



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L, vertreten durch Dr. Widukind W. Nordmeyer, Dr. Thomas Kitzberger, Rechtsanwälte, 4600 Wels, Pollheimerstraße 12, vom 8. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. Februar 2005 zu StNr. 000/0000 betreffend Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Aussetzung der Einhebung folgender Abgaben, hinsichtlich welcher der Berufungserwerber mit Haftungsbescheid vom 28. Dezember 2004 gemäß §§ 9, 80 BAO in Anspruch genommen wurde, wird bewilligt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Kapitalertragsteuer	1998	54.067,22
Kapitalertragsteuer	1999	7.159,24
Körperschaftsteuer	1998	27.673,81
Säumniszuschlag	1999	406,97
Säumniszuschlag	2000	956,14
Säumniszuschlag	2001	748,70
Säumniszuschlag	2002	437,81
Umsatzsteuer	1999	3.403,67
Umsatzsteuer	2003	0,01
Umsatzsteuer	02-03/04	600,00
		95.453,57

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungserwerber war seit 20.9.1996 Geschäftsführer der X Gesellschaft m.b.H. (Primärschuldnerin), die im Baugewerbe tätig war, und über deren Vermögen mit Beschluss

des Landesgerichtes Steyr vom 1.4.2004 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Zu diesem Zeitpunkt bestand am Abgabenkonto der Gesellschaft lediglich ein Rückstand in Höhe von 1.020,52 €.

Bei der Primärschuldnerin wurde vom 24.9.2003 bis 13.5.2004 eine Betriebsprüfung durchgeführt, die zu umfangreichen Nachforderungen an Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer führte.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 27.5.2004 entsprechende Sachbescheide. Gegen diese Bescheide wurde von der Gesellschaft Berufung erhoben.

Ferner wurde bei der Gesellschaft eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.1999 bis 30.6.2004 durchgeführt, aus der sich Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ergaben. Am 21.6.2004 erging ein entsprechender Haftungs- und Abgabenbescheid an die Primärschuldnerin. Auch gegen diesen Bescheid wurde von der Gesellschaft Berufung erhoben.

In einem Vorhalt vom 7.7.2004 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass näher aufgegliederte Abgabenschulden der Gesellschaft in Höhe von € 463.534,39 nicht entrichtet worden seien. Diese wären, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungswerber ersucht, anhand eines Fragebogens seine aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen. Zur Beantwortung dieses Vorhaltes setzte das Finanzamt eine Frist bis zum 30.8.2004.

Mit Eingabe vom 19.8.2004 wurde um Verlängerung dieser Frist bis zum 15.9.2004 ersucht.

In einer Stellungnahme vom 15.9.2004 wurde ausgeführt, das Ergänzungseruchen vom 7.7.2004 werde „vorerst so beantwortet“, dass aus Sicht des Berufungswerbers nicht Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Höhe von € 463.534,39 bestünden, und daher Abgaben in dieser Höhe gar nicht zu entrichten gewesen wären. Die Feststellung der Abgabenschuldigkeiten im Insolvenzverfahren werde ausdrücklich bestritten und hiezu „vorerst“ auf die Schriftsätze der Gesellschaft im Insolvenzverfahren bzw. im Finanzverfahren zur Steuernummer 000/0000 verwiesen, vor allem auf die Stellungnahme vom "13.5.2003" (richtig: 13.5.2004, Stellungnahme zum Besprechungsprogramm vom 2.4.2004) und die

Berufung vom 14.7.2004 (gegen die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben). Der Berufungswerber habe sich auf eine Vereinbarung vom 20.7.1999 zwischen seiner Steuervertretung und dem Finanzamt verlassen. All dies werde er noch näher ausführen. Der Fragebogen zu den persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen werde noch übermittelt werden.

