



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat10 über die Berufung Bw., vertreten durch W.S., vom 3. August 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten, vertreten durch B., vom 6. Juli 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 23. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 13.609,59 (statt bisher € 61.284,01) eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6. Juli 2001 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH für Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 61.284,01 (=ATS 843.286,30) zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in ATS
2000	Säumniszuschlag	1.977,00
07-09/00	Körperschaftsteuer	6.020,00
07/00	Lohnsteuer	13.042,00
07/00	Dienstgeberbeitrag	12.274,00
07/00	Zuschlag zum DB	1.418,00

2000	Säumniszuschlag	261,00
2000	Säumniszuschlag	245,00
07/00	Umsatzsteuer	67.464,30
2000	Säumniszuschlag	1.659,00
05/00	Dienstgeberbeitrag	5.338,00
05/00	Zuschlag zum DB	1.741,00
06/00	Lohnsteuer	22.674,00
06/00	Dienstgeberbeitrag	22.930,00
06/00	Zuschlag zum DB	2.650,00
2000	Säumniszuschlag	494,00
2000	Säumniszuschlag	301,00
2000	Säumniszuschlag	453,00
2000	Säumniszuschlag	459,00
08/00	Lohnsteuer	18.287,00
08/00	Dienstgeberbeitrag	12.785,00
08/00	Zuschlag zum DB	1.477,00
2000	Säumniszuschlag	366,00
2000	Säumniszuschlag	256,00
09/00	Lohnsteuer	11.552,00
09/00	Dienstgeberbeitrag	11.679,00
09/00	Zuschlag zum DB	1.350,00
2000	Säumniszuschlag	231,00
2000	Säumniszuschlag	234,00
09/00	Umsatzsteuer	75.095,00
2000	Säumniszuschlag	1.502,00
08/00	Umsatzsteuer	93.097,00
2000	Säumniszuschlag	1.862,00
10/00	Umsatzsteuer	80.853,00
2000	Säumniszuschlag	1.617,00
10/00	Lohnsteuer	10.813,00
10/00	Dienstgeberbeitrag	11.904,00
10/00	Zuschlag zum DB	1.376,00
2000	Säumniszuschlag	216,00
2000	Säumniszuschlag	238,00
2000	Stundungszinsen	10.243,00
2000	Pfändungsgebühr	7.470,00
2000	Barauslagenersatz des Vollstreckungsverfahrens	46,00
03/00	Verspätungszuschlag	7.615,00

04/00	Verspätungszuschlag	7,960,00
05/00	Verspätungszuschlag	8.696,00
06/00	Verspätungszuschlag	7.908,00
07/00	Verspätungszuschlag	4,146,00
2000	Stundungszinsen	512,00
10-12/00	Körperschaftsteuer	6.020,00
2000	Pfändungsgebühr	7.554,00
2000	Barauslagenersatz des Vollstreckungsverfahrens	7,00
2000	Stundungszinsen	1,143,00
2000	Umsatzsteuersondervorauszahlung	116.266,00
11/00	Lohnsteuer	49.453,00
11/00	Dienstgeberbeitrag	18.383,00
11/00	Zuschlag zum DB	2,124,00
2000	Säumniszuschlag	2,325,00
2000	Säumniszuschlag	989,00
2000	Säumniszuschlag	368,00
11/00	Umsatzsteuer	80.503,00
2000	Säumniszuschlag	1.610,00
09/00	Verspätungszuschlag	3.755,00

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass es der Bw. als Geschäftsführer der Firma unterlassen habe, dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwalte, entrichtet würden. Infolge schuldhafter Pflichtverletzung durch den Bw. könne der Rückstand nicht eingebracht werden, weshalb die Haftung auszusprechen gewesen sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Abgabensachen die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen müsse, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt worden sei, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zu der Einsicht gelangt sei, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachte.

Die Begründung des Abgabenbescheides müsse in der Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag finde, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar sei.

