

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 5. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden, vertreten durch OR Dr. Ulrike Mifek, vom 29. Jänner 2003 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 1 BAO im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger nach der am 24. Juni 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **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

Das Landesgericht eröffnete am 6. August 1998 über das Vermögen der KG das Konkursverfahren. Mit Beschluss vom 11. Juli 2001 wurde der Konkurs nach Verteilung einer Quote von 26,7 % an die Konkursgläubiger gemäß § 139 KO aufgehoben.

Da für die Monate Juni und Juli 1998 keine Voranmeldungen eingebracht worden wären, setzte das Finanzamt die Umsatzsteuervorauszahlungen mit Bescheid vom 24. August 1998 in Höhe von S 501.800,00 fest. Nach erfolgter Meldung der Masseverwalterin (MV), der F GmbH, der per 31. März 1998 in Höhe von S 3.982.228,50 aus haftenden Lieferverbindlichkeiten nahm das Finanzamt nach Wiederaufnahme des Verfahrens eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von S 663.704,75 vor und setzte mit Bescheid vom 1. September 1998 die Umsatzsteuervorauszahlungen 6+7/98 mit S 925.505,00 fest.

Nach festgestellten Abfuhrdifferenzen setzte das Finanzamt am 4. November 1998 für den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 5. August 1998 Lohnsteuer in Höhe von S 15.351,00, einen Dienstgeberbeitrag von S 4.291,00 sowie einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von S 505,00 bescheidmäßig fest.

Mit Bescheid vom 4. April 2000 wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Bemessungsgrundlagen unter Berücksichtigung der für die Zeiträume 4/97-3/98 in Höhe von S 1.285.646,00 entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und die Umsatzsteuer für das abweichende Wirtschaftsjahr 1998 mit S 1.400.000,00 festgesetzt, woraus eine Nachforderung von S 114.154,00 (€ 8.295,89) resultierte.

Mit Schreiben vom 14. September 2000 gab der von der MV beauftragte Steuerberater Mag. T. nicht gemeldete Lohnabgaben bekannt, nämlich an Konkursforderungen für Zeiträume vor der Konkurseröffnung Lohnsteuer in Höhe von S 261.192,00, einen Dienstgeberbeitrag von S 91.933,00 sowie einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von S 10.623,00 sowie an Masseforderungen Lohnsteuer in Höhe von S 1.779,00, Dienstgeberbeitrag von S 1.379,00 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von S 159,00, die mit Bescheid vom 2. November 2000 im Gesamtbetrag ohne Aufteilung sowie auch für den unzutreffenden Voranmeldungszeitraum Oktober 2000 festgesetzt wurden.

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2003 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 12 BAO als Geschäftsführer der GmbH für aushaftende Abgaben der KG in der Höhe von € 34.818,65, nämlich

	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	1998	6.919,92
Lohnsteuer	1997/7/1998	20.097,16

Dienstgeberbeitrag	1997/7/1998	6.992,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1997/7/1998	808,70

zur Haftung herangezogen, da diese nach Aufhebung des Konkurses bei der KG nicht eingebraucht werden könnten und der Geschäftsführer der persönlich haftenden Komplementärgesellschafterin verpflichtet gewesen wäre, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der KG aus deren Mitteln entrichtet werden, jedoch keine Gründe vorliegen würden, weshalb er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen wäre.

In der dagegen am 5. Februar 2003 rechtzeitig eingebrauchten Berufung wandte der Bw. ein, dass die von der Behörde angeführten Gründe nicht vorliegen würden. Der Umkehrschluss, dass er Verschulden zu vertreten hätte, wenn keine Gründe für mangelndes Verschulden vorliegen würden, sei unzulässig und widerspreche der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Tatsächlich habe er die Geschäftsführung etwa ein Jahr vor Konkurseröffnung übernommen, wobei die Gesellschaft bereits damals mit erheblichen Schwierigkeiten zu kämpfen gehabt hätte. Es sei ihm zwar gelungen, das Ergebnis zu verbessern, nicht jedoch, "das Ruder gänzlich herumzureißen", weshalb der Antrag auf Konkurseröffnung unvermeidlich gewesen wäre. Die MV hätte ihm damals attestiert, dass ihm keinerlei fahrlässiges Verhalten vorgeworfen werden könnte.