Mit Haftungsbescheid vom 28.12.2004 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgabenschulden der Gesellschaft in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Kapitalertragsteuer	1998	27.05.2004	58.132,00
Kapitalertragsteuer	1999	27.05.2004	31.488,00
Körperschaftsteuer	1998	05.07.2004	27.673,81
Säumniszuschlag	1999	19.07.2004	406,97
Säumniszuschlag	2000	19.07.2004	956,14
Säumniszuschlag	2001	19.07.2004	748,70
Säumniszuschlag	2002	19.07.2004	437,81
Lohnsteuer	2003	15.01.2004	243.617,25
Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.2004	34.258,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.2004	2.892,95
Umsatzsteuer	1999	15.02.2000	3.403,67
Umsatzsteuer	2000	15.02.2001	37.435,08
Umsatzsteuer	2001	15.02.2002	21.890,29
Umsatzsteuer	2003	16.02.2004	0,01
Umsatzsteuer	02-03/04	17.05.2004	600,00
Summe			463.941,36

In der Bescheidbegründung wurde auf die Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO sowie die Konkursöffnung vom 1.4.2004 verwiesen. Aufgrund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen seien, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden wären. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden wären, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer seien vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Im Übrigen habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei. Ein Fragenvorhalt des Finanzamtes vom „7.6.2004“ (richtig: 7.7.2004) sei zwar beantwortet, ein mangelndes Verschulden aber darin nicht dargetan worden, sodass von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 7.2.2005 Berufung erhoben. Die Voraussetzungen des § 9 iVm §§ 80 ff BAO für eine Haftung des Vertreters liegen nicht vor. Insbesondere habe der Berufungswerber seine ihm als Vertreter auferlegten Pflichten nicht schuldhaft verletzt. Er habe insbesondere nicht das Gebot der Gläubigergleichbehandlung verletzt.

Er habe als Geschäftsführer die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Geldmittel so lange gleichmäßig zur Befriedigung aller offenen Forderungen, insbesondere auch der gegenständlichen Abgabenschulden verwendet, als tatsächlich Geldmittel vorhanden gewesen wären. Ab dem Zeitpunkt, als das Finanzamt Linz selbst eine utopisch hohe, absolut unfinanzierbare Nachforderung an die GmbH herangetragen habe, wäre praktisch Zahlungsunfähigkeit eingetreten und sei eine gänzliche Zahlungseinstellung nunmehr ebenfalls gegenüber allen Gläubigern erfolgt, also bei weiterhin strenger Gläubigergleichbehandlung. Es sei unerklärlich und unzutreffend, wieso das Finanzamt Linz gemäß Bescheidbegründung „aufgrund der Aktenlage“ davon ausgehe, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien, sodass bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden wären. Das Gegenteil sei der Fall. Wenn Abgabenschulden nicht mehr entrichtet worden seien, so wären tatsächlich keine Gesellschaftsmittel mehr vorhanden gewesen und der Berufungswerber als Vertreter (Geschäftsführer) zur pünktlichen und ordnungsgemäßen Entrichtung der Abgaben nicht mehr in der Lage gewesen; er hätte diese Pflicht zur Entrichtung der Abgaben beim besten Willen nicht mehr erfüllen können, sodass ihn an der Nickerfüllung kein Verschulden treffe. Die Behörde habe diesen Sachverhalt, insbesondere die tatsächliche Verfügbarkeit von Gesellschaftsmitteln bzw. deren Verwendung nicht ordnungsgemäß erhoben. Insbesondere sei ihm als Vertreter keine ausreichende Gelegenheit zur Darstellung des wahren Sachverhaltes gegeben worden. Einen „Fragenvorhalt vom 7.6.2004“ habe er nie erhalten. Ein „Ersuchen um Ergänzung vom 7.7.2004“ habe er nach bestem Wissen und Gewissen beantwortet. Er habe dargetan, dass aus seiner Sicht bereits die Höhe der behaupteten Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft von € 463.534,39 nicht stimmen könne und daher Abgaben in dieser Höhe gar nicht zu entrichten gewesen wären. Es wäre daher aus seiner Sicht zuerst die tatsächliche Höhe der Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft zu klären gewesen, bevor auf die Frage seiner Vertreterhaftung überhaupt eingegangen werden könnte. Es werde darauf verwiesen, dass die Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft bis zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig festgesetzt seien, da gegen die Festsetzung der Höhe der Abgabenschuldigkeiten in allen Fällen begründete Rechtsmittel eingebracht worden seien. Er hätte davon ausgehen dürfen, dass er als Vertreter von den Ergebnissen des Abgabenverfahrens der Gesellschaft und von der endgültigen (rechtskräftigen) Höhe der Abgabenschuldigkeiten informiert werde und ihm hiezu nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt werde. Er könne erst nach rechtskräftiger Festsetzung der Abgabenhöhe zu den relevanten Fragen der Vertreterhaftung Stellung nehmen. Die Erlassung des Haftungsbescheides sei somit vorzeitig erfolgt. Das