Die Begründung des Haftungsbescheides entspreche in keiner Weise dem Umfang der vom VwGH in seiner Rechtsprechung entwickelten Begründungspflicht und vermöge die Haftung des Bw. keinesfalls zu begründen.

Eine Haftungsinanspruchnahme setze voraus, dass die rückständig gewordenen Abgaben uneinbringlich würden und dies auf eine schuldhafte Pflichtverletzung zurückzuführen sei.

Die Heranziehung des Vertreters zur Haftung habe weiters zur Voraussetzung, dass zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Forderung ein Rechtswidrigkeitszusammenhang bestehe. Das Tatbestandsmerkmal, dass die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflicht nicht eingebracht werden könnten, sei unter anderem nur dann als erfüllt anzusehen, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeiten Mittel für die Bezahlung, gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten, zur Verfügung gehabt habe und er nicht, wenn auch nur anteilig, für die Abgabentilgung gesorgt habe.

Ob der verantwortliche Vertreter seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachgekommen sei und ob der Abgabenschuldner die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, sei danach zu beurteilen, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 86/14/0077, 16.12.1986).

Die Begründung des angefochtenen Bescheides sei in keiner Weise geeignet, den geltend gemachten Haftungsanspruch der Abgabenbehörde gegen den Bw. zu begründen. Bei Einhaltung der entsprechenden Verfahrensvorschriften hätte die Abgabenbehörde erster Instanz zu einem anders lautenden Bescheid kommen können und müssen.

Der Großteil der vom Haftungsbescheid umfassten Abgaben betreffe Zeiträume des zweiten Halbjahres 2000, also ab einem Zeitpunkt der gravierenden Verschlechterung der liquiden Situation des Unternehmens.

Eine Haftungsinanspruchnahme für die Umsatzsteuersondervorauszahlung 2000 (ATS 116.266,00) erscheine außerdem denkunmöglich, weil diese per 15. Jänner 2001 ohnehin wieder gutzuschreiben gewesen sei bzw. gewesen wäre und dies sogar behelfsweise von Amts wegen.

Der Antrag auf Gutschrift der Umsatzsteuersondervorauszahlung 2000 werde hiermit gestellt, so dass der in Haftung genommene Betrag auf ATS 727.020,30 zu reduzieren wäre.

Nur insoweit als der Vertreter Abgabenschulden schlechter behandelt habe als die übrigen aus dem von ihm verwalteten Vermögen zu begleichenden Schulden (auch wenn nicht verlangt werde, dass der Abgabengläubiger vor allen Gläubigern befriedigt werde), könne der Vertreter zur Haftung herangezogen werden (VwGH 88/17/0216, 21.5.1992).

Der Bw. habe wiederholt (u.a. im Antrag auf Konkurseröffnung, in Abgaben- und Beitragsverfahren) erklärt, warum es zu einer Verschlechterung bei der Gesellschaft gekommen sei und warum schlussendlich das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei.

Letztmalig sei diese Erörterung in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Juni 2001 an das Finanzamt erfolgt.

Sämtliche vorhandene und der Gesellschaft zur Verfügung stehende Mittel seien zur Entrichtung der Abgaben, der SV-Beiträge, der Löhne, der laufenden Betriebskosten verwendet worden.

Die Entrichtung der laufenden Raten an das Finanzamt sei auf Grund der bewilligten Ratenzahlungen erfolgt und überdies seien zur Besicherung noch die Ausgangsrechnungen zediert worden.

Eine Bevorzugung anderer Gläubiger sei nicht erfolgt und schon gar nicht schuldhaft. Wie die Abgabenbehörde zu diesem Schluss komme, sei weder in der Bescheidbegründung zu finden noch anders nachvollziehbar.

Erst als neuerlich Kunden verloren gegangen seien und schlussendlich alle Dienstnehmer gesammelt ihren Austritt erklärt hätten und zu einem Mitbewerber übergetreten seien (wo sie übrigens weniger verdienen würden als vorher bei der Gesellschaft) hätte der Betrieb eingestellt und das Insolvenzverfahren eröffnet werden müssen.

