



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch S-GmbH, vom 13. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 19. November 2004 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgaben eingeschränkt:

| Abgabenart          | Zeitraum | Betrag in Euro |
|---------------------|----------|----------------|
| Umsatzsteuer        | 8/2002   | 9.694,92       |
| Umsatzsteuer        | 10/2002  | 602,44         |
| Lohnsteuer          | 11/2002  | 931,99         |
| Lohnsteuer          | 1/2003   | 1.696,65       |
| Lohnsteuer          | 2/2003   | 1.326,63       |
| Lohnsteuer          | 3/2003   | 982,74         |
| Lohnsteuer          | 4/2003   | 182,23         |
| Dienstgeberbeitrag  | 11/2002  | 409,27         |
| Dienstgeberzuschlag | 11/2002  | 39,11          |
| Säumniszuschlag 1   | 2002     | 1.533,85       |
| Säumniszuschlag 2   | 2002     | 175,32         |
| Summe               |          | 17.575,15      |

### Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war im Zeitraum vom 20.6.1983 bis zum 2.9.2003 als Geschäftsführer der N-GmbH. (kurz: GmbH), die geschäftsführende Komplementärin der N-KG (kurz: KG) war, im Firmenbuch eingetragen.

Am 23.5.2003 wurde über das Vermögen der KG das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 1.4.2004 gemäß § 139 der im Berufungsfall noch maßgeblichen Konkursordnung aufgehoben. Auf die Gläubiger entfiel eine Konkursquote von 11,06 %.

1.2. Mit Haftungsbescheid vom 19.11.2004 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung für folgende (jeweils um die Konkursquote verminderte) Abgabenschulden der KG heran:

| Abgabenart           | Zeitraum | Haftungsbetrag |
|----------------------|----------|----------------|
| Umsatzsteuer         | 8/2002   | 9.694,92       |
| Umsatzsteuer         | 10/2002  | 4.765,87       |
| Umsatzsteuer         | 1/2003   | 14.896,95      |
| Umsatzsteuer         | 2/2003   | 7.627,81       |
| Umsatzsteuer         | 3/2003   | 6.326,57       |
| Lohnsteuer           | 11/2002  | 1.488,92       |
| Lohnsteuer           | 12/2002  | 2.127,96       |
| Lohnsteuer           | 1/2003   | 1.696,65       |
| Lohnsteuer           | 2/2003   | 1.326,63       |
| Lohnsteuer           | 3/2003   | 1.350,05       |
| Lohnsteuer           | 4/2003   | 1.557,30       |
| Dienstgeberbeitrag   | 11/2002  | 1.726,31       |
| Dienstgeberbeitrag   | 12/2002  | 988,41         |
| Dienstgeberbeitrag   | 1/2003   | 780,80         |
| Dienstgeberbeitrag   | 2/2003   | 597,63         |
| Dienstgeberbeitrag   | 3/2003   | 886,23         |
| Dienstgeberbeitrag   | 4/2003   | 656,59         |
| Dienstgeberzuschlag  | 11/2002  | 172,64         |
| Dienstgeberzuschlag  | 12/2002  | 98,85          |
| Dienstgeberzuschlag  | 1/2003   | 76,34          |
| Dienstgeberzuschlag  | 2/2003   | 58,43          |
| Dienstgeberzuschlag  | 3/2003   | 86,65          |
| Dienstgeberzuschlag  | 4/2003   | 64,20          |
| Eintreibungsgebühren | 2002     | 560,51         |
| Eintreibungsgebühren | 2003     | 4.292,11       |
| Eintreibungsgebühren | 2002     | 0,51           |
| Eintreibungsgebühren | 2003     | 66,57          |
| Säumniszuschlag 1    | 2002     | 1.533,85       |
| Säumniszuschlag 1    | 2003     | 1.634,99       |
| Säumniszuschlag 2    | 2002     | 672,37         |
| Säumniszuschlag 2    | 2003     | 569,19         |
| Säumniszuschlag 3    | 2002     | 144,64         |
| Säumniszuschlag 3    | 2003     | 294,83         |

|       |  |           |
|-------|--|-----------|
| Summe |  | 68.822,28 |
|-------|--|-----------|

Ausgeführt wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO, dass die Vertreterhaftung eine Ausfallhaftung sei. Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme sei die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben. Zur Vermeidung eines haftungsrelevanten Verschuldens müssten die Abgabenverbindlichkeiten zumindest anteilig entrichtet werden. Im vorliegenden Fall seien im Wesentlichen Umsatzsteuern und Lohnabgaben nicht entrichtet worden. Das „*Unterbleiben dieser Verpflichtung gem. § 95 (2) EStG*“ begründe ein Verschulden im Sinn des § 9 BAO ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten. Da der aushaftende Abgabenbetrag bei der KG im Hinblick auf das am 1.4.2004 beendete Insolvenzverfahren uneinbringlich sei, sei der Bw. als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zur Vertreterhaftung heranzuziehen.

1.3. Die dagegen erhobene Berufung vom 13.12.2004 wurde wie folgt begründet:

*„...Als Geschäftsführer der....GmbH war ich in der Zeit vom 1.1.1981 bis 23.5.2003 für die....KG tätig. Meine Beteiligung an der GmbH als auch an der KG betrug 15 %. Ich war bei der GmbH angestellt und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ich verweise, dass ich als Geschäftsführer der GmbH in den letzten 10 Monaten (vom August 2002 bis Mai 2003) kein Gehalt bekommen habe. Von der KG habe ich auch kein Entgelt erhalten.*

*Der Konkurs wurde von der Tiroler Gebietskrankenkasse betrieben. Hier kurz die Beschreibung des Ablaufes:*

