



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MS, geb. X, Adresse, vertreten durch Gerhard Friedl, Steuerberater, 4707 Schlüsselberg, Marktplatz 4, vom 31. August 2006, bei der Abgabenbehörde eingelangt am 1. September 2006, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 31. Juli 2006 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 ff BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 18.253,57 € eingeschränkt.

AA	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
L	12/04	17.01.2005	455,22
DB	12/04	17.01.2005	311,21
DZ	12/04	17.01.2005	26,28
KU	12/04	15.02.2005	21,18
L	01/05	15.02.2005	201,54
DB	01/05	15.02.2005	287,12
DZ	01/05	15.02.2005	22,97
SZ1	2004	21.02.2005	58,76
L	02/05	15.03.2005	38,52
DB	02/05	15.03.2005	249,50
DZ	02/05	15.03.2005	21,07
Z	11/04	17.03.2005	84,07
L	03/05	15.04.2005	180,92
DB	03/05	15.04.2005	287,70
DZ	03/05	15.04.2005	21,90
Z	12/04	02.05.2005	74,69
Z	01/05	17.05.2005	44,77
L	04/05	17.05.2005	99,53
DB	04/05	17.05.2005	262,70
DZ	04/05	17.05.2005	21,01
L	05/05	15.06.2005	386,05
DB	05/05	15.06.2005	346,72
DZ	05/05	15.06.2005	27,73

DB	2001	15.01.2002	52,29
DZ	2001	15.01.2002	5,00
DB	2002	15.01.2003	53,01
DZ	2002	15.01.2003	4,59
DB	2003	15.01.2004	83,25
DZ	2003	15.01.2004	7,03
DB	2004	17.01.2005	80,23
DZ	2004	17.01.2005	6,78
L	06/05	15.07.2005	267,09
DB	06/05	15.07.2005	517,39
DZ	06/05	15.07.2005	41,39
U	05/05	15.07.2005	463,95
SZ1	2005	18.07.2005	47,96
L	07/05	16.08.2005	213,44
DB	07/05	16.08.2005	224,03
DZ	07/05	16.08.2005	17,92
KU	04-06/05	16.08.2005	43,82
U	06/05	16.08.2005	1356,71
SZ1	2005	18.08.2005	36,23
L	08/05	15.09.2005	343,83
DB	08/05	15.09.2005	316,66
DZ	08/05	15.09.2005	25,33
U	07/05	15.09.2005	2.304,72
SZ1	2005	19.09.2005	36,73
L	09/05	17.10.2005	135,61
DB	09/05	17.10.2005	247,30
DZ	09/05	17.10.2005	19,78
U	08/05	17.10.2005	1.773,02
KU	07-09/05	15.11.2005	23,78
L	10/05	15.11.2005	101,49
DB	10/05	15.11.2005	236,48
DZ	10/05	15.11.2005	18,92
U	09/05	15.11.2005	2.872,65
L	11/05	15.12.2005	355,30
DB	11/05	15.12.2005	471,63
DZ	11/05	15.12.2005	37,73
U	10/05	15.12.2005	1.758,25
SZ1	2005	16.12.2005	39,53
SZ1	2005	16.12.2005	46,10
SZ1	2005	16.12.2005	35,46
<b>Summe</b>			<b>18.253,57</b>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der mit Gesellschaftsvertrag vom 26. April 1993 gegründeten Fa. S GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes R vom 16. Jänner 2006 das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Beschluss vom 22. Mai 2006 wurde der Konkurs nach rechtskräftiger Bestätigung des am 5. April 2006 angenommenen Zwangsausgleichs aufgehoben. Die Konkursgläubiger erhielten eine Quote von 30 %.