Auch sei bei allen Selbstbemessungsabgaben eine ordnungsgemäße Abrechnung bei der Abgabenbehörde (wie durch die Prüfungen im Zuge des Insolvenzverfahrens festgestellt) erfolgt, so dass sich im gegenständlichen Fall nicht die Probleme ergeben hätten, wie die abgabenbehördlichen Prüfungen bei anderen Detekteien.

Es sei daher die geforderte schuldhaftige Pflichtverletzung nicht gegeben.

Im Ergänzungsauftrag vom 28. Jänner 2002 führte das Finanzamt aus, dass die Gutschrift der Umsatzsteuersondervorauszahlung 2000 veranlasst werde und diesem Umstand in der noch zu erlassenden Berufungsvorentscheidung Rechnung getragen werde.

Vom eventuellen Haftungsschuldner sei nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte die Gleichbehandlung der Gläubiger nachzuweisen. Dazu sei er auch bereits im Vorhalteverfahren vor Ergehen des Haftungsbescheides aufgefordert worden. Bisher sei kein Nachweis erbracht worden.

Ebenso sei vom in Betracht kommenden Haftungsschuldner zu beweisen, dass keine Sorgfaltsverletzung vorliege. Aus der Vorhaltsbeantwortung des Bw. sei auch diesbezüglich nichts zu gewinnen gewesen.

Um den diesbezüglichen Einwendungen im Berufungsverfahren Rechnung tragen zu können, wären daher die obgenannten Beweise zu erbringen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 11. Februar 2002 wurde ausgeführt, dass die Gleichbehandlung aller Gläubiger durch das aktuelle Anmeldeverzeichnis im laufenden Konkursverfahren nachgewiesen werde. Es seien seitens der Geschäftsführung alle Gläubiger insofern gleich behandelt worden, als kein Gläubiger bevorzugt behandelt worden sei.

Es sei auch seitens der NÖ Gebietskrankenkasse die Haftung gegen den Bw. auf Grund des Beitragsrückstandes geltend gemacht worden.

Die Gläubiger laut Forderungsverzeichnis, wie z.B. Notar S., W. oder auch Dienstnehmer seien nicht bevorzugt behandelt worden.

Seitens der Bank hätten rund ATS 600.000,00 an die Masse zurückbezahlt werden müssen, da diese den Betrag zu Unrecht eingezogen habe.

Eine Verletzung der Sorgfaltspflicht liege ebenfalls nicht vor, da seitens der Geschäftsführung immer beabsichtigt gewesen sei, alle Verbindlichkeiten bei allen Gläubigern vollständig zu begleichen. Zur Insolvenz sei es erst deshalb gekommen, weil schlagartig rund 40 Dienstnehmer kollektiv ihren Austritt erklärt hätten und bei einem Mitbewerber eingetreten seien.

Diese Vorgangsweise der Dienstnehmer erscheine deshalb als bedenklich, weil diese bei neuen Dienstgebern mit weniger Gehalt angemeldet worden seien, als sie bei der Primärschuldnerin bezogen hätten, weil hier offensichtlich Reisekosten außerbücherlich ausbezahlt würden.

Der Bw. habe jedoch die Reisekosten immer genau nach Kollektivvertrag und nach den steuerlichen Bestimmungen abgerechnet, so dass es bei den Reisekosten zu einer korrekten Besteuerung gekommen sei.

Die Lohnsteuerprüfung im Zuge der Insolvenzeröffnung habe auf Grund der Korrektheit keinerlei Beanstandung ergeben, an und für sich eine kleine Sensation, wenn man die Vergangenheit bei den Detekteien in Bezug auf die Reisekostenbesteuerung im Finanzamtsbereich betrachte.

Wären diese Dienstnehmer nicht damals alle gleichzeitig aus der Gesellschaft ausgetreten, hätten die Kunden die Aufträge nicht storniert und der Betrieb wäre weiter fortgeführt worden.