*Ich habe keine Verstöße gegen die Melde- und Anzeigepflicht (§ 111 ASVG) gemacht. Es wurden die Beiträge immer zeitgerecht gemeldet. Die SV-Beiträge Juli, August, September 2002 (siehe Beilage) wurden auch bezahlt. Für die ausstehenden SV-Beiträge Oktober 2002 bis März 2003 wurde ein Ratenvorschlag beim Bezirksgericht Y. eingebracht. Wieso dieser Vorschlag nicht angenommen wurde, ist mir nicht bekannt, und wurde mir bis heute noch nicht erklärt. Im Jahr 2002 wurde mit der TGKK bereits einmal eine Ratenzahlung vereinbart, die ordnungsgemäß eingehalten wurde. Es bestand für die Krankenkasse daher keine Veranlassung, die neue Vereinbarung abzulehnen. Für mich war nicht zu erkennen, dass die Krankenkasse die Ratenzahlung nicht annimmt. Sie hat mich in keinem Schreiben verständigt bzw. darüber abgesprochen.*

*Im März 2003 wurde ich im Landeskrankenhaus.... operiert. Bei der Operation wurde ein Operationstupfer vergessen, sodass ich am 21. Mai 2003 neuerlich ins Krankenhaus musste, wo ich am 22. Mai neuerlich operiert wurde und bis Montag, den 26. Mai stationär untergebracht war.*

*Am 23. Mai 2003 wurde vom Landesgericht.... der Konkurs eröffnet. Ich wurde von keiner Seite (Masserichter, Masseverwalter) informiert. Der Beschluss des Landesgerichtes....wurde mir erst am Dienstag, den 27.5.2003 zugestellt.*

*Den offenen Betrag der TGKK von ca. 45.000 Euro konnte ich zu diesem Zeitpunkt somit nicht mehr bezahlen, obwohl auf dem Kontokorrentkonto bei der ....Bank.... dieser Betrag zur Verfügung gestanden wäre.*

*Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung (23.5.2003) waren die Dienstnehmerbeiträge (TGKK) Oktober 2002 bis April 2003 offen. Weiters waren die Löhne/Gehälter März, April und Mai (bis Konkurseröffnung) 2003 noch offen. Des Weiteren waren nicht alle Löhne/Gehälter vom Jänner und Februar 2003 bezahlt. Da somit weder Gehälter noch Dienstnehmeranteile ausbezahlt wurden, sind die Gläubiger gleichbehandelt worden.*

*Nach Zustellung des Beschlusses vom Landesgericht.... habe ich mit dem zuständigen Konkursrichter....telefoniert, da in der Begründung stand, dass eine große Anzahl von Gläubigern*

*ihr Geld durch Klage bzw. Exekution bekommen würden. Nach Einsicht der Akte entschuldigte er sich bei mir und musste bestätigen, dass nur die TGKK Exekution betrieb. Ich wollte die Forderung der TGKK begleichen, dies war laut Konkursrichter aber nicht mehr möglich.*

*Im Konkursverfahren musste dann die TGKK zum Teil bereits bezahlte Beiträge wieder zurückerstatten. Hätte sich die TGKK an die vorgeschlagene Ratenzahlung gehalten, so hätte sie ihr Geld bekommen. Dieser Sachverhalt spricht dafür, dass die TGKK sogar ungewollt bevorzugt behandelt wurde!*

*Nachfolgende Recherchen meinerseits haben ergeben:*

*Am Dienstag, den 9. November 2004, war ich am Bezirksgericht Y. beim Bezirksrichter Mag...., um offene Fragen abzuklären. So behauptet die Tiroler Gebietskrankenkasse, dass sie von der Gesellschaft bzw. vom Bezirksgericht keinen Zahlungsvorschlag über die Begleichung der offenen Forderungen erhalten hat. Herr Richter Mag.... war der Meinung, dass das Landesgericht.... den im Protokoll vom 7. Mai 2003 gemachten Vorschlag der Zahlung der Forderung an die Tiroler Gebietskrankenkasse (siehe Beilage Protokoll) weitergeleitet hat. Er hat mir geraten, den Ablauf im Akt beim Landesgericht.... nachzuvollziehen. Am Donnerstag, den 11. November 2004 war ich im Landesgericht.... Herr Richter Dr... hat mich dann aufgeklärt, dass das Protokoll nicht an die Tiroler Gebietskrankenkasse weitergeleitet wurde, da die Klägerin eine Einladung zur Vernehmung am Bezirksgericht Landeck am 7. Mai 2003 (siehe Beilage...) erhalten habe.*

*Von der Tiroler Gebietskrankenkasse ist aber niemand zur Verhandlung beim Bezirksgericht Y. erschienen. Wieso dann vom Landesgericht bzw. vom Antragsteller (Tiroler Gebietskrankenkasse) der Konkurs weiterbetrieben wurde, ist mir unerklärlich. Der Konkursrichter hätte die klagende Partei fragen müssen, wieso sie nicht zur Aufnahme des Protokolls erschienen ist bzw. der Antragsteller (TGKK) hätte nachfragen müssen, was bei der Befragung herausgekommen ist. Zu diesem Zeitpunkt waren keine anderen Exekutions- bzw. Gerichtsverfahren anhängig.*

*Da in den Wintermonaten sehr wenig Arbeit ist, gibt es natürlich in dieser Zeit Liquiditätsprobleme. Die Auftragslage für 2003 war aber sehr gut.*

*Die Meldungen der Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurden von der Gesellschaft immer zeitgerecht bezahlt bzw. gemeldet. Die dem Finanzamt mitgeteilten Lohnabgaben- und Umsatzsteuerschulden wurden nach den vorhandenen Mitteln bezahlt.*

