



Außenstelle Wien  
Senat 10

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/0386-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Masseverwalter Dr. Michael Tröthandl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling vom 2. Juli 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 81 Abs. 1 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 2. Juli 2002 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der L-GmbH, Komplementärgesellschaft der L-GmbH & CO KEG, für deren Abgaben in der Höhe von € 19.896,94, nämlich Umsatzsteuer 1997 von € 290,68 und Umsatzsteuer 1998 von € 19.606,26, zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuld-

hafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Weiters wurde ausgeführt, dass am 23. Mai 2001 über das Vermögen der L-GmbH & CO KEG ein Konkursverfahren eröffnet worden wäre. Da dieses mit einem 20 %-igen Zwangsausgleich abgeschlossen worden wäre, würde sich somit ein nicht einbringlicher Abgabenrückstand von 80 % der bestehenden Forderungen ergeben. Die sich durch die Veranlagung der Umsatzsteuer für 1997 und 1998 ergebenden Nachforderungen wären bei ordnungsgemäßer Melbung und Abfuhr der laufenden Umsatzsteuer zu vermeiden gewesen, da auf Grund der damals noch laufend erzielten Einnahmen eine zeitgerechte Entrichtung möglich gewesen wäre. Nach den Bestimmungen des § 9 BAO sowie dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.1.1996, 94/13/0069, würde die Haftung im Ausmaß der nicht quotenmäßig abgedeckten Beträge bestehen.

In der dagegen am 5. August 2002 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, dass über sein Vermögen am 17. Mai 2002 ebenfalls ein Konkursverfahren eröffnet worden wäre. Weiters führte er aus, dass er handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer der L-GmbH & CO KEG, über deren Vermögen am 23. Mai 2001 ein Konkursverfahren eröffnet und nach rechtskräftiger Bestätigung des mit einer Quote von 20 % angenommenen Zwangsausgleiches am 18. Juni 2002 aufgehoben worden wäre, sowie Gesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer der Komplementär-GmbH wäre.

Betreffend die Inanspruchnahme zur Haftung wandte der Bw. ein, dass die Rechtsauswirkungen eines Ausgleiches, soweit darüber im Ausgleich nichts anderes bestimmt sei, gemäß § 164 Abs. 2 KO einem jeden Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern zugute kommen würden. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (OGH 7.10.1981, SZ 54/139) würde durch diese Vorschrift die Haftung des Gesellschafters einer Personengesellschaft abweichend von sonstigen Mitschuldnern durch die Erfüllung des Zwangsausgleiches der Gesellschaft überhaupt aufgehoben, weshalb die Forderung des Abgabengläubigers gegenüber dem Bw. ebenfalls aufgehoben wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof mit verstärktem Senat vom 22.9.1999, 96/15/0049, festgestellt hätte, dass nach § 9 BAO haftende Vertreter einer Gesellschaft die durch den Ausgleich oder Zwangsausgleich bewirkte Befreiung von den Abgabenschulden nicht für sich in Anspruch nehmen könnten. Die Haftung sei nur insoweit akzessorisch, als sie das Bestehen des Abgabenanspruches zur Zeit der Verwirklichung der Haftung voraussetzen würde. Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftungspflichtigen

zugute kommen würde, sei nach dem Zweck der den Schulderlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen, wobei jedoch ein (Zwangs-)Ausgleich der Primärschuldnerin keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen darstellen würde.

Darüber hinaus stellte das Finanzamt fest, dass es auch keine sachliche Rechtfertigung dafür geben würde, die Haftung bzw. Haftungsfreistellung vom (zufälligen) Zeitpunkt der Erlassung des letztinstanzlichen Haftungsbescheides abhängig zu machen (Bestätigung und Erfüllung des Ausgleiches nach oder vor der Erlassung dieses Bescheides). Der Umstand, dass die Haftung nach § 9 BAO einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet worden wäre, würde auch dafür sprechen, dass der (Zwangs-)Ausgleich nicht zum Untergang der Ersatzforderung führen könne. Somit könnte auch ein Ausgleich des Primärschuldners keine Haftungseinschränkung bewirken.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 12. September 2002 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass das Finanzamt mit seiner Berufung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.9.1999, 96/15/0049, übersehen würde, dass es sich bei dieser Entscheidung um die Geschäftsführerhaftung einer GmbH und somit nicht einer Personengesellschaft handeln würde, weshalb die Fälle nicht vergleichbar wären.

### ***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.*

*Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind gemäß § 81 Abs. 1 BAO von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen. Gemäß Abs. 4 gilt für Personen, denen gemäß Abs. 1 die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit obliegt, § 80 Abs. 1 BAO sinngemäß.*

*Gemäß § 12 BAO haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.*

*Die Rechtsauswirkungen eines Ausgleiches kommen gemäß § 164 Abs. 2 KO, soweit im Ausgleich nichts anderes bestimmt ist, einem jeden Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern zustatten.*

*Durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich wird der Gemeinschuldner gemäß § 156 Abs. 1 KO von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen.*

*Gemäß § 151 KO können die Rechte der Konkursgläubiger gegen Bürgen oder Mitschuldner des Gemeinschuldners sowie gegen Rückgriffsverpflichtete ohne ausdrückliche Zustimmung der Berechtigten durch den Ausgleich nicht beschränkt werden.*

Zunächst war festzustellen, dass das Vorbringen des Bw., dass gemäß § 164 Abs. 2 KO die Haftung des Gesellschafters einer Personengesellschaft abweichend von sonstigen Mitschuldner durch die Erfüllung des Zwangsausgleiches der Gesellschaft und damit auch die Forderung des Abgabengläubigers gegenüber dem Bw. aufgehoben wäre, ins Leere geht, da nicht die L-GmbH als persönlich haftende Komplementärgesellschafterin gemäß § 12 BAO in Anspruch genommen wurde, sondern der Bw. als Geschäftsführer der L-GmbH und damit auch der L-GmbH & Co KEG nach § 9 Abs. 1 BAO, da bei einer GmbH & Co KG (KEG), bei welcher die KG (KEG) durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer, vertreten wird, diese Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG (KEG) betreffen, zu erfüllen haben. Sie haften bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (KEG) (VwGH 27.3.1996, 93/15/0229, 24.1.1996, 94/13/0069).