Nachdem der Beweis erbracht werde, dass eine Gleichbehandlung aller Gläubiger erfolgt und auch keine Verletzung der Sorgfaltspflichten vorgelegen sei, werde ersucht, den Haftungsbescheid aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2002 gab das Finanzamt der Berufung insoweit statt als es die Haftungsschuldigkeit mit € 52.834,63 (ATS 727.020,36) festsetzte.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass seitens des Bw. die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht bestritten werde. Auf Grund des Konkurses der GmbH sei evident, dass nicht einmal Masseverbindlichkeiten bedient werden könnten.

Die dem Haftungspflichtigen angelastete Pflichtverletzung müsse kausal für die Uneinbringlichkeit der von der Haftung umfassten Abgaben sein.

Im vorliegenden Fall sei vor der Erlassung des Haftungsbescheides ein Vorhalteverfahren durchgeführt worden, in welchem auf die Fragen der Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin, des Verschuldens und der Gläubigergleichbehandlung sowie auf die Beweislast des potentiell Haftungspflichtigen hingewiesen worden sei.

Die Vorhaltsbeantwortung sei diesbezüglich unergiebig gewesen.

Demnach scheine auch das Berufungsvorbringen hinsichtlich der Verletzung von Verfahrensvorschriften unbegründet.

Ebenso werde in der Berufung wohl zutreffend auf die Rechtslage verwiesen, jedoch kein konkreter Nachweis dahingehend erbracht, dass ein Verschulden des Bw. nicht gegeben sei bzw. dass er alle Gläubiger gleichbehandelt habe. Der Hinweis auf das Anmeldeverzeichnis vermöge diesbezüglich nichts zu bewirken, weil die haftungsgegenständlichen Abgaben natürlich solche vor Konkursöffnung seien und die Anmeldung (Höhe der damals aktuellen Gläubigerforderungen) nichts darüber aussage, ob die Gläubiger vorher gleichmäßig bedient worden sind oder nicht.

Zur Verschuldensfrage bezüglich der Uneinbringlichkeit sei noch besonders darauf hingewiesen, dass in den mehrfach erbrachten Ansuchen um Zahlungserleichterung (z.B. 14. September 2000, 12. Oktober 2000) seitens des Bw. bzw. seines steuerlichen Vertreters namhafte Raten und auch Sicherheiten angeboten worden seien und auf vorübergehende Liquiditätsschwierigkeiten verwiesen worden sei. Das Finanzamt sei in Unkenntnis darüber gelassen worden, dass die angebotenen Sicherheiten auch gegenüber einer Bank zediert gewesen seien. Dass sohin die Abgaben nicht eingebracht hätten werden können, sei nicht zuletzt auf diese unzutreffenden, ja sogar irreführenden Angaben zurückzuführen.

Abgesehen von der Umsatzsteuersondervorauszahlung, die aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden sei, wäre der Berufung der Erfolg zu versagen gewesen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass die Behauptung in der Berufungsvorentscheidung, dass die objektive Uneinbringlichkeit vorliege, wobei nicht einmal Masseverbindlichkeiten

bedient werden könnten, unrichtig sei, weil mittlerweile durch Rückforderung seitens des Masseverwalters von der ehemaligen Hausbank die entsprechenden Geldmittel vorliegen würden.

Insgesamt ergebe sich jedoch, dass eine Haftungsanspruchnahme gemäß § 9 BAO nur möglich sei, wenn die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Es werde dazu nochmals festgehalten, dass sich deswegen keine schuldhafte Pflichtverletzung ergebe, da die Zahlungsunfähigkeit und die daraus resultierende Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die Geschäftsführung in keinster Weise vorherzusehen gewesen sei.

Auf die Ausführungen in der Berufung sei die Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht eingegangen worden.

Der Verlust von Kunden resultiere einerseits daraus, dass ein Mitarbeiter der Gesellschaft in einem großen Markt, wo er als Detektiv eingeteilt gewesen sei, bei Diebstählen ertappt worden sei und dieser Großkunde sodann das Auftragsverhältnis mit der Gesellschaft gekündigt habe.

