



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Dr. Robert Krivanec, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 44, vom 23. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. Juli 2010 betreffend Haftungsanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der Berufungswerber gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung im Ausmaß von nunmehr € 84.500,72 und zwar für Umsatzsteuer 12/2003, fällig am 16.2.2004 in Höhe von € 75.702,22, Umsatzsteuer 1/2004, fällig am 15.3.2004 in Höhe von € 8.483,98 und Stundungszinsen 2004, fällig am 19.4.2004 in Höhe von € 314,52 herangezogen wird.

### Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. Juli 2004 wurde der Berufungswerber (Bw) A gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. C (kurz GmbH) im Ausmaß von € 86.683,83 (siehe Aufgliederung im Haftungsbescheid; überwiegend Umsatzsteuern) herangezogen

*In der Begründung wurde im Wesentlichen auf die Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO sowie auf die nach ständiger Rechtsprechung des VwGH geltenden Beweislastumkehr (zB. VwGH vom 25.11.2009, 2007/15/0277) hingewiesen.*

*Der Bw wurde (unter Hinweis auf den Kommentar zur BAO „Ritz“) insbesondere darauf hin-*

*gewiesen, dass der Nachweis, in welcher Höhe Mittel zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten vorhanden waren und wie diese Mittel verwendet wurden dem Geschäftsführer obliegt. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde 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.*

*Festgestellt wurde, dass der Bw vom XZ bis YZ Geschäftsführer der GmbH war. Festgestellt wurde weiters, dass die GmbH infolge Eröffnung (YX) des Konkurses aufgelöst und nach Schlussverteilung wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde (Beschluss vom YW). Somit stehe die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest.*

*Mit Schreiben vom 29. April 2004 stimmte das Finanzamt einem außergerichtlichen Ausgleich zu, dem Abgaben in Höhe von € 237.785,82 zugrunde lagen. Die beiden vereinbarten Ausgleichsraten wurden termingerecht entrichtet. Aufgrund der Ausstellung von Rückstandsausweisen am 9.7.2004 und 9.2.2005 usw. und dem schließlich am YX eröffneten Konkursverfahrens erfolgte keine 2/3 Entschuldung der GmbH.*

*Das Finanzamt habe den Bw bereits mit Schreiben vom 8. April 2009 aufgefordert, zur geplanten Haftungsinanspruchnahme Stellung zu nehmen und Unterlagen vorzulegen aus denen hervorgehe, dass das Finanzamt bei Verteilung der Mittel nicht schlechter gestellt worden sei. Dazu ist anzumerken, dass darin die Fälligkeiten der letztlich haftungsgegenständlichen Abgaben angeführt waren.*

*In der Stellungnahme des Bw (erg. vom 9. Mai 2009) wurde auf ein rechtzeitiges Ratenansuchen betreffend Umsatzsteuer 12/03 verwiesen, welches mit Nachfristsetzung (8.4.2004) abgewiesen wurde.*

*Noch vor Erhalt der Abweisung (ZE) sei Kontakt zu einer Reorganisations GmbH mit dem Ziel einer außergerichtlichen Sanierung (erg. mit den Großgläubigern) hergestellt worden. Ein Gesprächstermin mit dem Finanzamt wurde vereinbart und fand am 14. April 2004 statt. Wenn auch die Zustimmung zum Ausgleich erst mit 27. April 2004 (richtig 29. April 2004) erteilt wurde, so seien die dazu nötigen Schritte bereits vor Fälligkeit der Abgaben gesetzt worden. Aufgrund einer UFS-Entscheidung treffe den Vertreter im Fall einer Ratenbewilligung nur die Verpflichtung, die Raten zu leisten. Die durch den Ausgleich geschaffenen neuen Fälligkeiten lagen zeitlich bereits nach der Abberufung des Bw als Geschäftsführer, womit für den Bw – ungeachtet der tatsächlichen Einhaltung dieser Fälligkeiten – keine Verpflichtung zur Entrichtung der Quotenzahlungen bestanden habe.*

*Vom außergerichtlichen Ausgleich seien nicht nur die bis zur Erteilung der Zustimmung durch das Finanzamt entstandenen Abgaben betroffenen, sondern darüber hinaus auch die bereits*

*gebucht gewesene Köst Vorauszahlung (erg. 4-6/2004) bezahlte Stundungszinsen und ein Säumniszuschlag für vom Ausgleich umfasste Abgaben. Als Folge der Erfüllung des Ausgleichs (ein Drittel) müsste sich eine Haftung jedenfalls nur auf die restlichen zwei Drittel der Abgaben beschränken.*

*Weiters wurden im Haftungsbescheid die Abgaben die der Haftung zugrunde gelegt wurden, derzeit noch aushaften und vor der Zustimmung zum Ausgleich fällig geworden waren, dargestellt (USt 12/03, 1/04 und Stundungszinsen 2004). Auf die weiteren dargestellten Gruppen von Abgaben wird verwiesen.*

*Die Kürzung der vom außergerichtlichen Ausgleich umfassten Abgaben um die tatsächlich entrichtete Quote habe durch Verrechnung der Zahlungen mit der jeweils ältesten Abgabenschuld bereits stattgefunden.*

*Weiters wurde auf die Entscheidung des UFS vom 9.2.2009, GZ. RV/0716-L/04, verwiesen und grundsätzlich für Anwendbar erklärt.*