Die Rechtswohltat der Restschuldbefreiung wirkt jedoch gegenüber den Gesellschafter einer Personengesellschaft, kommt aber nicht auch dem Geschäftsführer zugute.

Der Einwand wäre nur dann zielführend, wenn der Geschäftsführer lediglich nachrangig nach – zumindest gedanklicher – vorangegangener Haftungsinanspruchnahme der Komplementärgesellschaft haften könnte. Da aber für die Heranziehung zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten einer KG (KEG) die Erlassung eines Haftungsbescheides an die geschäftsführende Komplementär-GmbH nicht Voraussetzung ist (VwGH 10.6.1980, 535/80), trifft bei einer GmbH & Co KG (KEG) die der geschäftsführenden GmbH gemäß § 81 Abs. 1 BAO auferlegte Pflicht zur Abfuhr der Abgaben der KG (KEG) in Ansehung des Tatbestandsbildes des § 80 Abs. 1 BAO auch den Geschäftsführer der GmbH in seiner Eigenschaft als deren gesetzlichen Vertreter und rechtfertigt daher auch seine – direkte -Inanspruchnahme nach § 9 Abs. 1 BAO (VwGH 7.6.1989, 88/13/0127-0132).

Darüber hinaus muss dem Einwand des Bw., dass das in der Berufungsvorentscheidung angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.9.1999, 96/15/0049, nicht anwendbar wäre, da dabei die Geschäftsführerhaftung einer GmbH behandelt worden wäre,

entgegengehalten werden, dass das Erkenntnis des verstärkten Senates zur Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO ergangen ist, wobei es keinen Unterschied macht, ob es sich hierbei um einen Vertreter einer Kapitalgesellschaft nach § 80 BAO oder einer Personengesellschaft nach § 81 BAO handelt, da § 9 Abs. 1 BAO auf alle in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreter abstellt. Da im gegenständlichen Fall der Bw. ebenfalls zur Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO herangezogen wurde, und zwar nach den vorangegangenen Ausführungen direkt ohne Umweg über die Gesellschafterhaftung der Komplementär-GmbH nach § 12 BAO, war das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht anzuwenden.

Im genannten Erkenntnis wird festgestellt, dass der Haftungspflichtige die durch den Ausgleich bewirkte Befreiung des Primärschuldners von der Abgabenverbindlichkeit nicht für sich in Anspruch nehmen kann, da nach § 151 KO die Rechte der (Konkurs-)Gläubiger gegen Bürgen oder Mitschuldner des (Gemein-)Schuldners durch den Ausgleich nicht beschränkt werden dürfen, weshalb die in § 156 Abs. 1 KO angeordnete, in der Befreiung von der Verbindlichkeit, den Gläubigern den Ausfall nachträglich zu ersetzen, bestehende Rechtswirkung des Ausgleichs daher nur in der Person des Gemeinschuldners eintritt (vgl. auch VwGH 25.6.1990, 89/15/0106).

Die Haftung der Geschäftsführer – auch einer Personengesellschaft - wird somit – im Gegensatz zur Haftung der Gesellschafter - durch den Ausgleich nicht eingeschränkt.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.11.1978, 1199/78).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 80 % der angemeldeten Konkursforderungen fest, da das am 23. Mai 2001 über das Vermögen der L-GmbH & Co KEG eröffnete Konkursverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des am 4. Dezember 2001 angenommenen Zwangsausgleiches mit Beschluss vom 16. Mai 2002 aufgehoben wurde (vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0016):

	Konkursforderung	80 %
U 1997	363,36	290,68
U 1998	24.507,82	19.606,26
		19.896,94

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Geschäftsführer der L-GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der L-GmbH & Co KG oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Diesen Nachweis hat der Bw. jedoch trotz der Aufforderung des Finanzamtes vom 17. Juni 2002 nicht erbracht. Darüber hinaus wurde die Haftungsinanspruchnahme vorerst nicht bestritten, sondern das Finanzamt anlässlich eines am 26. Juni 2002 geführten Telefonates im Gegenteil dazu aufgefordert, die im Vorhalt angeführten Abgaben im mit Beschluss vom 17. Mai 2002 über das Vermögen des Bw. eröffneten Schuldenregulierungsverfahren anzumelden.

Hingegen war der Argumentation des Finanzamtes zu folgen, dass die sich durch die Veranlagung der Umsatzsteuer für 1997 und 1998 ergebenden Nachforderungen bei ordnungs-

gemäßer Meldung und Abfuhr der laufenden Umsatzsteuer zu vermeiden gewesen wären, da auf Grund der damals noch laufend erzielten Einnahmen eine zeitgerechte Entrichtung möglich gewesen wäre. Die ebenfalls aushaftenden Umsatzsteuervorauszahlungen aus den Jahren 2000 und 2001 wurden ohnehin nicht der Haftung unterzogen, da hierbei auf Grund des am 23. Mai 2001 eröffneten Konkursverfahrens das Vorhandensein liquider Mittel und damit die Pflichtverletzung des Bw. durch Ungleichbehandlung der Gläubiger nicht nachweisbar war.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.5.1989, 89/14/0044, auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der L-GmbH & Co KEG im Ausmaß von € 19.896,94 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. September 2003