Weiters seien die Dienstnehmer pauschal von einem Mitbewerber abgeworben worden. Es werde nochmals darauf verwiesen, dass diese Mitarbeiter beim neuen Dienstgeber „offiziell“ weniger verdienen würden, als vorher bei der GmbH, weil auch dort offensichtlich wieder die alte Praktik in dieser Branche (bei den Reisekosten) angewendet werde. Diese Praxis sei ja auch der Abgabenbehörde bekannt und habe auch zu entsprechenden Medienberichten aus dem daraus resultierenden Finanzstrafverfahren geführt.

Nachdem die Gesellschaft und die Geschäftsführung praktisch über Nacht keine Dienstnehmer mehr zur Verfügung gehabt hätten, die die Aufgaben als Kaufhausüberwachung hätten wahrnehmen können, seien die Verträge seitens der Kunden natürlich storniert worden. Vielfach hätten dann die ehemaligen Dienstnehmer der Gesellschaft in den gleichen Märkten, nur eben unter einem anderen Dienstgeber, der dort zu Dumpingpreisen seine Dienste angeboten habe, gearbeitet, wobei diese Dumpingpreise nur möglich sein könnten, wenn die Mitarbeiter anders entlohnt würden als beim ehemaligen Dienstgeber, der GmbH .

Ausschließlich auf Grund des Verlustes der Dienstnehmer und der Auftraggeber sei die Zahlungsunfähigkeit eingetreten bzw. habe diese zur Insolvenz geführt.

Ein Verschulden der Geschäftsführung bzw. des Bw. ergebe sich daraus eindeutig nicht.

Es fehle daher nach wie vor in der Ermessensbegründung, wo die schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. gelegen wäre, nachdem ihn an der Zahlungsunfähigkeit bzw. an der Insolvenz der Gesellschaft keine Schuld treffe.

Wären weder die Dienstnehmer fast vollständig und schlagartig aus der Gesellschaft ausgeschieden, bzw. hätte der eine Dienstnehmer nicht Diebstähle begangen (und der Kunde nicht das Auftragsverhältnis gekündigt), wäre keine Zahlungsunfähigkeit eingetreten und es hätte auch kein Insolvenzverfahren eröffnet werden müssen. Aus der weiterhin laufenden Geschäftsgebarung wäre es möglich gewesen, den Betrieb fortzuführen und auch alle Gläubiger zu bedienen.

Nach Erachten des Bw. sei die Vorhaltsbeantwortung nicht unergiebig, weil sich aus dem Anmeldeverzeichnis ergebe, dass sich die dort angemeldeten Forderungen auf einen längeren Zeitraum beziehen würden.

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde zur Ansicht gelange, dass alle anderen Gläubiger besser behandelt worden seien als sie selbst, stehe einer Buchansicht nichts entgegen, wobei die entrichteten Ratenzahlungen an das Finanzamt in das Verhältnis zu den anderen entrichteten Verbindlichkeiten zu stellen sei und sich daraus eine Haftungsquote ergeben könnte, allerdings nur im aliquoten Ausmaß (Ritz BAO-Kommentar, § 9 TZ 27).

Auf die in der Berufungsvorentscheidung hingewiesene Zession an die Bank werde festgehalten, dass diese seitens dieser Bank buchmäßig nie angemerkt worden sei und auch ein solcher buchmäßiger Nachweis nie verlangt worden sei. Gerade diese Bank habe in den vergangenen Jahren bei Forderungszessionen bei anderen Klienten der Kanzlei des steuerlichen Vertreters unverzüglich die Anmerkung in den Büchern verlangt und diese sei auch von den Mitarbeitern dieser Bank vor Ort der Kanzlei des steuerlichen Vertreters kontrolliert worden. Daraus ergebe sich, dass eine Zession an die Bank nicht vorgelegen sei.

Nachdem somit die Voraussetzung der im § 9 Abs. 1 BAO geforderte Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall nicht gegeben sei, weil eben keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. vorliege, werde beantragt, der Berufung Folge zu geben.

