



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., I., W., vom 25. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 24. April 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbescheid insofern abgeändert, als die Haftungssumme von bisher 19.172,19 € um den Betrag von 9.591,57 € auf 9.580,62 € eingeschränkt wird. Darüber hinaus wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) wurde mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 24. April 2007 gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Fa. „E.H.“ im Ausmaß von insgesamt 19.172,19 € in Anspruch genommen. Zur Begründung wurde unter Zitierung von § 9 Abs. 1 BAO sinngemäß ausgeführt, zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet würden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. VwGH 10.11.1993, 91/13/0181). Verfüge der Vertreter über wenn auch nicht ausreichende Mittel, so dürfe der Abgabengläubiger bei der Schuldentilgung nicht schlechter behandelt werden als die übrigen Gläubiger. Der

Vertreter habe sämtliche Gläubiger im gleichen Ausmaß zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Gegenständlich seien insbesondere für die Jahre 1998 bis 2006 selbst zu berechnende Abgaben nicht bezahlt worden. Der Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Primärschuldnerin sei mangels kostendeckenden Vermögens mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom 2. Februar 2006 abgewiesen worden. Als Folge sei die Gesellschaft gemäß § 39 FBG aufgelöst, sodass von der Erfolglosigkeit von Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Primärschuldnerin auszugehen sei. Die Bw. hafte somit als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin für die im beigelegten Rückstandsausweis aufgegliederten Abgabenschuldigkeiten.

Mit der fristgerecht eingebrachten Berufung wurde die Aufhebung des Haftungsbescheides wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften beantragt. Zur Begründung wurde sinngemäß ausgeführt, die Annahme des Finanzamtes, die Bw. habe schuldhaft ihre Pflichten als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin verletzt, sei unzutreffend. Die Bw. habe, soweit es ihr möglich gewesen sei, nach besten Gewissen bis zur Einstellung der Geschäftstätigkeit der Primärschuldnerin deren Verbindlichkeiten anteilmäßig getilgt. Danach wäre keine Tilgung der Verbindlichkeiten mehr möglich gewesen. Hinsichtlich jener in Haftung gezogener Abgaben, die Zeiträume vor 2002 beträfen, sei zudem Verjährung eingetreten.

Mit Vorhalt vom 29. Mai 2007 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Beibringung eines Nachweises über die „Schuldengleichbehandlung“ im Sinne des Gläubigergleichbehandlungsgrundsatzes. Der Bw. wurde überdies zur Kenntnis gebracht, dass das Vorbringen im Berufungsschriftsatz, alle Gläubiger seien im gleichen Verhältnis befriedigt worden, aus folgenden Gründen nicht als den Tatsachen entsprechend erachtet werde: Im Ratenansuchen vom 15. April 2004 sei expressis verbis ausgeführt worden, dass außer den Abgabenschuldigkeiten keine sonstigen Zahlungen (ausgenommen die Zahlungen betreffend den laufenden Monatsbetrieb) offen seien. Angesichts des Umstandes, dass der Abgabenrückstand der Primärschuldnerin im April 2004 laut Abgabenkonto ca. 20.000,00 € betragen habe, sei davon auszugehen, dass lediglich die Abgabenschuldigkeiten nicht bezahlt worden seien.

Im Antwortschreiben vom 20. Juni 2007 wurde ausgeführt, das im Vorhalt des Finanzamtes angeführte Ratenansuchen vom 15. April 2004 sei bewilligt und die entsprechenden Zahlungen seien bis Ende 2004 eingehalten worden. Eventuell beziehe sich das Finanzamt in seinem Schreiben auf das laut EDV am 16. Februar 2005 erstellte Zahlungserleichterungsansuchen, das irrtümlich das Datum „15.04.2007“ ausweise und in dem die Zahlungen an das Finanzamt bis Ende 2004 angeführt würden.

