



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, vertreten durch Dr. Josef Lechner, Dr. Ewald Wirleitner, Mag. C. Oberlindofer, Dr. Hubert Niedermayr, Rechtsanwälte, 4400 Steyr, Grünmarkt 8, vom 26. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 23. Jänner 2007 zu StNr. 000/0000 betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma F GmbH gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	05/05	15.06.2005	<b>2.751,85</b>
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/05	15.06.2005	<b>519,60</b>
Zuschlag zum DB	05/05	15.06.2005	<b>41,57</b>
Umsatzsteuer	04/05	15.06.2005	<b>650,30</b>
Lohnsteuer	07/05	16.08.2005	<b>8.399,54</b>
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/05	16.08.2005	<b>902,34</b>
Zuschlag zum DB	07/05	16.08.2005	<b>72,19</b>
Umsatzsteuer	06/05	16.08.2005	<b>4.083,10</b>
Lohnsteuer	06/05	15.07.2005	<b>9.716,08</b>
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/05	15.07.2005	<b>3.784,58</b>
Zuschlag zum DB	06/05	15.07.2005	<b>302,76</b>
Lohnsteuer	08/05	15.09.2005	<b>8.218,16</b>
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/05	15.09.2005	<b>398,20</b>
Zuschlag zum DB	08/05	15.09.2005	<b>31,85</b>
Säumniszuschlag 1	2005	19.09.2005	<b>26,92</b>
Säumniszuschlag 1	2005	19.09.2005	<b>9,49</b>
Summe			<b>39.908,53</b>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 19.5.2004 wurde die primärschuldnerische Gesellschaft gegründet, deren Geschäftsführer der Berufungswerber war.

Über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 12.10.2005 das Konkursverfahren eröffnet. Nach Verteilung der Konkursquote von rund 5 % wurde dieses Insolvenzverfahren am 13.9.2006 aufgehoben. Die Firma wurde am 22.2.2008 im Firmenbuch gelöscht.

In einem Ergänzungersuchen vom 6.10.2006 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass folgende Abgabenschuldigkeiten, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen sind, nicht entrichtet worden wären:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	05/05	15.06.2005	2.751,85
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/05	15.06.2005	2.320,70
Zuschlag zum DB	05/05	15.06.2005	185,66
Umsatzsteuer	04/05	15.06.2005	2.904,43
Lohnsteuer	07/05	16.08.2005	8.399,54
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/05	16.08.2005	2.354,13
Zuschlag zum DB	07/05	16.08.2005	188,33
Umsatzsteuer	06/05	16.08.2005	10.652,49
Lohnsteuer	06/05	15.07.2005	9.716,08
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/05	15.07.2005	4.443,04
Zuschlag zum DB	06/05	15.07.2005	355,44
Lohnsteuer	08/05	15.09.2005	8.218,16
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/05	15.09.2005	2.438,43
Zuschlag zum DB	08/05	15.09.2005	195,07
Säumniszuschlag 1	2005	19.09.2005	164,84
Säumniszuschlag 1	2005	19.09.2005	58,09
Summe			55.346,28

Der Berufungswerber möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die angeführten 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. Falls nicht nachgewiesen werden könne, dass vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, möge nachgewiesen werden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Schließlich wurde der Berufungswerber um Bekanntgabe seiner persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse anhand eines angeschlossenen Formblattes bekannt zu geben.

In einer Stellungnahme vom 18.12.2006 wurde dazu ausgeführt, dass die Gesellschaft wegen fehlender ausreichender Mittel die Verbindlichkeiten gegen über dem Finanzamt nicht vollständig bezahlen habe können. Am 12.10.2005 sei die "Anmeldung" eines Konkursverfahrens erfolgt. Bezuglich der anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten werde auf eine beigelegte Tabelle verwiesen, aus der ersichtlich sei, dass an das Finanzamt Zahlungen im Ausmaß von 67,45 % getätigten worden seien, an restliche Gläubiger in Höhe von 94,56 %. Wäre die Behörde anteilmäßig befriedigt worden wie sämtliche anderen Gläubiger, so wäre ein zusätzlicher Betrag von 15.005,61 € zur Zahlung fällig gewesen. Schließlich wurde noch mitgeteilt, dass der Berufungswerber in einem Dienstverhältnis stehe und über ein Nettoeinkommen von rund 2.000,00 € verfüge.