Mit Schreiben vom 6. März 2003 ersuchte das Finanzamt um Ergänzung der Berufung und forderte den Bw. auf, die Gründe, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, konkret darzulegen sowie die zur Beweisführung erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhalts brachte der Bw. im Schreiben vom 30. April 2003 ergänzend vor, dass es für ihn nicht nachvollziehbar wäre, aus welchem Grund derartig hohe Steuerschulden entstanden sein sollen, da aus den beigelegten Buchungsmittelungen und Kontonachrichten hervorgehe, dass keine Steuerschuld bestehen würde.

Darüber hinaus wandte der Bw. ein, dass aus dem ebenfalls vorgelegten zum 25. August 1997 erstellten Buchhaltungsauszug "Offene Posten Kreditoren" ersichtlich wäre, dass im Zeitpunkt seiner Übernahme der Geschäftsführertätigkeit (1. September 1997) von Gesamtrechnungsbeträgen von S 3.083.276,21 ein Betrag von S 2.974.206,36 offen gewesen wäre, da die bestehenden Verbindlichkeiten nur zu einem geringen Teil mit den eingehenden Verkaufs- und Dienstleistungserlösen abgedeckt hätten werden können. Er sei deshalb damals bemüht gewesen, die laufenden monatlichen Belastungen durch Abbau von Mitarbeitern und weitere umfangreiche Restrukturierungsmaßnahmen zu reduzieren. So wäre es etwa gelungen, die zu bezahlenden Bruttopgehälter von monatlich S 377.171,00 auf S 229.340,88 zu vermindern.

Desweiteren habe er versucht, mit sämtlichen Gläubigern Ratenvereinbarungen zu treffen. Auch wäre mit den Lieferanten vereinbart worden, dass neu zu bestellende Waren nur mehr gegen Vorauskasse zu bezahlen gewesen wären. Andernfalls hätte der Betrieb sofort geschlossen werden müssen, da keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden wären. Durch diese Vereinbarungen wäre eine Weiterführung des Betriebes ermöglicht worden. Die mit dem zu erwirtschaftenden Deckungsbeitrag erhoffte Restrukturierung wäre aber letztlich dennoch fehlgeschlagen.

Ungeachtet dieser damaligen Situation wären aber die Steuern und Abgaben pünktlich und vollständig beglichen worden, wobei der Bw. angab, nach bestem Wissen und Gewissen von der von seiner Buchhaltung berechneten Umsatzsteuer anhand der ausgehenden sowie eingehenden Rechnungen ausgegangen zu sein. Die Lohnabgaben, deren pünktliche und vollständige Überweisung er ebenfalls vorgenommen hätte, wären hingegen von der damaligen Lohnverrechnung, der Firma B, berechnet worden. Das Finanzamt wäre dabei bevorzugt behandelt worden, da keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden wären, um auch die anderen Gläubiger in gleicher Weise behandeln zu können. Hätte er damals von einer noch höheren Abgabenschuld ausgehen müssen, wäre eine vollständige Begleichung nicht mehr möglich gewesen.

Weiters brachte der Bw. vor, dass es ihm trotz der Restrukturierungsmaßnahmen nicht gelungen wäre, die gegenüber den Lieferanten bestehenden Verbindlichkeiten weiter zu senken, da diese bei Rechnungen über S 3.923.857,42 auf einen Gesamtaußenstand zum 20. März 1998 von S 3.629.106,46 angestiegen wären.