Per Ende April 2004 sei bei der Tiroler Gebietskrankenkasse (im Folgenden kurz: TGKK) ein Betrag von 397,19 € offen gewesen, der sich bis zum 30. November 2005 auf 2.715,95 € erhöht habe. An Lieferantenverbindlichkeiten sei mit Ende 2005 bis gegenwärtig bei der Fa. E. ein Betrag von 3.612,00 € unbeglichen. Die restlichen Wareneinkäufe seien als Zug-um-Zug Geschäfte abgewickelt und nur mit Vorauszahlung seitens der Kunden bzw. mit Abbuchungsauftrag geliefert worden.

Mit Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 14. November 2007 wurde die Bw. zur Beibringung folgender Buchhaltungsunterlagen, den Zeitraum Jänner 2004 bis Februar 2006 betreffend, aufgefordert: Kassakonten, Bankkonten, Konten der TGKK sowie Lohnkonten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Dezember 2007 wurde die Berufung mit folgender Begründung abgewiesen: Bei der Geschäftsführerhaftung stehe im zentralen Mittelpunkt der Gleichbehandlungsgrundsatz, der besage, dass ein Vertreter, auch wenn er nicht über ausreichend Mittel verfüge, die Abgabenschulden nicht schlechter zu behandeln habe als die übrigen Schulden. Die Schulden seien im gleichen Verhältnis zu befriedigen. Gegenständlich sei eine objektive Beurteilung hinsichtlich des Umfanges der Befriedigung diverser Gläubiger bis zum heutigen Tag nicht möglich, weil die Bw. das Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 14. November 2007 nicht beantwortet habe.

Zum Einwand der Verjährung sei auszuführen, dass die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie etwa Mahnung, Vollstreckungsmaßnahmen, Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder Erlassung eines Haftungsbescheides, unterbrochen werde. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen. Da im strittigen Zeitraum laufend Exekutionshandlungen gesetzt worden seien, sei die Berufung abzuweisen gewesen.

Innerhalb offener Frist wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In diesem wurde in Abrede gestellt, dass die Bw. das Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 14. November 2007 nicht beantwortet habe. Vielmehr habe die Bw. als Beweis dafür, dass sie keine bevorzugte Zahlungen an Gläubiger geleistet habe, an das Finanzamt Saldenlisten übermittelt. Weiters sei das Finanzamt mit Schreiben vom 20. Juni 2007 informiert worden, dass eine von diesem Amt bewilligte Ratenvereinbarung bis Ende 2004 eingehalten worden sei. Ebenso seien offene Zahlungen angeführt und es sei darauf hingewiesen worden, dass die restlichen Wareneinkäufe als Zug-um Zug Geschäfte abgewickelt und nur mit Vorauszahlung seitens der Kunden bzw. mit Abbuchungsauftrag geliefert worden seien.

Die Bw. übermittelte zudem die nachfolgend wiedergegebene Aufstellung, in der laut den Angaben der Bw. an Hand der Bankauszüge sämtliche im Jahr 2005 geleisteten Zahlungen aufgelistet wurden:

	Finanzamt	TGKK	Komm.	Telekom	TVB	E
01.01.2005	-12.005,02 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	97,20 €	0,00 €
06.12.2005		-2.715,95 €	-125,91 €			
30.12.2005	-17.513,90 €	-3.059,05 €				
		-3.934,04 €	-125,91 €	-120,01 €	-105,70 €	-3.612,00 €
22.05.2006	-19.128,13 €					
	H.P.	Wirtschaftskammer	Wr. Zeitung	EL.	LG Ibk	
01.01.2005	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
30.12.2005						-38,00 €
	-503,92 €	-351,00 €	-101,76 €	-9,46 €	-98,50 €	