In der angeschlossenen Tabelle wurden monatsweise die näher aufgegliederten Soll-Zahlungen den Ist-Zahlungen gegenübergestellt, und folgende Summen ermittelt:

<b>Zeiträume</b>	<b>05/05</b>	<b>06/05</b>	<b>07/05</b>	<b>08/05</b>	<b>09/05</b>	<b>gesamt</b>
Summe Sollzahlungen	521.733	685.648	317.968	273.262	234.888	583.537
Summe Istzahlungen	157.255	199.276	270.838	107.377	38.361	551.780
<i>Zahlungen Ist/Soll in %</i>	<i>30,14</i>	<i>29,06</i>	<i>85,18</i>	<i>39,29</i>	<i>16,33</i>	<i>94,56</i>
Summe Sollzahlungen FA	0	8.163	14.515	21.594	11.075	55.346
Summe Istzahlungen FA	168	36.953	207	0	0	37.329
<i>Zahlungen Ist/Soll FA in %</i>	<i>0</i>	<i>452,71</i>	<i>1,43</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>67,45</i>

Mit Haftungsbescheid vom 23.1.2007 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für die im Vorhalt vom 6.10.2006 angeführten Abgaben in vollem Umfang in Anspruch. In der Bescheidbegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt. Nach Ansicht des Finanzamtes liege eine Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern vor. Mit den in der Stellungnahme vom 18.12.2006 angeführten Zahlungen für den Zeitraum Mai bis Juni 2006 seien nur Abgabenzurückstände getilgt worden, "die vor den Fälligkeiten der ausgewiesenen Haftungsschuld gelegen" seien.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 26.2.2007 Berufung erhoben. Die Lage der Gesellschaft habe sich ab dem Monat Mai 2005 verschlechtert. Diese Verschlechterung sei kurz danach bereits mit dem Finanzamt kommuniziert worden. Das Finanzamt habe einen Vertreter zwecks Aufnahme eines Vermögensstatus in das Unternehmen geschickt. Obwohl es bereits Schwierigkeiten gegeben hätte, habe die Gesellschaft noch im Juni 2005 eine Zahlung in Höhe von 36.953,00 € geleistet. Die im Beobachtungszeitraum geleisteten Zahlungen seien zum Großteil bereits durch einen Investor durchgeführt worden, welcher weder Geschäftsführer- noch Gesellschafterfunktion gehabt habe. Die Verwendung der extern zugeflossenen Mittel sei nicht dem Geschäftsführer obliegen. Es sei somit nicht im Einflussbereich des Berufungswerbers gelegen, eine wie auch immer geartete Gleichbehandlung herbeizuführen. Die Lage der Gesellschaft habe leider nicht mehr stabilisiert werden können,

und so sei Anfang Oktober 2005 Konkurs beim Landesgericht Steyr angemeldet worden. Wenn Abgaben bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit uneinbringlich seien, dann schließe dies die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung durch den Geschäftsführer aus. Daraus ergebe sich zwingend, dass er nicht zur Haftung herangezogen werden könne, denn eine solche sei nur bei schuldhafter Pflichtverletzung möglich.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsentscheidung vom 28.3.2007 im Wesentlichen mit dem Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden hat.