Der Berufungswerber (Bw.) war laut Firmenbuch von 6. Mai 1993 bis zur Konkurseröffnung alleiniger selbstständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Nach Konkursaufhebung vertrat der Bw. die in Liquidation befindliche GmbH ab 22. Mai 2006 als Liquidator. Dem Firmenbuch ist zu entnehmen, dass mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. März 2009 die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen wurde. Ab diesem Zeitpunkt fungiert der Bw. wiederum als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24. März 2006 legte das Finanzamt dem Bw. wegen der beabsichtigten Geltendmachung der Vertreterhaftung für Abgabenschulden der GmbH nach § 9 BAO dar, dass er Geschäftsführer der GmbH und daher für die Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft verantwortlich gewesen sei. Im Zuge der Erstellung der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren sei festgestellt worden, dass vor Eröffnung dieses Verfahrens fällige Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 41.623,85 € nicht entrichtet worden seien. Diese Abgabenschulden seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich. Der Bw. werde daher ersucht, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die angeführten Abgaben entrichtet würden (zB Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter, usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung seien vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Darüber hinaus werde der Bw. ersucht, an Hand des beiliegenden Fragebogens seine derzeitigen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Nachdem dieses Ergänzungsersuchen unbeantwortet geblieben war, nahm das Finanzamt Grieskirchen Wels den Bw. mit Bescheid vom 31. Juli 2006 als Haftungspflichtigen gemäß §§ 9, 80 ff BAO für aushaftende Abgabenschulden der Fa. S GmbH i. L. im Ausmaß von 33.299,06 € in Anspruch.

AA	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag	davon 80 %
U	10/04	15.12.2004	188,26	150,61
U	11/04	17.01.2005	2402,10	1921,68
L	12/04	17.01.2005	650,31	520,25
DB	12/04	17.01.2005	444,58	355,66
DZ	12/04	17.01.2005	37,54	30,03
KU	10-12/04	15.02.2005	30,25	24,20
L	01/05	15.02.2005	287,91	230,33
DB	01/05	15.02.2005	410,17	328,14
DZ	01/05	15.02.2005	32,81	26,25
U	12/04	15.02.2005	683,85	547,08

SZ1	2004	21.02.2005	83,94	67,15
U	01/05	15.03.2005	1279,09	1023,27
L	02/05	15.03.2005	55,03	44,02
DB	02/05	15.03.2005	356,43	285,14
DZ	02/05	15.03.2005	30,10	24,08
Z	11/04	17.03.2005	120,10	96,08
L	03/05	15.04.2005	258,45	206,76
DB	03/05	15.04.2005	411,00	328,80
DZ	03/05	15.04.2005	31,29	25,03
U	02/05	15.04.2005	2134,63	1707,70
Z	12/04	02.05.2005	106,70	85,36
Z	01/05	17.05.2005	63,95	51,16
L	04/05	17.05.2005	142,18	113,74
DB	04/05	17.05.2005	375,28	300,22
DZ	04/05	17.05.2005	30,02	24,02
U	03/05	17.05.2005	3425,41	2740,33
L	05/05	15.06.2005	551,50	441,20
DB	05/05	15.06.2005	495,31	396,25
DZ	05/05	15.06.2005	39,62	31,70
U	04/05	15.06.2005	2588,00	2070,40
DB	2001	15.01.2002	74,70	59,76
DZ	2001	15.01.2002	7,14	5,71
DB	2002	15.01.2003	75,73	60,58
DZ	2002	15.01.2003	6,56	5,25
DB	2003	15.01.2004	118,93	95,14
DZ	2003	15.01.2004	10,04	8,03
DB	2004	17.01.2005	114,61	91,69
DZ	2004	17.01.2005	9,68	7,74
L	06/05	15.07.2005	381,56	305,25
DB	06/05	15.07.2005	739,13	591,30
DZ	06/05	15.07.2005	59,13	47,30
U	05/05	15.07.2005	2623,71	2098,97
SZ1	2005	18.07.2005	68,51	54,81
L	07/05	16.08.2005	304,92	243,94
DB	07/05	16.08.2005	320,04	256,03
DZ	07/05	16.08.2005	25,60	20,48
KU	04-06/05	16.08.2005	62,60	50,08
U	06/05	16.08.2005	2823,26	2258,61
SZ1	2005	18.08.2005	51,76	41,41
L	08/05	15.09.2005	491,19	392,95
DB	08/05	15.09.2005	452,37	361,90
DZ	08/05	15.09.2005	36,19	28,95
U	07/05	15.09.2005	3292,46	2633,97
SZ1	2005	19.09.2005	52,47	41,98
L	09/05	17.10.2005	193,73	154,98
DB	09/05	17.10.2005	353,28	282,62
DZ	09/05	17.10.2005	28,26	22,61
U	08/05	17.10.2005	2532,88	2026,30
KU	07-09/05	15.11.2005	33,97	27,18
L	10/05	15.11.2005	144,98	115,98
DB	10/05	15.11.2005	337,83	270,26
DZ	10/05	15.11.2005	27,03	21,62
U	09/05	15.11.2005	4103,79	3283,03
L	11/05	15.12.2005	507,57	406,06
DB	11/05	15.12.2005	673,76	539,01
DZ	11/05	15.12.2005	53,90	43,12
U	10/05	15.12.2005	2511,79	2009,43

