



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. September 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 63.822,51 herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15. November 2006 wurde der über das Vermögen der B-GmbH am 20. Juni 2003 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 0,51009623 % aufgehoben.

Daraufhin teilte das Finanzamt dem Berufungswerber (Bw.) mit, dass auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft Abgabenrückstände in Höhe von insgesamt € 71.223,95 aushaften würden, deren Einbringung bisher vergeblich versucht worden wäre. Da der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin am 15. November 2006 aufgehoben worden wäre, wäre der Abgabenrückstand bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum vom 17. Dezember 2001 bis 16. Juni 2003 fälligen Abgaben. Der Bw. wäre im Zeitraum vom 24. April 1996 bis 21. März 2007 zum Geschäftsführer der B-GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen. Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer

Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet werden würden.

Der Bw. wurde ersucht, bekanntzugeben, ob die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben über finanzielle Mittel verfügt hätte, die deren Entrichtung ermöglicht hätten. Infolge Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Gesellschaft würde der Bw. zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert worden wäre, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Der Bw. werde daher aufgefordert, anzugeben, ob im Zeitraum, in dem er als Vertreter der Primärschuldnerin für die Bezahlung der die Gesellschaft treffenden Abgaben verantwortlich gewesen wäre, aus Gesellschaftsmitteln andere anfallende Zahlungen (wie zB Kredit- oder Leasingraten, Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Zahlungen an die Krankenkassa, etc.) geleistet worden wären. Gegebenenfalls wurde der Bw. ersucht, die Zahlungsempfänger, die Höhe der Verbindlichkeiten und die Höhe der Tilgung bekanntzugeben und durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen.

Dieser Vorhalt blieb außer dem Hinweis im Schreiben vom 4. Juni 2007, dass sich die Unterlagen teilweise beim ehemaligen Masseverwalter befinden würden, der erst in den nächsten Wochen Zeit hätte, diese ihm zu übergeben, unbeantwortet.

Daher wurde der Bw. mit Bescheid vom 26. September 2007 gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der B-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 71.000,59, nämlich Lohnabgaben 11 und 12/2001 sowie 05-12/2002 und Umsatzsteuer 2001 sowie 11/2002, zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 23. Oktober 2007 rechtzeitig eingebrachten Berufung sowie im ergänzenden Schriftsatz vom 2. November 2007 wandte der Bw. ein, dass die Kontonachricht für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 28. Februar 2002 keinen Rückstand ausweise. Die gesamte Umsatzsteuer und alle Lohnabgaben wären für den betreffenden Zeitraum bezahlt worden. Dies ergebe sich schon allein aus dem Umstand, dass das Unternehmen im betroffenen Zeitraum fast ausschließlich Umsätze im Ausland getätigt hätte, wohingegen die Einkäufe für den Bau der Anlagen zum Großteil in Österreich getätigt worden wären, wodurch sich im Laufe des Zeitraumes regelmäßige Vorsteuerguthaben ergeben hätten.

Weiters weise die Saldenliste für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 ein Finanzamtslastschriftkonto mit einem Saldo von € 1.013,51 aus.

Gleichzeitig weise die Buchungsmitteilung Nr. 1 des Finanzamtes vom 10. Jänner 2003 einen Rückstand von € 7.130,53 aus. Dieser Rückstand hätte sich zum Großteil aus nicht entrichteten Lohnabgaben ergeben, die zumindest zu 60 % den weiteren Geschäftsführer des

Unternehmens, Herrn G.T., betroffen hätten. Dieser wiederum hätte seine Lohnabgaben im Rahmen der Einkommensteuer selbst abführen müssen, da er seit Anfang Mai 2001 mehr als 25 % der Geschäftsanteile der B-GmbH gehalten und einen bestimmenden Einfluss auf das Unternehmen ausgeübt hätte. Dies wäre auch aus dem Firmenbuchauszug ersichtlich. Die Änderung der Veranlagung wäre irrtümlich nach der Erhöhung seiner Anteile nicht durchgeführt worden, wodurch er im Zeitraum Mai bis zur Eröffnung der Insolvenz als Angestellter des Unternehmens abgerechnet worden wäre.