Abgabenverfahren gegen die Gesellschaft sei noch nicht rechtskräftig abgeschlossen. Es verletze den Grundsatz des rechtlichen Gehörs und begründe einen wesentlichen Verfahrensmangel, dass er keine Gelegenheit zur Stellungnahmen zur tatsächlichen Höhe der Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft mehr erhalten habe. Er habe ausdrücklich auf die Schriftsätze der Gesellschaft im Insolvenzverfahren bzw. im Finanzverfahren verwiesen, vor allem auf die Stellungnahme vom 13.5.2003 und die Berufung vom 14.7.2004; ferner darauf, dass er sich auch persönlich insbesondere auf die Vereinbarung vom 20.7.1999 zwischen seiner Steuervertretung und dem Finanzamt Linz verlassen habe. Auf diese Einwände sei überhaupt nicht eingegangen worden. Er habe davon ausgehen dürfen, dass diese Einwände vorerst überprüft und ihm das Ermittlungsergebnis zur neuerlichen Stellungnahme bekannt gegeben würde. Er habe sich mit seiner Stellungnahme vom 15.9.2004 ausdrücklich vorbehalten, dass er seine Einwendungen noch näher ausführen sowie den Fragebogen zu den persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen noch übermitteln werde. Dieser Ergänzungsvorhalt sei von der Behörde übergangen worden, und ihm keine Gelegenheit zur ergänzenden Stellungnahme gegeben worden. Im Ergänzungersuchen vom 7.7.2004 sei nicht darauf hingewiesen worden, dass er selbst mangelndes Verschulden an der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten dartun müsste (Beweislastumkehr), und welche Folgen die nicht (vollständige) Erledigung des „Ersuchens“ hätte. Da das Schriftstück als „Ersuchen“ tituliert und erkennbar gewesen sei, hätte auch eine allenfalls vorerst nicht vollständige Erledigung keine Säumnisfolgen auslösen können. Auf die Säumnisfolgen sei ebenso wenig hingewiesen worden, wie darauf, dass die Abgabenbehörde ohne seine (fristgerechte) Mitwirkung bzw. Gegenbeweise aufgrund der Aktenlage davon ausgehe, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden waren, diese aber nicht zur anteiligen Entrichtung der Abgabenschulden verwendet wurden, er also das Gebot der Gläubigergleichbehandlung als Vertreter verletzt habe. Die Behörde habe weder im Ersuchen um Ergänzung noch zu einem späteren Zeitpunkt jemals mitgeteilt, dass sein Ergänzungsvorhalt nicht beachtet werde bzw. bis zu welchem Zeitpunkt er die von ihm vorbehaltene Ergänzung nachliefern müsste. All dies verletze den Grundsatz des rechtlichen Gehörs bzw. bedeute eine wesentliche Verletzung von Verfahrensvorschriften. Sobald die tatsächliche Höhe der Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft rechtskräftig feststehe, werde er – gegebenenfalls im Berufungsverfahren – dartun, dass er seine Vertreterpflichten keineswegs schuldhaft verletzt, insbesondere die vorhandenen Gesellschaftsmittel zur gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung verwendet habe. Er fordere die Abgabenbehörde auf, ihm nunmehr die Möglichkeit einzuräumen, dies durch eine Gegenüberstellung der im Haftungszeitraum zur Verfügung gestandenen Mittel und der jeweils offenen Alt- bzw. Neuverbindlichkeiten (monatliche Liquiditätsaufstellungen) unter Beweis zu stellen. „Beweis: meine Einvernahme bzw. vorzulegende schriftliche Stellung-

nahme; Vorlage einer Liquiditätsaufstellung samt Belegen; weitere Beweis und weiteres ergänzendes Vorbringen ausdrücklich vorbehalten.“

Gleichzeitig stellte der Berufungswerber in dieser Berufung auch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der „angefochtenen Abgaben“.