*Nachweislich wurden folgende Zahlungen getätigt: am 11. Oktober 2002 Euro 30.000,-, Euro 300,- (19.11.2002), Euro 3.278,04 (26.11.2002), Euro 916,28 (27.11.2002), Euro 466,76 (17.12.2002), Euro 561,02 (10.1.2003), Euro 733,25 (28.1.2003), Euro 792,89 (28.1.2003), Euro 90,- (5.2.2003), Euro 393,- (17.2.2003), Euro 132,01 (19.2.2003), Euro 254,67 (18.3.2003), Euro 1.393,- (21.3.2003), Euro 6.140,- (21.3.2003), Euro 117,43, Euro 331,92, Euro 1.632,50, Euro 6.424,94 und Euro 9.270,- (alle am 4.4.2003), Euro 65,28 (10.4.2003), Euro 89,32 (15.4.2003), Euro 204,79 (18.4.2003), Euro 50,61 (25.4.2003), Euro 171,53 und Euro 700,03 (30.4.2003), Euro 222,- (2.5.2003).*

*Aus diesen Zahlungen ist ersichtlich, dass keine Gläubigerbevorzugung gegeben war. Das Finanzamt wurde entsprechend den Zahlungseingängen anteilmäßig bedient. Es ist darauf zu verweisen, dass sogar Dienstnehmerforderungen (Löhne/Gehälter März/April/Mai 2003 teilweise sogar noch vom Jänner und Februar 2003) nicht bezahlt werden konnten. Während aber in diesem Zeitraum Zahlungen an das Finanzamt getätigt wurden. Es wurden keine anderen Gläubiger bewusst bevorzugt behandelt.*

*Im Zuge des Konkurses wurden vom Masseverwalter Dr. L. Euro 34.796,86 berechtigter Weise ... angefochten. Dieser Betrag wurde vom Finanzamt ... an den Masseverwalter bezahlt und für die Masse verwendet. Vom Masseverwalter wurden aber wieder Zahlungen an das Finanzamt ... im Ausmaß von 20.915,86 geleistet.*

*Die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verbietet, Verzugszinsen und Exekutionskosten im Haftungswege einzutreiben. Darum ist es mir unverständlich, dass ich Eintreibungsgebühren (EG) und Säumniszuschläge (SZ1, SZ2 und SZ3) in der Höhe von 9.769,57 entrichten soll.*

*In diesem Zusammenhang darf ich auch einen Artikel aus Recht der Wirtschaft 12/2000 von Stb Mag. Christoph Oberleitner, der sich mit der Haftung nach § 9 BAO beschäftigt, beilegen. So kommt Mag. Oberleitner zum Schluss, dass LSt usw. mangels gesetzlicher Grundlagen nicht dem Vertreter des Abzugsverpflichteten im Wege des § 9 BAO angelastet werden kann.*

*Im Insolvenzrecht in der Praxis, Verlag f. d. technische Universität 10/2004 Kapitel 3 Haftung Seite 87 über den Gleichbehandlungsgrundsatz steht: Wenn das Vermögen des Abgabepflichtigen nicht mehr ausreicht um alle bestehenden Verbindlichkeiten abzudecken, sind die Vertreter verpflichtet, die vorhandenen Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen, dh die Gläubiger sind anteilig im Verhältnis ihrer Forderungen zu befriedigen. Die Abgabengläubiger sind gegenüber den anderen Gläubigern gleichgestellt. Mit seinem Erkenntnis vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich ausgesprochen, dass die Verpflichtung zur gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger auch für Umsatzsteuerschulden zur Anwendung kommt. Eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 BAO liegt demnach dann nicht vor, wenn Umsatzsteuer nach Maßgabe der vorhandenen Mittel anteilig entrichtet worden ist.*

*Aus obigen Gründen ist ersichtlich, dass mir als Geschäftsführer keine fahrlässige Verletzung der Sorgfaltspflicht bzw. schuldhafte Pflichtverletzung zur Last gelegt werden kann, und stelle daher den Antrag, den Bescheid aufzuheben.*

*Weiters ersuche ich, dem Einspruch bis zur Erledigung aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, da wie oben ausgeführt das Tatbestandsbild der Haftung nicht erfüllt ist...*

1.4. Das Finanzamt richtete mit Schreiben vom 8.3.2006 einen Vorhalt an den Bw, mit welchem er um eine Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht wurde:

*„- Laut Ihren Angaben in der Berufung wurden die Löhne für November und Dezember 2002 zur Gänze und die Löhne Jänner und Feber 2003 teilweise ausbezahlt. Für die entsprechenden Lohnabgaben haften Sie als Geschäftsführer. Sie werden daher ersucht, für die Monate Jänner und Feber 2003 die auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnabgaben bekanntzugeben.*

*- Des Weiteren wurden Sie für die Umsatzsteuer 8/2002 und 10/2002 zur Haftung herangezogen. Sie werden ersucht für diesen Zeitraum nachzuweisen, dass Sie die Abgabenbehörde nicht schlechter als andere Lieferanten, insbesondere für laufende Kosten wie Material, Strom, Leasingraten etc. behandelt haben.*

*- Die von Ihnen angeführten Zahlungen betreffen Zahlungen für noch ältere offene Abgabenschulden. Somit wären im Falle einer Verrechnungsweisung zwar die in der Haftung angesprochenen Abgaben zumindest teilweise getilgt, aber noch ältere Abgaben offen, für die Sie als Geschäftsführer wiederum haften würden. Als Argument für eine Gleichbehandlung geht dies daher ins Leere.“*

1.5. In einem diesbezüglichen Antwortschreiben vom 6.4.2006 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass ihm in der Berufungsschrift ein Fehler unterlaufen sei, weil sich die Bankbelege für das Jahr 2003 beim Masseverwalter befunden hätten. Nach Überprüfung der Konten und Bankbelege habe sich ergeben, dass die Löhne für Oktober 2002 zur Gänze und die Löhne für November bis auf einen Betrag von 892 € ausbezahlt worden seien. Die Löhne für Dezember 2002 seien teilweise (in Höhe von 8.053,40 €) ausbezahlt worden, während für Jänner und

Februar 2003 nur mehr Vorschüsse (in Höhe von 360,66 € bzw. 430,66 €) gewährt worden seien. Hinsichtlich nicht ausbezahlter Löhne bestehe keine Haftung „für die Dienstnehmeranteile“.