Im Vorlageantrag vom 2.5.2007 wurde zusammengefasst darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber die entsprechenden Quoten ermittelt habe, die bei gleichmäßiger Verteilung der Mittel auf die Abgabenschulden entfallen wäre. Eine Haftung für 100% der Abgaben komme daher nicht in Betracht. Weiters habe er vorgetragen, dass Drittmittel in die Gesellschaft eingeflossen wären und damit eine Sanierung versucht worden sei. Diese Drittmittel seien der Gesellschaft nie zur Verfügung gestanden, der Berufungswerber sei darüber gar nicht verfügberechtigt gewesen. Der einstiegswillige Gesellschafter habe seinerzeit mit seinen Mitteln und im eigenen Namen (ausdrücklich nicht im Namen der Gesellschaft) Lieferanten bezahlt. Diese Mittel seien der Gesellschaft daher gar nicht zur Verfügung gestanden und es seien insofern diese Fremdmittel bei der Beurteilung der zur Gleichbehandlung der Gläubiger zur Verfügung stehenden Mittel auszuscheiden. Dabei handle es sich um einen Betrag von 100.000,00 €. Zum Nachweis dafür werde die Einvernahme der Zeugen Mag. S und Dr. H beantragt. Schließlich wurde die Rechtmäßigkeit der Verbuchung der vom Finanzamt erwähnten Zahlungen auf ältere als die haftungsgegenständlichen Abgaben bestritten.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 8.5.2008 wurde der Berufungswerber eingeladen, zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen:

*"1) Die Richtigkeit der Abgabenverrechnung ist nicht im Haftungsverfahren sondern allenfalls in einem Abrechnungsverfahren gemäß § 216 BAO zu klären (vgl. etwa VwGH 28.9.2004, 2001/14/1076). Ungeachtet dessen bestehen seitens des Unabhängigen Finanzsenates keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Verbuchung der mit Wirksamkeit 31.5.2005 geleisteten Zahlungen in Höhe von insgesamt 36.409,10 €. Diese wurden aufgrund der Verrechnungsweisungen mit den zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Abgaben (Lohnabgaben 02/2005 bis*

04/2005 sowie Umsatzsteuer 02/2005) verrechnet (siehe Beilagen). Andere relevante Abgabenrückstände bestanden zu diesem Zeitpunkt auch nicht.

2) Die Einwände im Punkt 2a des Vorlageantrages sind berechtigt. Wird die Differenzquote (Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie tatsächlich bekommen hat) ermittelt, ist diese auch dann der Berechnung des Ausmaßes der Haftung zugrunde zu legen, wenn in einem Monat überhaupt keine Zahlungen an das Finanzamt erfolgt sind. Da sich der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stets auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte beziehen muss (vgl. z.B. VwGH 24.10.2000, 95/14/0090), können Zahlungen, die außerhalb des haftungsrelevanten Zeitraum geleistet wurden und mit denen ältere, nicht haftungsgegenständliche Abgaben abgedeckt wurden, nicht berücksichtigt werden.

Ausgehend von der vom seinerzeitigen steuerlichen Vertreter im Zuge der Stellungnahme vom 18.12.2006 eingereichten, und für die Ermittlung der Differenzquote angestellten Berechnung ergeben sich für die einzelnen Monate folgende Quoten:

<b>Zeiträume</b>	<b>05/05</b>	<b>06/05</b>	<b>07/05</b>	<b>08/05</b>	<b>09/05</b>
Summe Sollzahlungen FA	36.397	8.163	14.515	21.594	11.075
Summe Istzahlungen FA	36.409	544	0	207	0
Zahlungen Ist/Soll FA in %	100,00 %	6,67 %	0,00 %	0,96 %	0,00 %
Zahlungen Ist/Soll gesamt in %	30,14 %	29,06 %	85,18 %	39,29 %	16,33 %
<b>Differenzquote</b>	<b>0,00 %</b>	<b>22,39 %</b>	<b>85,18 %</b>	<b>38,33 %</b>	<b>16,33 %</b>

Anmerkungen:

1) Summe Sollzahlungen FA: Am 31.5.2005 waren Abgaben in Höhe von 36.397,46 € fällig (vgl. die Rückstandsaufgliederung zu diesem Stichtag), die mit den Überweisungen vom 31.5.2005 abgedeckt wurden. Die Sollzahlungen für die Folgemonate wurden aus der Aufstellung des Steuerberaters übernommen (Abgaben lt. Haftungsbescheid).

2) Summe Istzahlungen FA: diese sind dem Abgabenkonto zu entnehmen; die Zahlung von 207 € wurde im August und nicht im Juli (lt. Aufstellung des Steuerberaters) geleistet.