Diesen Aussetzungsantrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 25.2.2005 ab. Die Berufung gegen den Haftungsbescheid erscheine nur wenig erfolgversprechend zu sein. Die Gläubigergleichbehandlung sei in der Berufung zwar behauptet, aber nicht dargestellt und nachgewiesen worden. Für die von der Haftung umfasste Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer würden überhaupt Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgebot gelten. Die Nachforderungen 1998 bis 2004 würden auf einer Betriebsprüfung gründen, bei der Schwarzumsätze und Schwarzlohnzahlungen festgestellt worden seien. Die Berufung gegen die diesbezüglichen Abgabenbescheide erscheine ebenfalls nicht sehr erfolgversprechend. Im Übrigen sei über die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Haftungsverfahren auch nicht abzusprechen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 8.4.2005 Berufung erhoben. Dass die Berufung wenig erfolgversprechend erscheine, sei zwar gesetzlicher Grund, die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen. Mangelnde Erfolgsschancen nach der Lage des Falles seien aber ausreichend zu begründen. Dies sei im angefochtenen Bescheid nicht geschehen. Die Behörde habe „offensichtlich anstelle einer nach Lage des Falles dh. aufgrund der Umstände des Einzelfalles vollständig und detailliert zu prüfenden und zu begründenden Erfolgsschance ein freies Ermessen in unzulässiger Weise ausgeübt.“ Die Argumente im angefochtenen Bescheid träfen nicht zu. Dass die Gläubigergleichbehandlung in der Berufung behauptet worden sei, wäre völlig ausreichend; Darstellung und Nachweis erfolgten grundsätzlich erst im Rahmen des Berufungsverfahrens. Mit dem heutigen Berufungsschriftsatz werde eine diesbezügliche Liquiditätsaufstellung zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nachgetragen. Dass für Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten, bedeute keineswegs, dass der Berufungswerber seine Vertreterpflichten schulhaft verletzt habe; solches sei aus dem Akt nicht erkennbar. Dass im Haftungsverfahren nicht mehr über die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung abzusprechen sei, treffe zwar zu. Die Behörde übersehe aber, dass die Abgabenfestsetzung gerade noch nicht rechtskräftig erfolgt sei, sondern „im Berufungsverfahren stehe“. Dass die Berufung gegen die Abgabenbescheide nicht sehr erfolgversprechend erscheine, werde ebenfalls überhaupt nicht begründet und entspreche auch nicht dem gesetzlichen Tatbestand; § 212a Abs. 2 lit. a BAO setze voraus, dass die Berufung „wenig“ (also nicht „nicht sehr“) Erfolg versprechend erscheine. Im Gegenteil bedeute gerade der Umstand, dass auch die Abgabenfestsetzung gegen die Gesellschaft selbst noch im Berufungsverfahren stehe, dass auch der Berufung

gegen den Haftungsbescheid keineswegs die Erfolgswahrscheinlichkeit abgesprochen werden könne. „Beweis: meine Einvernahme; beiliegende Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Juli bis Dezember 2003; weitere Beweise ausdrücklich vorbehalten.“

Dieser Berufung waren „Liquiditätsaufstellungen“ für die Monate Juli bis Dezember 2003 angeschlossen. Darin wurden lediglich die in diesen Monaten an näher bezeichnete Gesellschaftsgläubiger geleisteten Zahlungen aufgelistet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 17.6.2005 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft nach Verteilung des Massevermögens (Quote rund 1,7 %) aufgehoben.