Im Ergänzungsschreiben vom 3. April 2002 führte der Bw. weiters aus, dass mit Post gleichen Tages seitens des Masseverwalters die Klagebeantwortung der Finanzprokurator übermitten worden sei. In dieser Klagsbeantwortung führe die Finanzprokurator selbst aus, dass Mitte 2000 Liquiditätsprobleme aufgetreten seien, die jedoch durch einen Großauftrag hätten beseitigt werden sollen. Erst durch Wegfall dieses Auftrages und den Verlust fast aller Dienstnehmer an die Konkurrenz sei es Ende November 2000 zur Zahlungsunfähigkeit gekommen, was zur Schließung des Unternehmens und zum Konkursantrag geführt habe.

Somit ergebe sich aus den Feststellungen der Finanzprokurator, dass die Gründe für die Insolvenz aus einem nicht erlangten Großauftrag und dem Austritt der Dienstnehmer mit Abwanderung zur Konkurrenz resultieren würden. Daraus ergebe sich, dass kein schuldhaftes

Verhalten des Bw. vorgelegen sei, da die die Insolvenz auslösenden Gründe nicht ihm zuzurechnen seien.

Die Inanspruchnahme zur Haftung sei daher zu Unrecht erfolgt, da die Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall nicht gegeben wäre.

Mit Vorhalt vom 9. April 2002 wies das Finanzamt den Bw. darauf hin, dass die Beweislast für die Tatsache, dass den potentiell Haftenden kein Verschulden treffe und dass er alle Gläubiger gleich behandelt habe, beim Bw. liege.

Er werde daher gebeten, geeignete Unterlagen vorzulegen, wann konkret die Kündigung von Aufträgen einerseits und von Dienstnehmern andererseits erfolgt sei.

Weiters werde hinsichtlich der Frage der Gläubigergleichbehandlung um eine Aufstellung ersucht, aus welcher die offenen Forderungen im Zeitraum 1. Jänner 2000 bis Konkurseröffnung (Höhe, Gläubiger, Ausmaß der Befriedigung) und dies im Verhältnis zur Höhe des Abgabenrückstandes und der darauf geleisteten Zahlungen ersichtlich sei.

In der Vorhaltsbeantwortung führte der Bw. bezüglich der Kündigung von Aufträgen und Dienstnehmern aus, dass durch die unvorhergesehene Aufkündigung der Aufträge durch die Auftraggeber keinerlei Verschulden betreffend die Nichtentrichtung der Abgaben im Bereich des Bw. gelegen habe.

Beim Dienstnehmer S.A. sei es zur Auflösung des Dienstverhältnisses durch vorzeitigen Austritt desselben gekommen, alle anderen Dienstverträge hätten durch den Bw. aufgelöst werden müssen.

Weiters seien die Aufträge seitens der Auftraggeber mündlich/telefonisch aufgekündigt worden. Ein Schriftverkehr darüber existiere nicht, weil es nicht „branchenüblich“ sei. „Branchenüblich“ sei sehr wohl die tägliche Kündigungsmöglichkeit durch die Auftraggeber. Schriftliche Vereinbarungen habe es nur mit S.M. und M.M.W. gegeben, die jedoch von diesen nicht eingehalten worden seien. Beim M.M.S seien in der letzten Oktoberwoche 2000 noch die Einsatzzeiten für November vereinbart worden. Am 31. Oktober sei dem Bw. seitens des Stellvertreters der Geschäftsführung mitgeteilt worden, dass ab 1. November 2000 eine neue Detektei eingesetzt werde.

Auf Grund des Diebstahles am 9. September 1999 sei ein Mitarbeiter der Primärschuldnerin bei Diebstahl im M.M.W. ertappt worden. Am 15. Oktober 1999 sei telefonisch die Geschäftsbeziehung per 31. Oktober 1999 durch den Geschäftsführer des Kunden aufgekündigt worden.