Zur Frage der Gläubigergleichbehandlung sei darauf zu verweisen, dass für die Monate August und Oktober 2002 Wechsel ausgestellt worden seien. Die „großen Beträge von Lieferanten“ seien zum Großteil mit Wechseln bezahlt worden. Hieraus sei ersichtlich, dass die Abgabenbehörde gleich wie Lieferanten behandelt worden sei.

Diesem Schreiben waren folgende Beilagen angeschlossen:

Schreiben vom 26.2.2003 an G-KG betreffend Übermittlung eines Wechsels über 6.394,10 € betreffend Rechnungen vom Oktober 2002;

Schreiben vom 21.11.2002 an Ö-AG betreffend Übermittlung von 3 Wechseln über 8.074,71 € zum Ausgleich der offenen Rechnungen vom Oktober 2002;

Schreiben vom 11.11.2002 an G-KG betreffend Übermittlung von Wechseln über 6.161,47 €, 5.409,64 €, 6.059,58 €, 5.895,24 €, 7.024,45 € zum Ausgleich der Rechnungen vom Oktober 2002;

Schreiben vom 12.9.2002 an Ö-AG betreffend Übermittlung eines Wechsels über 5.043,64 € zum Ausgleich der offenen Rechnungen vom August 2002;

Schreiben vom 4.7.2002 an G-KG betreffend Übermittlung eines Wechsels über 3.694,61 € zum Ausgleich der offenen Rechnungen vom August 2002;

Aufstellung der Buchungen im Zeitraum vom 31.8.2002 bis zum 30.4.2003 am Konto Nr. 3650 „Lohn-/Gehaltsverrechnung“;

Lohnauszahlungslisten 1.10.-31.10.2002, 1.11.-30.11.2002, 1.12.-31.12.2002, 1.1.-31.1.2003, 1.2.-28.2.2003,

1.6. Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 29.3.2007 schränkte das Finanzamt die Haftung auf folgende Abgabenbeträge ein:

| Abgabenart          | Zeitraum | Betrag in Euro |
|---------------------|----------|----------------|
| Umsatzsteuer        | 8/2002   | 9.694,92       |
| Umsatzsteuer        | 10/2002  | 602,44         |
| Umsatzsteuer        | 1/2003   | 14.896,95      |
| Umsatzsteuer        | 2/2003   | 7.627,81       |
| Lohnsteuer          | 11/2002  | 1.488,92       |
| Lohnsteuer          | 12/2002  | 2.127,96       |
| Lohnsteuer          | 1/2003   | 1.696,65       |
| Lohnsteuer          | 2/2003   | 1.326,63       |
| Dienstgeberbeitrag  | 11/2002  | 1.726,31       |
| Dienstgeberbeitrag  | 12/2002  | 988,41         |
| Dienstgeberbeitrag  | 1/2003   | 780,80         |
| Dienstgeberbeitrag  | 2/2003   | 597,63         |
| Dienstgeberzuschlag | 11/2002  | 172,64         |

|                     |         |           |
|---------------------|---------|-----------|
| Dienstgeberzuschlag | 12/2002 | 98,85     |
| Dienstgeberzuschlag | 1/2003  | 76,34     |
| Dienstgeberzuschlag | 2/2003  | 58,43     |
| Säumniszuschlag 1   | 2002    | 1.533,85  |
| Säumniszuschlag 2   | 2002    | 672,37    |
| Säumniszuschlag 3   | 2002    | 144,64    |
| Summe               |         | 46.312,55 |

Begründend führte das Finanzamt nach Zitat der §§ 9 und 80 BAO aus, dass der Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum Geschäftsführer der KG (richtig: GmbH) gewesen sei. Weiters stehe nach Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der KG die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest. Hinsichtlich der Lohnsteuer „für den Monat 11/02 und teilweise 12/02“ sei ein Verschulden des Bw. darin gelegen, dass Löhne ausbezahlt worden seien, aber die einbehaltene Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt worden sei.

Bei den übrigen Abgaben hätte der Bw. darzulegen gehabt, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nicht möglich gewesen sei. In dem der Berufung beige-schlossenen Protokoll des Bezirksgerichtes Y. vom 7.5.2003 habe der Bw. selbst angegeben, dass bei der KG nur Verbindlichkeiten in Höhe von zirka 50.000 € bestanden hätten. Da zu diesem Zeitpunkt allein beim Finanzamt ein Betrag von 92.785,59 € ausständig gewesen sei, könnten kaum andere Verbindlichkeiten bestanden haben. Auszugehen sei daher davon, dass die Verbindlichkeiten aus Zug-um-Zug-Geschäften vollständig beglichen worden seien. Hiefür sprächen auch die Angaben des Bw. im Schreiben vom 6.4.2006, wonach große Beträge von Lieferanten durch Wechselzahlungen entrichtet worden seien. Da somit lediglich die öffentli-che Hand (Finanzamt, Gebietskrankenkasse) nicht voll befriedigt worden sei, seien andere Gläubiger bevorzugt worden.

1.7. Im Vorlageantrag vom 25.4.2007 wurden die in der Berufung vorgebrachten Argumente im Wesentlichen wiederholt. Weiters wurde bezüglich der haftungsgegenständlichen Lohn-steuer bemängelt, dass sich die Berufungsvorentscheidung nicht mit den Angaben des Bw. im oben angeführten Schreiben vom 6.4.2006 auseinandergesetzt habe. Was die übrigen Abga-ben betreffe, werde auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen, wonach keine Gläubi-gerbevorzugung gegeben gewesen sei. Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes habe es sich bei den Verbindlichkeiten der KG in Höhe von zirka 50.000 € nur um Lieferantenverbind-lichkeiten gehandelt, wobei die Gruppe der Verbindlichkeiten die im § 224 UGB genannten weiteren Verbindlichkeiten umfasse. Somit sei nicht nur das Finanzamt finanziell nicht bedient worden. Hätten nur Abgabenschulden bestanden, wäre es nicht zu einem Konkurs mit einer Quote von zirka 11% gekommen.