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2011 wurde der Bw. seitens des Unabhängigen Finanzsenates zur Kenntnis gebracht, dass sich im Akt keine Saldenlisten befinden würden und auch seitens des Finanzamtes eine Übermittlung solcher Listen bestritten würde. Zudem handle es bei den als „Zahlungen an das Finanzamt“ deklarierten Beträgen in Wahrheit um die Summe der Rückstände zum angegebenen Zeitpunkt (01.01.2005: Rückstand laut Abgabenkonto: 12.005,02 €; 07.12.2005: Rückstand laut Abgabenkonto: 17.878,86 €; 30.12.2005: Rückstand laut Abgabenkonto: 17.513,90 €; 22.05.2006: Rückstand laut Abgabenkonto: 18.935,72 €).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei für eine Beurteilung der Liquidität einer Gesellschaft bzw. als Beweis dafür, dass eine Erfüllung der Zahlungspflichten gänzlich oder teilweise nicht möglich war, eine Aufstellung beizubringen, die sämtliche im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestandenen und neu entstandenen Verbindlichkeiten, eine Auflistung aller Zahlungen und sonstiger Tilgungen sowie eine Aufstellung der liquiden Mittel zu enthalten habe. Die im Akt vorhandenen Unterlagen erfüllten diese Voraussetzungen nicht. Die Bw. werde daher auf Grund der den Vertreter im Haftungsverfahren treffenden qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungslast ersucht, durch Darstellung sämtlicher Kontenbewegungen auf sämtlichen Geschäftskonten (Vorlage entsprechender Konto- und Buchführungsbelege) sowie durch Angabe der Barmittel (Kassenstände, etc.) zu dokumentieren, welche liquiden Mittel der Primärschuldnerin seit dem 15.01.1999 (Fälligkeitstag des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-12/1998, der

ältesten in Haftung gezogenen Abgabe) bis zum 2. Februar 2006 (Ergehen des Beschlusses, mit dem der Konkursantrag mangels Kostendeckung abgewiesen wurde) zur Verfügung gestanden seien. Aufzulisten und belegmäßig nachzuweisen seien auch sämtliche im maßgeblichen Zeitraum durchgeföhrten Zahlungen und sonstige Tilgungen (Aufrechnungen, etc). Zudem seien sämtliche Verbindlichkeiten, die im gegenständlichen Zeitraum entstanden seien (auch jene, die im Rahmen der Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bzw. der Zugum Zug-Geschäfte angefallen seien), aufzulisten. Überdies sei rechnerisch darzulegen, in welcher Höhe die in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten zu entrichten gewesen wären, damit dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen entsprochen worden wäre. Die Bw. wurde weiters um Darlegung ihrer aktuellen Einkommens- und Vermögenssituation ersucht.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2011 wurde eine sogenannte Mehrwertsteuerliste übermittelt, die die Bw. nach eigenen Angaben zum Zweck der Kontrolle der Buchhaltung erstellt hat. Erklärend wurde ausgeführt, in dieser Mehrwertsteuerliste seien sowohl die Rechnungs- als auch die Zahlungsdaten enthalten, leider nicht immer vollständig. Dazu sei festzuhalten, dass die Hauptlieferanten ausschließlich im Zusammenhang mit einem Einziehungsauftrag bzw. gegen Barzahlung bei Lieferung oder Übergabe eines Verrechnungsschecks die Lieferung durchgeführt hätten. Die entsprechenden Abbuchungsfristen hätten zwischen 7 und 30 Tagen gelegen. Sobald der Bestellrahmen beim Lieferanten überschritten worden sei, sei nichts mehr ausgeliefert worden. Bei einem größeren Bestellwert habe die kontoführende Bank im Vorfeld eine Zahlungszusage übermitteln müssen. Als Sicherheit sei in so einem Fall eine schriftliche Bestellung eines Kunden vorgelegt und der offene Betrag mit dem späteren Zahlungseingang abgedeckt worden (Zession).

Betreffend einer Zahlung an die TGKK werde festgehalten, dass eine Anmeldung erst am 25. Mai 2002 erfolgt sei. Hier stelle sich die Frage, wofür bei einem sozialversicherten Geschäftsführer ein Dienstgeberbeitrag bzw. Lohnsteuer zu entrichten sei (dies betreffe die Jahre 1998 bis 2001). Diese Beträge müssten nach Auffassung der Bw. gutgeschrieben werden.