Seitens M/S sei der Bw. in die Konzernzentrale bestellt und von ihm eine Abschlagszahlung für den Schaden aus dem Diebstahl gefordert worden. Es sei bei diesem Gespräch vereinbart

worden, dass im Falle der Schadensabgeltung in Höhe von rund ATS 1,4 Mio. durch monatliche Raten sich M/S verpflichte, dass die GmbH sämtliche M/S Filialen in Wien, Niederösterreich und der Steiermark zur Überwachung zugeteilt erhalte. Nachdem sich jedoch der Geschäftsführer R. gegen diese Vereinbarung ausgesprochen habe, sei dieser Großauftrag nicht zu Stande gekommen.

Bezüglich der Gleichbehandlung der Gläubiger wurde ausgeführt, dass, wie sich aus der diesem Schreiben beigelegten Aufstellung ergebe, im Jahr 2000 von den fälligen Lohn- und Gehaltsaufwendungen incl. aller Abgaben rund 81% des fälligen Betrages entrichtet worden seien. Bei den Lieferanten sei eine Zahlung in Höhe von rund 80% erfolgt. Zahlungen an das Finanzamt seien in Höhe von rund 54% des per 30. November 2000 fälligen Betrages geleistet worden.

Mit Eingabe vom 20. Dezember 2002 beantragte der Bw. die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Mit E-Mail vom 19. November 2006 berichtigte der steuerliche Vertreter den Liquiditätsstatus dahingehend, dass bei der Berechnung der Quote betreffend die Lieferanten ein Additionsfehler unterlaufen sei und diese mit 64% statt 80% befriedigt worden seien.

In der am 23. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vorgebracht, dass die Finanzprokurator in einer Klagebeantwortung selbst ausführe, dass Liquiditätsprobleme bei der GmbH erst ab Mitte des Jahres 2000 gegeben gewesen wären und in der Folge die Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens über Nacht durch Kündigung der Hauptauftraggeber und Austritt der Mitarbeiter im November 2000 eingetreten sei.

Es treffe daher den Bw. kein Verschulden an der Uneinbringlichkeit dieser Abgaben.

Auch der Haftungsbetrag, der seitens der Abgabenbehörde dem Haftungsbescheid zugrunde gelegt worden sei, sei zu hoch und wäre jedenfalls um die KöSt, DB, DZ und die Nebengebühren zu vermindern. Es fehle daher an der Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Der Bw. selbst sei seit mehr als 6 Jahren arbeitslos, zahle die persönliche Einkommensteuer in Raten an die Abgabenbehörde zurück und habe auch eine über ihn verhängte Finanzstrafe bezahlt. Es lägen daher Ermessensgründe zu Gunsten des Bw. vor, die im Rahmen der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen sein würden.

Nach umfangreicher Erörterung der vorgelegten Liquiditätsrechnung bestand Einvernehmen zwischen der Abgabenbehörde erster Instanz und dem Bw. dahingehend, dass nach Maßgabe der vorhandenen liquiden Mittel im Zeitraum 1.1.2000 bis 30.11.2000 die Abgabenbehörde in

einem Ausmaß von 54%, die Dienstnehmer in einem Ausmaß von 81% und alle übrigen Gläubiger in einem Ausmaß von 64% befriedigt wurden.

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

*§ 9 Abs. 1 BAO lautet: Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.*

*§ 80 Abs. 1 BAO: Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.*

Unbestritten ist, dass der Bw. vom 5. Dezember 1996 bis zum 6. Februar 2001 (Konkurseröffnung) Geschäftsführer der GmbH war und damit zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Voraussetzung für die Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Aus der Konkurseröffnung ergibt sich nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049). Allerdings hat der Masseverwalter mit Schreiben vom 1. September 2006 mitgeteilt, dass die Konkursgläubiger eine Quote von 6,340068% erhalten werden.

Insoweit ist daher der Berufung stattzugeben.