1.8. In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 6.6.2011 wurde der Bw. ersucht, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

### I. Lohnsteuer

1.) Das Finanzamt hat Sie mit Berufungsvorentscheidung vom 29. 3. 2007 unter anderem zur Haftung für Lohnsteuer 11/2002 (1.488,92 €), 12/2002 (2.127,96 €), 1/2003 (1.696,65 €) und 2/2003 (1.326,63 €) herangezogen.

2.) Dazu ist in rechtlicher Hinsicht festzustellen, dass die Nichtentrichtung der Lohnsteuer im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG nicht mit dem Fehlen der erforderlichen Mittel gerechtfertigt werden kann. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgesichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der erstschuldnerischen Gesellschaft – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden bzw. aller Gläubiger hinaus (vgl. z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164; Ritz BAO<sup>3</sup>, § 9, Tz 11).

3.) In Ihrer Stellungnahme vom 6. 4. 2006 und im Vorlageantrag vom 25. 4. 2007 haben Sie angegeben, dass die Löhne wie folgt ausbezahlt worden seien:

Oktober 2002: Auszahlung zur Gänze;

November 2002: Auszahlung bis auf einen Restbetrag von 892,00 €;

Dezember 2002: Teilweise Auszahlung im Betrag von 8.053,40 €;

Jänner 2003: Auszahlung eines Vorschusses im Betrag von 360,66 €;

Februar 2003: Auszahlung eines Vorschusses im Betrag von 430,66 €.

Da aus den oben angeführten Gründen eine Haftung gemäß § 9 BAO für ausbezahlte Löhne besteht, werden Sie um zahlenmäßige Bekanntgabe der auf die **ausbezahlten Löhne** entfallenden Lohnsteuer (samt Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag) ersucht.

4.) Der im Vorlageantrag zitierten Ansicht von Oberleitner, RdW 12/2000, wonach für Lohnsteuer keine Haftung gemäß § 9 BAO bestünde, wird nicht näher getreten, weil es sich dabei um eine Einzelmeinung handelt, die insbesondere mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgesichtshofes nicht im Einklang steht.

### II. Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

1.) Richtig ist, dass für die Umsatzsteuer keine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgebot besteht (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038).

2.) Im vorangegangenen Verfahren wurde vorgebracht, dass kein Gesellschaftsgläubiger bevorzugt behandelt, sondern das Gleichbehandlungsgebot eingehalten worden sei. Das Finanzamt sei entsprechend den Zahlungseingängen anteilmäßig bedient worden, wobei im Zeitraum vom 11. 10. 2002 bis zum 2. 5. 2003 an das Finanzamt die in der Berufung im Einzelnen angeführten Zahlungen geleistet worden seien. Andererseits seien Löhne und Gehälter für März/April/Mai 2003 überhaupt nicht und für Jänner/Februar 2003 nur teilweise bezahlt worden. Weiters seien zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung „Dienstnehmerbeiträge (TGKK)“ für Oktober 2002 bis April 2003 (zirka 45.000 €) offen gewesen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wird mit diesen Ausführungen keine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger der GmbH dargetan, zumal hieraus in keiner Weise hervorgeht, wie die Forderungen anderer Gesellschaftsgläubiger (z. B. Lieferanten; vgl. BVE) behandelt wurden.



*Der in Ihrer Stellungnahme vom 6. 4. 2006 vertretenen Ansicht, aus den Wechselzahlungen an Lieferanten (lt. Schreiben v. 26.2.2003, 21.11.2002, 11.11.2002, 12.9.2002 u. 4.7.2002) sei ersichtlich, dass „die Abgabenbehörde gleich wie Lieferanten behandelt wurde“, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr ergibt sich aus diesen Schreiben, dass die dort angeführten Rechnungen zur Gänze beglichen wurden.*

*Im Übrigen ergibt sich aus dem unstrittigen Umstand, dass die Löhne für Oktober 2002 zur Gänze ausbezahlt wurden, dass die andrängenden Gläubiger nicht gleichmäßig befriedigt wurden. Vielmehr wurden die Forderungen der Arbeitnehmer bevorzugt befriedigt, während etwa die (am 15. 10. 2002 fällige) Umsatzsteuer 8/2002 im Betrag von 9.694,92 € offen geblieben ist.*

*3.) Falls der Standpunkt, es sei zu keiner Gläubigerbevorzugung gekommen, aufrecht erhalten wird, werden Sie ersucht, den Nachweis für die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit den übrigen Gesellschaftsgläubigern etwa durch Vorlage einer Aufstellung zu erbringen, aus der hervorgeht, welche finanzielle Mittel der erstschuldnerischen KG im jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden.*

*Diese Aufstellung, die den Zeitraum vom 15. Oktober 2002 (Fälligkeit der Umsatzsteuer 8/2002) bis zum 23. 5. 2003 (Konkurseröffnung) umfassen müsste, müsste sämtliche Gesellschaftsgläubiger mit den zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten (vgl. § 21 Abs. 1 UStG; § 79 Abs. 1 EStG; § 43 Abs. 1 FLAG; § 122 Abs. 5 Z 2 u. Abs. 7 WKG) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen enthalten. Hieraus müssten ersichtlich sein:*

- sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft,*
- die hierauf geleisteten Zahlungen (Quoten),*
- die zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten verfügbar gewesenen liquiden Mittel.*

*4.) Für den Eventualfall wird darauf hingewiesen, dass sich die Haftung des Vertreters, der die Abgaben (ausgenommen Abfuhrabgaben) nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, nur auf jenen Betrag erstreckt, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Auch 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. 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 (Differenzquote). Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9, Tz 27, mwN).*