Mit eingeschriebenen Brief vom 29. November 2007 seien die Buchhaltungskonten (Kassa, Bank, TGKK und Lohn) an das Finanzamt übermittelt worden, weshalb die Bw. über diese nicht mehr verfügen würde. Sollten zusätzliche Unterlagen wie z.B. das Buchhaltungsjournal oder Saldenlisten gewünscht werden, so müssten diese vom Steuerberaterbüro F. aus Y. angefordert werden. Da die Trennung von diesem Büro nicht in gutem Einvernehmen erfolgt sei, erhalte die Bw. keine Unterlagen und es müsste eine Anforderung von Amts wegen erfolgen.

In der Beilage werde je ein Schreiben der W.V.-AG und der G.V. AG übermittelt. Beide Briefe habe die Bw. auf Grund des Schreibens des Unabhängigen Finanzsenates entgegengenommen und geöffnet. Bei ersterer Gesellschaft bestünde ein Guthaben von 148,59 € und bei der zweiten eines von 2.455,82 €. Was mit diesem, der Primärschuldnerin zustehendem Geld geschehen solle, entziehe sich der Kenntnis der Bw., es könne aber sicher auch vom Finanzamt eingefordert werden. Die Bw. habe bei der Primärschuldnerin keinerlei Befugnisse mehr und dürfe nichts einfordern, die Gesellschaft verfüge nicht einmal mehr über ein Konto.

Zu ihrer aktuellen Einkommens- und Vermögenssituation gebe die Bw. bekannt, dass sie seit 1. November 2008 pensioniert sei und eine monatliche Rente von derzeit 645,00 € beziehe. Die Bw. wohne mit ihrem Mann in einer Mietwohnung, besitze keinerlei Liegenschaften und auch kein Auto.

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

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO.

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

§ 80 Abs. 1 BAO bestimmt unter anderem, dass die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen haben, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und befugt sind, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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

Im Berufungsfall wird die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin insofern bestritten, als diese laut den mit Schreiben vom 14. Februar 2011 übermittelten Unterlagen bei der W.V.-AG und bei der G.V. AG über Guthaben in Höhe von insgesamt 2.604,41 € verfügt.

Die Rechtsmeinung der Bw., bei der Primärschuldnerin sei im Ausmaß der obig aufgezeigten Guthaben eine Einbringlichkeit gegeben, obwohl der Konkursantrag mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom 2. Februar 2006 mangels Kostendeckung abgewiesen wurde, wird vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt. Die Haftung war daher im Ausmaß dieser Guthaben einzuschränken.

Unstrittig ist, dass die Bw. seit Gründung der Gesellschaft bis zur Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion am 19.02.2006 deren selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin war. Eine Haftungsanspruchnahme kommt infolgedessen aber auch für jene Abgabenschuldigkeiten nicht in Betracht, die erst nach Beendigung der Vertretertätigkeit fällig wurden. Dies betrifft die folgenden Abgabenschuldigkeiten:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	02/2006	18.04.2006	4,09 €
Pfändungsgebühr	2006	04.05.2006	183,11 €
Barauslagenersatz	2006	04.05.2006	0,55 €
Pfändungsgebühr	2006	01.06.2006	183,11 €
Barauslagenersatz	2006	01.06.2006	9,30 €
Pfändungsgebühr	2006	21.07.2006	191,28 €
Barauslagenersatz	2006	21.07.2006	0,55 €
Körperschaftsteuer	07-09/2006	16.08.2006	437,00 €
Pfändungsgebühr	2006	08.11.2006	197,57 €
Barauslagenersatz	2006	08.11.2006	0,55 €
Körperschaftsteuer	10-12/2006	15.11.2006	439,00 €
Zwang-/Ordungs-/Mutwillensstrafe	2006	11.12.2006	130,00 €
Umsatzsteuer	2005	15.02.2006	4.655,93 €
Verspätungszuschlag	2005	29.01.2007	462,00 €
Säumniszuschlag1	2006	19.02.2007	93,12 €
			6.987,16 €

Einwendungen wurden weiters gegen das Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. erhoben. Zudem wurde vorgebracht, dass hinsichtlich jener in Haftung gezogener Abgaben, die Zeiträume vor 2002 betrafen, Verjährung eingetreten sei.