Zum Nachweis der fehlenden Mittel legte der Bw. für den Zeitraum 1. Juli 1997 bis 1. August 1998 eine Liquiditätsaufstellung respektive Aufstellung der Kontostände vor, aus der die Guthabens- und Saldenstände der einzelnen Bankkonten sowie die Kreditoren- als auch die Debitorenaushaftungen und die sonstigen Kredite ersichtlich wären. Daraus könne entnommen werden, dass die Lieferantenverbindlichkeiten von S 2.900.000,00 im September 1997 auf S 3.800.000,00 im August 1998 angewachsen wären. Darüber hinaus würde auch hervorgehen, dass die verfügbaren Mittel (Guthabensstände bei den jeweiligen Konten) im Hinblick auf die Gesamtschulden nicht ausgereicht hätten, um alle Gläubiger zu befriedigen.

Da die Verbindlichkeiten von rund S 2.740.000,00 zwar zunächst in etwa gehalten und im Mai und Juni 1998 sogar kurzfristig hätten gesenkt werden können, jedoch im Juli und August 1998 wieder deutlich gestiegen wären, sei die Restrukturierung fehlgeschlagen und der Konkurs unausweichlich erschienen.

Aus den angeführten Kontoständen und den punktuell noch aufgefundenen Kontoauszügen wäre ersichtlich, dass erheblichen Sollbeständen deutlich geringere Habenbestände gegenübergestanden wären, weshalb zur Verteilung keine ausreichenden Mittel zu Verfügung gestanden wären. Die Verteilung wäre in der Weise erfolgt, dass eine wöchentlich zu ver-

teilende Summe in etwa gleich im Verhältnis zum Gesamtaußenstand auf die einzelnen Kreditoren verteilt bezahlt worden wäre. Im März 1998 wäre anhand einer Wochenfinanzplanung ein monatlicher verhältnismäßiger Pauschalbetrag vereinbart worden.

Der Bw. betonte aber, dass mit dem Finanzamt keine derartige Vereinbarung getroffen worden wäre. Die Abgabenschulden wären vielmehr vollständig bezahlt worden.

Die nunmehrigen Abgabenrückstände wären deshalb nicht entrichtet worden, da sie zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt gewesen wären. Aber auch wenn der Bw. vom Gesamtmaß der tatsächlichen Abgabenverbindlichkeiten Kenntnis erlangt hätte, wäre er keinesfalls in der Lage gewesen, diese ohne gleichzeitige Ungleichbehandlung anderer Gläubiger zu bezahlen.

Der Bw. beantragte daher abschließend, den Haftungsbescheid ersatzlos zu beheben, da eine schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten, für die Bezahlung der Abgaben Sorge zu tragen, nicht vorliegen würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2003 wurde die Berufung abgewiesen. Begründend brachte das Finanzamt vor, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenrückstände nach Abwicklung des Konkursverfahrens und am 11. Juli 2001 erfolgter Verteilung der Konkursmasse uneinbringlich wären.

Bei den Lohnabgaben würde es sich um Nachforderungen anlässlich von Lohnsteuerprüfungen laut Bescheiden vom 4. November 1998 sowie 2. November 2000 resultierend aus der Feststellung von Abfuhrdifferenzen und der Nachmeldung von Lohnabgaben bis zum Zeitpunkt der Konkureröffnung seitens des im Auftrag der MV während des Konkursverfahrens tätigen Steuerberaters handeln. Da diese nicht den Abgabenvorschriften entsprechend abgeführt bzw. rechtzeitig gemeldet worden wären, sei dem Bw. daher eine Pflichtverletzung vorzuwerfen. Die Festsetzung zu einem Zeitpunkt nach bereits eingetretener Zahlungsunfähigkeit würde die Haftung des Vertreters für die Nachforderung nicht beeinträchtigen.

Zur Haftung für die rückständige Umsatzsteuer 1998 hielt das Finanzamt fest, dass der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 1998 verletzt habe, weshalb die Abgabenbehörde daher zur Schätzung berechtigt und verpflichtet gewesen wäre. Da die daraus resultierende uneinbringliche Umsatzsteuernachforderung daher auf die schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO iVm § 12 BAO zurückzuführen sei, wäre die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 18. Juni 2003 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die Abgabenbehörde erster Instanz lediglich begründet habe, dass die Vorschreibung in

der genannten Höhe zu Recht bestehen würde. Sie hätte sich aber ansonsten mit seinem Vorbringen nicht ausreichend auseinander gesetzt, da überhaupt nicht geprüft worden wäre, dass er als Geschäftsführer damals keine ausreichenden Mittel gehabt hätte, um alle Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen.