Darüber hinaus wäre es zu keinem Zeitpunkt vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu einer Gläubigerbegünstigung gekommen, da die Zahlungseingänge in Form von An- und Zwischenzahlungen aus den Anlagenverkäufen während ihrer Produktionszeit ausschließlich im Rahmen von Zug-um-Zug-Geschäften für den Einkauf der Anlagenkomponenten und für die entsprechenden Herstellungskosten (Löhne, etc.) verwendet worden wären.

Schlussendlich wäre der Hauptgrund für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens die ausbleibenden Schlusszahlungen (welche in etwa den Erträgen aus den Verkäufen entsprochen hätten) nach Auslieferung der Anlagen gewesen. Diese Erträge hätten daher nicht zur Tilgung der Verbindlichkeiten bei den Gläubigern des Unternehmens verwendet werden können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass dem Vorbringen des Bw. die Zug-um-Zug-Geschäfte betreffend entgegenzuhalten wäre, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach judiziert hätte, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich wären, beziehe; eine Privilegierung von Gläubigern daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern bestehen könne. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hätte demnach auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu umfassen.

Die übrigen vorgebrachten Einwendungen wären allesamt unerheblich, da der Hinweis auf die Kontonachricht geradezu unverständlich wäre. Schließlich werde es dem Bw. ja angelastet, dass er die lohnabhängigen Abgaben für die Monate November und Dezember 2001 sowie für Mai bis Dezember 2001 (gemeint wohl 2002) nicht bis zur Fälligkeit, also dem jeweils 15. Tag des Folgemonats, abgeführt hätte. Darüber hinaus wären die nun im Haftungswege vorgeschriebenen Beträge auch nicht rechtzeitig gemeldet worden. Die buchungsmäßige Nacherfassung dieser Beträge wäre erst im November 2002 bzw. im März und April 2003 erfolgt. Dies ändere jedoch nichts an der bereits früher eingetretenen Fälligkeit.

Ähnlich würde es sich bei der Umsatzsteuer 2001 verhalten, wobei die Fälligkeiten für die monatlichen Zahllasten der jeweils 15. Tag des zweitfolgenden Monats gewesen wären. Dass

das Bekanntwerden dieser Abgabenschulden und deren Verbuchung (im September 2003) erst später erfolgt wäre, vermöge den Bw. nicht zu exkulpieren.

Ebensowenig zielführend wäre der Hinweis auf einen Rückstand von € 7.130,53 laut Buchungsmitteilung vom 10. Jänner 2003, der zum Großteil die Lohnabgaben des Geschäftsführers G.T. betroffen hätte, der diese im Rahmen seiner Einkommensteuer selbst hätte abführen müssen. Dabei übersehe der Bw. offensichtlich, dass die Verpflichtung zur Einbehaltung von lohnabhängigen Abgaben – vorausgesetzt die Löhne kämen tatsächlich zur Auszahlung – von der persönlichen Einkommensteuerpflicht des Empfängers dieser Lohnzahlungen unabhängig wäre.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergebe sich aus § 78 Abs. 3 EStG vielmehr, dass der Arbeitgeber, wenn die Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hätte. Der Bw. hätte im bisherigen Verfahren nicht behauptet, die laufenden Gehälter bis zur Konkurseröffnung nicht (zur Gänze) ausbezahlt zu haben. Werde in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, wäre nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der Frage der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Ob diese Auszahlungen irrtümlich erfolgt wären, wäre in diesem Zusammenhang ohne Belang.