Über die Berufung der Gesellschaft gegen die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide vom 27.5.2004 wurde mit Berufungsentscheidung vom 13.2.2007, GZ. RV/0762-L/05 und RV/0763-L/05, entschieden. Die Kapitalertragsteuer 1998 wurde von 58.132,00 € auf 23.995,48 € reduziert, und ist derzeit noch mit einem offenen Betrag von 4.064,78 € im Rückstand enthalten. Die Kapitalertragsteuer 1999 wurde von 31.488,00 € auf 24.328,76 € vermindert. Die berufungsgegenständliche Umsatzsteuer 1998 war nicht Gegenstand des angefochtenen Haftungsbescheides, die Umsatzsteuer 1999 wurde um 5.275,91 € vermindert. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2000 und 2001 wurde als unbegründet abgewiesen. Die Körperschaftsteuer 1998 wurde um 7.274,26 € vermindert.

Eine gegen diese Entscheidung eingebrachte Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ist bei diesem zur ZI. 2007/15/0066 anhängig.

Die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 21.6.2004 betreffend die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben wurde mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 30.4.2007, GZ. RV/0868-L/06, aus Formalgründen als unzulässig zurückgewiesen, da der Adressat des angefochtenen Bescheides unzutreffend bezeichnet worden war, und aus diesem Grund ein Nichtbescheid vorlag. Aufgrund der Konkurseröffnung über das Vermögen der Gesellschaft wäre unter Berücksichtigung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371) der Bescheid an den Masseverwalter zu richten gewesen.

Am 28.6.2007 erging ein inhaltlich gleichlautender Haftungs- und Abgabenbescheid an die Primärschuldnerin, der nunmehr zutreffend adressiert wurde. Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 19.7.2007 Berufung erhoben und darin im Wesentlichen die bisherige Verantwortung wiederholt. Diese Berufung ist beim Unabhängigen Finanzsenat zur GZ. RV/1038-L/07 noch anhängig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, ist gemäß § 212a Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

- a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder
- b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
- c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs. 2 BAO).

Im vorliegenden Fall wies das Finanzamt den Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben mit Bescheid vom 25.2.2005 ab, weil die Berufung gegen den Haftungsbescheid nur wenig erfolgversprechend erscheine.

Aufgabe des Aussetzungsverfahrens ist es nicht, die Berufungsentscheidung vorwegzunehmen; es sind lediglich die Erfolgsaussichten der Berufung anhand des Berufungsvorbringens zu beurteilen. Dabei ist eine Berufung vor allem dann als wenig erfolgversprechend anzusehen, wenn sich der angefochtene Bescheid auf Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates oder des Verwaltungsgerichtshofes stützen kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. 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. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter 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 dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Den ihm vom Finanzamt mit Vorhalt vom 7.7.2004 aufgetragenen Nachweis der anteiligen Mittelverwendung zur Begleichung aller Verbindlichkeiten hat der Berufungswerber nicht angetreten. Die Stellungnahme vom 15.9.2004 erschöpft sich in einer Bestreitung der Richtigkeit der Abgabenvorschreibung gegenüber der Primärschuldnerin. Dabei wird übersehen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Abgabenbehörde im Haftungsverfahren an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden ist. Nur wenn, was hier (insbesondere aufgrund des zwischenzeitlich erlassenen und nunmehr zutreffend adressierten Haftungs- und Abgabenbescheides vom 28.6.2007) nicht der Fall ist, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Gemäß § 254 BAO wird durch die Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten. Bescheide gehören mit ihrer Erlassung dem Rechtsbestand an. Berufungen, gleichgültig, ob vom Primärschuldner oder vom Haftungsschuldner eingebracht, berühren die Wirkungen des Bescheides nicht. Im Übrigen zeigt gerade die Bestimmung des § 212a BAO, dass die Abgabenschuld so lange aufrecht bleibt, als der von der Abgabenbehörde unterstellte Sachverhalt, der das Entstehen des Abgabenanspruches zur Folge hat, sich nicht als zu Unrecht angenommen herausstellt (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095). Eine rechtskräftige Abgabenfestsetzung gegenüber der Primärschuldnerin ist daher nicht Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 BAO.