*Daraus folge, dass wenn seitens des Finanzamtes Zahlungstermine gewährt werden, die von der Fälligkeit abweichen, bleibe die Nichtentrichtung zum Fälligkeitszeitpunkt bei der Verschuldensprüfung iZm einer Vertreterhaftung (nur) dann außer Betracht, wenn das entsprechende Ansuchen rechtzeitig gestellt wurde. Ansonsten sei ein allfälliges Verschulden an der Nichtentrichtung zu prüfen, da ein solches durch eine Zahlungsvereinbarung, die auf Grund eines verspäteten Antrages getroffen wurde, nicht mehr rückgängig gemacht werden könne. Das Ansuchen vom 27. April 2004 um Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich könne nicht als rechtzeitig beurteilt werden. Rechtzeitigkeit sei demnach im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO zu verstehen.*

*Der Antrag vom 27. April 2004 auf Entrichtung eines Teils der Abgabenschulden wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer 12/03, 1/04 und der Stundungszinsen 2004 erst nach Fälligkeit der vorgenannten Abgaben bzw. erst nach Ablauf der Nachfrist für die Umsatzsteuer 12/03 (erg. das war der 8.4.2004) gestellt. Die Vorsprache am 14. April 2004 habe kein Ansuchen auf Abstattung der Abgabenschulden sondern die Darstellung der wirtschaftlichen Situation der GmbH und die Notwendigkeit einer Sanierung in Form eines Schuldennachlasses sowie die Ankündigung der Stellung eines Ansuchens um Zustimmung zum geplanten außergerichtlichen Ausgleich zum Gegenstand gehabt*

*Für den Zeitraum 15.3.2004 bis 19.4.2004 sei eine Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob eine Benachteiligung des Abgabengläubigers und zutreffend falls in welchem Ausmaß stattgefunden habe.*

*Bei schuldhafter Nichtentrichtung von Abgaben könne der Vertreter nachweisen, in welchem Ausmaß bei Gleichbehandlung aller Gläubiger die Abgabenverbindlichkeiten entrichtet worden*

wären; er haftet dies falls nur für die Differenz zu den tatsächlich entrichteten Abgaben.

Als Nachweis für das Ausmaß der Ungleichbehandlung der Gläubiger habe der Bw Aufstellungen über die Überweisung der vom Bw vertretenen GmbH im Zeitraum 15.2. bis 27.4.2004 und eine OP-Liste mit Stichtag 19.2.2004 vorgelegt. Aus dieser ergeben sich Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von € 892.549,40.

Da nicht bekannt sei, welche Verbindlichkeiten in diesem Zeitraum neu hinzukamen und wie daher die Tilgungsquote in diesem Zeitraum sei, komme eine Zeitraumbetrachtung nicht in Frage. Stattdessen sei eine Stichtagsbetrachtung anzustellen, d.h. die Mittelverwendung sei für den Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben unter dem Aspekt der Gläubigergleichbehandlung zu prüfen.

Für die Umsatzsteuer 12/03 trat eine Zahlungsverpflichtung mit der gesetzten Nachfrist der Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens am 8.4.2004 ein. An diesem Tag wurden Überweisungen (Mieten und Lieferanten) in Höhe von € 42.357,51 getätigt, an das Finanzamt keine. Somit bestehe die Haftung für die gesamte noch offene Umsatzsteuer für 12/03.

Gleich verhalte es sich bei der Fälligkeit der USt 1/04 am 15.3.2004 und zum Fälligkeitstag der Stundungszinsen 2004 am 19.4.2004 wobei Überweisungen an andere Gläubiger (€ 20.889,87 und € 5.093,83 usw.) getätigt wurden, an das Finanzamt keine. Es bestehe auch hier die Haftung für die gesamten noch offenen Abgabenbeträge.

Weiters wurde auf die Schlechterstellung der Abgaben im Zeitraum 16.2.2004 bis 19.4.2004 verwiesen, wobei Zahlungen an das Finanzamt für laufende Lohnabgaben (Jänner und Februar 2004) im Betrag von € 11.973,62 und 12.516,77 getätigt wurden, Überweisungen an andere Gläubiger im selben Zeitraum den Betrag von € 778.341,03 erreichten.

Auf die weiteren Ausführungen (betreffend nicht im Haftungsbetrag enthaltener Abgaben) sowie Köst 04-06/2004 und erste Säumniszuschläge 2004 wird verwiesen.

Da die Heranziehung des Bw die einzige Möglichkeit für den Abgabengläubiger darstelle die noch aushaftenden Abgaben einbringlich zu machen sei eine ermessenskonforme Entscheidung getroffen worden. Ausnahmen von diesem Grundsatz, die eine Haftung als unbillig erscheinen lassen könnten, lägen nicht vor.

Diesem Haftungsbescheid war der Vorhalt des Finanzamtes vom 8. April 2009 betreffend die mögliche Heranziehung zur Haftung als Geschäftsführer vorangegangen. Der Bw wurde darin auf die nach ständiger Rechtsprechung des VwGH geltende Beweislastumkehr hingewiesen.

