



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Peter Dösinger, gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. Dezember 2002 betreffend Abgabenschuldigkeiten der H. GmbH entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung wird auf den Betrag von **34.231,30 €** (471.032,95 S) eingeschränkt.

Hievon entfallen auf:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	1998	15.02.1999	5.936,27
Umsatzsteuer	1999	15.02.2000	26.354,31
Umsatzsteuer	5/2000	17.07.2000	568,44
Dienstgeberbeitrag	1998	15.01.1999	393,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1998	15.01.1999	978,60
Summe			34.231,30

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

Laut Firmenbuch wurde die H. GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 29. September 1988 gegründet. Der Bw. vertritt die Gesellschaft seit 24. Oktober 1990 selbständig als alleiniger Geschäftsführer. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 500.000 S und ist der Bw. seit Gründung mit einer Stammeinlage von 125.000,00 S an der Gesellschaft beteiligt.

Über das Vermögen der H. GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 31. Juli 2000 der Konkurs eröffnet.

In der Folge wurde der Bw. mit dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 9. Dezember 2002 für unberichtigt aushaftende Abgabenschuldigkeiten der H. GmbH in nachstehender Höhe gemäß § 9 iVm § 80 BAO in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	1998	15.02.1999	6.595,86
Umsatzsteuer	1999	15.02.2000	29.282,57
Umsatzsteuer	5/2000	17.07.2000	631,60

Lohnsteuer	2/2000	15.03.2000	3.114,98
Lohnsteuer	3/2000	17.04.2000	3.231,32
Dienstgeberbeitrag	1998	15.01.1999	437,42
Dienstgeberbeitrag	2/2000	15.03.2000	1.219,38
Dienstgeberbeitrag	3/2000	17.04.2000	1.219,89
Zuschlag zum DB	1998	15.01.1999	1.087,33
Zuschlag zum DB	2/2000	15.03.2000	138,22
Zuschlag zum DB	3/2000	17.04.2000	138,22
Summe			47.096,79

Mit Berufung vom 17. Dezember 2002 bekämpfte der Bw. die Heranziehung zur Haftung und brachte vor, dass ihn an der Nichtentrichtung der Abgabenschuldigkeiten kein Verschulden treffe.

In den haftungsgegenständlichen Zeiträumen seien keine Mittel zur Bezahlung der Gesellschaftsverbindlichkeiten vorhanden gewesen.

Es hätten nicht nur die Abgaben teilweise nicht entrichtet werden können, sondern seien auch andere Schulden der Gesellschaft unberichtigt geblieben, weshalb in weiterer Folge auch der Konkurs eröffnet worden sei.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerbeträge für 1998 und 1999 sei anzumerken, dass diese Nachbelastungen im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuererklärungen hervorgekommen seien und in der unrichtigen Verbuchung von Anzahlungen begründet seien.

Im Übrigen seien Ausfälle von Kundenforderungen des Jahres 1999 zu berücksichtigen.

In der Folge wurde der Bw. mit Vorhalt vom 10. Jänner 2003 aufgefordert, die Entwicklung der Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis zum Tag der Konkurseröffnung beizubringen.

Mit Vorhaltbeantwortung vom 30. Jänner 2003 legte der Bw. eine Aufstellung über die Entwicklung der Verbindlichkeiten der H. GmbH von Jänner bis Juli 2000 betreffend Lieferanten, Mitarbeiter, Finanzamt und Gebietskrankenkasse vor. Diese Aufstellung beinhaltete die Stände zum Beginn der jeweiligen Monate, die monatsweisen Zugänge und die monatlichen Zahlungen.

Die Entwicklung des Steuerkontos sei auf Grund der noch vorhandenen Buchhaltungsausdrucke und eines Finanz-Online-Ausdruckes erstellt worden.

Aus der Aufstellung sei ersichtlich, dass die Finanzamtsverbindlichkeiten durchschnittlich mit 74%, die Lieferanten hingegen nur mit 54% bedient worden seien.

Der in dieser Aufstellung nicht enthaltene Bankkontokorrentkredit habe sich im Zeitraum Jänner bis Juli 2000 von 2.241.697,00 S auf 876.915,72 S verringert (Anmerkung: Tilgung 1.364.782,00 S, das sind 60,88% der ursprünglich aushaftenden Schuld).