Abschließend verwies der Bw. auf sein bisheriges Vorbringen und die bisher angebotenen Beweise und stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 24. Juni 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend vor, dass das Finanzamt zum damaligen Zeitpunkt zur Gänze, die übrigen Gläubiger jedoch nach den vorgelegten Aufstellungen lediglich mit einem Ausmaß von etwa 10 % befriedigt worden wären. Eine Pflichtverletzung könne aber nur dann vorliegen, wenn das Finanzamt eine geringere Zahlungsquote als diese 10 % erhalten hätte. Dies wäre nicht der Fall, da auch unter Berücksichtigung der nach Konkurseröffnung festgesetzten Nachforderungen der Abgabengläubiger weit mehr als die übrigen Gläubiger erhalten hätte.

Zum Einwand der Vertreterin des Finanzamtes, dass gemäß § 78 Abs. 3 EStG der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht für die Lohnsteuer gelten würde, wandte der steuerliche Vertreter ein, dass diese Bestimmung auf Lohnzahlungszeiträume vor Übernahme der Geschäftsführertätigkeit des Bw. keine Anwendung finden könne, da er zu diesem Zeitpunkt die Auszahlung der Löhne nicht mehr beeinflussen hätte können. Darüber hinaus wurde bestritten, dass für den Zeitraum vom 1. September 1997 bis 31. Dezember 1997 überhaupt Lohnabgabenzückstände bestehen würden, da der Bescheid keine diesbezügliche Aufteilung enthalten würde.

Hinsichtlich des daraufhin erfolgten Einwandes der Vertreterin des Finanzamtes, dass dann im Gegenzug § 78 Abs. 3 EStG aber für die Entrichtung von Lohnsteuer Juli 1998 relevant sei, erklärte der steuerliche Vertreter, dass diese dann zwar einbehalten worden, aber auf Grund des nach Konkurseröffnung liegenden Fälligkeitstages lediglich in die allgemeine Masse gefallen wäre.

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

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.*

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

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

*Abs. 1 die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit obliegt, § 80 Abs. 1 BAO sinngemäß.*

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

Zunächst war festzustellen, dass die Primärschuldnerin trotz der am 4. Februar 1992 geänderten Rechtsform sowie der seit 30. Jänner 1992 als persönlich haftende Komplementärgesellschafterin eingetragenen GmbH zwar nach wie vor im Firmenbuch als OHG aufscheint, dennoch in Wahrheit in der Rechtsform einer GmbH & Co KG geführt wurde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes haben bei einer GmbH & Co KG, bei welcher die Kommanditgesellschaft durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer, vertreten wird, diese Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG betreffen, zu erfüllen und haften daher bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (VwGH 27.3.1996, 93/15/0229, 24.1.1996, 94/13/0069). Da für die Heranziehung zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten einer KG die Erlassung eines Haftungsbescheides an die geschäftsführende Komplementär-GmbH nicht Voraussetzung ist (VwGH 10.6.1980, 535/80), trifft bei einer GmbH & Co KG die der geschäftsführenden GmbH gemäß § 81 Abs. 1 BAO auferlegte Pflicht zur Abfuhr der Abgaben der KG in Ansehung des Tatbestandsbildes des § 80 Abs. 1 BAO auch den Geschäftsführer der GmbH in seiner Eigenschaft als deren gesetzlichen Vertreter und rechtfertigt daher auch seine – direkte – Inanspruchnahme nach § 9 Abs. 1 BAO (VwGH 7.6.1989, 88/13/0127-0132).