Der Bw wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass wenn der GmbH bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, er ersucht werde, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten (siehe Punkt 1) gleichzeitig oder früher fällig

gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der GmbH (auch die zur Gänze bezahlten), sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Dieser Vorhalt wurde seitens des Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 12. Mai 2009 beantwortet, auf dessen konkreten Inhalt verwiesen wird.

Im Wesentlichen brachte der Bw vor, dass aufgrund des vereinbarten außergerichtlichen Ausgleichs und der erfüllten Quoten – die nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer entrichtet wurden – kein Verschulden an der Nichtentrichtung der vom Ausgleich umfassten Abgabenschuldigkeiten gegeben sei.

Dazu wurde ein aktueller Firmenbuchauszug, das Zustimmungsschreiben des Finanzamtes vom 29. April 2004, das Schreiben der Steuerlichen Vertretung vom 17. Mai 2004 samt korrespondierender Daten des Steuerkontos vorgelegt.

Im Einbringungsakt liegt auch eine Aufstellung der von der GmbH getätigten Banküberweisungen für den Zeitraum 15.1. 2005 bis 31. 3.2005 (ohne weiteren Kommentar vor).

Eine Darstellung, in welchem Ausmaß andere Gläubiger bezogen auf den Haftungszeitraum im Verhältnis zum Finanzamt befriedigt wurden, erfolgte nicht.

Mit Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes vom 14. Juli 2009 wurde der Bw um Beantwortung der Fragen und zum Nachweis der Richtigkeit dieser Angaben um Vorlage der entsprechenden Unterlagen ersucht.

Die vom Bw vertretene zusammengefasste Ansicht wonach kein Verschulden vorliege, wurde dargestellt.

Zur Entscheidung des UFS Linz, RV/0716-L/04, welche analog auch für den Fall eines außergerichtlichen Ausgleiches gelten sollte, dem die Abgabenbehörde ausdrücklich zugestimmt habe, wurde folgendes ausgeführt.

Dieser Ansicht (erg. der UFS-Entscheidung) sei zwar grundsätzlich zuzustimmen, allerdings eingeschränkt auf den Zeitraum ab Stellung des Antrages auf Zahlungserleichterung bzw. Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich. Eine derartige Antragstellung könne nämlich keinesfalls dazu führen, dass der Vertreter von seiner Haftung für Abgaben, die er schuldhaft vor diesem Antrag nicht entrichtet hat, befreit wird. Dabei komme es auf die „zeitgerechte Antragstellung zur ratenweise Abdeckung des Abgabenrückstandes“ an.

Somit sei entscheidend, ob der Antrag auf Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich rechtzeitig gestellt wurde, oder ob zu diesem Zeitpunkt bereits schuldhafter Weise Zahlungstermine versäumt wurden.

Im Zeitpunkt der Stellung des Antrages auf Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich vom 27. April 2004 waren folgende Abgaben fällig und offen:

USt 12/03 € 149.773,23 fällig am 16.2.2004

USt 1/04 € 27,172,67 fällig am 15.3.2004

USt 2/04 € 12.773,95 fällig am 15.4.2004

ST 2004 € 314,52 fällig am 19.4.2004

Der Bw wurde daher eingeladen, seine Äußerung hinsichtlich dieser Abgaben im Sinne des ha. Schreibens vom 8.4.2009 zu ergänzen.

Informativ wurde mitgeteilt, dass eine darüber hinausgehende Haftung nicht in Erwägung gezogen werde.

Nach Fristverlängerung wurde dieses Ergänzungsersuchen mit ergänzender Äußerung vom 2. September 2009 beantwortet.

Die GmbH habe bereits am 9. Februar 2004 einen Antrag auf Bewilligung einer Zahlungserleichterung hinsichtlich der USt 12/2003 in Höhe von € 149.773,23 gestellt, somit rechtzeitig vor Fälligkeit. Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid vom 1. März 2004 abgewiesen. In diesem Bescheid wurde die Zahlungsfrist mit 8. April 2004 festgelegt.

Bereits vor Erhalt dieser abweisenden Entscheidung des Finanzamtes habe sich die GmbH bzw. der Bw als geschäftsführender Gesellschafter mit der Reorganisationsfirma, dort mit Herrn D, in Verbindung gesetzt, um eine außergerichtliche Sanierung unter Einbindung der finanzierenden Kreditinstitute sowie des Finanzamtes zu erreichen. Die diesbezüglichen Gespräche wurden im Februar 2004 geführt, der Auftrag samt Honorarvereinbarung sodann am 1.3. 2004 fixiert. Unmittelbar im Anschluss daran habe die Reorganisationsfirma in Abstimmung mit dem ebenfalls beigezogenen E Kontakt mit sämtlichen Gläubigern, demnach auch mit dem Finanzamt Salzburg-Land aufgenommen. Eine Besprechung mit der zuständigen Sachbearbeiterin konnte am 14. April 2004 stattfinden.

Am 27. April 2004 sei zwar – als Abschluss der diesbezüglichen Verhandlungen – die formelle Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich erfolgt, die entsprechenden Antragstellungen und Gespräche seien aber bereits beginnend mit Februar 2004 eingeleitet worden. Insoweit sei vom Einschreiter rechtzeitig, nämlich vor Fälligkeit der einzelnen Abgaben – die notwendigen Schritte gesetzt worden.