Hinsichtlich der Umsatzsteuerrestschuld 1998 von 90.761,00 S wurde darauf hingewiesen, dass diese mit Überweisung vom 16. Juni 2000 zur Gänze beglichen worden sei.

Die Lohnabgaben für Februar und März 2000 seien durch entsprechende Gutschriften aus den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner und Februar 2000 abgedeckt gewesen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuerrestschuld 1999 wurde darauf hingewiesen, dass noch mit einem Forderungsausfall eines Kunden in Höhe von 213.038,39 S zu rechnen sei.

Zudem werde die Schlussrechnung aus einem Auftrag der Firma M. K. , die bisher mit netto 12.532.992,82 S verbucht gewesen sei, auf netto 8.951.283,16 S zu berichtigen sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2003 wies das Finanzamt das Berufungsbegehren ab und führte aus, dass die vom Bw. angeführten Zahlungen an das Finanzamt von 456.857,00 S in Wahrheit lediglich 200.179,00 S betragen hätten, da in dem vom Bw. angeführten Betrag die Gutschrift der Umsatzsteuersondervorauszahlung 1999 sowie die Umsatzsteuergutschrift März 2000 enthalten sei und diese aber keine Zahlungen darstellten.

Die tatsächlichen Zahlungen an das Finanzamt hätten aber nur 47,80% der Finanzamtsforderungen betragen.

Zugleich sei eine Schlechterstellung des Finanzamtes gegenüber der Gebietskrankenkasse im Ausmaß von 35% der Schuld = 407.590,00 S sowie gegenüber der Bank im Ausmaß von 14% von 2.241.697,00 S = 313.837,00 S zu beobachten.

Die Summe der Schlechterstellung betrage 721.427,00 S (52.428,00 €).

Die vom Bw. dargestellten Abstattungsweisungen könnten im Hinblick auf die Rechtsnorm des

§ 213 BAO nicht greifen.

In der Folge stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

Nach Ansicht des Bw. sei die berechnete Schlechterstellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung nicht nachvollziehbar und liege eine Schlechterstellung der Finanzverwaltung nicht vor.

Zudem sei für den Bw. als Geschäftsführer der H. GmbH in den Monaten vor der Konkurseröffnung nicht erkennbar gewesen, dass er zur Vermeidung von Haftungsfolgen eine anteilige Tilgung von Schulden vorzunehmen habe, da Grund für die Konkurseröffnung die Zahlungseinstellung eines Großkunden (offene Forderung 6.114.411,15 S) gewesen sei. Eine detaillierte Darstellung des mit dieser Angelegenheit betrauten Rechtsanwaltes werde nachgereicht werden.

Es könne auch nicht verlangt werden, dass die Finanzamtsschulden anteilig höher zu befriedigen seien.

Im Übrigen sei die Ermessensübung für die Haftungsinanspruchnahme hinsichtlich der Nachrangigkeit der Haftung weder im Haftungsbescheid noch in der Berufungsvorentscheidung ausreichend begründet worden.

Außerdem könne bei einer anteiligen Schlechterstellung die Haftung nur mit jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre, geltend gemacht werden.

Da den Bw. kein Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben treffe, werde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Vorhalt vom 4.September 2003 wurde der Bw. dezidiert aufgefordert, bekannt zugeben, 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.

Es wurde um genaue ziffernmäßige Darstellung des Betrages, der als Differenz zwischen dem *Anteil* der Abgabenschuldigkeiten, der bei *gleichmäßiger* Behandlung mit den anderen Gläubigern hätte entrichtet werden müssen und den *tatsächlich* entrichteten Abgabenschuldigkeiten gebeten.

Auch das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung sei vom Bw. darzulegen.

Seiner Vorhaltbeantwortung vom 10. Oktober 2003 hat der Bw. neuerlich eine Aufstellung der Entwicklung der Verbindlichkeiten bezogen auf Lieferanten, Mitarbeiter, Finanzamt und

Gebietskrankenkasse von Jänner bis Juli 2000 ausgehend vom Stand zum Beginn des Monats erhöht um die Zugänge und vermindert um die Zahlungen, vorgelegt.

Diese Aufstellung entspricht im Wesentlichen der oa., bereits dem Finanzamt vorgelegten Liste und wird *als Beilage angefügt*.