Die Frage, ob dem Recht, eine abgabenrechtliche Haftung geltend zu machen, die Verjährung entgegensteht, ist ausschließlich nach den Bestimmungen des § 238 BAO über die Einhebungsverjährung zu beurteilen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 238 E 2). Gemäß Abs. 1 dieser Norm verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Abs. 2 dieser Bestimmung legt fest, dass die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen wird. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Laut Rückstandsausweis ist der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-12/1998 jene in Haftung gezogene Abgabe, die den ältesten Fälligkeitstag ausweist. Entrichtungszeitpunkt dieser Selbstbemessungsabgabe war der 15.01.1999. Die betreffende Abgabe wäre somit am 31.12.2004 verjährt gewesen. Seit diesem Zeitpunkt sind jedoch mehrere, im Folgenden wiedergegebene Unterbrechungshandlungen gesetzt worden, die die fünfjährige Einhebungsverjährung jeweils neu in Gang setzten:

Unterbrechungshandlung	Datum	Verjährt am
Amtswegige Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-12/1998 mit Bescheid vom 07.10.2002 gemäß § 201 BAO	07.10.2002	31.12.2007
Ansuchen um Zahlungserleichterung	15.04.2004	31.12.2009
Bescheid, mit dem dem Antrag auf Ratenzahlung Folge gegeben wurde	21.04.2004	31.12.2009
Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw.	08.11.2006	31.12.2011

Die obig dargelegten Amtshandlungen sind zwar mit Ausnahme der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse gegenüber der Primärschuldnerin erfolgt; dies ist aber deshalb ohne Belang, weil nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe dazu VwGH 18. 10. 1995, 91/13/0037, 0038 (verstärkter Senat)) Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO anspruchs- und nicht personenbezogen wirken, d.h. sie entfalten eine verjährungsunterbrechende Wirkung gegenüber jedermann, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt. Somit ist hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den

Zeitraum 01-12/1998 zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides, dem 24. April 2007, noch keine Einhebungsverjährung eingetreten, die Haftungsinanspruchnahme war also insofern rechtens.

Die Einhebung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-12/1999 sowie für den Zeitraum 01-12/2000 wäre auf Grund der am 15. Jänner 2000 bzw. am 15. Jänner 2001 eingetretenen Fälligkeit grundsätzlich am 31.12.2005 bzw. am 31.12.2006 verjährt gewesen. Infolge der mit Bescheiden vom 07.10.2002 erfolgten amtswegigen Festsetzung dieser Abgaben, dem Ratenansuchen vom 15.04.2004, dem Zahlungserleichterungsbescheid vom 21.04.2004 sowie der am 08.11.2006 erfolgten Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw. ist auch hinsichtlich der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-12/1999 sowie für den Zeitraum 01-12/2000 zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides noch keine Einhebungsverjährung eingetreten. Der Einrede der Bw., hinsichtlich jener in Haftung gezogener Abgaben, die Zeiträume vor 2002 beträfen, sei Verjährung eingetreten, kommt somit keine Berechtigung zu.

In Abrede gestellt hat die Bw. zudem das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung. Dazu wurde zunächst vorgebracht, dass bis zur Einstellung der Geschäftstätigkeit der Primärschuldnerin deren Verbindlichkeiten anteilmäßig getilgt worden seien. Das Finanzamt brachte der Bw. daraufhin zur Kenntnis, dass die Primärschuldnerin laut Angaben im Ratenansuchen vom 15. April 2004 mit Ausnahme eines Abgabengrückstandes von ca. 20.000,00 € zu diesem Zeitpunkt keine sonstigen Verbindlichkeiten gehabt habe. Eine Benachteiligung des Abgabengläubigers sei somit evident. Dieser Umstand ist aus der Sicht der Bw. ihr jedoch deshalb nicht vorwerfbar, weil das Finanzamt mit Bescheid vom 21.04.2004 dem Ansuchen auf Ratenzahlung Folge gegeben habe und die vereinbarten Zahlungen auch bis Ende 2004 eingehalten worden seien.

