
| Verspätungszuschlag | 09/00      | 337,49    |
| Säumniszuschlag     | 2001       | 29,07     |
| Säumniszuschlag     | 2001       | 29,07     |
| Umsatzsteuer        | 1999       | 304,86    |
| Säumniszuschlag     | 2001       | 58,14     |
| Umsatzsteuer        | 06/01      | 2.906,91  |
| Säumniszuschlag     | 2001       | 58,14     |
| Säumniszuschlag     | 2001       | 58,14     |
| Säumniszuschlag     | 01-09/2001 | 201,63    |
| Umsatzsteuer        | 04/01      | 11.408,98 |
| Säumniszuschlag     | 2001       | 228,18    |
| Umsatzsteuer        | 06/01      | 13.635,32 |
| Säumniszuschlag     | 2001       | 272,71    |

Die Begründung des Bescheides enthielt im Wesentlichen die entsprechenden Gesetzesbestimmungen sowie die diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass über das Vermögen der GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 28. April 2000 das Ausgleichsverfahren eröffnet worden sei.

Die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten würden sich in zwei zeitliche Abschnitte gliedern:

In Abgabenrückstände 1.) vor und 2.) nach der Ausgleichseröffnung.

---

Ad 1.) Abgabenrückstände vor der Ausgleichseröffnung.

Hinsichtlich der die Jahre 1998 und 1999 betreffenden Abgabenrückstände (Umsatzsteuer, Lohnsteuer, DB, DZ) habe die Abgabenschuldnerin mit dem Finanzamt eine Ratenvereinbarung abgeschlossen, die bis Dezember 1999 eingehalten worden sei.

Im Dezember 1999 habe der Bw. als Geschäftsführer feststellen müssen, dass die GmbH überschuldet bzw. zahlungsunfähig sei. Ab 12/99 seien der Abgabenschuldnerin bzw. dem Bw. keinerlei Mittel zur Verfügung gestanden, um die Verbindlichkeiten der Gesellschaft und damit auch die Abgabenschulden auch nur teilweise zu entrichten. Im Dezember 1999 seien daher sämtliche Zahlungen eingestellt worden. Ab diesem Zeitpunkt habe die Gesellschaft mangels Vorliegens irgendwelcher Mittel keine wie immer gearteten Zahlungen an irgendeinen Gläubiger mehr geleistet. Die Abgabenschulden seien daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt worden als andere Verbindlichkeiten der Gesellschaft.

Ad 2.) Rückstände nach Ausgleichseröffnung:

Nach Ausgleichseröffnung habe die Gesellschaft mit Ausnahme der Barquote keine wie immer gearteten Zahlungen an irgendwelche Gläubiger geleistet. Über die Barquote hinausgehende Mittel zur Begleichung von Verbindlichkeiten seien der Gesellschaft nicht zur Verfügung gestanden. Mit der Bezahlung der Ausgleichsquote seien sämtliche Gläubiger und damit auch das Finanzamt gleich behandelt worden. Eine Schlechterstellung von Abgabenschulden im Verhältnis zu anderen Verbindlichkeiten liege auch hier nicht vor.

Darüber hinaus ergebe sich aus der Aufstellung in der Beilage, dass in dem den Bw. betreffenden Zeitraum zwischen Ausgleichseröffnung und dem Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer unter Berücksichtigung der getätigten Buchungen (Belastungen und Gutschriften) ein Saldo zu Gunsten der Gesellschaft im Ausmaß von € 4.043,07 bestehe.

Aus den zuvor genannten Gründen ergebe sich, dass eine schuldhafte Verletzung von dem Bw. auferlegten Pflichten nicht vorliege. Eine Haftung des Einschreiters für die bescheidegenständlichen Abgabenbeträge sei daher nicht gegeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Jänner 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass mit Edikt des Handelsgerichtes Wien vom 28. April 2000 über das Vermögen der GmbH das Ausgleichsverfahren eröffnet worden sei, welches bei der Tagsatzung am 20. Juli 2000 mit einer 40% Quote bestätigt worden sei. Sein wesentlicher Inhalt habe auf Entrichtung einer 5% Barquote innerhalb von 14 Tagen nach rechtskräftiger Bestätigung des Ausgleiches und weiters sieben Quoten a 5% zahlbar beginnend am 31. Dezember 2000 in halbjährlichen Zahlungen gelautet.