SZ1	2005	16.12.2005	56,47	45,18
SZ1	2005	16.12.2005	65,85	52,68
SZ1	2005	16.12.2005	50,66	40,53

Das Finanzamt führte nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO zur Bescheidebegründung aus, dass der Bw. trotz Vorhaltes vom 24. März 2006 verabsäumt habe, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung seiner Pflichten nicht möglich gewesen sei. Über das Vermögen der Primärschuldnerin sei mit Beschluss des Landesgerichtes R ein Konkursverfahren eröffnet worden. Am 5. April 2006 sei ein Zwangsausgleich bestätigt worden. Die Abgabenschulden seien daher mit Ausnahme der im Zwangsausgleich zu leistenden Quotenzahlung von 20 % bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar.

Unter Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG legte das Finanzamt dar, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen sei.

Mit Eingabe vom 31. August 2006 brachte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung gegen den Haftungsbescheid ein und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Richtigerweise betrage der Abgabenausfall 70 %. Darüber hinaus seien auch Säumniszuschläge und Verspätungszuschläge aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Mit gleicher Post werde gemäß § 248 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 Berufung eingelegt. Für die Jahre 2005 und 2006 lägen noch keine Umsatzsteuerbescheide vor. Dem Bw. sei keine schuldhafte Verletzung seiner Vertreterpflichten anzulasten. Wie im angefochtenen Bescheid festgestellt, sei nur die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen, sodass die verfahrensgegenständliche bzw. von der Finanzbehörde erwartete Abfuhr der gesamten Umsatzsteuer im insolventen Zeitraum eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes bedeutet hätte.

Mit Schreiben vom 18. September 2006 ersuchte das Finanzamt den steuerlichen Vertreter des Bw. um Ergänzung seiner Berufung. Sofern die Fa. S GmbH (in Liquidation) bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen. Es stehe dem Bw. frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an

alle einzeln anzuführenden Gläubiger auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege dem Bw. als Vertreter, Nachweise dafür zu erbringen, wieviel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger noch Befriedigung erlangt hätten. Im Falle der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. der ihm obliegenden Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall sei. Unter diesen Umständen hafte er für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten in vollem Ausmaß.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2007 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und setzte die Haftungsschuld mit 29.136,73 € (70 %) fest:

AA	Zeitraum	Fälligkeitstag	davon	
			Betrag	70 %
U	10/04	15.12.2004	188,26	131,78
U	11/04	17.01.2005	2.402,10	1.681,47
L	12/04	17.01.2005	650,31	455,22
DB	12/04	17.01.2005	444,58	311,21
DZ	12/04	17.01.2005	37,54	26,28
KU	12/04	15.02.2005	30,25	21,18
L	01/05	15.02.2005	287,91	201,54
DB	01/05	15.02.2005	410,17	287,12
DZ	01/05	15.02.2005	32,81	22,97
U	12/04	15.02.2005	683,85	478,70
SZ1	2004	21.02.2005	83,94	58,76
U	01/05	15.03.2005	1.279,09	895,36
L	02/05	15.03.2005	55,03	38,52
DB	02/05	15.03.2005	356,43	249,50
DZ	02/05	15.03.2005	30,1	21,07
Z	11/04	17.03.2005	120,1	84,07
L	03/05	15.04.2005	258,45	180,92
DB	03/05	15.04.2005	411	287,70
DZ	03/05	15.04.2005	31,29	21,90
U	02/05	15.04.2005	2.134,63	1.494,24
Z	12/04	02.05.2005	106,7	74,69
Z	01/05	17.05.2005	63,95	44,77
L	04/05	17.05.2005	142,18	99,53
DB	04/05	17.05.2005	375,28	262,70
DZ	04/05	17.05.2005	30,02	21,01
U	03/05	17.05.2005	3.425,41	2.397,79
L	05/05	15.06.2005	551,5	386,05
DB	05/05	15.06.2005	495,31	346,72
DZ	05/05	15.06.2005	39,62	27,73
U	04/05	15.06.2005	2.588,00	1.811,60
DB	2001	15.01.2002	74,7	52,29
DZ	2001	15.01.2002	7,14	5,00
DB	2002	15.01.2003	75,73	53,01
DZ	2002	15.01.2003	6,56	4,59
DB	2003	15.01.2004	118,93	83,25
DZ	2003	15.01.2004	10,04	7,03

DB	2004	17.01.2005	114,61	80,23
DZ	2004	17.01.2005	9,68	6,78
L	06/05	15.07.2005	381,56	267,09
DB	06/05	15.07.2005	739,13	517,39
DZ	06/05	15.07.2005	59,13	41,39
U	05/05	15.07.2005	2.623,71	1.836,60
SZ1	2005	18.07.2005	68,51	47,96
L	07/05	16.08.2005	304,92	213,44
DB	07/05	16.08.2005	320,04	224,03
DZ	07/05	16.08.2005	25,6	17,92
KU	04-06/05	16.08.2005	62,6	43,82
U	06/05	16.08.2005	2.823,26	1.976,28
SZ1	2005	18.08.2005	51,76	36,23
L	08/05	15.09.2005	491,19	343,83
DB	08/05	15.09.2005	452,37	316,66
DZ	08/05	15.09.2005	36,19	25,33
U	07/05	15.09.2005	3.292,46	2.304,72
SZ1	2005	19.09.2005	52,47	36,73
L	09/05	17.10.2005	193,73	135,61
DB	09/05	17.10.2005	353,28	247,30
DZ	09/05	17.10.2005	28,26	19,78
U	08/05	17.10.2005	2.532,88	1.773,02
KU	07-09/05	15.11.2005	33,97	23,78
L	10/05	15.11.2005	144,98	101,49
DB	10/05	15.11.2005	337,83	236,48
DZ	10/05	15.11.2005	27,03	18,92
U	09/05	15.11.2005	4.103,79	2.872,65
L	11/05	15.12.2005	507,57	355,30
DB	11/05	15.12.2005	673,76	471,63
DZ	11/05	15.12.2005	53,9	37,73
U	10/05	15.12.2005	2.511,79	1.758,25
SZ1	2005	16.12.2005	56,47	39,53
SZ1	2005	16.12.2005	65,85	46,10
SZ1	2005	16.12.2005	50,66	35,46

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege es dem Vertreter, Nachweise dafür zu erbringen, wieviel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger Befriedigung erlangt hätten. Trotz eines entsprechenden Ersuchens der Abgabenbehörde habe der Bw. verabsäumt, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung seiner Pflichten nicht möglich gewesen sei. Es werde daher davon ausgegangen, dass der Bw. die ihn treffende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. Unter diesen Umständen hafte er für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß.