Zu den abgabenrechtlichen, eine Haftung nach § 9 BAO begründenden Pflichten eines Geschäftsführers gehört, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, sowie dafür, dass die gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen rechtzeitig und richtig eingereicht werden (siehe dazu die in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 9 angeführte Literatur, beispielsweise VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006, VwGH 26.06.1989, 88/15/0065, 89/15/0037). Diese Pflichten hat die Bw. deshalb verletzt, weil die Umsatzsteuererklärungen 2005 und 2006 nicht eingereicht wurden und infolgedessen die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden mussten. Auch die Nichtentrichtung der im Rückstandsausweis ausgewiesenen Abgaben ist als Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten zu werten. Daran vermag auch die Bewilligung der Zahlungserleichterung mit Bescheid vom 21.04.2004 nichts zu ändern. Zum einen umfasste die Zahlungserleichterung lediglich jene in Haftung

gezogenen Abgaben, die bis zum 15.03.2004 fällig waren und nicht auch jene erst nach Bewilligung der Zahlungserleichterung fällig gewordenen, ebenfalls in Haftung gezogen Abgaben. Weiters wurde durch die Bewilligung der Zahlungserleichterung lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben weiter hinausgeschoben, nicht aber der Vorwurf des Finanzamtes entkräftet, die Entrichtung der Abgabenschulden gegenüber der Zahlung anderer Verbindlichkeiten hintangestellt zu haben (VwGH 21.12.2005, 2001/14/0154; VwGH 21.03.1995, 95/14/0034; VwGH 24.10.1990, 90/13/0087; VwGH 13.09.1988, 87/14/0148).

Die objektive Pflichtverletzung der Nichttilgung der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten ist allerdings mangels Kausalität für deren Uneinbringlichkeit dann nicht vorwerfbar, wenn der Primärschuldnerin zu den maßgeblichen Entrichtungszeitpunkten überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung standen. Grundsätzlich wäre aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich jener haftungsgegenständlichen Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt nach dem 2. Februar 2006 (Ergehen des Beschlusses, mit dem Konkursantrag mangels Kostendeckung abgewiesen wurde) vom gänzlichen Fehlen liquider Mittel auszugehen. Wie obig ausgeführt wurde, hat die Bw. aber einen Nachweis erbracht, dass die Primärschuldnerin bei der W.V.-AG und bei der G.V. AG über Guthaben in Höhe von insgesamt 2.604,41 € verfügt.

Sofern der Vertreter über - wenn auch nicht ausreichende – Mittel verfügt, darf er Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen aus dem von ihm verwalteten Vermögen zu begleichenden Schulden. Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Daher besteht auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (sog. Zug-um Zug-Geschäfte) eine Privilegierung von Gläubigern (siehe dazu die bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 9 E 150a/E 2.ff angeführten Judikate). Dem Vertreter steht jedoch frei, den Nachweis anzutreten, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Gelingt dieser Nachweis, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung, gelingt der Nachweis nicht, haftet er für die nichtentrichteten Abgaben zur Gänze.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten allerdings für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Daraus folgt, dass die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer im jedem

Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 18.10.2007, 2006/15/0283; VwGH 29.01.2004, 2000/15/0168; VwGH 19.02.2002, 98/14/0189; VwGH 18.12.2001, 2001/15/0187). Gegenständlich kommt somit eine Einschränkung der Haftung hinsichtlich Lohnsteuer 2001 in Höhe von 522,33 €, Lohnsteuer 2002 in Höhe von 409,01 € und Lohnsteuer 01/2006 in Höhe von 25,93 € (insgesamt sohin 957,27 €) nicht in Betracht.