Beigelegt wurde der Bescheid vom 1.3.2004 (erg. ZE-Abweisung), Auftragsbestätigung und Honorarvereinbarung vom 1.3.2004, Faxmitteilung der GmbH vom 3.3.2004, sowie E-Mails vom 15.4. 2004 bzw. 25.8. 2009.

Weitere Unterlagen waren diesem Ergänzungsschreiben nicht beigelegt.

Nicht außer Betracht bleiben dürfe, dass die im Ersuchen um Ergänzung angeführten Abgaben im Rahmen des ag. Ausgleichs durch die GmbH zu einem Drittel erfüllt wurden, die Haftung des Bw könne sich daher – ungeachtet der Bestreitung dem Grunde nach – der Höhe nach nur auf 2/3 der genannten Beträge beziehen.

Es werde daher die Einstellung des Verfahrens beantragt.

Im Akte eingelegt wurde auch das Ansuchen der GmbH um Zahlungserleichterung vom 9.2. 2004 (Kopie), in dem die Bezahlung des Rückstandes an USt 12/03 in Höhe von € 149.773,23 in drei Raten beginnend mit 15. März 2005 in Höhe von ca. je € 50.000,-- angeboten wurde.

Mit weiterem Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes Salzburg-Land vom 15. März 2010 wurde der Bw mit Hinweis auf ein Anbringen des zweiten Geschäftsführers vom 22. Jänner 2010 aufgefordert, die Aufstellung von Zahlungen um den Zeitraum 15. 2. 2004 bis 14.3. 2004 sowie um eine Aufstellung der Verbindlichkeiten zum 15. 2. 2004 zu ergänzen.

Weiters werde um Bekanntgabe ersucht, welche der zwischen 15.2. und 23. 4 2004 geleisteten Zahlungen (ausgenommen Zahlungen an das Finanzamt) Verbindlichkeiten betreffen, die zum 15.2. 2004 bestanden haben.

In einer ergänzenden Äußerung des zweiten, ebenfalls zur Haftung herangezogenen, Geschäftsführers vom 22. Jänner 2010, hatte dieser die Überweisungen der GmbH für die Zeiträume 15.3. bis 27.4. 2004 vorgelegt.

Der Vorhalt des Finanzamtes vom 15.3. 2010 wurde mit Ergänzung vom 21. April 2010 beantwortet und dabei eine Auflistung der im Zeitraum 15.2. bis 14.3. 2004 getätigten Überweisungen, aufgegliedert in Gehälter/GKK/Gemeinden, Finanzamtsverbindlichkeiten, Standortmieten, Lieferantenverbindlichkeiten, Telefon, Versicherung und Diverses, vorgelegt.

Weiters wurde eine OP-Liste zum Stichtag 17.2. 2004, wobei eine Aufstellung zum Zeitpunkt 15.2. 2004 aufgrund des Insolvenzverfahrens der GmbH nicht realisierbar war, vorgelegt.

Daraufhin erging der nunmehr – wie oben bereits dargestellte - angefochtene Bescheid vom 26. Juli 2010.

Mit Schriftsatz vom 4. August 2010 wurden dem Bw die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide übermittelt.

Gegen den Haftungsbescheid erhob der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 23. August 2010 das Rechtsmittel der Berufung.

Der Bescheid werde seinem gesamten Inhalte nach angefochten.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass sich die Haftungsinanspruchnahme auf zwei Arten von Abgaben nämlich

Umsatzsteuer 12/03 und 1/04; diese Abgaben wurden in den außergerichtlichen Ausgleich einbezogen, dennoch werde eine diesbezügliche Haftung des Berufungswerbers in Höhe von € 84.186,20 angenommen; (sowie)

Stundungszinsen, Körperschaftsteuer und Säumniszuschlag in Höhe von zusammen € 2.497,63, die nicht Teil des außergerichtlichen Ausgleichs waren und hinsichtlich welcher mangels nachgewiesener Gleichbehandlung die Haftung des Berufungswerbers angenommen werde.

Hinsichtlich der Umsatzsteuern vertrete das Finanzamt die – wie darzustellen sein wird - unzutreffende Ansicht, dass sich der Bw nicht auf den von der Primärschuldnerin mit dem Finanzamt abgeschlossenen außergerichtlichen Ausgleich und dessen vollständige fristgerechte Erfüllung berufen könne. Hinsichtlich der restlichen Abgaben stütze sich das Finanzamt auf die vom Bw nicht nachgewiesene Gleichbehandlung.

Zur Umsatzsteuer 12/03 und 1/04 wurde zunächst allgemein ausgeführt, dass der chronologische Ablauf der Geschehnisse sowie die unter Haftungsgesichtspunkten richtige Würdigung der Vorgangsweise des Bw von entscheidender Bedeutung seien.

Der Bw habe im 4. Quartal 2003 den Restrukturierungsbedarf der GmbH erkannt und die dafür notwendigen Maßnahmen eingeleitet.