Mit Eingabe vom 21. März 2007 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Vorlageantrag. Weiters wurde eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Die Berufungsvorentscheidung sei ohne Beachtung seiner Eingabe vom 25. Jänner 2007 erlassen worden. Bemerkenswert sei, dass die verfahrensgegenständlichen Abgabenrückstände fast ausschließlich den Zeitraum des

Kalenderjahres 2005 betreffen. Fest stehe, dass eine Abfuhr der Abgabenschuldigkeiten der Fa. S GmbH im Sinne der Vorstellung der Abgabenbehörde eine klare Gläubigerbevorzugung dargestellt hätte.

In dem erwähnten Schreiben vom 25. Jänner 2007 nahm der steuerliche Vertreter Bezug auf das Ergänzungsersuchen vom 18. September 2006 und verwies darauf, dass der Buchhalter seines Mandanten die gewünschte Aufstellung noch nicht fertig gestellt habe. Innerhalb der nächsten Tage werde es zu einer Terminvereinbarung kommen, um das Ergänzungsersuchen in möglichem Ausmaß erledigen zu können. Wegen des Urlaubes ersuche er um Fristerstreckung bis 31. März 2007.

Am 8. Juni 2007 reichte der Bw. eine Ergänzung zum Vorlageantrag ein und führte wie folgt aus:

Haftungsforderung laut BVE vom 15.2.2007			29.136,73 €
abzüglich:			
anfechtbare Zahlung am	20.12.2005	2.500,00 €	
USt 2004 lt. Bescheid	12.01.2006	1.450,25 €	
PL 2005 Anmeldung	24.10.2006	4.000,00 €	
USt 2005 lt. Bescheid	02.11.2006	1.272,28 €	9.222,53 €
			19.914,20 €
Zahlungen:			
04.11.2004		2.000,00 €	
07.12.2004		4.000,00 €	
10.12.2004	PL 2003	2.000,00 €	
17.12.2004		2.500,00 €	
12.01.2005		4.500,00 €	
01.02.2005		2.000,00 €	
25.02.2005		3.000,00 €	
18.03.2005		2.500,00 €	



06.05.2005	PL 2004	3.459,94 €	
06.05.2005	PL 2004	2.000,00 €	
davon 70 %		27.959,94 €	19.571,96 €
Differenz			342,24 €
30 % von 27.959,94 €			8.387,98 €
Rückstand 01.11.2004		22.867,75 €	36,68 %

Von der Buchhaltung bzw. dem Rechenwerk und den Daten des Steuerkontos könne hergeleitet werden, dass die Zahlungsschwäche Ende 2004 eingetreten sei. Die vorstehende Aufstellung solle schlüssig darstellen, dass bei einer Befriedigung des Abgabenrückstandes am 1. November 2004 in Höhe von 36,68 % bei einer 30%-igen Abdeckung der laufenden Abgaben die geleisteten Zahlungen in Höhe von 27.959,94 € bei einer Gleichstellung aller Gläubiger das Verhalten des mit Haftungsbescheid bedachten Geschäftsführers gesetzeskonform beurteilt werden müsse. Der am 16. Jänner 2006 eröffnete Konkurs sei bereits am 5. April 2006 in den Zwangsausgleich gemündet, der von den Konkursgläubigern mit einer Quote von 30 % angenommen worden sei. Von der Haftungsforderung sei ein Betrag von 9.222,53 € in Abzug gebracht worden, da erst im Jahr 2006, zum Großteil nach Abschluss des Insolvenzverfahrens, Zahlungen für 2005 eingegangen seien. Die am 20. Dezember 2005 getätigte Zahlung habe der Masseverwalter nicht rückgefordert.

Die Berufung vom 31. August 2006 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 werde zurückgenommen.

Im Rahmen des am 17. Juli 2009 anberaumten Erörterungstermins, zu dem sowohl der steuerliche Vertreter des Bw. als auch der Finanzamtsvertreter erschienen, wurde im Wesentlichen außer Streit gestellt, dass Nebenansprüche gestützt auf § 7 Abs. 2 BAO in den Haftungsbetrag einzubeziehen sind, dass die bloße Anfechtbarkeit von Zahlungen im Haftungsverfahren unbeachtlich ist und dass die erste Teilquote anteilmäßig auf die Haftungsschuld, die restlichen beiden Quoten jedoch gezielt verrechnet wurden. Die konkreten wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des Bw. waren dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt.