Hinsichtlich jener in Haftung gezogenen Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt vor dem 2. Februar 2006 liegt (Ergehen des Beschlusses, mit dem Konkursantrag mangels Kostendeckung abgewiesen wurde), ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls davon auszugehen, dass der Primärschuldnerin liquide Mittel zur zumindest anteiligen Tilgung zur Verfügung standen. So hat die Primärschuldnerin laut Angaben in ihrem Ratenansuchen (siehe dazu obig) bis einschließlich 15.04.2004 sämtliche Verbindlichkeiten mit Ausnahme der Abgabenschuldigkeiten zu 100% getilgt. Danach wurden nach dem Vorbringen der Bw. bis zur Einstellung des Geschäftsbetriebes zumindest die Lieferantenverbindlichkeiten zur Gänze beglichen.

Der Aufforderung des Finanzamtes, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen und dazu insbesondere Kassakonten, Bankkonten, Konten der TGKK sowie Lohnkonten für den Zeitraum Jänner 2004 bis Februar 2006 beizubringen, ist die Bw. laut Akten wie folgt nachgekommen: Zu den Verbindlichkeiten wurde ausgeführt, dass mit Ende April 2004 bei der TGKK ein Betrag von 397,19 € offen gewesen sei, der sich bis zum 30. November 2005 auf 2.715,95 € erhöht habe. An Lieferantenverbindlichkeiten sei mit Ende 2005 bis gegenwärtig bei der Fa. E. ein Betrag von 3.612,00 € unbeglichen. Die restlichen Wareneinkäufe seien als Zug-um-Zug Geschäfte abgewickelt und nur mit Vorauszahlung seitens der Kunden bzw. mit Abbuchungsauftrag geliefert worden (im Vergleich dazu betrug der Abgabenrückstand Primärschuldnerin am 26.04.2004 22.136,56 € und jener am 30.12.2005 17.513,90 €). Weiters gab die Bw. im Vorlageantrag bekannt, welche „Zahlungen“ im Jahr 2005 laut Bankauszügen erfolgt sind (siehe dazu oben). Zudem wurden, wie die Bw. glaubhaft dargelegt hat, für den Zeitraum 01.01.2004 bis 31.01.2006 Saldenlisten übermittelt.

Bei den als „Zahlungen an das Finanzamt“ deklarierten Beträgen handelt es sich – wie der Bw. mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Jänner 2011 zur Kenntnis gebracht wurde – in Wahrheit um die Summe der Rückstände zum angegebenen Zeitpunkt (01.01.2005: Rückstand laut Abgabenkonto: 12.005,02 €; 07.12.2005: Rückstand laut Abgabenkonto: 17.878,86 €; 30.12.2005: Rückstand laut Abgabenkonto: 17.513,90 €; 22.05.2006: Rückstand laut Abgabenkonto: 18.935,72 €). An Zahlungen wurden im Zeitraum 01.01.2005 bis 22.06.2005 3.570,60 € an die Abgabenbehörde geleistet. Es ist davon

auszugehen, dass es sich auch bei den übrigen „Zahlungen“ (TGKK, Telekom, etc.) um die jeweiligen Verbindlichkeiten handelt, wenngleich dies durch die dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelten Unterlagen nicht verifiziert werden kann.

Unter Mitteilung, dass mittels der bisher getätigten Darlegungen keineswegs nachgewiesen werde, dass die Abgabenschulden nicht – wie behauptet - schlechter behandelt worden seien als die übrigen Schulden, wurde die Bw. seitens des Unabhängigen Finanzsenates zur Beibringung einer den Zeitraum vom 15.01.1999 (Fälligkeitstag des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-12/1998, der ältesten in Haftung gezogenen Abgabe) bis zum 2. Februar 2006 (Ergehen des Beschlusses, mit dem Konkursantrag mangels Kostendeckung abgewiesen wurde) umfassenden Liquiditätsaufstellung bzw. zur Errechnung jener Quoten aufgefordert, die bei Gleichbehandlung aller Forderungen hinsichtlich der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Dieser Aufforderung ist die Bw. nur sehr eingeschränkt nachgekommen.