Die Firma F wurde gemeinsam mit E mit der Erstellung eines Restrukturierungskonzeptes beauftragt, welches am 24. 2. 2004 vorlag und der Primärschuldnerin eine durchaus positive Fortbestandsprognose attestierte. Daraufhin wurde umgehend eine Reorganisationsfirma mit der Durchführung der Restrukturierung beauftragt (Auftragsbestätigung vom 1. März 2004). Wie einem E-Mail vom 25. August 2009 zu entnehmen sei, sei von Herrn D sofort nach Auftragsannahme, sohin noch im März 2004, mit der Finanzbehörde Kontakt aufgenommen worden, um den notwendigen außergerichtlichen Ausgleich zu verhandeln und zu fixieren. Auch sei der Besprechungstermin noch vor Eintritt der Fälligkeit der Umsatzsteuerbeträge fixiert worden. Das schriftliche Ansuchen wurde zwar am 27. April 2004 gestellt, zu diesem Zeitpunkt seien jedoch die Vereinbarungen längst getroffen gewesen, dies belege allein der Umstand, dass das Finanzamt lediglich zwei Tage später – nämlich am 29. April 2004 – dem ag. Ausgleich zustimmte. Zutreffenderweise werde im Zustimmungsschreiben des Finanzamtes auch und insbesondere auf die „bisherigen Gespräche“ verwiesen. Der vorliegende Fall sei daher durchaus mit der Entscheidung des UFS vom 9.2.2009 (RV/0716-L/04) vergleichbar. Zur dortigen Entscheidung wurde ausgeführt: „Dem Sachverhalt entsprechend waren die Abgaben am 18.8. 2003 fällig, das schriftliche Ansuchen um Zahlungserleichterung wurde demgegenüber erst am 27.8. 2003 eingereicht, dessen ungeachtet wurde mit dem Finanzamt noch am Fälligkeitstag Kontakt aufgenommen. Dies wurde vom Unabhängigen Finanzsenat



völlig zu Recht als ausreichend angesehen und die Haftungsinspruchnahme als nicht rechtmäßig erkannt“.

Es wäre im höchsten Maße unbillig und damit eine rechtswidrige Ermessensübung des Finanzamtes, wenn die Haftung des Bw allein davon abhängig sei, ob durch beauftragte Spezialisten, die mit der Aushandlung eines außergerichtlichen Ausgleichs mit den Großgläubigern beauftragt sind, neben der fristgerechten telefonischen Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt vorab auch ein schriftliches Ansuchen gestellt werde. In diesem Fall könne wohl nicht von einem Verschulden im Sinne einer subjektiven Vorwerfbarkeit ausgegangen werden.

Der Bw verkenne keinesfalls, dass die in Rede stehenden Abgaben zum Fälligkeitszeitpunkt durch die Primärschuldnerin nicht entrichtet wurden und damit nach ständiger Judikatur ein Verschulden indiziert sei. Der objektivierte Ablauf der Gespräche mit dem Finanzamt zeige aber, dass das indizierte Verschulden im konkreten Fall eben nicht vorliege.

Im vorliegenden Fall wurden die mit dem Finanzamt vereinbarten Raten fristgerecht und vollständig beglichen und damit der außergerichtliche Ausgleich erfüllt. Mit Eingang der letzten Rate habe das Finanzamt wirksam und verbindlich auf den Mehrbetrag verzichtet (freilich unter dem üblichen Vorbehalt des Wiederauflebens bei Eröffnung eines Konkurs – oder Ausgleichsverfahrens). Hier liege ein wesentlicher qualitativer Unterschied zwischen einer nicht erfüllten Ratenvereinbarung (Abgabenbeträge bleiben offen) und einem vereinbarten und auch zur Gänze erfüllten außergerichtlichen Ausgleich (Abgabenverbindlichkeiten sind vorerst zur Gänze getilgt).

Die vom Finanzamt vorgenommene Prüfung der Gleichbehandlung für den Zeitraum 15.3. bis 19.4. 2004 sei im vorliegenden Zusammenhang unstatthaft und rechtswidrig. Das Finanzamt hat im Rahmen der Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich auch ausdrücklich einer Ungleichbehandlung zugestimmt, hat sich der ag. Ausgleich doch ausdrücklich nur auf die Großgläubiger (Banken und Finanzamt) bezogen. Das Finanzamt habe demnach seine Zustimmung gegeben, dass die Aufwendungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes (Miete, Personal, Lieferanten etc.) von der Ausgleichsquote nicht betroffen sind und demnach zur Gänze befriedigt werden können. Diese Zusage der Ungleichbehandlung müsse sich auch auf der Ebene der Haftung des Berufungswerbers auswirken. Es würde eine schwerwiegende Verletzung des Vertrauensschutzes sowie des Rechtsinstitutes des „venire contra factum proprium“ bedeuten, wenn das Finanzamt im Rahmen der Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich für den Zeitraum bis Ende April 2004 der Ungleichbehandlung zustimmt, im Rahmen der Haftung des Berufungswerbers aber gerade diese (gebilligte) Ungleichbehandlung zum Haftungsgrund erklärt. Dies umso mehr, als die im Verfahren vorgelegten Unterlagen deutlich belegen, dass im Anschluss an den ag. Ausgleich der Gleichbehandlung vollstän-

dig Rechnung getragen wurde und zwar ungeachtet des Umstandes, dass die Abgaben (insbesondere Umsatzsteuer) im Zeitraum April bis Oktober 2004 von der GmbH ohnedies zur Gänze bezahlt wurden.

Als Beweis wurde das Restrukturierungskonzept vom 24.2. 2004, die unterfertigte Auftragsbestätigung vom 1.3. 2004 vorgelegt und D als Zeuge angeführt.