Mit Eingabe vom 20. Juli 2009 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach mündlicher Verhandlung zurückgezogen.

---

### ***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.*

Gemäß § 92 Abs. 1 GmbHG haben alle im GmbHG hinsichtlich der Geschäftsführer getroffenen Bestimmungen sinngemäß auch in Bezug auf die Liquidatoren Anwendung zu finden.

Nach § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche, sodass die Verspätungs- und Säumniszuschläge das Schicksal der jeweiligen Hauptschuld teilen. Die Ansicht des Bw., wonach die Säumnis- und Verspätungszuschläge aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien, entspricht daher nicht der geltenden Rechtslage.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen sind unbestritten. Insbesondere wurde die auf § 248 BAO gestützte Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 mit Eingabe vom 8. Juni 2007 zurückgenommen.

Ebenfalls unstrittig ist die Vertreterstellung des Bw.

Nicht in Streit steht ferner, dass die nicht durch die Zwangsausgleichsquote abgedeckten Abgabenverbindlichkeiten bei der Gesellschaft uneinbringlich sind.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters. Nach der 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 Abgabentrückzahlung 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 Abgabentrückhaltung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichen somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters 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 an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei gleichmäßiger 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 (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. 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 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 (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz. 11).

Weder aus dem Bericht vom 2. Februar 2006 betreffend eine für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 16. Jänner 2006 durchgeführte Lohnsteuerprüfung noch aus der sonstigen Aktenlage ergibt sich, dass die Löhne, für die die Abfuhr der Lohnsteuer unterblieben war, nicht mehr ausbezahlt worden wären, sodass davon auszugehen war, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer auf tatsächlich noch ausbezahlte Löhne entfallen ist, weshalb auch diesbezüglich von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen war.

Der Bw. wäre nur dann exkulpiert, wenn er nachweisen würde, die fristgerechte Begleichung der haftungsgegenständlichen Abgaben deshalb unterlassen zu haben, weil er insgesamt über keine Mittel mehr verfügt hat und er deshalb keine Zahlungen leisten konnte, oder er zwar über Mittel verfügt hat, aber wegen der gebotenen Gleichbehandlung mit anderen Gläubigern die Abgaben nur zum Teil entrichtet und damit den Abgabengläubiger nicht in einem geringeren Ausmaß befriedigt hat als andere Gläubiger.

Eine Privilegierung einzelner Gläubiger besteht beispielsweise in der Bezahlung laufender Betriebsaufwendungen selbst dann, wenn dies für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig ist. So verletzt der Geschäftsführer einer GmbH schuldhaft abgabenrechtliche Pflichten, wenn er zur Vermeidung der Einstellung des Geschäftsbetriebes der GmbH und der Anmeldung des Konkurses zwar Löhne und Materiallieferungen zur Gänze bezahlt, nicht aber auch Abgaben (VwGH 8.6.1982, 81/14/0171).

Dieser Nachweis der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes wurde nicht erbracht, sodass vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen war. In diesem Fall spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz. 24).

Da die Primärschuldnerin für die Zeiträume September bis Dezember 2005 noch steuerbare Umsätze zwischen rund 30.000,00 € und 39.000,00 € erklärte, war auch nicht anzunehmen, dass diese über keinerlei liquiden Mittel mehr verfügt hätte.

Der Einwand des Bw., die Abgabenrückstände beträfen fast ausschließlich das Jahr 2005, sodass deren Entrichtung eine klare Gläubigerbevorzugung dargestellt hätte, geht insofern ins Leere, als im Haftungsverfahren nicht zu prüfen ist, ob vom Abgabepflichtigen geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (vgl. das oa. Erkenntnis vom 27.8.2008).