3) Die Prozentsätze der Zahlungen Ist/Soll gesamt wurden ebenfalls aus der Aufstellung des Steuerberaters übernommen

Werden diese Prozentsätze an Differenzquote auf die einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben angewendet, reduzieren sich diese auf folgende Beträge:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Fälligkeit</b>	<b>Haftung</b>	<b>Quote</b>	<b>Betrag</b>
Lohnsteuer	05/05	15.06.2005	2.751,85	100,00%	<b>2.751,85</b>
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/05	15.06.2005	2.320,70	22,39%	<b>519,60</b>
Zuschlag zum DB	05/05	15.06.2005	185,66	22,39%	<b>41,57</b>
Umsatzsteuer	04/05	15.06.2005	2.904,43	22,39%	<b>650,30</b>
Lohnsteuer	07/05	16.08.2005	8.399,54	100,00%	<b>8.399,54</b>
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/05	16.08.2005	2.354,13	38,33%	<b>902,34</b>
Zuschlag zum DB	07/05	16.08.2005	188,33	38,33%	<b>72,19</b>
Umsatzsteuer	06/05	16.08.2005	10.652,49	38,33%	<b>4.083,10</b>
Lohnsteuer	06/05	15.07.2005	9.716,08	100,00%	<b>9.716,08</b>

Dienstgeberbeitrag (DB)	06/05	15.07.2005	4.443,04	85,18%	<b>3.784,58</b>
Zuschlag zum DB	06/05	15.07.2005	355,44	85,18%	<b>302,76</b>
Lohnsteuer	08/05	15.09.2005	8.218,16	100,00%	<b>8.218,16</b>
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/05	15.09.2005	2.438,43	16,33%	<b>398,20</b>
Zuschlag zum DB	08/05	15.09.2005	195,07	16,33%	<b>31,85</b>
Säumniszuschlag 1	2005	19.09.2005	164,84	16,33%	<b>26,92</b>
Säumniszuschlag 1	2005	19.09.2005	58,09	16,33%	<b>9,49</b>
Summe			55.346,28		<b>39.908,53</b>

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach aufgrund der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinausgeht (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Die Lohnsteuern sind daher ungekürzt in Ansatz zu bringen.

3) Der Berechnung des Steuerberaters ist nicht zu entnehmen, dass der im Vorlageantrag angesprochene Mittelzufluss von dritter Seite in Höhe von 100.000,00 € in die Ermittlung der Differenzquote überhaupt eingeflossen wäre. In der Absichtserklärung der B. vom 18.8.2005 wurde zwar für den Fall eines bis Ende August 2005 zustande kommenden Zusammenarbeitsvertrages ein daran anschließender Mittelzufluss in Aussicht gestellt, für September 2005 wird die Summe der Ist-Zahlungen aber nur mit 38.361,00 € beziffert.

Abgesehen davon stellt auch ein "einstiegswilliger Gesellschafter", der Schulden der Gesellschaft begleicht, dadurch mittelbar der Gesellschaft Vermögensmittel in einer Weise zur Verfügung, die es rechtfertigt, die Gesellschaft steuerrechtlich genauso wie bei der entsprechenden Verwendung eigener Mittel zu behandeln (vgl. BFH 22.11.2005, VII R 21/05 betreffend Haftung des Geschäftsführers für Lohnsteuer bei Lohnzahlung aus seinem eigenen Vermögen).

Im Übrigen ist ein Geschäftsführer von seiner Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit, weil er auf Grund einer sonstigen Einflussnahme wirtschaftlich die Gesellschaft bestimmender Personen entweder der rechtlichen und/oder faktischen Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben zumindest anteilig entrichtet werden, beraubt ist, sich aber gegen diese Beschränkung seiner Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben nicht durch entsprechende Schritte zur Wehr setzt oder von seiner Geschäftsführerfunktion zurücktritt, oder die nicht eingeschränkte Kontrollmöglichkeit nicht in ausreichender und effektiver Weise wahrnimmt (vgl. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Insoweit kommt den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung Berechtigung zu."

Dem Vorhalt waren Buchungsabfragen für den Zeitraum 1.1.2005 bis 1.4.2008, eine Rückstandsaufgliederung zum Stichtag 31.5.2005 sowie drei Ausdrucke "Belegbearbeitung" zu den Überweisungen vom 31.5.2005 angeschlossen.