---

Neben der 5% Barquote seien keine Zahlungen geleistet worden. Die Gesellschaft sei in Liquidation, inaktiv und es seien keine Vermögenswerte vorhanden. Die Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin sei nicht gegeben, sodass Haftungsüberlegungen betreffend Vertreterhaftung schlagend würden.

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO bestehe insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten. Haftungsrelevant sei nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, somit die Verletzung von durch Abgabenvorschriften begründeten Pflichten wie z.B. die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltete, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen und die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen.

Das Ausreichen der Mittel habe nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen, vielmehr habe der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen.

Im gegenständlichen Fall seien die Umsatzsteuern der Jahre 1998 bis 2001 haftungsverfangen.

Im Jahre 1998 seien ATS 7.563.997,45, im Jahr 1999 ATS 8.124.413,70 im Jahr 2000 ATS 5.707.563,00 und im Jahr 2001 ATS 2.707.731,00 an Umsätzen erlöst worden. Die Verwendung der Mittel sei nicht bekannt gegeben worden, an das Finanzamt seien keine Zahlungen geleistet worden.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz würden für die Lohnsteuer bestehen. Im gegenständlichen Fall betreffe die Lohnsteuer 1999 die ausbezahlten Löhne.

Eine Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten liege weiters vor, wenn der Vertreter Zahlungserleichterungen mit der wahrheitswidrigen Behauptung erwirke, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Zahlungsaufschub nicht gefährdet (VwGH 26.11.2002, 99/15/0249).

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne sein bisheriges Berufungsvorbringen zu ergänzen.

#### ***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 eingebbracht werden können.

---

Voraussetzung für die Haftung ist die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 14. September 2001 wurde das am 28. April 2000 über das Vermögen der GmbH eröffnete Ausgleichsverfahren gemäß § 57 Abs. 1 AO aufgehoben.

Mit Beschluss vom 25. März 2002 wurde der Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen und die Gesellschaft gemäß § 39 FBG aufgelöst.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der GmbH steht daher zweifelsfrei fest.

Unbestritten ist, dass der Bw. im Zeitraum vom 21. April 1997 bis 28. September 2001 handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH war und somit zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Dass der (Zwangs-) Ausgleich einer GmbH der Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers nicht entgegensteht, hat der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22. September 1999, 96/15/0049, in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung mit eingehender Begründung ausgesprochen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. 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 gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. für viele das Erkenntnis des VwGH vom 13.4. 2005, 2001/13/0190, mit weiteren Nachweisen).

Hinsichtlich der Lohnsteuer besteht eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz, denn aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich, dass der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden

---

niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führt.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134).

Der Bw. bringt nun hinsichtlich der die Jahre 1998 und 1999 betreffenden Abgabengrundstände vor, dass die Primärschuldnerin mit dem Finanzamt eine Ratenvereinbarung abgeschlossen habe, die bis Dezember 1999 eingehalten worden sei.

Bei seiner Argumentation scheint der Bw. allerdings zu übersehen, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben betreffend die Jahre 1998 und 1999 wie aus nachstehender Tabelle ersichtlich, erst im Jahr 2000 und 2001, nämlich die Umsatzsteuer 1998 am 16. Mai 2000, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1999, 01-06/00 am 14. September 2000 und die Umsatzsteuer 1999 am 10. April 2001, bescheidmäßig festgesetzt wurden.

Daraus muss der Schluss gezogen werden, dass der Bw. seiner Verpflichtung, richtige Abgabenerklärungen einzureichen bzw. die Lohnabgaben zeitgerecht zu melden und abzuführen verletzt hat.

Selbst wenn der Bw. eine Zahlungsvereinbarung geschlossen hat – eine solche ist allerdings weder aktenkundig, noch lässt sich auf Grund der Zahlungen der GmbH darauf schließen – können die nunmehr haftungsgegenständlichen Abgaben keinesfalls davon betroffen gewesen sein. Der Argumentation des Bw. kann daher nicht gefolgt werden.

Weiters kann auch dem Vorbringen, dass ab Dezember 1999 der Gesellschaft keinerlei Mittel zur Tilgung der Verbindlichkeiten zur Verfügung standen, nicht gefolgt werden, da das Vermögensverzeichnis der GmbH per 17. April 2000 einen Kassa- und Bankbestand in Höhe von ATS 154.878,96 ausweist. Dieses Verzeichnis wurde im Übrigen vom Bw. unterschrieben. Weiters hat die Gesellschaft für Jänner 2000 Lohnsteuer in Höhe von ATS 10.601,00 gemeldet, woraus sich ergibt, dass Löhne ausbezahlt wurden.