Ob eine solche Anfechtung erfolgt, hängt nämlich einerseits ua. vom Dazwischentreten des Entschlusses eines Dritten, nämlich des Masseverwalters, und dieser Entschluss ua. wieder von den mutmaßlichen Erfolgsaussichten einer solchen Anfechtung ab, also auch davon, ob der Beweis geführt werden kann, dass der Abgabengläubiger zumindest Kenntnis von der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft haben musste. Solche bloß hypothetischen Ereignisse sind in die Prüfung des alternativen Kausalverlaufes aber nicht mit einzubeziehen (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuer oder den Lohnabgaben ist für die Beurteilung des Vorhandenseins ausreichender Mittel für die Abgabentrachtung der

Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend, unabhängig davon, wann die Abgabe allenfalls bescheidmäßig festgesetzt wird.

Die Ergänzung zum Vorlageantrag vom 8. Juni 2007 ist insofern ungeeignet, die geforderte Gleichbehandlung aller Gläubiger nachzuweisen, als es zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben einer Gegenüberstellung der vorhandenen liquiden Mittel und der getätigten Zahlungen und weiters einer Darstellung, in welchem prozentuellen Ausmaß diese Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten der einzelnen Gläubiger reduziert haben, bedurft hätte. Diese Tilgungsquoten wären dann der an die Abgabenbehörde geleisteten Quote gegenüber zu stellen gewesen.

In der Aufstellung des Bw. sind dagegen lediglich Zahlungen in Höhe von 9.222,53 € aufgelistet, die seiner Ansicht nach die Haftungsschuld vermindert hätten, sowie zwischen 4. November 2004 bis 6. Mai 2005 auf das Abgabenkonto geleistete Zahlungen und die daraus abgeleitete Schlussfolgerung, "dass bei einer Befriedigung des Abgabenrückstandes am 1. November 2004 in Höhe von 36,68 % bei einer 30%-igen Abdeckung der laufenden Abgaben die geleisteten Zahlungen in Höhe von 27.959,94 € bei einer Gleichstellung aller Gläubiger das Verhalten des mit Haftungsbescheid bedachten Geschäftsführers gesetzeskonform beurteilt werden muss."

Diese Aufstellung lässt aber eine Entwicklung sämtlicher Verbindlichkeiten und der vorhandenen liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der in den Haftungsbescheid aufgenommenen Abgabenverbindlichkeiten vermissen und konzentriert sich auf das Abgabenkonto. In welchem Ausmaß aber gegenüber anderen Gläubigern Verbindlichkeiten bestanden, in welchem Umfang diese getilgt wurden und in welcher Höhe liquide Mittel vorhanden waren, wurde nicht dargestellt.

Zur Verrechnung der Zwangsausgleichsquote ist anzumerken, dass die Richtigkeit der Verrechnung im Haftungsverfahren grundsätzlich nicht zu erörtern ist. Die Verrechnung erfolgte allerdings insoweit zu Gunsten des Bw., als zwar in der Berufungsvorentscheidung unter Berücksichtigung der 30%-igen Zwangsausgleichsquote die Haftung lediglich für 70 % der unentrichtet gebliebenen Abgaben der Primärschuldnerin geltend gemacht wurde, tatsächlich aber die nur die erste Teilquote vom 9. Juni 2006 mit jeweils 20,83 % auf die vom Haftungsbescheid umfassten Abgaben anteilmäßig verrechnet wurde. Die zweite Teilquote vom 22. November 2007 wurde dagegen gezielt verrechnet und damit die Umsatzsteuer 10/2004, 11/2004, 12/2004 und 4/2005 zur Gänze und die Umsatzsteuer 5/2005 mit einem Teilbetrag von 1.612,98 € getilgt, sodass letztere mit einem Restbetrag von 463,95 € offen blieb.

Mit der am 14. Mai 2008 überwiesenen dritten Teilquote wurde die Umsatzsteuer 6/2005 mit 878,18 € teilweise entrichtet, sodass diese nunmehr mit 1.356,71 € aushaftet.