Eine Auflistung der zu den jeweiligen Fälligkeitsstichtagen der haftungsgegenständlichen Abgaben zu entrichtenden Abgabebeträge unter Berücksichtigung der liquiden Mittel bzw. der Zahlungseingänge erfolgte nicht.

Auch der Differenzbetrag zwischen dem Gleichbehandlungsbetrag und den tatsächlich entrichteten Abgabenschuldigkeiten sowie das Ausreichen fehlender Mittel wurde nicht dargelegt.

Die Bankverbindlichkeiten seien auf Grund einer Zessionsvereinbarung nicht in diese Aufstellung miteinbezogen worden.

Mit der Bank sei bereits 1998 eine stille Zession hinsichtlich sämtlicher Kundeneingänge getroffen worden. Allerdings seien die Zahlungseingänge erst nach Kenntnis der voraussichtlichen Uneinbringlichkeit der Forderungen gegen die Firma M. K. zur Absenkung der Bankverbindlichkeiten erfolgt.

Ergänzend wird festgestellt:

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben Februar und März 2000 fanden in den Gutschriften aus den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner und Februar 2000 Deckung und wurde eine Verrechnungsweisung auf diese Lohnabgaben beantragt, welche seitens des Finanzamtes jedoch unterblieb.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuernachforderung 1998 wurde mit Bescheid vom 20. April 2000 mit 90.761,00 S (6.595,86 €) festgesetzt und erfolgte am 21. Juni 2000 eine Zahlung in gleicher Höhe, allerdings ohne Verrechnungsweisung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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 sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die H. GmbH sind im vorliegenden Fall ebenso unstrittig wie die Stellung des Berufungswerbers als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten im haftungsrelevanten Zeitraum verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass die fälligen Abgaben entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhaft Verletzung der ihm auferlegten Pflichten angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war. 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 ausstehenden Abgabenschulden zur Gänze (zB VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

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 (vgl. dazu VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen

gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (Ritz, BAO-Kommentar², § 9 Tz 10).

Von dem Nachweis der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die vorhandenen Gesellschaftsmittel kann im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden. Wie bereits ausgeführt, hat der Vertreter nachzuweisen, dass **bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte** einerseits und das Vorhandensein **liquider Mittel** andererseits, der Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt wurde als die übrigen Gläubiger (VwGH 24. Oktober 2000, 95/14/0090, 23.01.2003, 2001/16/0291).

Der vom Bw. mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 und 10. Oktober 2003 vorgelegten summarischen Aufstellung betreffend den Zeitraum Jänner bis Juli 2003 ist dies nicht zu entnehmen. Mit Vorhalt vom 4. September 2003 wurde der Bw. aufgefordert seine Darstellungen hinsichtlich Gleichbehandlung zu präzisieren und zwar bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der haftungsgegenständlichen Abgaben und unter Einbeziehung der Zahlungseingänge. Daraufhin hat der Bw. neuerlich die bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz beigebrachte summarische Aufstellung über die Entwicklung der Verbindlichkeiten Jänner bis Juli 2000 vorgelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass mit der Vorlage einer summarischen Aufstellung der Verbindlichkeiten über einen mehrmonatigen Zeitraum der potentiell Haftungspflichtige der ihm obliegenden Nachweispflicht nicht nachkommt (vgl. zB VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

Zu den Zeiträumen, in welche die Fälligkeitszeitpunkte der Umsatzsteuer 1998 (15. Februar 1999) sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1998 (15. Jänner 1999) fallen, wurden seitens des Bw. überhaupt keine Aussagen zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung getätigt.

Die Umsatzsteuer 1999 war gemäß § 21 UStG 1994 am 15. Februar 2000 fällig.

Laut der Aufstellung des Bw. wurden im Februar 2000 Verbindlichkeiten an Lieferanten zu 22%, an Mitarbeiter zu 43% und an das Finanzamt zu 8% bedient.

Eine Gleichbehandlung liegt daher hinsichtlich der Umsatzsteuerschuld 1999 eindeutig nicht vor.

Die Umsatzsteuervorauszahlung Mai 2000 war am 17. Juli 2000 fällig.

Im Juli 2000 wurden keine Zahlungen (0%) an das Finanzamt geleistet, hingegen Lieferanten mit 7% und die Gebietskrankenkasse mit 37% beteiligt.