Auch die in der Berufung vom 7.2.2005 vorgetragenen Ausführungen zur Frage der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes erschöpfen sich in der bloßen Behauptung, dass die Geldmittel gleichmäßig zur Befriedigung aller offenen Forderungen verwendet worden wären. Tatsächlich wurde weder das behauptete Fehlen ausreichender Mittel zur (vollständigen) Befriedigung aller Gläubiger, noch die anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel in irgend

einer Weise nachvollziehbar dargestellt und glaubhaft gemacht. Unverständlich ist der in diesem Zusammenhang gerügte Verfahrensmangel, wonach dem Berufungswerber nicht ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden wäre, verweist er doch selbst auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 7.7.2004.

Insofern in der Berufung neuerlich die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung bestritten wird, muss auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden, wonach im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Gemäß § 248 erster Satz BAO wäre es dem Berufungswerber außerdem freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihm die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte er gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Auch aus dem Vorbringen, dass im Vorhalt vom 7.7.2004 auf die Beweislastumkehr im Haftungsverfahren nicht hingewiesen worden sei, ist für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, dass diese dem rechtskundigen Vertreter des Berufungswerbers bekannt sein müsste, ändert diese Unkenntnis nichts an der unmissverständlichen Aufforderung des Finanzamtes, eine allfällige anteilige Mittelverwendung durch geeignete Unterlagen zu belegen. Abschließend wurde in der Berufung neben der angebotenen Einvernahme des Berufungswerbers wieder nur auf eine "vorzulegende" schriftliche Stellungnahme, die Vorlage einer Liquiditätsaufstellung samt Belegen verwiesen, und weitere Beweise und weiteres ergänzendes Vorbringen ausdrücklich vorbehalten.

Erst im Zuge der gegenständlichen Berufung gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages wurden erstmals "Liquiditätsaufstellungen" für die Monate Juli bis Dezember 2003 vorgelegt. Inwiefern aus diesen Aufstellungen für das anhängige Haftungsverfahren etwas zu gewinnen wäre, ist nicht ersichtlich. Keine einzige der haftungsgegenständlichen Abgaben war im Zeitraum von Juli bis Dezember 2003 fällig. Bei Selbstbemessungsabgaben wie Umsatzsteuern, Lohnabgaben und Kapitalertragsteuer ist entscheidend, wann diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon ob und wann die Abgaben bescheidmäßig

festgesetzt werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich daher danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 9 Tz 10 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Bei dieser Sachlage wertete das Finanzamt die Berufung gegen den Haftungsbescheid schon deswegen zutreffend als wenig erfolgversprechend, weil die behauptete Gleichbehandlung aller Gläubiger und somit auch des Abgabengläubigers weder nachvollziehbar dargestellt, noch anhand geeigneter Unterlagen glaubhaft gemacht wurde.

Zutreffend wies das Finanzamt im Abweisungsbescheid vom 25.2.2005 auch darauf hin, dass die von der Haftung umfasste Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer vom Gleichbehandlungsgebot überhaupt ausgenommen sind (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 9 Tz 11).

Schließlich ist im gegenständlichen Verfahren auch nichts aus dem Hinweis auf eine angebliche Vereinbarung zwischen der Steuervertrętung (der Primärschuldnerin) und dem Finanzamt vom 20.7.1999 zu gewinnen. Dazu wurde bereits in der Berufungsentscheidung vom 13.2.2007 festgestellt, dass die Betriebsprüfung derartige Vereinbarungen schon rein rechtlich gar nicht abschließen könnte, und eine solche auch aufgrund der Gesamtumstände auszuschließen sei, da es sich lediglich um eine Umsatzsteuersonderprüfung des Zeitraumes 2-12/1998 gehandelt habe. Eine Zuschätzung im Rahmen dieser Prüfung hindere die Zurechnungen im Rahmen einer Betriebsprüfung der jeweiligen Jahresveranlagung – zumal im Ertragsteuerbereich – in keiner Weise. Darüber hinaus betrifft der größte Teil der Haftungsschuld die angeführten Lohnabgaben. Inwiefern hinsichtlich dieser Abgaben im Rahmen einer Umsatzsteuerprüfung Vereinbarungen abgeschlossen worden sein sollten, bleibt gänzlich unerfindlich.