Aus diesem Grunde widerspricht das Vorbringen, dass im Dezember 1999 die Zahlungen eingestellt worden seien, der Aktenlage.

Selbst wenn man von der Einstellung der Zahlungen ausgehen würde, hätte der Bw. damit, wie allerdings im Berufungsverfahren vorgetragen, das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der

---

offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung geleistet hat. Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 2004, 2004/13/0146, kann daraus gefolgert werden, dass der Bw. mit dieser Vorgangsweise die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen verletzt hat.

In seiner Berufung bringt der Bw. betreffend „Rückstände nach Ausgleichseröffnung“ vor, dass nach Ausgleichseröffnung die Gesellschaft mit Ausnahme der Barquote keine wie immer gearteten Zahlungen an irgendwelche Gläubiger geleistet habe. Über die Barquote hinausgehende Mittel zur Begleichung von Verbindlichkeiten seien der Gesellschaft nicht zur Verfügung gestanden. Mit der Bezahlung der Ausgleichsquote seien sämtliche Gläubiger und damit auch das Finanzamt gleich behandelt worden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass im Ausgleichsverfahren die Handlungsfähigkeit des gesetzlichen Vertreters grundsätzlich bestehen bleibt (vgl. VwGH 6.3.1989, 88/15/0063), sodass der Bw. seine Pflichten als Geschäftsführer u.a. zur Entrichtung der genannten Abgaben bei Fälligkeit nicht verloren hat, zumal er trotz des Hinweises auf die Geschäftsaufsicht des Ausgleichsverwalters das Vorliegen eines Anwendungsfalles des § 8 Abs. 2 letzter Satz AO insoferne, als der Ausgleichsverwalter verlangt hätte, dass Zahlungen nur von ihm zu leisten seien, nicht vorgebracht hat.

Demgemäß hat der Geschäftsführer unabhängig des Umstandes, dass er zu bestimmten Terminen eine Quotenzahlung zu entrichten hat, die vorhandenen liquiden Mittel zur Tilgung der vom Ausgleich nicht betroffenen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden. Der Bw. gesteht durch das Vorbringen, er habe die Barquote entrichtet zu, dass zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben liquide Mittel zu deren Tilgung vorhanden waren.

Dass daher im vorliegenden Fall von einer schulhaften Pflichtverletzung des Bw. auszugehen war, wird auch durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 2006, 2003/15/0125, bestätigt.

Weiters hat das Finanzamt diesem Vorbringen in der Berufungsvorentscheidung entgegnet, dass im Jahr 1998 ATS 7,563.997,45, im Jahr 1999 ATS 8,124.413,70, im Jahr 2000 ATS 5,707.563,00 und im Jahr 2001 ATS 2,707.731,00 an Umsätzen erlöst worden seien, deren Verwendung jedoch nicht bekannt gegeben worden sei.

Einer Berufungsvorentscheidung kann die Bedeutung eines Vorhaltes zukommen (VwGH 4.6.1980, 302/79). Hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei, sich im

---

Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 24.10.1972, 2271/71; 26.6.1980, 1063/79).

Im Vorlageantrag hat sich der Bw. mit diesen Feststellungen des Finanzamtes nicht auseinandergesetzt und die Verwendung der liquiden Mittel nicht rechnerisch dargelegt. Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass entgegen dem Berufungsvorbringen sogar über die Barquote hinaus gehende liquide Mittel vorhanden waren und der Bw. seine Verpflichtung zur zumindest anteiligen Befriedigung der Abgabenschulden schuldhaft verletzt hat.

Aus der Aufstellung der Buchungen am Abgabenkonto zwischen Ausgleichseröffnung und dem Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer kann weder auf die Höhe der vorhanden gewesenen liquiden Mittel noch auf die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes geschlossen werden. Das Vorbringen kann der Berufung daher nicht zum Erfolg verhelfen.

Für den Säumniszuschlag 01-09/2001 in Höhe von € 201,63 war keine Haftung auszusprechen, da ein solcher gemäß vorliegender Rückstandsaufgliederung nicht aushaftet. Sollte es sich um eine Zusammenfassung mehrerer Einzelvorschreibungen oder um einen Teil einer Einzelvorschreibung handeln, kann dem Abgabepflichtigen nicht zugemutet werden, für den von ihm zu erbringenden Nachweis der Gläubigergleichbehandlung die tatsächlich darunter fallende(n) Abgabe(n) und deren Fälligkeitstag zu ermitteln.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. September 2007