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 73,3 % der angemeldeten Konkursforderungen fest, da das am 6. August 1998 über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnete Konkursverfahren nach Festsetzung einer Konkursquote von 26,7 % mit Beschluss des Landesgerichtes vom 11. Juli 2001 aufgehoben wurde (vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0016), wobei die am 5. Juli 2001 in Höhe von S 337.647,69 (€24.537,81) entrichtete Konkursquote ausschließlich auf die Umsatzsteuervorauszahlung 6-7/98 verrechnet wurde:

Entstehung des Abgabenanpruches	Fälligkeit	Konkursforderung (in €)	73,3 %
---------------------------------	------------	-------------------------	--------

	anspruches		(in €)	
Lohnsteuer 1997	31.12.97	15.1.98	1.115,60	817,73
Dienstgeberbeitrag 1997	31.12.97	15.1.98	311,84	228,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997	31.12.97	15.1.98	36,70	26,90
Umsatzsteuer 1998 (abweichendes Wirtschaftsjahr 4/97 – 3/98)	31.3.98	15.5.98	8.295,89	6.080,89
Lohnsteuer 7/1998	31.7.98	17.8.98	18.981,56	13.919,35
Dienstgeberbeitrag 7/1998	31.7.98	17.8.98	6.681,03	4.897,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 7/1998	31.7.98	17.8.98	772,00	565,88
Umsatzsteuer 6-7/98 abzügliche zwischenzeitiger Gutschriften	31.7.98	15.9.98	67.259,07	49.300 - 11.659,34

Gesamtaushaltende Konkursforderungen	64.178,08
--------------------------------------	-----------

*Die die Masse treffenden Steuern stellen Masseforderungen dar, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird (§ 46 Abs. 1 Z 2 KO).*

*Gemäß § 14 Abs. 2 KO gelten im Konkurs betagte Forderungen als fällig.*

Dennoch war die Haftung nur auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten zu beschränken, da die infolge des jeweils vor Konkurseröffnung (6. August 1998) entstandenen Abgabenanspruches (30. Juni bzw. 31. Juli 1998) zwar gemäß § 46 iVm § 14 Abs. 2 KO zu Recht als Konkursforderungen qualifizierten Umsatzsteuervorauszahlungen für Juni und Juli 1998 erst nach Konkurseröffnung fällig waren (17. August bzw. 15. September 1998) und daher vom Finanzamt auch zu Recht nicht der Haftung unterworfen wurden.

Den in Höhe von € 26.434,59 geltend gemachten Lohnabgaben 7/1998 liegt ein nicht korrespondierender Bescheid vom 2. November 2000, mit dem - gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 KO auf Grund der Bindung an einen rechtskräftigen Bescheid als Masseforderungen zu qualifizierende - Lohnabgaben, die zwar de facto zum überwiegenden Teil auch aus Zeiten vor Konkurseröffnung herrühren, aber tatsächlich jedoch – offenbar auf Grund des Zusammenhangs mit der zu diesem Zeitpunkt erfolgten bescheidmäßigen Festsetzung - für den nach Konkurseröffnung gelegenen Voranmeldungszeitraum Oktober 2000 in Höhe von € 27.459,05 festgesetzt wurden, zu Grunde. Eine Haftung für Masseforderungen kann den Geschäftsführer aber nicht treffen und wäre demnach nicht zu Recht erfolgt.

Da aber die Haftung gar nicht für die bescheidmäßigt festgesetzten Lohnabgaben 10/2000, deren Einbringung gemäß § 231 BAO auch nur für einen Betrag von € 1.024,46, der den tatsächlichen Masseforderungen entspricht, ausgesetzt wurde, sondern für den Zeitraum 7/1998 ohne vorhergehende bescheidmäßige Anforderung erstmals im Haftungsbescheid ausgesprochen wurde, sind diese – im Rückstand in Höhe von € 26.434,59 enthaltenen - Abgabenforderungen zwar als Konkursforderungen einzustufen, vermögen aber dennoch an der Unrechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme nichts ändern, da in diesem Fall auf Grund der gleichfalls nach Konkurseröffnung gelegenen Fälligkeit (17. August 1998) eine Zahlungsverpflichtung des Bw., die schuldhaft verletzt werden könnte, gar nicht vorlag.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH vom 17. Mai 1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH vom 28.5.1993, 93/17/0049), waren die für eine Haftungsinanspruchnahme in Frage kommenden Beträge auf Grund der nunmehr festgesetzten Konkursquote für die Lohnabgaben 1997 sowie die Nachforderung an Umsatzsteuer aus der Veranlagung des abweichenden Wirtschaftsjahres 1998 zunächst mit € 7.154,10 festzustellen:

Lohnsteuer 1997	817,73
Dienstgeberbeitrag 1997	228,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997	26,90
Umsatzsteuer 1998	6.080,89
	<b>7.154,10</b>

Dem Vorbringen des Bw., dass es für ihn nicht nachvollziehbar wäre, aus welchem Grund derartig hohe Steuerschulden entstanden sein sollen, muss entgegengehalten werden, dass zum Einen Einreden betreffend Abgabenfestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem die Abgabenfestsetzung selbst betreffenden Verfahren vorzutragen sind (VwGH vom 23. Mai 1990, 89/13/0250) und zum Anderen die Abgabennachforderungen auf während des laufenden Konkursverfahrens erlassenen und an die zum damaligen Zeitpunkt zuständige MV zugestellten Bescheiden basieren, die ohne Einbringung von Rechtsmitteln in Rechtskraft erwachsen sind.

Darüber hinaus kann die Haftung auch für Abgabennachforderungen bestehen, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten sind, insbesondere wenn der Vertreter unrichtige oder gar keine Abgabenerklärungen eingereicht hat, zumal zu den abgabenrechtlichen Pflichten abgesehen von der zeitgerechten Abgabenentrichtung auch die Führung

gesetzmäßiger Aufzeichnungen und die pünktliche Einreichung von richtigen Abgaben-erklärungen gehört (VwGH vom 30.5.1989, 89/14/0043).

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

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH vom 15. Mai 1997, 96/15/0003).

Aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten im Zeitraum ab der Zahlungsstockung bzw. der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit (1. September 1997), wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, bis zur Konkurseröffnung (6. August 1998) – geht im Zusammenhang mit den vom Finanzamt vorgelegten Akten hervor, dass die Abgabenschulden laut nachfolgender Aufstellung zu 95,46 % entrichtet wurden:

	260.241,00 S
	264.544,00 S
	195.517,00 S
	88.330,00 S
	1,00 S
	340.361,00 S
	191.104,00 S
	116.781,00 S
	113.762,00 S
	126.718,00 S
	121.195,00 S
	96.222,00 S
	121.163,00 S

im Zeitraum 1.9.97 – 5.8.98 geleistete Zahlungen und sonstige Gutschriften	2.035.939,00 S = <b>147.957,46 €</b>
Lohnabgaben 1997, fällig am 15.1.98	+ 1.464,14 €
nicht jedoch Lohnabgaben 7/98, da erst nach Konkursöffnung fällig	0,00 €
Umsatzsteuer 1998, fällig am 15.5.98	+ 8.295,89 €
nicht jedoch U 6-7/98, da erst nach Konkursöffnung fällig	0,00 €
wäre daher zu zahlen gewesen	<b>157.717,49 €</b>
im Zeitraum 1.9.97 – 5.8.98 geleistete Zahlungen und sonstige Gutschriften	147.957,46 €
Konkursquote: 26,7 % von 1.464,14 € + 8.295,89 €	+ 2.605,93 €
insgesamt daher entrichtet	<b>= 150.563,39 €</b>
tatsächlich entrichtete Quote: 150.563,39 x 100 / 157.717,49	<b>= 95,46%</b>

Hingegen wurden die übrigen Gläubiger in Summe zu einem wesentlich geringeren Ausmaß (rund 10 %) befriedigt.