Der die Quote übersteigende Betrag ist somit uneinbringlich.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (vgl. § 80 Abs. 1 BAO).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 23.4.1998, 95/15/0145) ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die Mittel zur Begleichung

aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

Der Rechtsansicht des Bw, dass die Köst, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht der Haftung unterliegen würden, kann nicht gefolgt werden, da der Geschäftsführer auch für die Abfuhr dieser Abgaben verantwortlich ist.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstbemessung abzuführen gewesen wären unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung entscheidend.

Ein Verschulden des Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft ist für die abgabenrechtliche Haftung ebensowenig von Bedeutung wie ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vertretenen zu stellen (vgl. das Erkenntnis vom 18.11.1991, 90/15/0176).

Die im Berufungsverfahren dargestellten Gründe, die zum Konkurs der GmbH geführt haben, sind daher im Hinblick auf die bisherigen Ausführungen nicht geeignet, das Verschulden des Bw. an der Nichtentrichtung auszuschließen.

Der Hinweis des Bw., dass in der fraglichen Zeit auf Grund von Zahlungserleichterungsansuchen die Entrichtung der Abgaben in Raten bewilligt worden sei, übersieht, dass das Finanzamt dem Bw. vorwirft, er hätte zwar die anderen Verbindlichkeiten, nicht aber die in Rede stehenden Steuerschulden abgedeckt. Gerade der nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. 87/14/0148, 13.9.1988) berechnete Vorwurf, die Zahlung (Entrichtung) von Abgabenschulden gegenüber den anderen Verbindlichkeiten hintangestellt zu haben, wird durch ein Zahlungserleichterungsansuchen, das ja die Zahlung der Abgabenschulden weiter hinausschieben sollen, nicht entkräftet.

Wie bereits dargelegt, hat der Geschäftsführer die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz besteht für die Lohnsteuer:

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 78 Abs.3 EStG ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

Wird Lohnsteuer, die im verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid ebenfalls geltend gemacht wurde, nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Gesellschafters auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich bereits aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des VwGH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führt (VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer beträgt gemäß Haftungsbescheid € 9.143,77 (ATS 125.821,00), Unter Berücksichtigung der Konkursquote in Höhe von 6,340068% reduzieren sich die diesbezüglichen Haftungsschulden auf € 8.564,05.

Die Umsatzsteuersondervorauszahlung in Höhe von € 8.449,38 (ATS 116.266,00) war entsprechend der Berufungsvorentscheidung vom Haftungsbetrag auszuscheiden.

Hinsichtlich der weiteren haftungsgegenständlichen Abgaben in Höhe von insgesamt € 43.690,86 (ATS 601.199,30) kommt der Gleichbehandlungsgrundsatz zur Anwendung.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. 26.11.2002, 2000/15/0081) erstreckt sich im Falle der Benachteiligung des Abgabengläubigers die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung der Verbindlichkeiten 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 anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.9.1999, 96/15/0049).

Wie bereits im Sachverhalt ausgeführt, besteht zwischen der Abgabenbehörde erster Instanz und dem Bw. dahingehend Einvernehmen, dass nach Maßgabe der vorhandenen liquiden Mittel im Zeitraum 1.1.2000 bis 30.11.2000 die Abgabenbehörde in einem Ausmaß von 54%, die Dienstnehmer in einem Ausmaß von 81% und alle übrigen Gläubiger in einem Ausmaß von 64% befriedigt wurden.

Bei gleichmäßiger Behandlung aller Gläubiger hätten diese somit 66,33% erhalten.

Die Abgabenbehörde hätte daher bei gleichmäßiger Gläubigerbehandlung um 12,33% mehr erhalten müssen.

Die Haftung für jene Abgabenschuldigkeiten für die der Gleichbehandlungsgrundsatz zur Anwendung kommt, reduziert sich daher von € 43.690,84 auf € 5.387,08 und unter Berücksichtigung der Konkursquote auf € 5.045,54.

Der Bw. hat somit einen Abgabenausfall in Höhe von insgesamt € 13.609,59 schuldhaft verursacht.

Soweit der Bw. auf seine wirtschaftliche Situation hinweist, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist darauf hinzuweisen, dass nicht ausgeschlossen ist, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2006