Betreffend Stundungszinsen, Körperschaftsteuer und Säumniszuschlag führte der Bw aus, dass im Ersuchen um Ergänzung vom 15. Juli 2009 lediglich die Stundungszinsen in Höhe von € 314,52 angesprochen waren und informativ mitgeteilt wurde, dass eine darüber hinausgehende Haftung nicht in Erwägung gezogen wird (ausgenommen die angeführten Umsatzsteuerbeträge). Der Bw hatte daher keine Veranlassung ein Vorbringen zu erstatten und Beweismittel anzubieten, weshalb er sich das Vorbringen weiterer Nachweise vorbehalte.

Vorsorglich mache der Bw auch geltend, dass die Geltendmachung der Haftung angesichts lange verstrichener Zeit unbillig sei. Das Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom YX eröffnet, das Finanzamt hat eine Forderung angemeldet und war über den Verfahrensfortgang stets informiert. Schon im Juni 2005 habe der Masseverwalter nach gänzlicher Schließung des Unternehmens der Primärschuldner angezeigt, dass die Konkursmasse nicht ausreiche, um die Massenforderungen zu erfüllen. Zwar sei das Konkursverfahren erst im Monat G 2008 aufgehoben worden, die Uneinbringlichkeit der Forderung sei aber jedenfalls seit Juni 2005 festgestanden. Dennoch wurde die Haftung des Bw erstmals mit Schreiben vom 8.4. 2009 – sohin nahezu vier Jahre später – geltend gemacht. Auch aus diesem Grund erweise sich der Haftungsbescheid als rechtswidrig.

Es werde daher beantragt der Berufung Folge zu geben und den gegenständlichen Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus dem Abgabenkonto der GmbH zu StNr. XY ist zu ersehen, dass nach Zustimmung zum Ausgleich sämtliche laufende Abgaben bis zum Ausscheiden des Bw als Geschäftsführer im Ausmaß von € 70.267,64 entrichtet wurden. Demgegenüber wurden in diesem Zeitraum haftungsgegenständliche Säumniszuschläge (welche nach Bestätigung des Ausgleichs fällig wurden) lediglich im Betrag von rd. € 500,-- (das sind rd. 0,7%) nicht entrichtet.

Aus dem vom Bw vorgelegten E-Mail vom 15.4.2004 über die Besprechung beim Finanzamt am 14. April 2004 geht hervor, dass das Gespräch mit der Referentin des Finanzamtes in einer sehr angenehmen und konstruktiven Atmosphäre verlief, wobei von der Referentin grundsätz-

liche Bereitschaft zum vorgeschlagenen Sanierungskonzept bekundet worden sei, dazu wurde vereinbart die benötigten Unterlagen bis Mitte nächster Woche zu senden.

Aus dem Insolvenzakt (siehe dazu auch in der Insolvenzdatei) betreffend die GmbH ist zu ersehen, dass der Konkurs erst nach Legung der Schlussrechnung und Verteilung der Quote an die Gläubiger (wenn diese auch sehr gering war; XW %) im Jahr 2008 aufgehoben wurde.

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

[§ 9 Abs. 1 BAO](#) lautet:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

[§ 80 Abs. 1 BAO](#) lautet:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

Zur teilweisen Stattgabe der Berufung ist darauf hinzuweisen, dass sowohl die Körperschaftsteuer 4-6/2004 (€ 437,00) als auch der Säumniszuschlag 1/2004 im Betrag von € 549,74 vom Ausgleich umfasst waren (die Fälligkeit liegt nach Zustimmung zum Ausgleich), da diese Abgaben in dem vom Finanzamt für den ag. Ausgleich zugrunde gelegten Betrag von € 237.385,82 (siehe dazu die Aufgliederung der GmbH vom 17. Mai 2004 sowie die dazu vorgelegten Daten des Steuerkontos) enthalten waren.

Der Säumniszuschlag 1/2004 im Betrag von € 703,62 betrifft die Umsatzsteuer 3/2004 die am 17.5.2004 fällig war und vom Ausgleich umfasst war. Ein Verschulden an der Nichtentrichtung dieses Säumniszuschlages ist daher nicht erkennbar.

Letztlich vielen im Zeitraum nach Zustimmung zum Ausgleich und dem Austritt des Bw als Geschäftsführer weitere nichtentrichtete erste Säumniszuschläge im Betrag von € 255,48, € 172,99 und € 64,28 (insgesamt somit € 492,75) an, denen im selben Zeitraum entrichtete laufende Abgaben (nämlich alle) im Betrag von € 70.267,64 gegenüberstehen. Eine Schlechterstellung der Abgaben und somit ein Verschulden des Bw kann bezüglich dieser Säumniszuschläge somit nicht gesehen werden.

Dabei ist zu beachten, dass vom Finanzamt selbst im Ergänzungsersuchen vom 14.7.2009 von den Nebengebühren lediglich die Haftung für die Stundungszinsen (€ 314,52) aufrechterhalten hat.

Der Berufung ist daher hinsichtlich der Körperschaftsteuervorauszahlung im Betrag von € 437,-- sowie hinsichtlich der ersten Säumniszuschläge im Betrag von € 1.746,11, insgesamt somit für den Betrag von € 2.183,11 Folge zu geben.

Darüber hinaus kommt der Berufung keine Berechtigung zu.