Insgesamt gesehen wertete das Finanzamt bei dieser Sachlage die Berufung gegen den Haftungsbescheid – beurteilt allein anhand des Berufungsvorbringens – zutreffend als wenig erfolgversprechend.

Allerdings wird der Haftungsberufung aus anderen Gründen teilweise Berechtigung zu kommen. So wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin am 1.4.2004 eröffnet, sodass eine Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung von Abgaben, die nach diesem Zeitpunkt fällig waren, nicht in Betracht kommen wird. Dies betrifft die Körperschaftsteuer 1998, alle im Haftungsbescheid angeführten Säumniszuschläge, die Umsatzsteuervorauszahlung 02-03/2004 und die Körperschaftsteuervorauszahlung für das vierte Quartal 2005. Hinsichtlich dieser Abgaben ist daher mit einer stattgebenden Berufungsentscheidung im Haftungsverfahren zu rechnen, weshalb insoweit die Berufung erfolgt.

versprechend erscheint, und daher die Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben zu bewilligen war.

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass es sich bei den im erstinstanzlichen Haftungsbescheid angeführten Fälligkeitsterminen betreffend die Kapitalertragsteuern 1998 und 1999 nicht um die sich aus dem EStG (§§ 95, 96 EStG) ergebenden und im Haftungsverfahren relevanten Fälligkeitstermine handelt, sondern um verrechnungstechnische Fälligkeitstermine. Diese ändern jedoch nichts an den Zeitpunkten, zu denen die Kapitalertragsteuern tatsächlich (nach den Bestimmungen des EStG) einzubehalten und abzuführen gewesen wären. Dennoch ist auch im Hinblick auf diese haftungsgegenständlichen Abgaben eine teilweise Aussetzung der Einhebung (im Haftungsverfahren) geboten, da der Berufung der Primärschuldnerin mit (ungeachtet der anhängigen VwGH-Beschwerde) rechtskräftiger und wirksamer Berufungsentscheidung vom 13.2.2007 teilweise stattgegeben wurde. Aufgrund der Bindung des Haftungsverfahrens an das Abgabenverfahren wird daher auch der Haftungsberufung in diesem Umfang stattzugeben sein. Ursprünglich wurden Kapitalertragsteuern 1998 und 1999 in Höhe von 58.132,00 € (1998) und 31.488,00 € (1999) vorgeschrieben, die mit der genannten Berufungsentscheidung auf 23.995,48 € (1998) und 24.328,76 (1999) vermindert wurden. Da die Kapitalertragsteuer 1998 nur mehr mit 4.064,78 € offen ist, ist die Haftungsberufung hinsichtlich eines Differenzbetrages von 54.067,22 € (58.132,00 € minus 4.064,78 €) erfolgsversprechend. Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 1999 war eine Aussetzung der Einhebung in Höhe von 7.159,24 € (31.488,00 € minus 24.328,76 €) zu gewähren.

Betreffend Umsatzsteuer 1999 ergab sich aus der Berufungsentscheidung vom 13.2.2007 eine Gutschrift von 5.275,91 €, mit der die haftungsgegenständliche Nachforderung von 3.403,67 € zur Gänze abgedeckt wurde. Diese wird daher zur Gänze aus der Haftungssumme auszuscheiden sein, weshalb die Haftungsberufung insofern erfolgsversprechend erscheint, und die Aussetzung der Einhebung bewilligt wurde. Aus der Haftung wird schließlich auch die offenkundig nur auf eine Rundungsdifferenz zurückzuführende Umsatzsteuernachforderung 2003 in Höhe von 0,01 € auszuscheiden sein, weshalb auch diesbezüglich die Aussetzung der Einhebung bewilligt wurde.

Insgesamt gesehen war daher in dem im gegenständlichen Bescheidspruch dargestellten Ausmaß die Aussetzung der Einhebung zu bewilligen. Im Übrigen musste der Berufung der Erfolg versagt bleiben, da insoweit die zugrunde liegende Haftungsberufung vom Finanzamt aus den angeführten Gründen zutreffend als wenig erfolgsversprechend beurteilt worden war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. Juni 2009