Auch der Hinweis auf die ausbleibenden Schlusszahlungen, die den Hauptgrund für die Insolvenz des Unternehmens gebildet hätten, wäre ohne Bedeutung für die Frage der Gleichbehandlung, da es nicht darauf ankomme, welche Zahlungen nicht eingetroffen wären, sondern lediglich darauf, welche Mittel zu den einzelnen Fälligkeiten dem Unternehmen tatsächlich zur Verfügung gestanden und wie diese auf die einzelnen Gläubiger aufgeteilt worden wären.

Weiters wäre festzuhalten, dass der Bw. für Abgabenschulden der Primärschuldnerin in Anspruch genommen worden wäre, die zwischen dem 17. Dezember 2001 und dem 15. Jänner 2003 fällig geworden wären. Es wäre seine Aufgabe gewesen, den Gleichbehandlungsnachweis durch rechnerische Darlegung jener Beträge zu führen, die zur Entrichtung zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten zur Verfügung gestanden wären; dies in Gegenüberstellung zu den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zugum-Zug-Geschäfte.

Zwar hafte der Vertreter nicht für sämtlichen Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang von Abgaben.

Würden die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden ausreichen und hafte der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hätte, dann erstrecke sich die Haftung auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hätte. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege allerdings dem Vertreter.

Weise er nach, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Trete der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Wie der Bw. selbst zugegeben hätte, wären während der Produktionszeit durchaus Zahlungseingänge in Form von An- und Zwischenzahlungen zu verzeichnen gewesen, die jedoch ausschließlich für den Einkauf von Anlagenkomponenten und für die entsprechenden Herstellungskosten verwendet worden wären. Da im Haftungszeitraum jedoch überhaupt keine Zahlungen an das Finanzamt geleistet worden wären, andere Gläubiger aber zur Gänze befriedigt worden wären, wäre der Abgabengläubiger jedenfalls in gravierender Weise schlechter gestellt worden als andere Gläubiger. In welcher Weise die übrigen Gläubiger besser gestellt worden wären, könne seitens der Abgabenbehörde mangels entsprechenden Zahlenmaterials nicht festgestellt werden.

Da der Bw. den verlangten Nachweis nicht einmal ansatzweise geführt hätte, wäre ihm der gesamte als uneinbringlich anzusehende Abgabenrückstand vorzuschreiben.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 4. Juni 2008 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der Bw. beantragte mit Schreiben vom 1. September 2008 die Anberaumung eines Erörterungstermines, woraufhin diesem seitens des Unabhängigen Finanzsenates am selben Tag mitgeteilt wurde, dass die Partei darauf keinen Rechtsanspruch hätte und derzeit noch nicht abgeschätzt werden könne, ob ein solcher erforderlich wäre. Sollte er noch weiteres Vorbringen erstatten wollen, werde er eingeladen, dies dem Unabhängigen Finanzsenat schriftlich zur Kenntnis zu bringen. Darauf replizierte der Bw. am 15. Oktober 2008, im Bedarfsfall zusätzliche Informationen und Unterlagen, die den Haftungsbescheid inhaltlich widerlegen könnten, zu gegebener Zeit zu präsentieren.

Mit Schreiben vom 19. September 2008 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt, die in den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern enthaltenen auf den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer G.T. entfallenden Beträge herauszurechnen. Diesem Ersuchen kam die Abgabenbehörde am 20. Oktober 2008 nach und gab für 2001 eine auf G.T. entfallende monatliche Lohnsteuer von ATS 11.817,40 und für 2002 € 855,13, die in den gemeldeten Beträgen von insgesamt jeweils ATS 47.937,30 bzw. € 3.270,28 enthalten wären, bekannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 279 Abs. 3 BAO kann der Referent (Anmerkung: des Unabhängigen Finanzsenates) die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden.

Nach den Gesetzesmaterialien (1128 BlgNR 21. GP, 13) sowie herrschender Lehre (*Ritz*, RdW 2002, 504; *Aigelsdorfer*, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Betriebsprüfung I, C 3, § 279 Abs. 3 BAO, Abschnitt 3; *Niedermaier*, Finanzsenat, 170) besteht kein Rechtsanspruch einer Partei auf Ladung bzw. Durchführung einer solchen Erörterung.