Unbestritten blieb, dass der Bw im haftungsgegenständlichen Zeitraum (16.2.2004 bis zur Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion im Juli 2004) Geschäftsführer der GmbH war und dass die nunmehr aushaftenden Abgaben bei dieser nicht eingebracht werden konnten.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Finanzamt vorgenommene Prüfung der Gleichbehandlung im Zeitraum 15.3. bis 19.4.2004 zu Recht erfolgte oder ob das Finanzamt durch die Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich ausdrücklich einer Ungleichbehandlung zugestimmt hat, welche auch Auswirkung auf der Ebene der Haftung des Bw hat.

Unbestritten blieb dabei, dass eine Zustimmung zum ag. Ausgleich durch das Finanzamt am 29. 4. 2004 aufgrund des schriftlichen Antrages der GmbH vom 27.4. 2004 erfolgte. Weiters unterblieb die Abschreibung des aufgrund des Ausgleichs vereinbarten Betrages auf dem Abgabenkonto der GmbH, da trotz Entrichtung der vereinbarten Quoten aufgrund der Konkureröffnung die Bedingungen des Ausgleichs nicht erfüllt wurden.

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass auch bei rechtskräftiger Bestätigung und erfülltem (Zwangs) Ausgleich des Primärschuldners eine Geltendmachung der Haftung des Vertreters für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgaben nicht entgegensteht (siehe dazu VwGH vom 13.4.2005, [2001/13/0283](#); gültig auch für Haftungsbestimmungen von Vertretern nach der BAO; VwGH vom 9.1.2003, [2002/16/0127](#) sowie die Hinweise auf die Grundsatzentscheidung des VwGH vom 22.9.1999, [96/15/0049](#)).

Daraus ist aber eindeutig abzuleiten, dass die Wirkungen eines Ausgleichs nur der Primärschuldnerin und nicht dem potenziell Haftungspflichtigen zu Gute kommt.

Wie sich aus § 80 BAO ergibt, umfasst die dem Vertreter auferlegten Pflichten jedenfalls die rechtzeitige Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben. Diesbezüglich ist daher auf die Entrichtung zum Fälligkeitstag (bzw. Zahlungstermin aufgrund Nachfrist) abzustellen. Nur bei rechtzeitigen Ansuchen mit hemmender Wirkung im Sinne des § 230 BAO kann es dazu kommen, dass den Vertreter keine Pflicht zur Entrichtung (allenfalls anteiligen) trifft (siehe dazu auch die Entscheidung des UFS, RV/0716-L/04). Einem Antrag auf Zustimmung zu einem ag. Ausgleich kommt keine hemmende Wirkung im Sinne des § 230 BAO zu. Dieser wurde im gegenständlichen Fall ohnedies erst am 27. 4. 2004, somit im Hinblick auf die haftungsgegenständlichen Fälligkeiten bereits verspätet gestellt. Eine aufschiebende Wirkung die auch dem Bw zukommt, ist daher erst mit Zustimmung des Finanzamtes zum ag. Ausgleich am 29. 4. 2004 gegeben.

Der Bw hätte daher im Sinne der Beweislastumkehr nachweisen müssen, dass ihn an der Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben kein Verschulden trifft, er diese nicht schlechter behandelt hat als Schulden anderer Gläubiger. Darauf wurde der Bw mit Vorhalt vom 8. April 2004 und nochmals mit Hinweis auf den erst genannten Vorhalt mit Ersuchen um Ergänzung vom 14. Juli 2009 hingewiesen. Im Haftungsbescheid wurde klargestellt, dass sich aus den vom Bw vorgelegten Unterlagen (Überweisungen im Haftungszeitraum sowie offene Postenliste zum 17.2. 2004) lediglich der Nachweis der Schlechterstellung der gegenständlichen Abgaben ergibt. Auch eine quotenmäßige Darstellung, auf die der Bw ebenfalls hingewiesen wurde und die zu einer Haftungseinschränkung führen hätte können, erfolgte nicht. Da somit zu den jeweiligen haftungsbezogenen Fälligkeitstagen an das Finanzamt keine Zahlungen erfolgten, ist mit Hinweis auf die Beweislastumkehr vom kausalen Verschulden des Bw am Entgang der Abgaben auszugehen.

Das Finanzamt ist daher entgegen der Ansicht des Bw zu Recht von der Prüfung der Gleichbehandlung im Sinne der Beweislastumkehr ausgegangen.

Ein Verschulden des Bw ist daher bereits vor Zustimmung des Finanzamtes zum ag. Ausgleich gegeben. Das Finanzamt hat somit nicht einer Ungleichbehandlung zu den Fälligkeitstagen, sondern erst ab dem 29. April 2004 zugestimmt.

Das ergibt sich auch aus dem Vergleich mit der auch vom Bw zitierten Berufungsentscheidung des UFS vom 9.2. 2009, wonach es eben auf die Rechtzeitigkeit der Erlangung eines Zahlungsaufschubes (mit anschließender Einhaltung des Zahlungserleichterungsansuchens bis zur Konkurseröffnung) ankommt. Weiters wurde in dieser Entscheidung davon ausgegangen, dass der dortige Berufungswerber den Nachweis von anteiligen Zahlungen an das Finanzamt zu einem bestimmten Fälligkeitstag (nämlich Zahlung von 10% der Abgaben) und damit einer Besserstellung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern, erbracht hat. Im Gegensatz dazu liegt im gegenständlichen Fall kein Nachweis für anteilige Zahlungen vor, bzw. wurde auch nicht rechtzeitig die Zustimmung zum ag. Ausgleich eingeholt. Eine Vergleichbarkeit mit der Entscheidung des UFS-Linz ist daher klar ersichtlich nicht gegeben.