Der Berufungswerber gab zu diesem nachweislich am 13.5.2008 zugestellten Vorhalt keine Stellungnahme ab.

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

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

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sind unbestritten. Es handelt sich dabei mit Ausnahme der beiden Säumniszuschläge um Selbstbemessungsabgaben, die von der Primärschuldnerin dem Finanzamt bekannt gegeben worden waren.

Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde nach Schlussverteilung aufgehoben, und die Firma der Gesellschaft im Firmenbuch bereits gelöscht. Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller

Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Die haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben weisen Fälligkeitstermine zwischen dem 15.6.2005 und 19.9.2005 aus, und wurden dem Finanzamt nur mehr bekannt gegeben, aber nicht (auch nicht anteilig) entrichtet. Im genannten Zeitraum erfolgten nur die auch im Vorhalt vom 8.5.2008 erwähnten geringfügigen Zahlungen über 544,26 € (Überweisungen vom 20.6.2005) und 207,20 € (10.8.2005).

Eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel wurde vom Berufungswerber nicht behauptet, vielmehr wurde schon in der Stellungnahme vom 18.12.2006 eine Schlechterstellung des Finanzamtes gegenüber den anderen Gläubigern zugestanden.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhafte) 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 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. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; weitere Judikurnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 27).

Dazu wurde im Vorhalt vom 8.5.2008 darauf hingewiesen, dass die Differenzquote auch dann der Berechnung des Ausmaßes der Haftung zugrunde zu legen ist, wenn in einem Monat überhaupt keine Zahlungen an das Finanzamt erfolgt sind. Weiters wurde festgehalten, dass sich der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, nach der bereits zitierten Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes stets auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte beziehen müsse, weshalb Zahlungen, die außerhalb des haftungsrelevanten Zeitraum geleistet wurden und mit denen ältere, nicht haftungsgegenständliche Abgaben abgedeckt wurden, nicht berücksichtigt werden könnten. Die für die einzelnen Fälligkeitstermine maßgeblichen Differenzquoten wurden im Vorhalt detailliert dargestellt. Der Berufungswerber trat diesen Feststellungen nicht entgegen, die Quoten wurden daher der Berechnung des Ausmaßes der einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben (mit Ausnahme der Lohnsteuern) zugrunde gelegt, und der Berufung insoweit stattgegeben.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern wurde bereits auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach aufgrund der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinausgeht (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende 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 - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schulhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern waren daher nicht im Ausmaß der ermittelten Differenzquoten, sondern ungekürzt in Ansatz zu bringen.

Zu dem im Vorlageantrag angesprochenen Mittelzufluss von dritter Seite wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen im Punkt 3) des Vorhaltes vom 8.5.2008 verwiesen. Aufgrund der dort getroffenen Feststellungen erübrigte sich auch die Einvernahme der im Vorlageantrag angeführten Zeugen.

Auch hinsichtlich der Bestreitung der Richtigkeit der Verrechnung der mit Wirksamkeit 31.5.2005 geleisteten Zahlungen in Höhe von insgesamt 36.409,10 € wird auf die Ausführungen im Vorhalt (Punkt 1) verwiesen.

Insgesamt gesehen war daher wie oben dargestellt vom Vorliegen schulhafter Pflichtverletzungen im Sinne des § 9 BAO auszugehen. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Der Berufungswerber ist 42 Jahre alt (geb. 13.2.1966) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig. In der Stellungnahme vom 18.12.2006 wurde ein monatliches Nettoeinkommen von 2.000,00 € angegeben, im Jahreslohnzettel für 2007 werden Bruttobezüge von 110.193,34 € ausgewiesen. Es ist daher nicht von vornherein davon auszugehen, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben zur Gänze und auf Dauer beim Berufungswerber uneinbringlich wären. Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig. Billigkeitsgründe, welche die Zweckmäßigkeitssätze überwiegen würden und eine Abstandnahme von der Heranziehung des Berufungswerbers rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht aktenkundig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Juni 2008