Die entscheidende Behörde ist dem entsprechenden Antrag des Bw. vom 1. September 2008 nicht näher getreten, da lediglich die Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger bzw. des Liquiditätsstatus (siehe weiter unten) noch ungeklärt war, dem Bw. jedoch ausreichende Möglichkeiten zur Stellungnahme geboten wurden, nämlich nach Aufforderungen sowohl im Schreiben vom 30. März 2007, im Haftungsbescheid vom 26. September 2007 als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2008 zur Erbringung diesbezüglicher Nachweise, die er nicht wahrnahm. Darüber hinaus wurde er auch noch im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. September 2008 dazu eingeladen.

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 eingebracht 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.

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 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15. November 2006 der über das Vermögen der B-GmbH am 20. Juni 2003 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 0,51009623 % aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Bestritten wird jedoch, dass die aushaftenden Lohnabgaben zur Gänze zu Unrecht nicht entrichtet worden wären, weil die gemeldeten Lohnabgaben zu zumindest 60 % den weiteren Geschäftsführer des Unternehmens, Herrn G.T. , betroffen hätten, der aber seine Lohnabgaben im Rahmen der Einkommensteuer abführen hätte müssen, da er seit Anfang Mai 2001 mehr als 25 % der Geschäftsanteile der Primärschuldnerin gehalten und einen bestimmenden Einfluss auf das Unternehmen ausgeübt hätte. Die Änderung der Veranlagung wäre nach der Erhöhung seiner Anteile irrtümlich nicht durchgeführt worden, wodurch er im Zeitraum Mai 2001 bis zur Eröffnung der Insolvenz als Angestellter des Unternehmens abgerechnet worden wäre.

Dazu ist festzustellen, dass G.T. seit 9. Juli 1998 bis zur Konkurseröffnung (20. Juni 2003) im Firmenbuch (neben dem Bw.) als Geschäftsführer der B-GmbH eingetragen war. Zugleich war er laut Auskunft des Lohnsteuerprüfers des Finanzamtes Wien 1/23 bis 18. Mai 2001 mit 23 % und danach mit 27 % an der Gesellschaft beteiligt (laut lediglich deklaratorischer Firmenbucheintragung erst ab 13. November 2001). Den Ausführungen des Bw., dass die Beteiligungserhöhung bereits ab Anfang Mai 2001 wirksam geworden wäre, kann daher gefolgt werden.

Gemäß § 22 Z 2 EStG fallen unter Einkünften aus sonstiger selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG (Abs. 2).

Die Landeskammern können gemäß § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament

der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen.

Daraus folgt, dass zwar die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen auch im Falle einer wesentlichen Beteiligung eines Geschäftsführers dennoch abzuführen sind, nicht aber die Lohnsteuern. Die im Rückstand enthaltenen auf den wesentlich beteiligten zweiten Geschäftsführer G.T. entfallenden Lohnsteuern bzw. Lohnsteuerbeträge 12/2001 und 06-12/2002 (die sich sowohl aus der Aufstellung des Lohnsteuerprüfers als auch aus den abgegeben, jedoch nicht verbuchten berichtigten Lohnsteuervoranmeldungen ergeben) waren daher wie folgt aus der Haftung auszuschneiden:

<i>Abgabe</i>	<i>gemeldet</i>	<i>aushaftend</i>	<i>für G.T. gemeldete Lohnsteuer</i>	<i>verbleibt/ ist anzurechnen</i>
Lohnsteuer 12/2001	1.059,35	1.059,35	858,80	200,55
Lohnsteuer 06/2002	1.055,51	258,87	855,13	- 596,26
Lohnsteuer 07/2002	1.055,51	206,78	855,13	- 648,35
Lohnsteuer 08/2002	1.055,51	476,86	855,13	- 378,27
Lohnsteuer 09/2002	1.055,51	537,09	855,13	- 318,04
Lohnsteuer 10/2002	1.055,51	495,08	855,13	- 360,05
Lohnsteuer 11/2002	1.348,99	1.348,99	855,13	493,86
Lohnsteuer 12/2002	1.055,51	1.055,51	855,13	200,38