### III. Säumniszuschläge

*Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche im Sinn des § 3 Abs. 1 und 2 BAO, wozu unter anderem Säumniszuschläge und Kosten des Vollstreckungsverfahrens zählen (vgl. z. B. VwGH 20.11.1997, 96/15/0047; VwGH 22.4.1992, 91/14/0252; Ritz BAO<sup>3</sup>, § 7, Tz 9). Die gegenteilige Ansicht laut Vorlageantrag ist nicht berechtigt.*

### IV. Übrige Ausführungen in der Berufung und im Vorlageantrag

*1.) Die ausführliche Darstellung des Ablaufes der Konkurseröffnung in der Berufung trägt zur Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nichts bei, weil es aus haftungsrechtlicher Sicht weder auf die Ursachen des wirtschaftlichen Niederganges der Gesellschaft noch auf ein Verschulden des Vertreters am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit ankommt (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9, Tz 16 ).*

*2.) Durch die Rückzahlung eines Betrages von 34.796,86 an die Konkursmasse zur Vermeidung einer Anfechtungsklage sind ältere (als die haftungsgegenständlichen) Abgabenschulden wieder aufgelebt. Auf das Haftungsverfahren hat diese Rückzahlung somit keinen Einfluss.*

*Die an das Finanzamt ausgeschüttete Konkursquote (11,06 %) hat das Finanzamt von den haftungsgegenständlichen Abgaben in Abzug gebracht (vgl. Beilage 1).*

*3.) Was die in der Berufungsvorentscheidung angesprochenen Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Höhe von zirka 50.000 € betrifft, so ergibt sich aus dem Anmeldungsverzeichnis des Masseverwalters, dass die Gesamtsumme der im Konkurs festgestellten Forderungen 1.593.387,95 € betrug (vgl. Beilage 2).*

1.9. In einer schriftlichen Stellungnahme vom 10.2.2012, der eine umfangreiche Zusammenstellung der Zahlungseingänge und Zahlungen im Zeitraum vom 1.10.2002 bis zur Konkursöffnung am 23.5.2003 beigeschlossen war, ermittelte der Bw. folgende Befriedigungsquoten: Finanzamt: 85,6 % (Abgabenbuchungen ohne Pfändungsgebühren: 76.012 €, Abgabenzahlungen: 65.071 €), Lieferanten: 57,1 % (Eingangsrechnungen: 628.990 €, bezahlte Eingangsrechnungen: 359.466 €), Löhne: 59 % (Nettolohnsummen 10/2002 bis 5/2003: 155.755,27 €; Nettolohnzahlungen 10/2002 bis 5/2003: 91.170,22 €). Nach Ansicht des Bw. folge hieraus, dass Gläubiger und Dienstnehmer gegenüber dem Finanzamt nicht bevorzugt worden seien. Für die fälligen Lohnabgaben seien „genügend Zahlungen“ an das Finanzamt geleistet worden. Außerdem sei auf das Abgabenkonto der KG am 11.6.2003 ein Guthaben des Bw. (1.508,70 €) umgebucht und am 16.4.2004 ein weiterer Betrag (4.163,40 €) entrichtet worden. Zudem sei die Umsatzsteuersondervorauszahlung für 2002 (10.900,62 €) zweimal belastet und nur einmal gutgeschrieben worden. Ferner sei die Rückstandsaufgliederung vom 19.4.2004 mangelhaft, weil darin „nicht alle Beträge zuzüglich der Rückforderung des Masseverwalters“ (34.796,86 €) enthalten sein könnten. Schließlich seien Umsatzsteuergutschriften unberücksichtigt geblieben (U 9/2002: 19.275,90 €; U 11/2002: 2.229,75 €; U 2/2002: 2.034,48 €; U 2000: 5.845,95 €).

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

2.1. 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.

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.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (vgl. z. B. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

2.2. Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 9, Tz 4 f, mwN). Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben, weil aufgrund der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der erstschuldnerischen KG am 1.4.2004 der die Konkursquote übersteigende Teil der Abgabenschuldigkeiten bei der Erstschuldnerin uneinbringlich ist.

2.3. Bei einer GmbH & Co KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten. Der GmbH-Geschäftsführer hat die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG treffen. Bei schuldhafter Pflichtverletzung haftet der Geschäftsführer der GmbH für die Abgaben der KG (vgl. z. B. VwGH 23.1.1997, 96/15/0107, VwGH 27.3.1996, 93/15/0229, VwGH 24.1.1996, 94/13/0069).

2.4. Aufgrund des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ist in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Daher stellt jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen

Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO dar (vgl. z. B. VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106; VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Der Bw. hat in seinem Schreiben vom 10.2.2012 die ab Oktober 2002 bis zur Konkurseröffnung am 23.5.2003 bezahlten Löhne einschließlich der hierauf entfallenen Lohnsteuerbeträge wie folgt bekannt gegeben:

| Abrechnungs-<br>zeitraum | Auszahlungs-<br>betrag | Auszahlungs-<br>monat | Lohnsteuer | Konkurs-<br>quote | Summe      | Fälligkeit |
|--------------------------|------------------------|-----------------------|------------|-------------------|------------|------------|
| 10/2002                  | 9.095 €                | 11/2002               | 1.047,89 € | -115,09 €         | 931,99 €   | 15.12.2002 |
| 10,11,12/2002            | 32.297,70 €            | 1/2003                | 3.937,77 € | -459,55 €         | 3.478,22 € | 15.2.2003  |
| 11,12/2002               | 19.298,70 €            | 2/2003                | 2.695,85 € | -322,50 €         | 2.373,35 € | 15.3.2003  |
| 12/2002,1/2003           | 10.356,00 €            | 3/2003                | 1.104,95 € | -122,21 €         | 982,74 €   | 15.4.2003  |
| 11,12/2002;1,2,3/2003    | 4.526,73 €             | 4/2003                | 204,89 €   | -22,66 €          | 182,23 €   | 15.5.2003  |
| 1,2/2003                 | 15.596,09 €            | 5/2003                | 2.269,83 € | -251,04 €         | 2.018,79 € | 15.6.2003  |