Aus der Tatsache, dass aber manche Gläubiger nach dem Vorbringen des Bw. offenbar vollständig befriedigt wurden - so wurden zwar zur Durchführung von Restrukturierungsmaßnahmen Mitarbeiter abgebaut, jedoch den verbleibenden die Löhne zur Gänze ausbezahlt; des Weiteren wurde an Lieferanten für neu zu bestellende Waren gegen Vorauskasse, daher ebenfalls zur Gänze bezahlt -, ergibt sich jedoch, dass grundsätzlich eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliegt.

Das Vorbringen des Bw., dass er nach bestem Wissen und Gewissen von der von seiner Buchhaltung berechneten Umsatzsteuer sowie von den von der damaligen Lohnverrechnung ermittelten Lohnabgaben ausgegangen wäre, vermag ihn nicht zu exkulpieren, weil ein Mindestmaß an Überwachung des mit der Wahrnehmung dieser Belange betrauten Personals für den allein verantwortlichen Geschäftsführer (§ 25 Abs. 1 GmbHG) als gesetzliches Vertretungsorgan der Gesellschaft verlangt werden muss (VwGH vom 10.10.1996, 94/15/0122).

Aus dem Einwand des Bw., die MV hätte ihm die Entlastung erteilt, indem ihm attestiert worden wäre, dass ihm keinerlei fahrlässiges Verhalten vorgeworfen werden könnte, lässt sich für das gegenständliche Haftungsverfahren ebenfalls nichts gewinnen, da die zivil- und strafrechtliche Frage des Verschuldens am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit (vgl. Krida-

bestimmungen) für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist (VwGH vom 20.9.1996, 94/17/0420).

Somit hat der Bw. die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten durch Bevorzugung anderer Gläubiger zu vertreten.

Allerdings setzt die Haftungsanspruchnahme auch eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung (Reeger/Stoll, BAO, § 9 TZ 6).

Da der Abgabengläubiger aber ohnehin mit einer Zahlung von insgesamt 95,46 % (eine gesonderte Berechnung für die der Haftung unterzogenen verbleibenden Abgaben ergibt für die Umsatzsteuer 1998 eine Quote von 94,02 %, für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997 eine Quote von sogar 99,91 %!) eine Befriedigung weit über der bei Beachtung der gebotenen Gleichbehandlung ansonsten zustehenden Quote erlangt hat, kann daher mangels Kausalität eine Haftungsanspruchnahme für diese Abgaben nicht zu Recht bestehen.

Hingegen gelten aber für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer (nicht jedoch für die übrigen Lohnabgaben) Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz (VwGH vom 15.5.1997, 96/15/0003). Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat nämlich der Arbeitgeber, wenn die 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.

Dabei war aber dem Einwand des steuerlichen Vertreters des Bw., dass diese Bestimmung auf Lohnzahlungszeiträume vor Übernahme der Geschäftsführertätigkeit des Bw. keine Anwendung finden könne, da er zu diesem Zeitpunkt die Auszahlung der Löhne nicht mehr beeinflussen hätte können, Folge zu geben. Eine auf § 78 Abs. 3 EStG gestützte Pflichtverletzung kann demnach lediglich für aushaltende Lohnsteuer, die für Lohnzahlungszeiträume nach dem 1. September 1997 geschuldet wird, bestehen. Aber auch hierbei bestand der Einwand, dass auf Grund der fehlenden Aufteilung der Nachforderungen auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume das Bestehen von Lohnabgabengrückständen im Zeitraum vom 1. September 1997 bis 31. Dezember 1997 überhaupt bestritten werde, zu Recht. Da der bekämpfte Haftungsbescheid selbst nur das gesamte Kalenderjahr 1997 anführt und auch aus dem Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. November 1998 lediglich die Festsetzung von Lohnabgaben für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 5. August 1998 (bis Konkurseröffnung) hervorgeht, konnte eine Zuordnung in Nachforderungen vor und nach Übernahme der Geschäftsführertätigkeit nicht vorgenommen werden.

Somit käme lediglich eine Pflichtverletzung wegen Nichteinhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes in Betracht. Da aber nach dem bereits oben Gesagten eine Kausalität der schuldhaften Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit ohnehin nicht besteht, erfolgte somit die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer 1997 ebenfalls nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2004