Die sich aus den nunmehr berichtigten Voranmeldungszeiträumen 06-10/2002 ergebende Gutschrift von € 2.300,97 war daher auf die ältesten fälligen und noch aushaftenden Abgaben zu verrechnen, nämlich auf Dienstgeberbeitrag 11/2001 (€ 146,76), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2001 (€ 59,30), Lohnsteuer 12/2001 (€ 200,55), Dienstgeberbeitrag 12/2001 (€ 273,69), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2001 (€ 31,03), Lohnsteuer 2001 (€ 726,82) und Umsatzsteuer 2001 (von € 48.500,83 kann noch ein Restbetrag von € 862,82 abgezogen werden, sodass € 47.638,01 verbleiben).

Dem Vorbringen des Bw., dass die Kontonachricht des Finanzamtes für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 28. Februar 2002 keinen Rückstand aufgewiesen hätte, muss entgegengehalten werden, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben erst am 7. November 2002 (Lohnabgaben 05-10/2002), 22. Jänner 2003 (Umsatzsteuer 11/2002), 30. April 2003 (Lohnabgaben 11-12/2001), 24. Juli 2003 (Lohnsteuer 2001) bzw. 9. September 2003 (Umsatzsteuer 2001) nach - teilweise verspäteter – Meldung bzw. Festsetzung gebucht wurden. Daraus lässt sich aber für den Bw. nichts gewinnen, da sich der Zeitpunkt, für den zu beur-

teilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280), daher für die haftungsgegenständlichen Abgaben der Zeitraum vom 17. Dezember 2001 bis 15. Jänner 2003.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen.

Darüber hinaus können Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabeananspruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

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 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 9.7.1997, 94/13/0281).

Der Einwand des Bw., hinsichtlich der Gründe für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht ins Leere, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

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 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Entgegen der Rechtsansicht des Bw., dass keine Gläubigerbegünstigung vorläge, da Zahlungseingänge ausschließlich im Rahmen von Zug-um-Zug-Geschäften für den Fortbetrieb notwendigen Ausgaben verwendet worden wären, wird dadurch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gerade die Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes einbekannt (VwGH 18.7.2007, 2006/15/0073), worin dem Finanzamt daher zu folgen war.

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den 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 geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. jedoch trotz wiederholter Aufforderungen nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH, nämlich

<i>Abgabenart</i>	<i>Fällig am</i>	<i>Betrag in €</i>
Umsatzsteuer 2001	15. 02. 2002	47.638,01
Dienstgeberbeitrag 05/2002	17. 06. 2002	47,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2002	17. 06. 2002	59,75
Dienstgeberbeitrag 06/2002	15. 07. 2002	273,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2002	15. 07. 2002	30,41
Dienstgeberbeitrag 07/2002	16. 08. 2002	273,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2002	16. 08. 2002	30,41
Dienstgeberbeitrag 08/2002	16. 09. 2002	273,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2002	16. 09. 2002	30,41
Dienstgeberbeitrag 09/2002	15. 10. 2002	273,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2002	15. 10. 2002	30,41
Dienstgeberbeitrag 10/2002	15. 11. 2002	273,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2002	15. 11. 2002	30,41
Lohnsteuer 11/2002	16. 12. 2002	493,86
Dienstgeberbeitrag 11/2002	16. 12. 2002	537,76

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2002	16. 12. 2002	40,14
Lohnsteuer 12/2002	15. 01. 2003	200,38
Dienstgeberbeitrag 12/2002	15. 01. 2003	273,68
Umsatzsteuer 11/2002	15. 01. 2003	13.344,24
Gesamt		64.155,88
Abzüglich 0,51009623 % Konkursquote		63.822,51

im Ausmaß von nunmehr € 63.822,51 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.