Weiters wurden am 17. Oktober 2006 durch eine Überweisung der Primärschuldnerin in Höhe von 3.006,08 € und durch eine Gutschriftsbuchung vom 24. Oktober 2006 aus der Geltendmachung der Lehrlingsprämie in Höhe von 4.000,00 € sowohl die nicht haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 09/2006 als auch die Umsatzsteuer 1/2005, 2/2005 und 3/2005 zur Gänze entrichtet und die Umsatzsteuer 4/2005 mit einem Teilbetrag von 1.156,03 € (die Begleichung des Restbetrages von 892,63 € erfolgte durch die zweite Teilquote).

Die dargestellten Verrechnungen hatten zur Folge, dass die Abgabenbehörde zwar nur für 70 % der unentrichtet gebliebenen Abgaben der Primärschuldnerin die Haftung geltend gemacht hatte, diese Abgaben aber nunmehr insoweit mit einem höheren Betrag (nämlich mit 79,17 % ihres ursprünglichen Betrages) aushafteten, als nur die erste Teilquote aliquot verrechnet wurde.

Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 19.12.2002, 2000/15/0217, ergibt sich, dass eine betragsmäßige Ausdehnung der Haftung in der Berufungsentscheidung unzulässig ist. Macht das Finanzamt – aus welchen Gründen auch immer – die Haftung nur anteilig geltend, ist damit die Sache dieses Verwaltungsverfahrens festgelegt. Machte daher die Erstbehörde die Haftung lediglich für 70 % der Abgaben geltend und haften diese nunmehr auf Grund der Zwangsausgleichsquotenverrechnung mit rund 80 % aus, so ist es der Rechtsmittelbehörde verwehrt, die Haftung über das im erstinstanzlichen Verfahren festgelegte Ausmaß zu erhöhen.

Zu Gunsten des Bw. ist daher davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer 10/2004, 11/2004, 12/2004, 1/2005, 2/2005, 3/2005 und 4/2005 zur Gänze entrichtet wurden und die Haftung daher um einen Gesamtbetrag von 8.890,94 € einzuschränken ist.

Darüber hinaus haften auch die Umsatzsteuer 5/2005 und 6/2005 nur noch mit einem Betrag von 463,95 € bzw. 1.356,71 € aus, sodass die geltend gemachte Haftung um einen weiteren Betrag von 1.992,22 €, insgesamt daher um 10.883,16 € auf 18.253,57 € zu reduzieren war.

Die Geltendmachung der Haftung steht im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Die zu treffende Ermessensentscheidung ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bw. beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch

ihn verursacht wurde. Dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" kommt die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Erhebung der Abgaben" zu.

Weder waren dem steuerlichen Vertreter die konkreten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. bekannt, noch waren diese aus der an ihn ergangenen Strafverfügung vom 4. Juli 2008 erschießbar. Die über ihn verhängte Geldstrafe von 3.000,00 € beglich der Bw. nach Aufforderung zum Strafantritt.

Aus der zuletzt für das Jahr 2007 durchgeführten Einkommensteuerveranlagung ergaben sich für den Bw. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von rund 2.700,00 € sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von rund 7.200,00 €.

Darüber hinaus ist aus der Aktenlage ersichtlich, dass die Abgabenbehörde gegenüber dem Bw. laufend Einbringungsmaßnahmen setzt.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs dar. Diese ist selbst dann zweckmäßig, wenn trotz der derzeitigen Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung nicht auszuschließen ist, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Der Bw. ist 49 Jahre alt und wird voraussichtlich noch geraume Zeit berufstätig sein. Wenngleich derzeit keine Zahlungen auf die Haftungsschuld erfolgen, ist dennoch nicht auszuschließen, dass diese zumindest teilweise eingebracht werden kann, sodass die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung zweckmäßig war. Billigkeitsgründe, die die genannten Zweckmäßigkeitsüberlegungen überwiegen würden, wurden weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Juli 2009