Diese Lohnsteuerbeträge stimmen zwar nicht mit den von der erstschuldnerischen KG dem Finanzamt gemeldeten Beträgen überein. Der Bw. hat jedoch im Berufungsverfahren (insbesondere bei einer persönlichen Vorsprache am 29.11.2011) glaubhaft gemacht, dass die Lohnabgaben dem Finanzamt nicht auf der Grundlage tatsächlich ausbezahlter Löhne, sondern auf der Basis von „Sollbezügen“ bekannt gegeben worden sind. Weiters war der Stellungnahme vom 10.2.2012 eine detaillierte Aufgliederung der Lohnsteuerbeträge nach Dienstnehmern, Höhe der Auszahlungsbeträge und Datum der jeweiligen Lohnzahlung angeschlossen, sodass davon ausgegangen werden kann, dass es sich bei den im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren bekannt gegebenen (rückständigen) Lohnsteuerbeträgen um jene handelt, die auf die tatsächlich zur Auszahlung gelangten Löhne entfallen sind. Der Haftung werden somit die in der obigen Tabelle enthaltenen Beträge zugrunde gelegt, soweit diese die Lohnsteuerbeträge laut erstinstanzlichem Haftungsbescheid nicht übersteigen. Zu beachten gilt es nämlich, dass Spruch des Haftungsbescheides (§ 224 BAO) die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe ist, womit die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren festgelegt wird. Dies bedeutet, dass im Berufungsverfahren keine Ausdehnung der im erstinstanzlichen Haftungsbescheid enthaltenen Lohnsteuerbeträge erfolgen darf, weil der Bw. insoweit erstmalig zur Haftung herangezogen und damit eine Entscheidung getroffen würde, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt (vgl. VwGH 27.3.2008, 2005/13/0047; VwGH 27. 2.2008, 2005/13/0098). Somit werden in die Haftung für Lohnsteuer nur folgende Abgabebeträge einbezogen:

| Auszahlungsmonat | Lohnsteuer |
|------------------|------------|
| 11/2002          | 931,99 €   |

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| 12/2002<br>(keine Lohnzahlungen) | –           |
| 1/2003                           | *1.696,65 € |
| 2/2003                           | *1.326,63 € |
| 3/2003                           | 982,74 €    |
| 4/2003                           | 182,23 €    |
| 5/2003                           | –           |

(\* Betrag lt. Haftungsbescheid)

2.5. Zu den dem Gleichbehandlungsgebot unterliegenden übrigen Abgaben ist zunächst festzustellen, dass das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung die Haftungsvoraussetzungen bezüglich der Umsatzsteuer 3/2003, der Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen 3-4/2003, der Eintreibungsgebühren sowie eines Teiles der Säumniszuschläge nicht mehr als gegeben erachtet hat. Aufgrund des vorliegenden Beweisergebnisses sieht sich der Unabhängige Finanzsenat zu keiner gegenteiligen Betrachtungsweise veranlasst.

Weiters ist festzuhalten, dass die in der Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung, andere Gesellschaftsgläubiger seien deshalb bevorzugt worden, weil lediglich das Finanzamt und die Gebietskrankenkasse nicht voll befriedigt worden seien, der Aktenlage widerspricht. Aus dem Bericht des Masseverwalters vom 6.10.2003 in Verbindung mit dem Verteilungsentwurf ergibt sich nämlich, dass im Konkurs der ersschuldnerischen KG von 50 Gläubigern Konkursforderungen im Gesamtbetrag von zirka 1.649.700 € angemeldet wurden, wovon ein Betrag von zirka 1.611.700 € anerkannt wurde. Weiters wurden im Verteilungsentwurf zahlreiche Konkursforderungen von Lieferanten in erheblichem Umfang berücksichtigt, darunter auch Forderungen jener Lieferanten, an die Wechselzahlungen geleistet wurden (G-KG; Ö-AG; vgl. Pkt. 1.5). Für den in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Standpunkt, Lieferantenverbindlichkeiten aus Zug-um-Zug-Geschäften seien vollständig bedient worden, bestehen somit keine hinreichenden Anhaltspunkte. Im Übrigen hat die ersschuldnerische Gesellschaft einen Teil der Wechsel am 4.7. 2002 und 12.9.2002, somit zu Zeitpunkten ausgestellt, als die in Haftung gezogenen Abgaben noch gar nicht fällig waren (vgl. Pkt. 1.5).

2.6. Zuzufolge des im haftungsrelevanten Zeitraum in Geltung gestandenen § 21 Abs. 1a UStG idF BGBl I 59/2001 sind die Umsatzsteuern 8/2002, 10/2002, 1/2003, 2/2002 am 16.9.2002, 15.11.2002, 17.2.2003 und 17.3.2003 fällig geworden. Die Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen für 11/2002, 12/2002, 1/2003, 2/2003 wurden am 16.12.2002, 15.1.2003, 17.2.2003 und 17.3.2003 fällig. Die ersten Säumniszuschläge 2002 waren am 18.11.2002 und 16.1.2003 fällig, die zweiten Säumniszuschläge 2002 am 18.11.2002, 20.3.2003 und 17.4.2003. Fälligkeitstermin des dritten Säumniszuschlages 2002 war der 18.7.2003.