Hinsichtlich der Abstattung des Bankkontokorrentkredites brachte die Bw. in der Vorhaltbeantwortung vom 30. Jänner 2003 vor, dass sich dieser im Zeitraum Jänner bis

Juli 2000 von 2,241.697,10 S auf 876.915,72 S verringert hätte. Somit wurden in diesem Zeitraum 60,88% der ursprünglich aushaftenden Schuld abgestattet und liegt diese Tilgungsrate weit über den oa. Tilgungsraten an das Finanzamt.

Die Bw. bringt nun vor, dass im Zeitraum Jänner bis Juli 2000 (*allerdings unter Miteinbeziehung der Gutschriften aus der Umsatzsteuersondervorauszahlung 1999 sowie diverser Gutschriften aus Umsatzsteuervorauszahlungen 2000*) insgesamt 74% der Finanzamtsverbindlichkeiten getilgt worden seien.

Dabei ist zu beachten, dass von den Gesamtgutschriften auf dem Abgabenkonto der H. GmbH in Höhe von 456.019,59 S in diesem Zeitraum 256.678 S keine direkten Einzahlungen aus den vorhandenen liquiden Einzahlungen darstellen, sondern aus Umsatzsteuergutschriften stammen.

Die vom Bw. vorgelegte Auflistung ist allerdings eine Durchschnittsbetrachtung und beinhaltet nicht, wie vom Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Judikatur gefordert, einen Nachweis hinsichtlich der *Gleichbehandlung* zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten unter Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel bzw. der Zahlungseingänge.

Im Übrigen geht aus der Aktenlage hervor, dass 80% der Zahlungseingänge zu Gunsten eines Bankkontokorrentkredites zediert waren. Nach eigenen Angaben des Bw. bestand diese Zession bereits seit 1998. Nach Aussage des Bw. hätte die Bank erst rund zwei Monate vor Konkurseröffnung von dieser Zession Gebrauch gemacht. Diese Behauptung wurde allerdings nicht konkretisiert und ist angesichts des Tilgungsvolumens nicht nachvollziehbar.

Eine derartige Zession stellt eine Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden (insbesondere der Abgabeforderungen) zu entziehen (siehe auch VwGH vom 23.01.1997, 96/15/0107). Die Beschwerdeführerin hat jedoch nicht nachgewiesen, dass diese Zessionsvereinbarung mit der Bank keine Benachteiligung des Abgabengläubigers bewirkt hat, noch dass eine solche Benachteiligung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Zessionsvereinbarung nicht absehbar gewesen ist.

Der bloße Einwand, dass der Abgabengläubiger nicht nur nicht benachteiligt, sondern anderen Gläubigern gegenüber sogar bevorzugt gewesen sei, stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) keine ausreichend konkrete, sachbezogene Behauptung dar, die der dem Bw. obliegenden besonderen Behauptungs- und Beweislast genügt. Daran vermag auch die vom Bw. vorgelegte Aufstellung für den Zeitraum von Jänner bis Juli 2000 über Bestand, Zugang und Zahlung von Verbindlichkeiten schon

deshalb nichts ändern, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.12.1998, 98/13/0203) eine Darstellung der Einnahmesituation der Primärschuldnerin in jenen Zeiträumen, zu welchen die Abgaben nicht in der geschuldeten Höhe entrichtet worden waren, schon deshalb nicht entbehrlich sein kann, weil auch das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung vom Bw. darzulegen war. Im Erkenntnis vom 30.10. 2001, 98/14/0142 hat der Verwaltungsgerichtshof eine vorgelegte Liste, aus der nicht hervorging, *welche liquiden Geldmittel* dem Beschwerdeführer zu den *jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten* der strittigen Abgaben zur Verfügung gestanden sind, als nicht ausreichend für den Nachweis der Gleichbehandlung erachtet. Danach habe der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, widrigenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf und der Vertreter für die nichtentrichteten Abgaben haftet.

Im Berufungsfall hat der Bw. den erforderlichen Nachweis nicht erbracht, weshalb eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. vorliegt.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war und den Bw. als Haftenden in dem im Spruch ersichtlichen Ausmaß in Anspruch nehmen.

Der Bw. bringt weiters vor, dass die Umsatzsteuernachzahlung 1998 ohnehin entrichtet worden sei.