So hat die Bw. nicht rechnerisch dargestellt, in welcher Höhe die in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten zu entrichten gewesen wären, damit dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen entsprochen worden wäre. Da diese Pflicht zur Errechnung von Quoten den Vertreter und nicht die Abgabenbehörde trifft ((siehe dazu die bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 9 E 237a ff angeführten Judikate), wäre eine Einschränkung der Haftung zumindest hinsichtlich jener in Haftung gezogenen Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt vor dem 2. Februar 2006 liegt, auch dann nicht in Betracht gekommen, wenn die beigebrachten Listen (Mehrwertsteuerlisten, Kassenbücherauszüge, etc.) vollständig gewesen wären. Denn Zweck der angeforderten Unterlagen ist einzig die abgabenbehördliche Überprüfung der errechneten Quoten auf ihre Richtigkeit. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durfte daher vom Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung ausgegangen werden. In einem solchen Fall spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Bezüglich der Einrede in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Februar 2011, für die Jahre 1998 bis 2001 seien zu Unrecht für die Geschäftsführertätigkeit Dienstgeberbeiträge und Lohnsteuern vorgeschrieben worden, weshalb diese Beträge gutzuschreiben seien, ist der Bw. Folgendes entgegenzuhalten: Sowohl der Dienstgeberbeitrag 01-12/2000 als auch die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 01-12/1998, 01-12/1999 und 01-12/2000, für die die Bw. zur Haftung herangezogen wurde, wurden mit Bescheiden vom

7. Oktober 2002 amtswegig festgesetzt. Die ebenfalls in Haftung gezogene Lohnsteuer 2001 und der Dienstgeberbeitrag 2001 wurden mit Bescheiden vom 7. Februar 2006 festgesetzt. Diese Bescheide entfalten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.09.2006, 2003/13/0131; VwGH 22.01.2004, 2003/14/0095; VwGH 19.12.2002, 2000/15/0217) Bindungswirkung im Haftungsverfahren. Dem Unabhängigen Finanzsenat ist es daher verwehrt, die Richtigkeit der angeführten Abgabenfestsetzungen im Haftungsverfahren zu prüfen. Der Bw. wäre freigestanden, gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenen Frist auch gegen die gegenständlichen Bescheide zu berufen. Auch in einem solchen Fall wäre aber zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden gewesen, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen diese Abgabenansprüche überhaupt besteht.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses der Bw. beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch sie verursacht wurde. Unter dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist das "öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben" zu verstehen.

Gegenständlich hat die Bw. über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates zur Darstellung ihrer aktuellen Einkommens- und Vermögenssituation bekannt gegeben, dass sie seit 1. November 2008 pensioniert ist, derzeit eine monatliche Rente von 645,00 € bezieht, mit ihrem Mann in einer Mietwohnung lebt sowie keinerlei Liegenschaften und auch kein Auto besitzt. Eine Einbringlichkeit der Haftungsschuld ist gegenwärtig daher sicher nicht möglich. Allerdings ist nicht auszuschließen, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen eine Einbringlichkeit der Haftungsschuld zulässt (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Gesamthaft gibt der Unabhängige Finanzsenat in Ausübung des freien Ermessens dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse der Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, insbesondere deshalb den Vorzug, weil die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches darstellt.

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid war somit aus den dargelegten Entscheidungsgründen dem Grunde nach nicht Folge zu geben. Eine teilweise Stattgabe (Einschränkung der Haftungssumme auf 9.580,62 €) hatte jedoch deshalb zu erfolgen, weil hinsichtlich eines Betrages von 2.604,41 € keine Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin

gegeben war und weil hinsichtlich jener Abgabenschuldigkeiten, deren Fälligkeitstag nach der am 19.02.2006 erfolgten Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion lag, die Haftungsinanpruchnahme unzulässig war (siehe dazu die obigen Ausführungen).

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. März 2011