2.7. Aus den schriftlichen Stellungnahmen des Bw. vom 6.4.2006 und 10.2.2012 ergibt sich, dass die Löhne für Oktober 2002 – wenn auch erst im November 2002 und Jänner 2003 – zur Gänze ausbezahlt wurden. Somit steht fest, dass die andrängenden Gläubiger in diesem Zeitraum nicht gleichmäßig befriedigt wurden, sondern der Abgabengläubiger hinsichtlich der bis Jänner 2003 fällig gewordenen Abgabebeträge gegenüber den Dienstnehmern benachteiligt wurde. Der Umstand, dass diese Ungleichbehandlung allenfalls noch anderen Gläubigern widerfahren ist, ändert daran nichts (vgl. VwGH 30.10.2001, 98/14/0082).

2.8. Der Bw. hat seinen Standpunkt, er habe den Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt, auf eine Globalbetrachtung gestützt, der zufolge er im Zeitraum von Anfang Oktober 2002 bis zur Konkurseröffnung 85,6% der Abgabenforderungen, 57,1% der Lieferantenforderungen und 59% der Lohnforderungen beglichen habe. Die an das Finanzamt geleistete Quote resultiere daraus, dass ab Oktober 2002 Abgabenschuldigkeiten (ohne Pfändungsgebühren) in Höhe von 76.012 € verbucht und hierauf Zahlungen in Höhe von 65.070 € geleistet worden seien. Dem ist zu entgegnen, dass die Eintreibungsgebühren bei der Ermittlung des Ausmaßes der Befriedigung der Abgabenforderungen nicht außer Ansatz zu lassen gewesen wären, weil es sich dabei um Nebenansprüche im Sinn des § 3 Abs. 2 BAO handelt, auf die sich die Haftung gegebenenfalls erstreckt (§ 7 Abs. 2 BAO). Weiters ist in dem an das Finanzamt geleisteten Gesamtbetrag von 65.070 € eine Barzahlung in Höhe von 30.000 € enthalten, die am 11.10.2002 im Zuge des Vollstreckungsverfahrens entrichtet und gemäß § 214 Abs. 6 BAO auf von der Vollstreckung betroffene ältere Abgabenschuldigkeiten verrechnet wurde. Somit wurden die Abgabenforderungen nicht im Ausmaß von 85,6%, sondern mit einer niedrigeren Quote befriedigt, wobei allerdings das Erfordernis zur Errechnung dieser Quote nicht auf der Abgabenbehörde lastet (vgl. VwGH 19.2.2002, 98/14/0189; VwGH 22.3. 2000, 97/13/0080). Somit bleibt festzuhalten, dass es hinsichtlich der bis Jänner 2003 fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten an einem Nachweis für die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes fehlt.

2.9. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO ergibt – nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämt-

licher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. 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 (vgl. VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Aus den umfangreichen Berechnungen in der Stellungnahme vom 10.2.2012 ergibt sich zwar keine solche Differenzquote. Hinsichtlich der Abgaben mit Fälligkeiten ab Februar 2003 wurde vom Bw. jedoch glaubhaft gemacht, dass das Finanzamt auch bei einer prozentuell gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger keinen höheren Zahlungseingang zu verzeichnen gehabt hätte. Zu den vom Bw. angestellten Berechnungen ist zwar zu bemerken, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Globalbetrachtung des haftungsrelevanten Zeitraumes zulässig ist, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen wäre (vgl. VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081). Demgegenüber hat der Unabhängige Finanzsenat schon wiederholt eine Zeitraumbetrachtung zugelassen (vgl. UFS 10.10.2007, RV/1907-W/07; UFS 8.10.2007, RV/2322-W/05; UFS 11.12.2008, RV/1409-L/07), weil eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestimmte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen (etwa bei Zahlungsverzügen) führen könnte. So würde etwa bei einer isolierten Betrachtung der Zahlungen nur an einem bestimmten Tag des Monats (Fälligkeitstag) eine massive Bevorzugung anderer Gläubiger im Zeitraum vor oder nach diesem Stichtag außer Betracht bleiben, sodass eine Zeitraumbetrachtung nicht nur praktischer ist, sondern auch zu sachgerechteren Ergebnissen führt (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 9 Tz 27). Da solcherart keine Benachteiligung der ab Februar 2003 fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten feststellbar war, war der Berufung auch insoweit stattzugeben.

2.10. Soweit in der Stellungnahme vom 10.2.2012 die oben (unter Punkt 1.10.) angeführten Verrechnungsmängel behauptet wurden, ist der Bw. daran zu erinnern, dass Meinungsverschiedenheiten darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO, das auch der Haftungspflichtige beantragen kann, zu klären sind (vgl. VwGH 27.1.2000, 97/15/0191; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322; VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071).

2.11. Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungs-

zweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Der Bw. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Vertreter der GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Geeignete Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bw. nicht dargelegt und sind derartige Umstände auch nicht erkennbar.

2.12. Die Haftungsschulden errechnen sich wie folgt:

| Abgabenart                                   | Zeitraum | Betrag in Euro |
|--|----------|----------------|
| Umsatzsteuer                                 | 8/2002   | 9.694,92       |
| Umsatzsteuer                                 | 10/2002  | 602,44         |
| Lohnsteuer                                   | 11/2002  | 931,99         |
| Lohnsteuer                                   | 1/2003   | 1.696,65       |
| Lohnsteuer                                   | 2/2003   | 1.326,63       |
| Lohnsteuer                                   | 3/2003   | 982,74         |
| Lohnsteuer                                   | 4/2003   | 182,23         |
| Dienstgeberbeitrag<br>(4,5% v. 9.095 €)      | 11/2002  | 409,27         |
| Dienstgeberbeitrag<br>(keine Lohnzahlungen)  | 12/2002  | 0              |
| Dienstgeberzuschlag<br>(0,43% v. 9.095 €)    | 11/2002  | 39,11          |
| Dienstgeberzuschlag<br>(keine Lohnzahlungen) | 12/2002  | 0              |
| Säumniszuschlag 1                            | 2002     | 1.533,85       |
| Säumniszuschlag 2<br>(Fälligkeit 18.11.2002) | 2002     | 175,32         |
| Summe  |          | 17.575,15      |

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Mai 2012