Es wurde zwar am 21. Juni 2000 ein Betrag in Höhe dieser Nachzahlung (90.761,00 S) auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin eingezahlt, doch war dieser Betrag mangels Verrechnungsweisung gemäß den Bestimmungen der §§ 213 und 214 BAO auf die dem Fälligkeitszeitpunkt nach ältesten verbuchten Abgabeschuldigkeiten zu verrechnen, weshalb die Umsatzsteuernachforderung 1998 nach wie vor unberichtigt aushaftet.

Was den ursprünglich behaupteten Zusammenhang der haftungsgegenständlichen Abgaben mit dem Forderungsausfall der Firma M. K. betrifft, so hat der Bw. in der Vorhaltbeantwortung vom 10. Oktober 2003 selbst vorgebracht, dass in den haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen für 1998 und 1999 die Umsatzsteuer aus der Schlussrechnung an die Firma M. K. nicht enthalten sei.

Da demnach der Wegfall von Umsatzsteuerschuldigkeiten auf Grund des Forderungsausfalles

an die Firma M. K. mit den haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerschuldigkeiten nicht im Zusammenhang steht, können sich daraus auch keine Auswirkungen auf das Haftungsausmaß ergeben.

Im Übrigen kann auch einem Forderungsausfall bei einem Sollversteuerer unter dem Blickwinkel der Gleichbehandlung keine Relevanz beigemessen werden.

Nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz obliegt eben dem Vertreter der *Nachweis* (wie bereits dargelegt), dass sämtliche Gläubiger –bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein *liquider Mittel* andererseits- gleichbehandelt wurden und welcher Betrag an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Vom Primärschuldner nicht vereinnahmte Entgelte finden demnach auch keinen Eingang in diese Verhältnismäßigkeitsrechnung, da sie keine liquiden Mittel darstellen.

Ein späterer Wegfall der Forderungen kann somit auch keinen Einfluss auf die Höhe des nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz zu entrichtenden Abgabenbetrages haben.

Unter diesem Gesichtspunkt ist auch der nachträgliche Wegfall der Umsatzsteuerschuld in Höhe von 3.864,16 € laut Vorhaltbeantwortung vom 13. Juni 2003 wegen Abschreibung einer Reihe von weiteren kleineren Forderungen im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht zu berücksichtigen. Im Übrigen wurde nicht einmal hinsichtlich aller dieser Forderungsausfälle dargestellt, auf welche Umsatzsteuerzeiträume sich diese beziehen.

Hinsichtlich der Lohnabgaben Februar und März 2000 war der Berufung **stattzugeben**, da diese in den Gutschriften aus den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner und Februar 2000 Deckung fanden und eine Verrechnungsweisung mit diesen Lohnabgaben beantragt worden war, welche jedoch seitens des Finanzamtes unterblieb.

Da die Konkursquote nach eigenen Angaben des Bw. voraussichtlich rund 10% betragen wird, war der verbleibende Haftungsbetrag **um 10%** zu kürzen, da diesbezüglich keine Uneinbringlichkeit vorliegt.

Zum Vorbringen der mangelnden Ermessensübung wird ausgeführt:

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtignte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuldigkeiten beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Es ist unbestritten, dass der Bw. im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden einziger Geschäftsführer der H. GmbH war, *somit der einzig in Betracht kommende Haftende* im Sinn der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO gewesen ist, und dass diese Abgabenschulden bei der H. GmbH nicht mehr eingebracht werden können. Darüber hinaus hat der Bw. keine in seiner wirtschaftlichen Lage gelegenen Billigkeitsgründe vorgetragen, weswegen das Finanzamt in der Inanspruchnahme des Bw. als Haftenden zu Recht keine Unbilligkeit im Sinn einer Unzumutbarkeit erblickt hat.

Es bestehen seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz im gegenständlichen Fall keine Bedenken, wenn dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung gegenüber dem Einzelinteresse des Bw. der Vorzug gegeben wurde.

Das Finanzamt ist daher in Ausübung des ihm eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen und war der Bw. zur Haftung heranzuziehen.

Der nunmehr laut Spruch eingeschränkte Haftungsbetrag besteht daher zu Recht und war dem Berufungsbegehren insoweit kein Erfolg beschieden.

Graz, 24.Oktober 2003