Das rechtzeitig ein Restrukturierungskonzept erarbeitet wurde und auch rechtzeitig Kontakt mit dem Finanzamt aufgenommen wurde, ändert nichts daran, dass die Zustimmung des Finanzamtes erst am 29. April 2004, somit nach Fälligkeit bzw. Ende der Zahlungsfrist der gegenständlichen Abgaben erfolgte. Auf die Einvernahme des beantragten Zeugen konnte mangels entsprechender Konkretisierung des Beweisthemas, sowie der Aktenlage verzichtet werden.

Der Bw konnte daher zum Fälligkeitstag 15.3.2004 (USt 1/2004), zum Zahlungstermin 8.4. 2004 (USt 12/03), sowie zum Fälligkeitstermin 19.4.2004 (Stundungszinsen 2004) eben nicht von einem „Zahlungsaufschub“ durch das Finanzamt ausgehen, da ein solcher eben noch

nicht vorlag. Dazu ist darauf zu verweisen, dass eine Besprechung beim Finanzamt erst am 14.4. 2004 somit nach Fälligkeit und Ende des Zahlungstermins für die Umsatzsteuern erfolgte, wobei seitens des Finanzamtes allenfalls eine wohlwollende Prüfung – nach Vorlage von schriftlichen Unterlagen – (siehe das vom Bw vorgelegte E-Mail vom 15.4. 2004), zugesagt wurde. Eine Zustimmung – welche daraus nicht ableitbar ist – wäre in Bezug auf die bereits eingetretenen Fälligkeiten bei den Umsatzsteuern, ohnedies als verspätet anzusehen. Dass einem Antrag um Zustimmung zu einem ag. Ausgleich – welcher erst am 27.4. 2004 gestellt wurde – keine aufschiebende Wirkung (§ 230 BAO) zukommt, wurde bereits oben ausgeführt.

Betreffend die Haftung für die Stundungszinsen im Betrag von € 314,52 ist zwar eine erfolgte Zahlung dieses Betrages am 16.4 2004 auf dem Abgabenkonto der GmbH festzustellen, welche mangels Verrechnungsweisung jedoch nicht auf die gegenständlichen Stundungszinsen verrechnet werden konnte. Da diese Zahlung auf die älteste vorhandene Abgabenschuld zu verrechnen war, wären bei Erteilung einer Verrechnungsweisung lediglich ältere Abgabenschulden offen geblieben. Da Abgabenrückstände erst mit der Umsatzsteuer für 12/03 entstanden sind, wären eben € 314, 52 an Umsatzsteuern 12/03 nicht entrichtet worden, sodass eine Änderung des Haftungsbetrages nicht eingetreten wäre. Der Bw war daher auch zu Haftung für die Stundungszinsen 2004 in Anspruch zu nehmen.

Unbestreitbar ist auch, dass bei einem Ausgleich im Gegensatz zu einem Zahlungserleichterungsansuchen in Form von Ratenzahlungen, Abgaben offen bleiben. Wobei eben auch bei einem erfüllten Ausgleich (siehe die oben angeführte Rechtsprechung des VwGH) eine Haftungsinanspruchnahme, da nicht akzessorisch, möglich ist.

Ebenso ist eine Verletzung von Treu und Glauben nicht gegeben, da bei Zustimmung zu einem ag. Ausgleich keinesfalls die Prüfung eines Verschuldens der Vertreter als potenziell Haftungspflichtige verbunden ist. Zum Zeitpunkt der Zustimmung des Ausgleichs ist ja vom Fortbestand der Primärschuldnerin auszugehen und ist überhaupt nicht absehbar, dass Abgaben, die für eine Haftungsinanspruchnahme in Frage kommen, offen bleiben werden. Der vom Bw diesbezüglich vorgenommene Verknüpfung von Ausgleich und Haftung kann daher nicht gefolgt werden.

Zum Einwand der Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme infolge lange verstrichener Zeit, ist auf das Insolvenzverfahren zu verweisen, wonach eine Masseunzulänglichkeit in weiterer Folge eben nicht gegeben war und das Konkursverfahren erst nach Verteilung der Konkursquote im G 2008 geendet hat. Das Finanzamt durfte daher sehr wohl die Beendigung des Konkursverfahrens abwarten und hat mit der Ankündigung der Haftungsinanspruchnahme innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Konkursverfahrens keine lange Zeit verstreichen lassen, die zu einer Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme führen könnte.

Der vom Finanzamt zu Ungunsten des Bw getroffenen Ermessensentscheidung, kann nicht entgegengetreten werden, da die Abgaben im Konkursverfahren lediglich zu einem ganz geringen Teil (siehe Quote) eingebracht werden konnten. Die Haftungsinanspruchnahme stellt somit die einzige Möglichkeit dar den Abgabenausfall zu kompensieren.

Insgesamt kommt der Berufung somit nur teilweise Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 21. März 2013